

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 101/2026-T

Tema: IVA – Inutilidade Superveniente da Lide.

Sumário:

Verifica-se a inutilidade superveniente da lide e a conseqüente extinção da instância se o Requerente obteve a plena satisfação do seu pedido em virtude da revogação pela AT, após a constituição do Tribunal Arbitral, do ato de liquidação que havia impugnado.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Gonçalo Marquês de Menezes Estanque e João Belo Nunes, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A Requerente A..., UNIPessoal, LDA., titular do número de pessoa coletiva e de identificação fiscal ..., extinta por incorporação, na sequência da fusão datada de 1 de

1.

outubro de 2024, na sociedade B..., UNIPessoal LDA, com sede na ..., em Lisboa, titular do número de pessoa coletiva e de identificação fiscal ..., veio ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, conforme alterado (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)), e, bem assim, nos artigos 1.º, alínea a), e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer **CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL** para a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado com o n.º 2025..., referente ao período 202409T, e respetivos juros compensatórios e de mora, tendo em vista a sua anulação com as demais consequências legais, nos seguintes termos:

- a. A Requerente foi constituída em 26/05/2023, tendo por objeto a gestão, administração e comercialização de quaisquer bens imóveis, próprios ou alheios, bem como o arrendamento, cessão de exploração e compra e venda de imóveis, sempre com vista à sua adaptação para o exercício da atividade de *self-storage*.
- b. A atividade de *self-storage* (autoarmazenamento) consiste na prestação de serviços de armazenamento (salas, cacifos, contentores de transporte e/ou espaços ao ar livre), geralmente por curta duração, tendo por destinatários quer empresas, quer particulares.
- c. De acordo com a informação disponível no sítio *web* da Associação Portuguesa de *Self-Storage* (www.aptss.pt), as instalações de *self-storage* surgiram pela primeira vez nos Estados Unidos da América nos anos 60 e, desde então, a indústria cresceu exponencialmente, tendo o conceito chegado à Europa, no início da década de 1980, contando-se, entre os motivos mais comuns para os

particulares recorrerem a estes serviços fatores sociais tais como a mudança de casa, o casamento ou divórcio, a aposentação e a necessidade de mais espaço em casa.

- d. De acordo com o *European Self Storage Industry Report 2025*, publicado em outubro de 2025 pela Federação de Associações Europeias de *Self Storage* (FEDESSA) e disponível para consulta no respetivo sítio web (www.fedessa.org), Portugal conta, de acordo com os dados mais recentes, de uma oferta de cerca de 140.000 m² de armazenamento disponível a uma ocupação de 72,7% e um valor médio anual de 207€/m² (Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) não incluído).
- e. Relativamente à atividade em apreço, a AT já se pronunciou, na Informação Vinculativa no proc. n.º 27470, com despacho de 24/01/2025, da Diretora de Serviços do IVA, no sentido em que a cedência de utilização de boxes e contentores num espaço de *self-storage*, com vários serviços associados, designadamente monitorização CCTV contínua, sistemas de proteção avançados contra roubo e incêndio, seguro multirriscos, em contrapartida de uma renda mensal única, gerando um valor acrescentado bastante significativo e implicando uma conduta bastante ativa por parte do prestador do serviço, são suficientes, por si só, para desconsiderar a operação como uma locação isenta, ficando a referida renda sujeita a IVA à taxa normal.
- f. À data da sua constituição, os capitais sociais da Requerente, bem como o da B... (constituída em 02/03/2022), eram detidos a 100% pelo C..., com o NIF..., gerido pela D..., S.A., com o NIF

- g. De acordo com o disposto no artigo 2.º, n.º 1, do Regulamento de Gestão do mencionado FCR, '[o] Fundo assume um espectro de investimento multisectorial, destinando-se a exercer a atividade de investimento em capital de risco, nomeadamente através da aquisição de participações no capital de sociedades com elevado potencial de crescimento e desenvolvimento, na área da logística, incluindo, self storage, e áreas conexas, e outros setores, produtos e serviços.'
- h. A meio do exercício de 2024, a totalidade do capital social das referidas entidades foi transmitido para a E... S.à.R.L., uma sociedade de direito luxemburguês com o NIPC ... (E...).
- i. A referida operação enquadrou-se numa estratégia de crescimento do negócio de self-storage em Portugal com a marca "Control Space" assim como o desenvolvimento da plataforma digital.
- j. Nesse âmbito, a Requerente (A...), juntamente com a sociedade F...– Unipessoal, Lda, com o NIF ... (F...), foram fundidas por incorporação na B..., sendo a totalidade do capital social das referidas sociedades detido pela E... .
- k. Posteriormente, já no exercício de 2025, houve lugar a uma operação análoga de fusão por incorporação da sociedade G...– Unipessoal, Lda., com o NIF ... (G...), na B..., sendo também a totalidade do capital social daquela detido pela E... .
- l. No último período de imposto (2024 09T) correspondente à data da sua cessação da sua atividade (24/09/2024), atendendo à sua extinção em razão da fusão por incorporação na B..., a Requerente solicitou um pedido de reembolso de IVA no

montante de 100.769,82 EUR (cem mil setecentos e sessenta e nove euros e oitenta e dois cêntimos).

- m. Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2024..., de 22/11/2024, foi dado início à ação inspetiva interna, de âmbito parcial, com vista à aferição da legitimidade do crédito de imposto subjacente ao aludido pedido de reembolso.
- n. No projeto de relatório de inspeção tributária (PRIT) – Documento 4 – os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) concluíram, *primo conspectu*, que ‘[d]a análise efetuada à atividade do sujeito passivo no período em análise, estas estão diretamente associadas ao arrendamento de espaços de armazenamento, tendo para o efeito adquirindo imóvel e efetuado obras para aí instalar uma unidade de *self-storage* (armazenamento privativo).
- o. Tal como referido nos pontos anteriores, o imposto agora solicitado no reembolso em análise, resulta quase na totalidade à dedução do imposto de aquisições de serviços de construção civil e serviços diversos associados ao normal [sic] da sua atividade.’ [fls. 8 do PRIT].
- p. Não obstante, os SIT recusaram à Requerente o direito à dedução do IVA incorrido nas aludidas despesas de capital, propondo uma correção no total de 210.392,84 EUR (duzentos e dez mil trezentos e noventa e dois euros e oitenta e quatro cêntimos).
- q. O principal – e único – fundamento apresentado para essa recusa residiu no facto de a Requerente ter praticado operações residuais isentas de IVA que não conferem o direito à dedução referentes a rendas faturadas aos arrendatários que

se encontravam a ocupar o imóvel adquirido por aquela que seria utilizado na atividade de *self-storage* e cujos contratos não foram renovados.

- r. O presente pedido impugna os atos de liquidação consequentes desta recusa o direito à dedução do IVA incorrido nas aludidas despesas de capital, e na sequência de uma correção no total de 210.392,84 EUR.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 2 de fevereiro de 2026 pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
 3. O Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros.
 4. Em 19 de março de 2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de os recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
 5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 8 de abril de 2026.
 6. Na mesma data foi proferido despacho tendo em vista a notificação do dirigente máximo do serviço da AT para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.
 7. A Requerida não apresentou resposta.
 8. Em 30 de abril de 2026, mediante requerimento, veio a Requerida informar que o ato objeto de impugnação havia sido revogado por despacho de 27 de abril de 2026 do Exmo. Sr. Sub-Diretor Geral da Área de Gestão Tributária IVA, IEC e ISV.

9. Neste sentido requereu a inutilidade superveniente da lide nos termos do artigo 277.º, alínea d), do Código de Processo Civil (“CPC”), atenta a extinção do objecto do pedido de pronúncia arbitral.
10. Em 4 de maio de 2026 a Requerente veio declarar não se opor à revogação pela Requerida do ato aqui impugnado, motivo pelo qual não mantém o interesse no prosseguimento dos presentes autos, com duas ressalvas:
 - a. Formulação de pedido de ampliação do presente pedido de pronúncia arbitral de forma a incluir a condenação da requerida no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida;
 - b. Aclaração de modo a abarcar a condenação da requerida no pagamento de juros indemnizatórios nos termos legalmente aplicáveis.
11. A Requerida opôs-se a ampliação do pedido de pronúncia arbitral de forma a incluir a condenação da requerida no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida.

II – SANEAMENTO

12. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º, e 5.º, todos do RJAT.
13. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
14. O processo não enferma de nulidades.

III – DO MÉRITO

III.1. MATÉRIA DE FACTO

III.1.1. Factos provados

15. Com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Em 2 de fevereiro de 2026 a AT foi notificada por e-mail da apresentação do pedido de pronúncia arbitral;
- b) Em 8 de abril de 2026 o Tribunal Arbitral ficou constituído;
- c) Em 27 de abril de 2026 foi revogado o acto de liquidação objeto do presente processo;
- d) A AT deu conhecimento da revogação do ato mediante requerimento apresentado em 30 de abril de 2026.

III.1.2. Factos não provados

16. Com relevo para a decisão da causa, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

III.1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

17. Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC,

8.

aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT. Assim sendo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é determinada tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre da aplicação conjugada do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT. Nestes termos, tendo em conta as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

III.2.1. Da inutilidade superveniente da lide

18. Tendo sido revogado o ato de liquidação impugnado pelo Requerente nos presentes autos, cumpre apreciar a utilidade da apreciação do pedido.
19. A respeito da inutilidade superveniente da lide pronunciou-se já o Supremo Tribunal Administrativo em acórdão de 30 de Julho de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 0875/14, no qual referiu que “A inutilidade superveniente da lide (que constitui causa de extinção da instância - al. e) do art. 277.º do CPC) verifica-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio”.
20. É também este o sentido que a doutrina tem conferido ao conceito em análise, referindo LEBRE DE FREITAS, RUI PINTO e JOÃO REDINHA, em Código de Processo Civil Anotado, Volume 1.º, 2.a edição, Coimbra Editora, 2008, p. 555, que “(...) a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido

na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por já ter sido atingido por outro meio”.

21. Ora, conforme resulta da matéria de facto dada como provada nos presentes autos, o ato tributário impugnado pelo Requerente foi revogado pela AT, o que implica a inutilidade e impossibilidade deste Tribunal declarar a ilegalidade e determinar a consequente anulação de um ato que já se encontra suprimido da ordem jurídica. Com a referida revogação o Requerente atingiu a totalidade dos efeitos pretendidos com o presente pedido de pronúncia arbitral, já que a AT reconheceu o ato de revogação anulatória.
22. Em face do exposto entende este Tribunal que se verifica a inutilidade superveniente da lide quanto à apreciação da legalidade e consequente anulação do ato tributário impugnado pelo Requerente, de tal forma que se julga extinta a instância nos termos e para os efeitos previstos no artigo 277.º, alínea d) e e), do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

III.2.2. Pedido de indemnização por garantia indevida e pedido de juros indemnizatórios

23. A Requerente solicitou ao Banco Comercial Português, S.A. a emissão de uma garantia bancária à primeira solicitação até ao limite do montante de 145.250,81 EUR, com vista a suspender os processos de execução fiscal n.os ...2026... e ...2026... que encontram causa nos atos de liquidação ora impugnados e, entretanto, objeto de revogação (Documento 1).

24. A referida garantia foi aceite pela Requerida, conforme Despacho, de 14/03/2026, da Exma. Senhora Chefe de Divisão de Gestão da Dívida Executiva da Direção de Finanças de Lisboa (Documento 2).
25. Uma vez que foi instaurada para cobrança coerciva das quantias liquidadas e pede indemnização, ao abrigo do disposto no artigo 53.º da Lei Geral Tributária (LGT).
26. O artigo 171.º do CPPT estabelece que «a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência».
27. Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação.
28. Sendo uma decorrência imediata e direta do pedido arbitral, admite-se a ampliação do pedido.
29. Ora, o pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

30. O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.

31. No caso em apreço, ocorreu revogação do ato impugnado (e não qualquer das alternativas possíveis em relação a atos ilegais, que são a sua ratificação, reforma ou conversão, previstas no artigo 79.º da LGT e no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT), o que tem insito o reconhecimento de um vício de violação de lei, que tem de considerar-se imputável aos serviços, pois foram estes que emitiram as liquidações revogadas.

32. Note-se que a revogação, por parte da Requerida, do ato tributário impugnado e a consequente inutilidade superveniente da lide em nada prejudica o direito da Requerente à indemnização pela prestação indevida de garantia bancária. Veja-se, neste sentido, o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo - Norte no Proc. 03161/14.8BEPRT, de 16-01-2025: *“I- A inutilidade superveniente da lide, fundada na revogação do ato impugnado, não prejudica o conhecimento do pedido relativo à indemnização por prestação de garantia indevida. II- Demonstrado o erro imputável aos serviços, está preenchido o pressuposto para atribuição de indemnização por garantia indevida”*..
33. Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada.
34. Não havendo, contudo, mais elementos que permitam determinar o montante exato da indemnização e garantir o respetivo contraditório da Requerida, a condenação terá de ser efetuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão, de harmonia com o preceituado no artigo 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
35. Quanto ao pedido dos juros indemnizatórios, a desistência do pedido não prejudica os direitos da Requerente ao reembolso e aos juros indemnizatórios legalmente devidos, esperando-se que a respetiva concretização nos termos legais admitidos.

C. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar extinta a instância;
- b) Absolver a Requerida da instância;
- c) Condenar a Requerida no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, a liquidar, se necessário, em sede de execução de julgado;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **210.392,84**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **4.284,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi julgado procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT. Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 29 de maio de 2026

O Árbitro Presidente,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

O Árbitro Vogal

(Gonçalo Marquês de Menezes Estanque)

O Árbitro Vogal

(João Belo Nunes)