

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 278/2013-T**

**Tema: IVA – Renúncia à isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros, Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa (árbitro presidente), Alexandra Coelho Martins, Luís Menezes Leitão, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 5 de Fevereiro de 2014, acordam no seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

**1.1.** A sociedade **A...**, com o número de identificação de pessoa colectiva ... e sede na ..., no âmbito territorial do Serviço de Finanças de ..., doravante designada por “Requerente”, requereu a constituição do Tribunal Arbitral ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e do artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT<sup>1</sup>”).

**1.2.** O pedido de pronúncia arbitral é apresentado na sequência do despacho de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pela Requerente e tem por objecto a ilegalidade, e conseqüente anulação, dos actos tributários (de liquidação) referentes a Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) dos períodos de Junho de 2008 a Dezembro de 2009 e respectivos juros compensatórios, no valor global de € 2.970.498,53, a que acresce o pedido de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), até integral reembolso das quantias retidas e depositadas junto do Serviço de Finanças, na importância de € 556.822,87.

A título subsidiário, a Requerente peticiona:

- (a) A devolução por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira do IVA liquidado e pago ao Estado, na importância de € 1.388.477,04, caso prevaleça o enquadramento preconizado por esta Autoridade, ou seja, o do regime de isenção de IVA a partir de 1 de Junho de 2008;

---

<sup>1</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

- (b) Uma indemnização por prestação indevida de garantia, se as quantias retidas à Requerente e depositadas junto do Serviço de Finanças forem consideradas como uma garantia do cumprimento de obrigações tributárias, nos termos do artigo 53.º da LGT e do artigo 171.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”); e
- (c) Na eventualidade de subsistirem dúvidas quanto à interpretação dos artigos 12.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA e 132.º, n.º 1, alínea b), 377.º e 391.º da Directiva IVA (2006/112/CE) à luz do Direito Comunitário, que este Tribunal promova o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça (“TJUE”).

**1.3.** A Requerente fundamenta as suas pretensões no vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, alegando a violação do princípio da legalidade tributária, porquanto e em síntese:

- (a) Exerceu validamente a opção pela tributação da prestação de serviços médicos em 14 de Agosto de 2007;
- (b) Ao contrário do que sustenta a Autoridade Tributária e Aduaneira, não passou a estar integrada no Sistema Nacional de Saúde pelo facto de ter aderido, a partir de 1 de Junho de 2008, a convenções com a Direcção Geral de Protecção Social aos Funcionários e Agentes da Administração Pública (ADSE) e com a Administração Regional de Saúde do Norte (ARS), na sequência de uma operação de fusão com outra entidade;
- (c) Configura interpretação errónea violadora dos princípios da legalidade e tipicidade tributária considerar que o Sistema Nacional de Saúde mencionado na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA é enquadrável no conceito de “Sistema de Saúde” vertido na Lei de Bases da Saúde (lei esta posterior ao Código do IVA), o qual abrange todas as entidades privadas que celebrem acordos com o Serviço Nacional de Saúde;
- (d) A referência explícita da Lei do Orçamento do Estado para 1999 (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro) à renúncia à isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA indicando que, em relação a esta, estão em causa as “*instituições privadas integradas no Serviço Nacional de Saúde*” constitui um elemento decisivo no sentido de que não é aqui aplicável o conceito de Sistema de Saúde, mas sim o de Serviço Nacional de Saúde;

- (e) A correcta interpretação, no quadro da Directiva IVA, da jurisprudência comunitária e do Código do IVA, é a de que devem ser consideradas como entidades privadas não integradas no sistema nacional de saúde aquelas que não prossigam a sua actividade em condições sociais análogas às que vigoram para os estabelecimentos hospitalares públicos;
- (f) A Requerente não exerce a sua actividade em condições sociais análogas às dos estabelecimentos hospitalares públicos, nem para tal basta que os custos das prestações sejam assumidos “em parte” por organismos públicos e de segurança social. Para este efeito, de acordo com a jurisprudência comunitária, seria necessário que tais custos fossem assumidos “*em grande parte*” por esses organismos, não o sendo no caso concreto. Acresce que os modelos de preço praticados são muito diferentes nos estabelecimentos hospitalares públicos e privados;
- (g) A Requerente não exerce qualquer pressão concorrencial sobre os estabelecimentos hospitalares públicos. Sendo os preços praticados tabelados, o IVA é incluído dentro do preço, pelo que não é por passar a isentar-se de IVA as operações da Requerente que os utentes passam a optar pelos hospitais públicos em detrimento da Requerente, pois para estes o preço é exactamente o mesmo;
- (h) Ao contrário do que invoca a Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo facto de ter estabelecido convenções com vários subsistemas de saúde, integrados no Sistema Nacional de Saúde, ADSE e com a ARS a Requerente não passou a fazer parte integrante do Sistema Nacional de Saúde, pelo que não se constata a verificação do pressuposto negativo previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, e, desse modo, não “*perdeu o direito a renunciar à isenção*”;
- (i) Acresce que não existe mecanismo legal que determine a perda do direito à renúncia à isenção do IVA após o exercício válido desse direito;
- (j) De igual modo, não existe qualquer base legal que obrigue a Requerente a regularizar o valor de € 1.085.859,89 respeitante a deduções de IVA anteriormente realizadas, pelo que os actos de liquidação padecem de inconstitucionalidade material;
- (k) A título subsidiário, caso prevalecesse o regime de isenção, o IVA liquidado, de € 1.388.477,04, não seria devido ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA, pois este é um mecanismo de prevenção da fraude e constitui mera presunção *iuris*

*tantum*, sendo que no caso em apreço não está em causa qualquer acto de fraude ou de dedução de IVA, pois o IVA cobrado nos serviços médicos não é dedutível pelos utentes. A arrecadação deste IVA face ao regime de isenção aplicado pela Requerida consubstanciaria *venire contra factum proprium*;

- (l) Por fim, os actos de liquidação impugnados consubstanciam desigualdade de tratamento entre contribuintes, pois num caso semelhante a alteração do enquadramento apenas produziu os seus efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano seguinte.

A Requerente juntou documentos e, bem assim, pareceres do Prof. Xavier de Basto e da Prof. Rita de La Feria.

Solicitou, ainda, a notificação, por parte deste Tribunal, à Autoridade Tributária e Aduaneira para que esta apresentasse informações oficiais, nos termos do artigo 429.º do Código do Processo Civil (“CPC”) e do artigo 13.º do CPPT, requerimento este que se indefere, pois visa elementos documentais a que a Requerente deve aceder através do procedimento específico previsto no artigo 56.º, n.ºs 3 a 5 do CPPT, não o tendo feito, a que acresce o facto de não serem determinantes para a decisão de mérito.

**1.4.** A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta e juntou o processo administrativo (“PA”), suscitando a excepção de incompetência da Jurisdição Arbitral em razão da matéria, quer no tocante ao pedido de “*reconhecimento do direito à renúncia à isenção do IVA*”, quer relativamente ao pedido subsidiário de condenação da Administração Tributária à devolução do IVA indevidamente liquidado e pago no valor de € 1.388.477,04, por, em ambos os casos, não envolverem a aferição da legalidade das liquidações adicionais efectuadas, ficando o objecto dos autos circunscrito ao conhecimento da questão temporal de saber se a “*cessação do direito de renúncia produz efeitos ex tunc, ou ex nunc*”.

Respondeu, ainda, *ad cautelam*, por impugnação, alegando que:

- (a) A Requerente não poderia manter a renúncia à isenção do IVA a partir do momento em que celebrou convenções com vários subsistemas de saúde do Sistema Nacional de Saúde, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, conjugada com a Base XII da Lei n.º 48/90 (Lei de Bases da Saúde), pois tal subverte as regras da neutralidade que presidem ao IVA, no caso concreto entre serviços de saúde prestados por entidades públicas e por entidades privadas que prestem serviços em “*condições sociais análogas*”;

- (b) O legislador originário do Código do IVA podia ter feito referência ao conceito de “*Serviço Nacional de Saúde*” que se encontrava regulado na Lei n.º 56/79, de 15 de Setembro que vigorava à data da aprovação do Código do IVA e não o fez, pelo que a menção ulterior a “*Serviço Nacional de Saúde*” constante da verba 2.7 da Lista I anexa ao Código do IVA, deve ser interpretada como referindo-se ao “sistema nacional de saúde”, pois não existem “*instituições privadas, integradas no Serviço Nacional de Saúde*”, preconizando uma interpretação actualista;
- (c) O conceito de condições sociais análogas (às do sector social e dos organismos de direito público) deve aferir-se tendo em atenção se tal “*implica ou não uma violação do princípio da igualdade de tratamento relativamente aos outros operadores que efectuam as mesmas prestações em situações comparáveis*”;
- (d) O direito à renúncia no caso subverte a neutralidade já que o consumidor final que recorra a um hospital público terá que suportar um custo mais elevado, uma vez que este incorpora o montante de imposto que aquele não pode deduzir, por lhe estar vedado o direito de renúncia à isenção. Acresce que sendo em muitos casos as prestações efectuadas a título gratuito aos utentes, o objectivo da protecção dos consumidores finais “*não seria compaginável com o pagamento ou participação por parte do Estado de valores a título de IVA por serviços que, [caso fossem] prestados de forma directa por organismos públicos, estariam isentos deste imposto*”;
- (e) Não se pode concluir, que uma “*prestação em pequena parte*” aos organismos públicos legitima o afastamento da obrigação de isentar esses serviços;
- (f) O exercício do direito de renúncia pressupõe a verificação contínua dos pressupostos do seu exercício, quer na data de exercício da opção, quer ao longo do tempo, cessando por caducidade em caso de ausência dos pressupostos constitutivos;
- (g) É aplicável o regime de regularizações previsto no artigo 24.º, n.º 6, alínea a) do Código do IVA, pois apesar de não ser alterada a natureza da actividade, foram alteradas as condições do seu exercício que a torna obrigatoriamente abrangida por uma isenção sem possibilidade de renúncia; e, por fim,
- (h) O pedido subsidiário não tem fundamento, pois os consumidores finais pagaram o IVA mencionado (repercutido) na factura e este é devido nos termos da lei e da jurisprudência

comunitária e consubstanciaria uma situação não consentida de enriquecimento sem causa.

**1.5.** Em 21 de Março de 2014, teve lugar, na sede do CAAD, a reunião do Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do artigo 18.º do RJAT, no âmbito da qual foi pelas partes exercido o contraditório quanto à matéria das excepções suscitadas. O Tribunal notificou a Requerida para a junção de documentos, notificou as partes para alegações e designou o dia 3 de Junho para a prolação da decisão arbitral.

**1.6.** Requerente e Requerida apresentaram as suas alegações por escrito mantendo, na essência, os argumentos vertidos nos articulados iniciais.

## **2. QUESTÕES A DECIDIR**

Face às excepções de incompetência material suscitadas importa proceder, antes de mais, à respectiva apreciação, quer no tocante ao pedido de “*condenação da Administração Tributária ao reconhecimento do direito à renúncia à isenção do IVA*”, quer no que se refere ao pedido subsidiário de “*devolução por parte da Administração Tributária*” à Requerente do IVA indevidamente liquidado e pago ao Estado.

A questão de fundo é de direito. Está essencialmente em discussão determinar a extensão subjectiva do direito à renúncia à isenção do IVA e, para este efeito, interpretar o conceito de instituições privadas integradas sistema nacional de saúde, uma vez que o mesmo não se encontra definido na legislação do IVA ou na Lei de Bases da Saúde.

Importa, em concreto, aferir se a celebração de acordos, convenções ou protocolos com o Estado ou com organismos de segurança social por parte de entidades prestadoras de cuidados de saúde de direito privado com finalidade lucrativa as faz, por essa razão, ficar integradas no sistema nacional de saúde (na acepção do IVA), ainda que as prestações de serviços realizadas no âmbito desses acordos, convenções ou protocolos sejam diminutas face à actividade global de tais entidades, exercida em condições normais de mercado.

Em caso de resposta afirmativa terá ainda de concluir-se sobre a existência de base legal que determine a perda do direito à renúncia à isenção do IVA após o exercício válido desse direito e, se assim for, que obrigue a Requerente a efectuar regularizações respeitantes a deduções de IVA anteriormente realizadas.

### 3. MATÉRIA DE FACTO

3.1. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, prévias e de mérito, dão-se por assentes e provados os seguintes factos:

1.º

O A...., aqui Requerente, é uma sociedade anónima de capitais privados e fins lucrativos, com o objecto social de *“exploração de estabelecimento de saúde e prestação de serviços médicos, de qualquer natureza ou especialidade, incluindo cirurgia e internamento”* – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), p. 7 e documentos juntos com o pedido arbitral.

2.º

A Requerente está enquadrada, de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas - CAE Rev 3, no Código de Actividade 86 220 que se caracteriza por *“actividades de prática médica de clínica especializada, em ambulatório”* – cf. RIT, pp. 9 e 14 e documentos juntos com o pedido arbitral.

3.º

A designação da Requerente e o exercício da actividade de clínica especializada, em ambulatório, surgem de alterações societárias ocorridas em Agosto de 2007, na sequência das quais aquela procedeu à correspondente entrega da declaração de alterações, em 14 de Agosto de 2007, indicando que iria praticar operações isentas nos termos do artigo 9.º, n.º 2 do Código do IVA e assinalando, em simultâneo, o direito de opção de renúncia à isenção do imposto – cf. RIT, pp. 7 e 11 a 16 e documentos juntos com o pedido arbitral.

4.º

Tendo ficado enquadrada a partir de 14 de Agosto de 2007 no regime normal de tributação em IVA com periodicidade trimestral, a Requerente passou a apurar este imposto liquidando IVA nas operações activas praticadas, imposto este que era mencionado nas facturas por si emitidas, e deduzindo o IVA na totalidade das operações passivas – cf. RIT, pp. 7, 11 a 16 e 23 e documentos juntos com o pedido arbitral.

5.º

Em 29 de Maio de 2008, a Requerente incorporou, por fusão, a unidade privada de saúde B... (“B...”), atribuindo-lhe efeitos retroactivos a 1 de Janeiro de 2008 – *cf.* RIT, pp. 14 e 16 e documentos juntos com o pedido arbitral.

#### 6.º

Com a fusão a Requerente incorporou os protocolos de cuidados de saúde já existentes na sociedade B..., designadamente com a Direcção Geral de Protecção Social aos Funcionários e Agentes da Administração Pública (“ADSE”), cuja convenção foi ratificada em 8 de Junho de 2008 e reportada à data da fusão, e com a Administração Regional de Saúde do Norte (“ARS”), tendo sucedido, neste último caso, nos direitos e deveres da respectiva convenção em 1 de Julho de 2008 – *cf.* RIT, pp. 14 e 16 e documentos juntos com o pedido arbitral.

#### 7.º

As convenções celebradas entre a ARS ou a ADSE e os estabelecimentos hospitalares privados são contratos de adesão em que o preço dos serviços objecto de convenção é idêntico para todos os estabelecimentos aderentes às convenções e, sendo tabelados, o IVA devido pelos mesmos é incluído pela Requerente por dentro do preço, não representando acréscimo no preço – *cf.* “Tabela ...” e “Tabela ...” juntas pela Requerente ao processo (Documentos n.ºs 19 e 20).

#### 8.º

O preço de cada tratamento e exame é facturado pelos estabelecimentos hospitalares privados à ARS ou à ADSE individualmente por cada acto ou operação realizada, de acordo com a sua natureza (medicamentos, material, dias de internamento) – *cf.* “Tabela ...” e “Tabela ...” juntas pela Requerente ao processo (Documentos n.ºs 19 e 20).

#### 9.º

A percentagem de operações realizadas pela Requerente ao abrigo das convenções com a ADSE e a ARS, nos anos 2008 e 2009, no cômputo global das suas operações é a que consta do quadro seguinte:

2008		2009	
Entidade	% Facturação	Entidade	% Facturação
ADSE	0,31%	ADSE	7,54%
ARS	4,81%	ARS	5,72%
Total ADSE + ARS	5,12%	Total ADSE + ARS	13,26%

– *cf.* documento junto pela Requerente ao processo (Documento n.º 21).

10.º

A Requerente acumulou um crédito de IVA, no final do primeiro trimestre de 2009, no valor de € 1.967.559,44, derivado, por um lado, do elevado valor do IVA que incorreu na aquisição de equipamento e outras despesas de instalação relativas à montagem da estrutura funcional do hospital/clínica e, por outro lado, da aplicação às prestações de serviços da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.7 da Lista I anexa ao Código deste imposto, sendo que as aquisições de bens e serviços foram na sua maioria sujeitas à taxa normal – *cf.* RIT, pp. 15 e documentos juntos com o pedido arbitral, em particular o Documento n.º 7.

11.º

A Requerente solicitou o reembolso parcial do referido crédito, no montante de € 1.894.531,72, na declaração periódica apresentada em 11 de Maio de 2009, referente ao primeiro trimestre de 2009 – *cf.* RIT, pp. 15 e documentos juntos com o pedido arbitral, em particular o Documento n.º 7.

12.º

Na sequência deste pedido de reembolso foi determinado o início de um procedimento inspectivo externo, de âmbito parcial (IVA), à actividade desenvolvida pela Requerente nos exercícios de 2008 e 2009, em cumprimento das Ordens de Serviço n.ºs ... e ..., abertas em 8 de Fevereiro de 2010, emitidas pela Direcção de Finanças de ..., Serviços de Inspecção Tributária, Divisão ..., com Despacho de 10 de Fevereiro de 2010 – *cf.* RIT, pp. 6 e 7.

13.º

Em 30 de Junho de 2010, a Requerente recebeu o Projecto de Relatório de Inspecção Tributária (“Projecto”) que propunha a correcção de € 3.687.044,27 respeitante a regularizações de bens do activo imobilizado e a o IVA deduzido e reembolsado, com fundamento na perda do direito à renúncia à isenção, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2008, por ter ajustado uma convenção com a ADSE em 8 de Junho de 2008 e com a ARS em Julho de 2008 – *cf.* RIT, p. 15 e documentos juntos com o pedido arbitral.

14.º

Em 15 de Julho de 2010, a Requerente exerceu por escrito o direito de audição prévia – *cf.* RIT, pp. 24 e 25 e documentos juntos com o pedido arbitral.

15.º

A Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspecção Tributária, através do Ofício n.º ..., de 22 de Fevereiro de 2011, que, mantendo na essência a argumentação do Projecto, alterou

a data relevante para a produção de efeitos da perda do direito à renúncia à isenção, que passou de 1 de Janeiro de 2008 para 1 de Junho de 2008, tendo resultado na redução do valor da correcção de IVA que se passou a cifrar em € 2.809.721,84 – cf. RIT, pp. 30 a 32.

16.º

A fundamentação da referida correcção consta do Relatório Final de Inspecção Tributária de que se retiram os seguintes excertos relevantes:

*“O sujeito passivo procedeu à liquidação do imposto, considerando o disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 2º do Código do IVA, e conseqüentemente, deduziu o imposto que incidiu sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados, nos termos do artigo 20º do CIVA.*

*Porém, constata-se que, o sujeito passivo se encontra incorrectamente enquadrado, na medida em que, desenvolve, como adiante se relata, uma das actividades consideradas isentas do imposto, elencadas no nº 2 do artigo 9º do Código do IVA. (...)*

*Neste contexto, o imposto que foi liquidado, por o ter sido indevidamente, terá de ser entregue nos cofres do Estado, nos termos do nº 2 do artigo 27º do Código do IVA, e a dedução do imposto suportado a montante, será anulada por se encontrar interdito esse direito, procedendo-se à regularização a favor do Estado, prevista no artigo 24º do mesmo Diploma.*

*(...)*

*B.2.1 – I.V.A.*

*À data do início do exercício da actividade de práticas médicas [14 de Agosto de 2007], foi entregue a declaração de alterações a que se refere o artigo 32º do Código do IVA, na sequência do arranque do hospital/clínica, A..., e como anteriormente já referido, foi assinalado o direito de opção de renúncia à isenção do imposto, contemplada na alínea 2) do artigo 9º, permitida pela alínea b) do nº 1 do artigo 12º, ambos do Código do IVA.*

*Sucedo, porém, que o sujeito passivo ajustou uma convenção com a Direcção Geral de Protecção Social aos Funcionários e Agentes da Administração Pública (ADSE), em 08 de Junho de 2009[8], reportada à data da fusão por incorporação com a unidade privada de saúde B... (1 de Janeiro de 2008), e com a Administração Regional de Saúde do Norte (ARS), em Julho de 2008, pelo que, e nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 12º do Código do IVA, perdeu o direito à renúncia da isenção, a partir de 1 de Janeiro de 2008.*

*Note-se que, a alínea b) do n.º 1 do artigo 12º do CIVA, refere que “Poderão renunciar à isenção... os estabelecimentos hospitalares, clínicas,... **NÃO** pertencentes... a instituições privadas integradas no Sistema Nacional de Saúde (SNS)...”*

*Havendo excepções à possibilidade de renúncia e assentando as mesmas na integração ou não, no SNS, pelas entidades interessadas, urgia conhecer a constituição daquele sistema.*

*A Lei n.º 48/90 de 24 de Agosto, aprovou a Lei de Bases da Saúde. No capítulo II, a Base XII, referindo-se ao sistema de saúde define:*

*1 – O sistema de saúde é constituído pelo Serviço Nacional de Saúde e por todas as entidades públicas que desenvolvem actividades de promoção, prevenção e tratamento na área da saúde, bem como por todas as entidades privadas e por todos os profissionais livres que acordem com a primeira a prestação de todas ou de algumas daquelas actividades.*

*...*

*4 – A rede nacional de prestação de cuidados de saúde abrange os estabelecimentos do Serviço Nacional de Saúde e os estabelecimentos privados e os profissionais em regime liberal com quem sejam celebrados contratos...*

*Por sua vez, o artigo 1º do Decreto-lei n.º 11/93 de 15 de Janeiro, aprova o Estatuto do Serviço Nacional de Saúde. O mesmo diploma no seu artigo 2º define a aplicabilidade do Estatuto, estendendo-a às entidades particulares integradas na rede nacional de prestação de cuidados de saúde.*

*Ainda reportando-nos ao Estatuto do Serviço Nacional de Saúde, define-se no nº 1 do artigo 37º, os termos em que se concretiza a articulação do SNS com as actividades particulares, considerando o nº 2 do mesmo artigo, que, os estabelecimentos privados e os profissionais de saúde que trabalhem em regime liberal e que contratem nos termos do número anterior integram-se na rede nacional de prestação de cuidados de saúde...*

*Atente-se também no Decreto-lei nº 97/98, de 18 de Abril, o qual regulamenta o regime de celebração das convenções previstas na Lei nº 48/90 de 24 de Agosto – Lei de Bases da Saúde – que define claramente no seu preâmbulo que, aquela Lei estabelece um modelo misto de sistema de saúde, **consagrando a complementaridade e o carácter concorrencial do sector privado e de economia social na prestação de cuidados de saúde**, INTEGRANDO NA REDE NACIONAL DE PRESTAÇÃO DE CUIDADOS DE SAÚDE AS ENTIDADES PRIVADAS E OS PROFISSIONAIS LIVRES QUE ACORDEM COM O SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE A PRESTAÇÃO DE TODAS OU DE ALGUMAS ACTIVIDADES DE PROMOÇÃO, PREVENÇÃO E TRATAMENTO NA ÁREA DA SAÚDE.*

*De notar ainda que, a Directiva 2006/112/CE, sob a inscrição de “isenções em benefício de certas actividades de interesse geral”, isenta de imposto, nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 132º, a “hospitalização e a assistência médica (...) asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por*

*estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza, devidamente reconhecidos.”*

*Note-se que, o legislador nacional, foi mais abrangente, pois isentou do imposto, na alínea 2) do artigo 9º do Código do IVA, os serviços médicos e sanitários, prestados por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, independentemente da natureza jurídica ou da qualidade do prestador de serviços. Em contrapartida, para os sujeitos passivos que – e apenas para estes – não se encontram abrangidos pela citada alínea b) do nº 1 do artigo 132º da Directiva, abriu a possibilidade de opção pelo regime de tributação, através da alínea b) do nº 1 do artigo 12º do Código do IVA.*

*Concretizando, a impossibilidade de renúncia à isenção do imposto, abrange não só as pessoas colectivas de direito público, mas também, as entidades que prestem serviços em situações análogas às que vigoram para os organismos de direito público, ou seja, estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza, devidamente reconhecidos, desde que, integrados no sistema nacional de saúde.*

*Finalmente, face ao disposto no artigo 391º da mencionada Directiva, o âmbito da renúncia à isenção do imposto, depende unicamente da natureza dos sujeitos passivos, isto é, aplica-se estritamente àqueles que não sejam organismos de direito público ou que, não tendo essa natureza, não exerçam a sua actividade em condições análogas, verificando-se estas, face à jurisprudência comunitária, quando o organismo de direito privado, beneficia do custo das prestações de serviços, ser assumido em parte, pelas caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social.*

*Considerando a existência de convenções/acordos com vários subsistemas de saúde do Sistema Nacional de Saúde, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12º do Código do IVA, conjugada com a Base XII da Lei n.º 48/90 (Lei de Bases da Saúde), o A..., **não poderia manter a renúncia à isenção do imposto, a partir de 01 de Janeiro de 2008**, uma vez que passou a estar integrado no Sistema Nacional de Saúde.*

*Nestes termos, considera-se que o sujeito passivo, se enquadra no regime de isenção do imposto, previsto na alínea 2) do artigo 9º do Código do IVA, a partir daquela data.*

*(...)*

2. **DO DIREITO** – *O conceito de sistema nacional de saúde, serviço nacional de saúde e rede nacional de cuidados de saúde, encontra-se devidamente explicado no ponto III-B.2.1 deste relatório. É entendimento da Administração Fiscal, que o âmbito de aplicação da renúncia à isenção do imposto, prevista no artigo 12º do Código do IVA, depende unicamente da natureza dos sujeitos passivos isto é, aplica-se estritamente àqueles que não sejam organismos de direito público ou que, não tendo essa natureza, não exerçam a*

sua actividade em condições sociais análogas. Embora já tenha sido exposto no mesmo ponto III-B.2.1 do relatório, o significado de CONDIÇÕES SOCIAIS ANÁLOGAS, defendido pela Administração Fiscal, voltamos a expor o seguinte:

- a. Quando o organismo de direito privado beneficia, do custo das prestações de serviços, ser assumido em parte, pelas caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social, pode dizer-se que os serviços de saúde são prestados em situações sociais análogas. Senão vejamos, um utente que se dirige a uma unidade de saúde privada, mas convencionada com a ARS, paga pelos serviços médicos que lhe são prestados, o mesmo que pagaria caso se dirigisse a um hospital público. Posteriormente, a entidade de saúde privada, irá ser ressarcida do montante que se encontra em falta para completar o preço total do serviço, emitindo factura à ARS. Da mesma forma, o hospital público, também emite factura à ARS, para ser ressarcido do montante que se encontra em falta para completar o preço total do serviço. Significa isto que, o mesmo serviço é prestado em situações sociais análogas, quer se trate de hospital público, ou hospital privado. Não faz sentido portanto, que o hospital privado possa desonerar do imposto (IVA), os bens e equipamentos adquiridos para o desenvolvimento da actividade, por via do direito à dedução, e o hospital público não o possa fazer, por lhe estar vedado esse direito. De notar que o exercício do direito à dedução continuaria a verificar-se mesmo que, a unidade hospitalar privada, liquidasse o IVA, por dentro, ou seja, o preço a pagar pelos serviços, por parte do utente, fosse exactamente o mesmo que pagaria na unidade hospitalar pública.
- b. É neste sentido que o Decreto-lei nº 97/98 de 18 de Abril, o qual regulamente o regime de celebração das convenções previstas na Lei nº 48/90 de 24 de Agosto – Lei de Bases da Saúde – vem esclarecer claramente no seu preâmbulo que, aquela Lei estabelece um modelo misto de sistema de saúde, **consagrando a complementaridade e o carácter concorrencial do sector privado e de economia social na prestação de cuidados de saúde**, INTEGRANDO NA REDE NACIONAL DE PRESTAÇÃO DE CUIDADOS DE SAÚDE AS ENTIDADES PRIVADAS E OS PROFISSIONAIS LIVRES QUE ACORDEM COM O SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE A PRESTAÇÃO DE TODAS OU DE ALGUMAS ACTIVIDADES DE PROMOÇÃO, PREVENÇÃO E TRATAMENTO NA ÁREA DA SAÚDE.
- c. Verifica-se então que, para evitar uma concorrência que seria de todo desleal, o sector privado que estabeleça convenções com a rede nacional de prestações de cuidados de saúde, sistema nacional de saúde, serviço nacional de saúde, não pode de todo, sujeitar os seus serviços a imposto sobre o valor acrescentado, já que, isso iria permitir também, utilizar o direito à dedução do mesmo, nas aquisições de bens e serviços.
- d. (...)

- e. *Recorde-se ainda que, como acima se transcreve, integram a rede nacional de prestação de cuidados de saúde, as entidades privadas que acordem com o SNS, a prestação **de todas ou algumas** actividades de promoção, prevenção e tratamento na área da saúde.*

(...)

XI – PROPOSTAS RESULTANTES DE DESPACHO SUPERIOR DE 2010/10/20

(...)

*Tendo sido suscitadas dúvidas, sobre qual a data a considerar, para o enquadramento do sujeito passivo, no regime de isenção previsto no artigo 9º do Código do IVA, em virtude da perda do direito de renúncia à isenção, nos termos do artigo 12º do mesmo Diploma, na sequência de acordo estabelecido entre o sujeito passivo e a ADSE, reportado à data da fusão com a entidade “B...” foi elaborada informação em 18 de Outubro de 2010, no sentido de ser decidido superiormente qual a data de referência, se a data estipulada para a fusão - 01 de Janeiro de 2008 - ou a data da outorga da escritura definitiva e registo na Conservatória do Registo Comercial - 29 de Maio de 2008.*

*Na sequência da análise que recaiu sobre aquela informação, e que teve como intervenientes, os Exmos. Senhores Subdirector Geral do IVA, Director de Finanças de ... e Director de Finanças Adjunto de ..., foi emitido Despacho em 20 de Outubro de 2010, no sentido de ser considerada a data da escritura definitiva e respectivo registo na Conservatória - 29 de Maio de 2008 - como sendo aquela a partir da qual, o sujeito passivo, perdeu o direito à renúncia de isenção prevista no artigo 12º do Código do IVA (...).*

*NESTES TERMOS E PARA CUMPRIMENTO DO DESPACHO QUE SE JUNTA (ANEXO 36), FORAM REFEITOS OS CÁLCULOS PARA APURAMENTO DO IMPOSTO EM FALTA NOS COFRES DO ESTADO, TENDO EM ATENÇÃO A DATA A PARTIR DA QUAL O SUJEITO PASSIVO SE ENCONTRA ENQUADRADO NO REGIME DE ISENÇÃO PREVISTO NO ARTIGO 9º DO CÓDIGO DO IVA - 01 DE JUNHO DE 2008” – cf. RIT, pp. 5, 15 a 18, 25 a 27 e 30.*

17.º

Em 8 de Abril de 2011, a Requerente foi notificada das liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, no valor global de € 2.970.498,53, cuja data limite para pagamento voluntário foi fixada em 31 de Maio de 2011 – cf. actos de liquidação constantes do processo arbitral.

18.º

Em 9 de Agosto de 2011, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as liquidações de IVA e de juros compensatórios acima referidas, tendo sido notificada do respectivo

indeferimento em 5 de Setembro de 2013 – *cf.* procedimento de reclamação graciosa constante do processo arbitral.

#### 19.º

O Serviço de Finanças de ... instaurou o processo de execução fiscal (PEF) n.º ..., tendo, no âmbito do mesmo, sido retidas quantias no montante total de € 542.139,26, nos pagamentos às entidades públicas com as quais a Requerente se relaciona, ao abrigo do artigo 31.º-A do Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de Julho<sup>2</sup>, as quais foram aplicadas a título de pagamento parcial por esse Serviço de Finanças – *cf.* Documentos n.ºs 1 e 2 juntos com a Resposta.

#### 20.º

O PEF encontra-se actualmente suspenso – *cf.* documento n.º 1 do serviço de finanças de .... junto com a Resposta.

#### 21.º

Em 3 de Dezembro de 2013, a Requerente apresentou o requerimento de constituição do Tribunal Arbitral Colectivo – *cf.* requerimento electrónico no sistema do CAAD.

### 3.2. Factos não provados

Não se provou a retenção pelo Serviço de Finanças de ... do valor de € 556.822,87, mas sim de € 542.139,26.

Inexistem outros factos com relevo para a decisão que não se tenham provado.

### 3.3. Fundamentação da matéria de facto

A factualidade provada teve por base a análise crítica dos documentos acima discriminados, que não foram impugnados pelas partes, e o conteúdo do processo administrativo junto aos autos arbitrais, nos quais se inclui o RIT.

## 4. SANEAMENTO

### 4.1. Questão prévia – incompetência em razão da matéria do pedido principal

A Autoridade Tributária e Aduaneira invoca a excepção de incompetência desta jurisdição arbitral, por considerar que o pedido de “*condenação da Administração Tributária ao*

<sup>2</sup> Com a redacção dada pelo Decreto-lei n.º 29-A/2011, de 1 de Março.

*reconhecimento do direito à renúncia à isenção do IVA*” não é susceptível de apreciação, por se situar fora do âmbito material da arbitragem tributária à luz do RJAT, que circunscreve a competência dos Tribunais Arbitrais às pretensões relativas à “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*” (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT).

Para a Requerida estamos perante um pedido tendente ao reconhecimento de direitos em matéria tributária não contemplado no RJAT.

Efectivamente o RJAT não prevê a competência dos Tribunais Arbitrais para acções de reconhecimento de direitos, ao contrário do que constava da lei de autorização legislativa (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril) que permitia ao Governo legislar “*no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária*”, de modo a que o processo arbitral tributário constituísse “*um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*” (cf. artigo 124.º, n.ºs 1 e 2 da Lei n.º 3-B/2010).

No entanto, ao contrário do que afirma a Autoridade Tributária e Aduaneira, a pretensão deduzida pela Requerente não é a do simples reconhecimento de um direito, mas sim, de forma clara e expressa no intróito da petição arbitral e no petitório, a de “*anulação dos actos de liquidação de IVA e correspondentes juros compensatórios dos períodos de tributação identificados supra*”. Ou seja, a Requerente deduz um pedido típico de acção constitutiva como é a acção impugnatória no âmbito do processo arbitral tributário e não um pedido de uma acção de simples apreciação (positiva) característico da acção para o reconhecimento de um direito (cf. artigo 10.º do Código de Processo Civil (“CPC”) *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Naturalmente que a decisão de anular os actos tributários visada pela Requerente implica a apreciação da relação jurídico-tributária subjacente. Assim, para se concluir pela ilegalidade dos actos tributários impugnados e respectivo desvalor invalidante será necessário avaliar se a Requerente mantém o direito à renúncia à isenção do IVA e se deve estar enquadrada no regime normal do IVA com direito à dedução. Esta é a causa de pedir (fundamento) e não o pedido (pretensão) deduzido no litígio<sup>3</sup>.

O reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária está sempre

---

<sup>3</sup> A questão da incompetência material dos tribunais arbitrais tem sido abordada em diversos processos arbitrais julgados no âmbito do CAAD, designadamente, nos processos n.ºs 126/2013-T, de 27 de Janeiro de 2014; 76/2012-T, de 29 de Outubro de 2012, e 48/2012-T, de 6 de Julho de 2012, acessíveis por via electrónica ([www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt)) e que, com as necessárias adaptações, acompanhamos.

implícito na declaração de ilegalidade dos actos tributários e só quando esteja desligada desta (referimo-nos à declaração de ilegalidade e seu efeito anulatório) pode ser configurada no âmbito de uma acção de reconhecimento de um direito, o que não é o caso.

Neste sentido, refere Jorge Lopes de Sousa in “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária”, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, Coimbra, Almedina, 2013, p.105: “o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária, **fora dos casos em que possa estar subjacente à declaração de legalidade de actos ou apreciação das questões indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT**, está fora da competência dos tribunais arbitrais” (realçado nosso).

É para nós manifesto que o objecto principal do processo se reporta a liquidações adicionais de IVA, cuja legalidade é questionada, razão pela qual se verifica a competência deste tribunal arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e se julga improcedente a excepção de incompetência do presente tribunal colectivo referente ao pedido principal.

**4.2.** As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

**4.3.** O processo não enferma de nulidades e não foram identificadas outras questões prévias relativas ao pedido principal.

## 5. DO MÉRITO

### 5.1. A interpretação das normas de isenção de IVA

Convém começar por salientar que o IVA resulta de um sistema harmonizado de direito comunitário modelado pela Directiva IVA<sup>4</sup> (que sucedeu à Sexta Directiva), de que as legislações nacionais constituem a recepção no direito interno, motivo pelo qual a interpretação das normas nacionais deve ser efectuada de harmonia com os parâmetros da Directiva IVA.

---

<sup>4</sup> Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, publicada no JO L 347, de 11 de Dezembro de 2006, que reformulou e substituiu a Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, JOCE L 145, de 13 de Junho de 1977), que instituiu o sistema comum do IVA.

Neste contexto, segundo jurisprudência constante do TJUE, a interpretação das normas de isenção em IVA segue regras próprias e as isenções previstas no artigo 132.º da Directiva IVA constituem conceitos autónomos de direito da União que devem, em princípio, ser objecto de uma definição comum (cf. Acórdão de 16 de Janeiro de 2003, no processo C-315/00, *Rudolf Maierhofer*, ponto 25, recentemente corroborado, entre outros, pelo Acórdão de 13 de Março de 2014, no processo 464/12, *ATP*, ponto 40).

As mencionadas regras próprias são, desde logo, as da interpretação das normas de direito comunitário com a qual a disciplina interna deve alinhar-se. “*Para efeitos de interpretação de uma disposição de direito comunitário, há que ter em conta os seus termos, bem como o seu contexto e os objectivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada*” (cf. o Acórdão acima citado C-315/00, *Rudolf Maierhofer*, ponto 27, e, ainda, os Acórdãos de 14 de Outubro de 1999, C-223/98, *Adidas*, ponto 23, e de 14 de Junho de 2001, C-191/99, *Kvaerner*, ponto 30).

A este respeito cabe ainda sublinhar que “*as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva [actuais 132.º a 135.º a 136.º da Directiva IVA] são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efectuadas por um sujeito passivo (...) Todavia, a interpretação dos termos utilizados nesta disposição deve estar em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA – cf. Acórdão de 13 de Março ) de 2014, C-366/12, *Klinikum*, ponto 26, e jurisprudência aí referida (Acórdãos de 5 de Junho de 1997, C-2/95, *SDC*, ponto 20; de 10 de Setembro de 2002, C-141/00, *Kügler*, ponto 28; de 6 de Novembro de 2003, C-45/01, *Dornier*, ponto 42, e de 29 de Outubro de 2009, C-29/08, *SKF*, ponto 46.*

O paradigma da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções devam ser interpretados de uma maneira que as prive dos seus efeitos – *vide* por todos o Acórdão C-366/12, *Klinikum*, ponto 27.

**Em síntese, a Directiva IVA baliza a matéria das isenções de IVA e, na sua interpretação e aplicação, aproveita dos princípios da supremacia do direito comunitário e da interpretação conforme, pelo que a invocação do artigo 11.º da LGT<sup>5</sup> que contém as regras**

<sup>5</sup> Dispõe o artigo 11.º da LGT: “1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2 - Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

3 - Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

de interpretação das normas tributárias não se pode sobrepor aos critérios do Direito da União.

## 5.2. O regime de isenção na prestação de serviços médicos e a faculdade de renúncia

A Directiva IVA estabelece o regime de isenção (incompleta, sem direito à dedução) como regime-regra da prestação de serviços de hospitalização e de assistência médica quando esses serviços sejam prestados por organismos de direito público. Adicionalmente, a Directiva isenta tais serviços quando efectuados por estabelecimentos hospitalares e centros de assistência médica e de diagnóstico em **condições sociais análogas** às que vigoram para os organismos públicos.

Com efeito, dispõe o artigo 132.º, n.º 1, da Directiva IVA (correspondente ao anterior artigo 13.º-A, n.º 1, alínea b) da Sexta Directiva):

*“1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:*

*a) (...)*

*b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;*

*(...)”*

À face da alínea b) *supra*, **fora das situações em que os prestadores sejam organismos públicos ou que, não o sendo, prestem serviços médicos em condições análogas às destes organismos, a disciplina geral que resulta em primeira linha da Directiva IVA é a da tributação em IVA**, à taxa normal, ou à taxa reduzida se os Estados-Membros exercerem a prerrogativa consagrada no artigo 98.º da Directiva IVA (em conjugação com o Anexo III).

No entanto, apesar do regime geral acabado de descrever, o Estado português beneficiou de um tratamento de excepção que foi autorizado no Tratado de Adesão às Comunidades Europeias e que se mantém ao abrigo do artigo 377.º da Directiva IVA, segundo o qual *“Portugal pode continuar a isentar as operações enumeradas nos pontos 2), 4), 7), 9), 10) e 13) da Parte B do Anexo X, nas condições em vigor neste Estado-Membro em 1 de Janeiro de 1989.”*

---

*4 - As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.”*

A Parte B deste Anexo X, sob a epígrafe “Operações que os Estados-Membros podem continuar a isentar” contempla no seu n.º 7 as “Operações efectuadas pelos estabelecimentos hospitalares não referidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º”.

Dito de outro modo, **a regra geral de tributação em IVA dos serviços de hospitalização assistência médica aplicável a todas as entidades que não sejam organismos públicos e que não o sendo (a Requerente não o é), não prestem esses serviços em condições sociais análogas às dos organismos públicos** (que, como se verá adiante, também não quadra às circunstâncias concretas da Requerente) **pode ser afastada pelo Estado português que fica autorizado, a título de excepção** (ou no dizer da Directiva IVA “derrogação”), a isentar essas operações.

Os Estados-Membros que isentem as operações referidas no artigo 377.º podem, não obstante, conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação das referidas operações, nos termos do preceituado no artigo 391.º da Directiva IVA.

Recapitulando, nos termos gerais do sistema do IVA (*cf.* artigo 132.º, n.º 1, al. b) da Directiva IVA), os estabelecimentos hospitalares públicos e os estabelecimentos hospitalares privados que prossigam a sua actividade em condições sociais análogas às que vigoram para os estabelecimentos hospitalares públicos são isentos de IVA.

Para este tipo de estabelecimentos hospitalares, está simplesmente vedada a possibilidade de renunciar à isenção de IVA (*cf.* artigo 391.º conjugado com o artigo 377.º, ambos da Directiva IVA).

Quanto aos restantes estabelecimentos hospitalares, estes são, sem mais, tributados em IVA, de acordo com o princípio geral de tributação em IVA de cada prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo.

**Portugal, ao abrigo de um regime de excepção** constante do artigo 377.º da Directiva IVA, **usou da faculdade de isentar também estes estabelecimentos hospitalares privados**, ou seja, aqueles que não prosseguem a sua actividade em condições sociais análogas aos estabelecimentos hospitalares públicos (*cf.* artigo 377.º da Directiva IVA).

O legislador português previu, assim, no artigo 9.º n.º 2 do Código do IVA, a isenção das prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por **[todos os]** estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares.

Simultaneamente, ao abrigo do artigo 12.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA, concedeu aos “estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efectuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas” a possibilidade de “renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações”.

Atento o que ficou exposto, e fazendo uso da terminologia da Directiva IVA, para efeitos deste artigo 12.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA, apenas podem ser consideradas como “instituições privadas não integradas no sistema nacional de saúde” com direito à renúncia, os estabelecimentos hospitalares privados que não prossigam a sua actividade em condições sociais análogas às que vigoram para os estabelecimentos hospitalares públicos. O que equivale a dizer que a Requerente é abrangida pela opção de renúncia à isenção aqui em causa se não prosseguir a sua actividade em condições sociais análogas aos mencionados estabelecimentos públicos.

De assinalar que o objectivo do regime de isenção aplicável aos cuidados de saúde consiste em assegurar que o benefício da assistência médica não se torna inacessível em razão do acréscimo de custos que resulta da tributação em IVA e, por conseguinte, em reduzir os custos médicos para os utentes e nessa medida promover os cuidados de saúde (cf. Acórdão de 11 de Janeiro de 2001, C-76/99, *Comissão vs França*, ponto 23, e Stefano Chirichigno e Vittoria Segre, “Hospital and Medical Care by Commercial Hospitals under EU VAT”, in *International VAT Monitor*, Volume 25 – Number 2, 2014, pp. 78-81).

Sendo que as isenções, independentemente da sua motivação e razão de ser<sup>6</sup>, revestem sempre carácter excepcional e continuam a ser uma excepção ao regime geral. Na formulação de *Sjibren Crossen*: “Exemptions violate the logic and functionality of the VAT<sup>7</sup>. They distort input choices and harm exports” (cf. “Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Options”, *Cesifo Working Paper no. 758*, Category 1: Public Finance, August 2002, p. 21, disponível on-line em [www.CESifo.de](http://www.CESifo.de)).

<sup>6</sup> Refira-se a, título ilustrativo, razões sociais e de interesse geral (por exemplo, as referentes aos serviços médicos em apreço), razões económicas (operações intragrupo entre sujeitos passivos isentos), técnicas (operações financeiras e de seguros), ou relativas à interferência com outros impostos (operações imobiliárias).

<sup>7</sup> Numa tradução livre: as isenções violam a lógica e o funcionamento do IVA.

Neste quadro, a concessão da faculdade de renúncia à isenção é uma forma de restaurar o direito a deduzir o imposto que constitui a pedra angular de todo o sistema do IVA, eliminando imposto “oculto” (o IVA não deduzido), que penaliza os sujeitos passivos, mesmo que estes se situem no último estágio da cadeia de produção, em particular em fases de investimento significativo, caracterizadas por aquisições vultuosas, permitindo-lhes serem tributados pelo regime normal (na presente situação à taxa reduzida, constante da verba 2.7, da Lista I anexa ao Código do IVA) e assim recuperarem o IVA incorrido.

### **5.3. O âmbito subjectivo da faculdade de renúncia à isenção: o significado de sistema nacional de saúde**

De acordo com o artigo 12.º, n.º 1, alínea b) do Código do IVA, constitui pressuposto do direito à opção pela tributação no caso de instituições privadas - únicas a que a renúncia à isenção se pode aplicar - a não integração no sistema nacional de saúde.

Como já acima se referiu o âmbito subjectivo da faculdade de renúncia à isenção deve aferir-se de acordo com os parâmetros da Directiva IVA, que prevê esta faculdade para os estabelecimentos hospitalares não abrangidos pelo regime de isenção obrigatória, *id est*, para os organismos que sejam de direito privado e que não prestem serviços médicos em condições sociais análogas às dos organismos de direito público.

O legislador português optou pela formulação de um requisito negativo aplicável às “*instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde*” (aquelas que não podem renunciar à isenção). O sentido desta expressão não pode deixar de corresponder ao de entidades que prestem serviços em condições sociais análogas às dos organismos públicos, pois esse é o conceito definidor da Directiva IVA subjacente à norma interna de transposição como acima explicitado.

A Autoridade Tributária e Aduaneira fundamenta as liquidações adicionais de IVA numa interpretação do conceito de “*sistema nacional de saúde*”, buscando o seu sentido na Lei n.º 48/90, de 24 de Agosto – Lei de Bases da Saúde – num exercício descontextualizado da disciplina prevista na Directiva IVA. E acaba por invocar a jurisprudência comunitária em sentido oposto ao que nela vem contido.

Na perspectiva da Autoridade Tributária e Aduaneira a expressão “*sistema nacional de saúde*” constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA reporta-se ao conceito de “sistema de saúde” vertido na Lei de Bases da Saúde, o qual “*é constituído pelo Serviço Nacional*

*de Saúde e por todas as entidades públicas que desenvolvam actividades de promoção, prevenção e tratamento na área da saúde, bem como por todas as entidades privadas e por todos os profissionais livres que acordem com a primeira a prestação de todas ou algumas daquelas actividades” (cf. Base XII, n.º 1).*

Deste modo, qualquer entidade privada que o Estado subcontrate para a prestação de um serviço (basta um serviço, qualquer que seja o seu valor absoluto ou relativo) na área da saúde fica a pertencer ao sistema de saúde e para efeitos de IVA ao “sistema nacional de saúde” pelo que não reúne (ou deixa de reunir a partir desse momento) as condições de exercício do direito à renúncia à isenção do IVA.

Este paralelismo ou colagem à Lei de Bases da Saúde não se justifica por múltiplas razões.

Desde logo, a locução “sistema nacional de saúde” não consta de nenhum dos conceitos da Lei de Bases da Saúde.

Na verdade, não existe uma definição legal de “sistema nacional de saúde” na legislação portuguesa e do ponto de vista linguístico a expressão contém duas palavras comuns, quer ao “sistema de saúde”, quer ao “Serviço Nacional de Saúde”, sendo que este último conceito exclui os estabelecimentos privados.

Por outro lado, a Lei de Bases da Saúde, que introduz o conceito de sistema de saúde é posterior à redacção do Código do IVA (surgiu em 1990 e o Código remonta a 1984), pelo que cronologicamente este não lhe poderia fazer referência e, no que toca ao uso da expressão empregue no artigo 12.º, n.º 1, alínea b) do citado Código, até hoje não sofreu qualquer modificação.

Já o conceito de Serviço Nacional de Saúde existia à data da publicação do Código do IVA, e estava em vigor desde 1979, através da Lei n.º 56/79, de 15 de Setembro, que criou o Serviço Nacional de Saúde, que, refira-se, apenas abrange os órgãos e serviços públicos na dependência do Ministério da Saúde, excluindo, portanto, os estabelecimentos privados.

Assim, atendendo aos elementos histórico e sistemático o único conceito existente na lei portuguesa e para o qual o Código do IVA poderia remeter à data da sua publicação era o conceito de “Serviço Nacional de Saúde” (e não o conceito de sistema de saúde cujo recorte surge seis anos após a publicação do Código do IVA).

Acresce que a Lei do Orçamento do Estado para 1999 (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), que foi promulgada quando já estão legalmente definidos e assentes ambos os conceitos de “Serviço Nacional de Saúde” e “sistema de saúde”, faz uma referência explícita à renúncia à isenção prevista no artigo 12.º, n.º 1, alínea b) aqui em análise, indicando que, em relação a esta, estão em causa as *instituições privadas integradas no Serviço Nacional de Saúde*.

Esta indicação consta da nova redacção da verba 2.7 da Lista I anexa ao Código do IVA, que vem clarificar a aplicação da taxa reduzida de imposto às prestações de serviços médicos realizadas por sujeitos passivos que optaram pela renúncia à isenção, e estabelece uma conexão expressa entre a renúncia à isenção e o Serviço Nacional de Saúde (e não com o “sistema de saúde”) como se ilustra *infra*:

*“Verba 2.7 - As prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estritamente conexas, feitas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas integradas no Serviço Nacional de Saúde, quando estas renunciem à isenção, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º”.*

Afigura-se, porém, que em rigor o Código do IVA não pretende fazer qualquer remissão ou reenvio para um conceito jurídico de direito interno.

É certo que a questão decidenda versa sobre o exercício de um poder discricionário atribuído ao legislador nacional: o de isentar (ou não) determinadas operações (de cuidados de saúde) e o de conceder (ou não) a possibilidade de opção pela tributação relativamente às mesmas.

No entanto, essa margem de liberdade do legislador refere-se a um regime de isenção delimitado por conceitos autónomos de direito comunitário, de entre os quais se destaca o de “condições sociais análogas” às dos organismos públicos.

Dito de outra forma, a renúncia à isenção só pode ter por objecto serviços de hospitalização e assistência médica efectuados por entidades de direito privado que não prestem tais serviços em condições sociais análogas às dos organismos públicos. É este o âmbito de liberdade delimitado pela Directiva IVA (*cf.* artigos 132.º, n.º 1, alínea b), 377.º e 391.º, em conjugação com o Anexo X).

É evidente que o legislador nacional podia ter aplicado simplesmente o regime de isenção a estas entidades que prestam os seus serviços em condições distintas das dos organismos públicos não lhes dando a possibilidade de optarem pela tributação das suas operações.

Chegaríamos desta forma ao resultado materializado nas liquidações adicionais objecto desta acção arbitral e nada haveria a apontar-lhe.

Porém, a partir do momento em que o legislador decidiu conceder-lhes (àquelas entidades) essa faculdade (de tributação), o âmbito subjectivo da renúncia não pode ser distinto daquele que está subtraído ao regime obrigatório de isenção, sob pena de violação do parâmetro da neutralidade. Existe uma liberdade de escolha de regime (isenção com ou sem eventual renúncia à isenção), mas não existe a liberdade de conformação do âmbito subjectivo dessa escolha.

Com isto queremos dizer que todas as entidades que não prestem os seus serviços em condições sociais análogas às dos organismos públicos, e que o legislador português optou por isentar, (pelo regime-regra da Directiva IVA seriam tributadas) devem poder beneficiar da faculdade de tributarem as suas operações, se o legislador em simultâneo decidir instituir a faculdade de renúncia à isenção (como sucedeu no caso português).

Segundo o TJUE *“no quadro da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva, tal como decorre dos n.ºs 43 e 52 do presente acórdão, não é em relação aos organismos de direito público que o princípio da neutralidade fiscal exige a igualdade de tratamento em matéria de reconhecimento do carácter social, mas em relação a todos os outros organismos [leia-se, que não sejam de direito público] entre si”* – cf. Acórdão de 15 de Novembro de 2012, C-174/11, *Ines Zimmermann*, ponto 53.

Importa, por conseguinte, determinar o sentido e alcance da expressão “condições sociais análogas” às aplicáveis no sector público, por forma a da mesma retirar “pela negativa” o campo de aplicação da renúncia à isenção do IVA contemplada no artigo 12.º, n.º 1, alínea b) do respectivo Código, que deverá abranger todas as entidades que aí se enquadrem.

Embora não existam decisões jurisprudenciais do TJUE que versem especificamente sobre a questão de saber quando é que um estabelecimento hospitalar privado efectua prestações em condições sociais análogas às que vigoram para os “organismos de direito público” o Tribunal Europeu tem-se pronunciado em diversas ocasiões<sup>8</sup> sobre os requisitos que se devem verificar para que uma entidade privada possa ser considerada como *“outro estabelecimento da mesma natureza [a estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico] devidamente reconhecido”* praticando condições análogas às impostas às pessoas colectivas de

---

<sup>8</sup> Referimo-nos aos Acórdãos *Kügler, Domier, L.u.P., CopyGene e Ines Zimmermann* que se identificam de seguida.

direito público, para efeitos do artigo 132.º, n.º 1, alínea b) da Directiva IVA e consequente aplicação do regime de isenção.

O TJUE tem afirmado reiterada e consistentemente:

*“A este respeito, para determinar os estabelecimentos que devem ser «reconhecidos» na aceção da referida disposição, cabe às autoridades nacionais, em conformidade com o direito da União e sob a fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, tomar em consideração vários elementos, entre os quais figuram o carácter de interesse geral das actividades do sujeito passivo em causa, o facto de outros sujeitos passivos que têm as mesmas actividades beneficiarem já de um reconhecimento semelhante, bem como o facto de os custos das prestações em questão serem eventualmente assumidos em grande parte por caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Kügler, n.ºs 57 e 58; Dornier, n.ºs 72 e 73; e L.u.P., n.º 53)” – cf. Acórdão de 10 de Junho de 2010, C-262/08, CopyGene, ponto 65.*

O Acórdão *Ines Zimmermann* (C-174/11) vai mais longe nesta concretização ao confirmar que uma actividade que é em cerca **de dois terços** assumida por organismos de segurança social constitui *“um elemento que pode ser tomado em consideração para determinar os organismos cujo «carácter social», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva [actual 132.º, n.º 1, b) da Directiva IVA], deve ser reconhecido para efeitos desta disposição”* (cf. ponto 35 do Acórdão).

Um dos critérios principais reside, pois, em saber quem suporta o custo das prestações. Para este efeito não basta que os custos das prestações sejam assumidos “em parte” por caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social. O TJUE exige que para ser um indício atendível (da equiparação ao sector público) os custos das prestações de serviços sejam assumidos **em grande parte** pelo sector público, só assim se dando as condições análogas por verificadas. Acompanhamos neste âmbito o parecer do Prof. Xavier de Basto. Os Acórdãos *“provam justamente o contrário do que a administração pretende deles retirar”*.

Idêntica leitura extrai a Prof. Rita de La Feria com base no Acórdão *L.u.p.* (de 8 de Junho de 2006, C-106/05) concluindo que só no *“caso de a maioria das actividades do A... serem subcontratadas pelo Estado, como tal limitando a sua independência económica e a medida em que exercem a prestação de serviços de assistência médica em condições de mercado (...) haveria certamente argumento para concluir que essas mesmas actividades eram praticadas em condições sociais análogas às que vigoram para organismos de direito público.”*

Tendo em conta que a percentagem de operações realizadas pela Requerente ao abrigo das convenções com a ADSE e a ARS se cifrou em 5,12% e em 13,26% nos anos 2008 e 2009, respectivamente, pode afirmar-se que os custos das prestações de serviços da Requerente só em pequena parte são assumidos pelos organismos de segurança social.

Relativamente ao argumento da concorrência desleal com os hospitais públicos que a Autoridade Tributária invoca como alicerce da sua posição o mesmo não se afigura pertinente.

Com efeito, como acima se assinalou, o regime-regra da Directiva IVA é justamente o de diferenciação, ou seja, de isenção das operações dos ditos hospitais públicos e de tributação das entidades de direito privado, não se colocando o tema da concorrência, por estar implícito que as prestações dos primeiros são efectuadas no interesse público e são tendencialmente gratuitas e as das segundas se enquadram em condições normais de mercado.

Assim, no regime regra da Directiva essa diferença já é patente: os hospitais públicos não liquidam IVA, mas também não deduzem (recuperam) o imposto incorrido nas aquisições de bens e serviços; e os estabelecimentos privados liquidam IVA e deduzem o imposto nas aquisições realizadas.

Como refere o TJUE no Acórdão *Ines Zimmermann*, o princípio da neutralidade fiscal pode ser compreendido não no sentido de que conteúdos de prestações idênticas devam ser tributados de maneira idêntica, mas no sentido de que contribuintes idênticos estejam submetidos às mesmas condições para beneficiar da isenção (ponto 44) e “*não é em relação aos organismos de direito público que o princípio da neutralidade fiscal exige a igualdade de tratamento em matéria de reconhecimento do carácter social, mas em relação a todos os outros organismos entre si*”.

No que se refere ao preço que os utentes irão suportar com as prestações de cuidados de saúde, aspecto que o regime de isenção visa tutelar<sup>9</sup>, o facto de ser liquidado IVA não lhes traz qualquer desvantagem ou prejuízo, uma vez que os preços são tabelados e que o imposto é calculado por dentro, ou seja, o consumidor pagará o mesmo, seja-lhe ou não liquidado o IVA, e bem assim a entidade pública que comparticipar no encargo.

Neste contexto, há que concluir que a Requerente:

---

<sup>9</sup> Relembra-se que o objectivo desta isenção é o de minimizar os custos dos serviços de saúde para o consumidor.

- (a) Consubstancia uma entidade de direito privado e tem finalidade lucrativa;
- (b) Exerce de forma predominante a sua actividade de prestação de cuidados médicos em condições normais de mercado;
- (c) Prestou serviços subcontratados no âmbito das convenções celebradas com a ADSE e com a ARS que, nos anos 2008 e 2009, representaram uma percentagem de 5,12% e de 13,26%, respectivamente, face ao total das operações realizadas;
- (d) Não pode nestas circunstâncias ser considerada como actuando em condições sociais análogas às dos estabelecimentos hospitalares públicos, e por essa razão;
- (e) Não pode ser qualificada como instituição privada integrada no sistema nacional de saúde, à luz de uma interpretação conforme à Directiva IVA.

Por esta razão, as liquidações de IVA e dos juros compensatórios consequentes são inválidas por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito.

Relativamente aos restantes vícios alegados e pedidos subsidiários, o conhecimento dos mesmos encontra-se prejudicado pela declaração de ilegalidade das liquidações de IVA, assente em vício substantivo que impede a respectiva reedição ou renovação.

Nestes termos, face à interpretação material preconizada fica prejudicado o conhecimento e a apreciação dos demais vícios imputados aos actos de liquidação.

#### **5.4. Juros indemnizatórios**

A Requerente peticiona a restituição das importâncias pagas no montante de € 556.822,87 e o pagamento de juros indemnizatórios relativos ao período que mediar entre a data de retenção das quantias depositadas junto do Serviço de Finanças de ... e a sua devolução. Relativamente ao montante cujo reembolso é pedido, apenas ficou provado o montante de € 542.139,26, pelo que será somente sobre este último valor que devem incidir juros indemnizatórios.

Conforme já decidido no Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 14/2012-T, de 29 de Junho de 2012, compreendem-se nas competências dos tribunais arbitrais tributários as pronúncias condenatórias que em processo de impugnação judicial são admitidas aos tribunais tributários estaduais, sendo de igual forma admissível o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Em consequência da ilegalidade substantiva da liquidação de IVA e de juros compensatórios objecto da presente acção arbitral, a Requerente pagou (por via da retenção nos pagamentos)

imposto que não era devido, impondo-se não só o reembolso do mesmo na importância de € 542.139,26, nos termos dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT, como o pagamento de juros indemnizatórios por se encontrarem reunidas as respectivas condições constitutivas, de acordo com o preceituado nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia paga em excesso e contados desde as datas das retenções parcelares efectuadas até ao momento do respectivo reembolso.

## 6. DISPOSITIVO

Nestes termos, acorda este colectivo de árbitros em julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IVA e de juros compensatórios objecto desta acção e em consequência:

- (a) Anular os actos de liquidação de IVA e de juros compensatórios, no montante global peticionado de € 2.970.498,53;
- (b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente do montante pago de € 542.139,26, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde as datas em que foram efectuados os pagamentos parcelares – por via da retenção efectuada – até ao integral reembolso dessas quantias.

\* \* \*

Fixa-se o valor do processo em € 2.970.498,53, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil.

O montante das custas é fixado em € 37.944,00 a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 3 de Junho de 2014

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo colectivo de árbitros.

A redacção do presente acórdão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990. Os árbitros,



---

Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa

Alexandra Coelho Martins

Luís Menezes Leitão