

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 629/2014-T

Tema: IVA – Regime de renúncia à isenção em sede de IVA relativamente à prestação de cuidados clínicos e de reabilitação no âmbito dos cuidados continuados integrados

Processo n.º 629/2014-T

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

1. No dia 20.10.2014, a sociedade **A... – HOSPITAL ..., S.A.**, com sede na ..., Edifício ..., ..., NIPC ... apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante, “RJAT”), sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 25.08.2014 e automaticamente notificado à AT em 26.08.2014.
3. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os ora signatários, que comunicaram a aceitação do correspondente encargo no prazo aplicável.
4. Em 14.10.2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
5. Assim, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 29.10.2014.

6. No dia 02.02.2015 teve lugar a primeira reunião do Tribunal, nos termos e para os efeitos do artigo 18.º do RJAT, tendo sido lavrada ata da mesma, que igualmente se encontra junta aos autos.
7. No dia 09.03.2015 teve lugar a audiência de inquirição de testemunhas. Na referida audiência procedeu-se à inquirição da testemunha arrolada pela requerente: B... Foi dada palavra aos representantes da Requerente e da Requerida para, por esta ordem, realizarem as correspondentes alegações orais, o que o fizeram.
8. Nos termos do disposto no artigo 18.º, n.º 2, do RJAT, o Tribunal fixou a data de 15.04.2015 para a prolação da decisão arbitral.
9. Através de despacho de 12.04.2015, o Tribunal prorrogou prazo de decisão até dia 27.04.2015. No dia 27.04.2015 prorrogou o prazo de decisão por mais dois meses.
10. No presente processo arbitral, pretende o Requerente ser declarada a ilegalidade e a anulação dos atos de liquidação adicionais de IVA n.os ..., ..., ... e ... (cuja cópia adiante se junta como documentos n.os 1 a 4), respeitantes aos diferentes trimestres do ano de 2009, acompanhadas das liquidações dos respetivos juros compensatórios (liquidações n.os ..., ..., ... e ..., adiante juntas como documentos n.os 5 a 8), no montante global de €978.908,87 e com prazo para pagamento voluntário até ao passado dia 30 de junho de 2014 - cf. documentos n.os 1 a 8.
 - a) por violação do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, numa interpretação conforme ao ordenamento jurídico interno, e dos princípios da legalidade e tipicidade tributárias, com todas as consequências legais;
 - b) Ou caso assim não se entenda, ser declarada a ilegalidade e a anulação dos atos de liquidação em apreço, por violação do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, numa interpretação conforme à Diretiva IVA, e dos princípios da legalidade e tipicidade tributárias) com todas as consequências legais.
 - c) Caso assim não se entenda e persistam dúvidas quanto ao disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, numa interpretação conforme à Diretiva IVA, deverá ser ordenado o reenvio do processo ao TJUE, ao abrigo do disposto no artigo 267.º do TFUE, nos termos sugeridos no artigo 139.º da presente petição , com as demais

consequências legais.

- d) Por fim, caso assim não se entenda e se mantenham as liquidações adicionais de IVA objeto de pronúncia arbitral, deverá ser declarada a ilegalidade e anulação dos atos de liquidação de juros compensatórios, por falta de verificação do pressuposto da culpa consagrado nos artigos 35.º da LGT e 96.º do CIVA, com todas as consequências legais.

I.1. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. No dia 29 de abril de 2014, o A... foi notificado das liquidações adicionais de IVA n.os ..., ..., ... e ...8 (cujas cópias adiante se junta como documentos n.os 1 a 4), respeitantes aos diferentes trimestres do ano de 2009, acompanhadas das liquidações dos respetivos juros compensatórios (liquidações n.os ..., ..., ... e ..., adiante juntas como documentos n.os 5 a 8), no montante global de €978.908,87 e com prazo para pagamento voluntário até ao passado dia 30 de junho de 2014 - cf. documentos n.os 1 a 8.
2. As referidas liquidações adicionais de IVA e respetivos juros compensatórios, objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, resultam da correção efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“Autoridade Tributária”) na sequência de um Relatório de Inspeção Tributária, notificado ao A... no dia 4 de abril de 2014 - cf. documento n.º 9, que aqui se junta e se dá integralmente por reproduzido).
3. Correção que decorre, simplesmente, da circunstância de a Autoridade Tributária ter considerado – ilegal e erradamente, como veremos - que o A... teria deixado de reunir as condições para continuar no regime de renúncia à isenção em sede de IVA pelo singelo facto de ter aderido a uma convenção com a Administração Regional de Saúde do ... (“ARS ...”) e o Instituto da Segurança Social, IP (“Segurança Social”), relativa à prestação de cuidados clínicos e de reabilitação no âmbito dos cuidados continuados integrados.
4. O A... é uma pessoa coletiva de direito privado, com fins lucrativos, que se dedica à prestação de cuidados de saúde na modalidade de estabelecimento de saúde com

- internamento – conforme, aliás, consta da página 2 do Relatório de Inspeção Tributária.
5. A sua atividade foi iniciada em abril de 2008, após um largo período de obras de adaptação do edifício onde se encontra instalada a sua unidade hospitalar,
 6. Edifício que, refira-se, é propriedade da C..., facto que, ademais, deu nome ao hospital: A....
 7. Dedicando-se, portanto, à prestação de serviços médicos e sanitários, o A... encontra a parte substancial das operações por si realizadas abrangidas pela isenção de imposto prevista no n.º 2 do artigo 9.º do CIVA.
 8. Sucede que, fazendo uso do direito previsto no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, o A... exerceu, oportuna e legitimamente, a opção pela renúncia à isenção de IVA – cf. documento n.º 10.
 9. Sendo certo que permaneceu nesse regime de renúncia à isenção de imposto – até por imposição legal (cf. artigo 12.º, n.º 3, do CIVA) -, liquidando IVA nas suas operações ativas, deduzindo o IVA suportado nas suas operações passivas e entregando o respetivo saldo do imposto ao Estado, que o recebeu¹.
 10. Refira-se que, ao longo dos anos, o A... foi sendo alvo de vários procedimentos de inspeção interna, dois dos quais relativo ao período em causa nos presentes autos, que avaliaram o preenchimento e cumprimento dos pressupostos para os pedidos de reembolso de IVA que foi apresentando,
 11. Tendo a Autoridade Tributária sempre concluído, inclusivamente após a apresentação de um conjunto de elementos e descrição da atividade efetuada pelo A..., que o reembolso de imposto era devido, não apontando qualquer problema ao enquadramento em sede de IVA do A... – vejam-se, a título de exemplo, as notificações para apresentação de elementos na sequência de pedidos de reembolso, respetiva resposta do A... e consequente deferimento dos mesmos pela Autoridade Tributária, materializado no respetivo pagamento (documentos n.os 11 e 12, por exemplo, adiante juntos), ou então a notificação do resultado de ação de inspeção, com referência ao mesmo processo de reembolso, em que a Autoridade Tributária

¹ Note-se que, a partir do 3.º trimestre do ano de 2012, o A... deixou de se encontrar numa situação de crédito de imposto, passando a entregar IVA ao Estado.

conclui que da ação de inspeção «não resultam quaisquer atos tributários ou em matéria tributária que lhe sejam desfavoráveis» (cf. documento n.º 13, adiante junto).

12. Durante o ano de 2009, o A... recebeu, pela prestação deste tipo de cuidados ao abrigo do referido protocolo, um total de €403.788,99, divididos segundo a tabela que se anexa:

Mês	Diárias	Diárias adic.	Internamento	Medicação	ISS+Utente	Centro Distrital	Total Mensal
Mar-09	109		6.004,81 €	1.308,00 €	2.134,22 €		9.447,03 €
Abr-09	483	27	28.095,90 €	5.796,00 €	9.457,14 €	528,66 €	43.877,70 €
Mai-09	527		29.032,43 €	6.324,00 €	10.318,66 €		45.675,09 €
Jun-09	423		23.303,07 €	5.076,00 €	8.282,34 €		36.661,41 €
Jul-09	457	70	29.032,43 €	5.484,00 €	8.948,06 €	1.370,60 €	44.835,09 €
Ago-09	506	21	29.032,43 €	6.072,00 €	9.907,48 €	411,18 €	45.423,09 €
Set-09	487	23	28.095,90 €	5.844,00 €	9.535,46 €	450,34 €	43.925,70 €
Out-09	449	78	29.032,43 €	5.388,00 €	8.791,42 €	1.527,24 €	44.739,09 €
Nov-09	466	44	28.095,90 €	5.592,00 €	9.124,28 €	861,52 €	43.673,70 €
Dez-09	515	12	29.032,43 €	6.180,00 €	10.083,70 €	234,96 €	45.531,09 €
						Total do ano	403.788,99 €

13. Sendo que estes cuidados, no montante global de €403.788,99, representaram aproximadamente 23,77% do total do volume de negócios do A... nesse ano de 2009 (que ascendeu a €1.698.160,69, conforme decorre da demonstração de resultados que integra a declaração de Informação Empresarial Simplificada relativa a esse exercício, que adiante se junta como documento n.º 25).

14. Sucede então que, no final do ano de 2013, o A... foi alvo de um procedimento de inspeção externa, que culminou com a elaboração do Relatório de Inspeção Tributária aqui já junto como documento n.º 9.
15. Dispõe o artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA que:
16. «1 - Podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações: [...]
17. b) Os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efetuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas;»
18. Esta alínea do Código do IVA encontra-se na sua redação originária, não tendo sido alterada desde a aprovação do Código, operada pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.
19. Sucede que, à data da aprovação e publicação do Código do IVA – relembre-se, 26 de dezembro de 1984 - e, conseqüentemente, à data da redação da alínea b) do número 1 do artigo 12.º desse Código como a mesma se mantém até hoje -, inexistia, desde logo, a definição legal do “sistema nacional de saúde” mencionado na mesma alínea.
20. Sendo certo que, atento o elemento literal, a expressão “sistema nacional de saúde” contém duas palavras comuns, tanto com o “sistema de saúde” (conceito legalmente definido), como com o “serviço nacional de saúde” (conceito igualmente definido por Lei).
21. Todavia, à data da publicação do CIVA, não havia ainda sido elaborada a Lei de Bases da Saúde² e respetiva definição legal de “sistema de saúde”³, conceito abrangente para o qual a Autoridade Tributária insiste que o legislador do IVA remeteu ao consagrar a regra da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA.
22. Com efeito, olvida-se a Autoridade Tributária que a Lei de Bases da Saúde e respetivo conceito legal de “sistema de saúde”, que abrange as entidades privadas

² Lei n.º 48/90, de 24 de agosto.

³ «O sistema de saúde é constituído pelo Serviço Nacional de Saúde e por todas as entidades públicas que desenvolvem atividades 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 serviços de todas ou algumas daquelas atividades.» - cf. capítulo II, base XI, da Lei n.º 48/90, de 24 de agosto

- que celebrem protocolos com o Estado na área da saúde, foram introduzidos somente pela Lei n.º 48/90, de 24 de agosto, ou seja, seis anos após a redação da alínea do CIVA em causa.
23. Pelo que, à data da aprovação da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, o legislador não poderia querer remeter para o conceito de «sistema de saúde», ou seja, para o conjunto composto pelo Serviço Nacional de Saúde e pelas entidades privadas que acordem com a primeira a prestação de serviços de saúde,
24. Porquanto o mesmo só viria a ser definido no ano de 1990, mais precisamente, com a publicação da mencionada Lei n.º 48/90.
25. Na verdade, o único conceito existente no ordenamento jurídico português para o qual o legislador do IVA poderia querer remeter ao referir-se a “sistema nacional de saúde” no CIVA era o de “serviço nacional de saúde”, introduzido pela Lei n.º 56/79, de 15 de setembro,
26. Sendo certo que este conceito de serviço nacional de saúde, o qual existia desde a entrada em vigor do CIVA, abrangia apenas e exclusivamente os órgãos e serviços públicos na dependência da Secretaria de Estado da Saúde,
27. Excluindo, portanto, desse conceito legal, os estabelecimentos privados, tal como o A....
28. Assim, é inquestionável que o legislador do IVA não remeteu – aliás, nem o poderia fazer - na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA para o alargado conceito de «sistema de saúde», que inexistia à data da redação do Código e só viria a ser consagrado seis anos após a sua publicação.
29. Tanto assim é que o próprio legislador do IVA, no ano de 1998, quando já se encontravam definidos ambos os conceitos, isto é, quer o de “sistema de saúde”, quer o de “serviço nacional de saúde”, ao aditar uma verba na lista I anexa ao CIVA, faz uma referência expressa à renúncia à isenção aqui em causa no sentido de que semelhante renúncia abrange as entidades «não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no Serviço Nacional de Saúde» [destaque nosso],
-

30. Já não as instituições privadas integradas no “sistema nacional de saúde”, nem, muito menos, no “sistema de saúde”.
31. Na verdade, na Lei do Orçamento para 1999, o legislador do IVA veio introduzir, na lista I anexa ao Código, a seguinte verba⁴:
32. «2.5-A – 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 coletivas 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 do Código do IVA»
33. - cf. atual verba 2.7 da lista I anexa ao CIVA [destaque nosso]
34. Assim, como que numa interpretação autêntica, o legislador do IVA vem referir expressamente, a propósito da taxa de imposto a aplicar quando os estabelecimentos hospitalares ou similares renunciem à isenção nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, que os estabelecimentos hospitalares que o podem fazer são aqueles não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a «instituições privadas integradas no Serviço Nacional de Saúde»,
35. Já não aqueles pertencentes a «instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde» - cf. termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, por contraposição com a redação da atual verba 2.7 da lista I anexa ao Código, ulteriormente introduzida.
36. Assim, em face do elemento histórico e do elemento sistemático, resulta manifesto que o legislador do IVA, na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, quando se referiu e refere a “sistema nacional de saúde”, não está a remeter para o conceito de “sistema de saúde”, constante da Lei de Bases da Saúde que, simplesmente, inexistia à data.
37. Mas sim, e tão só, para o conceito de serviço nacional de saúde.
38. É manifesto que o A... não integra o serviço nacional de saúde, por mais protocolos e convenções que celebre com as entidades que o integram.

⁴ Cf. artigo 34, n.º 2, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro.

39. Com efeito, apesar da confusão que a Autoridade Tributária lança no seu Relatório de Inspeção, o A... não integra o Serviço Nacional de Saúde (“SNS”).
40. É isso que resulta, de forma expressa e absolutamente inequívoca, de diversos e esparsos preceitos legais,
41. Muitos dos quais, um pouco inexplicavelmente, são citados pela própria Autoridade Tributária.
42. Veja-se, desde logo, a Lei de Bases da Saúde, com natureza de lei de valor reforçado (Lei n.º 48/90, de 24 de agosto).
43. Nos termos da Base XII, n.º 1, o sistema de saúde é constituído pelo Serviço Nacional de Saúde, por determinadas entidades públicas e por entidades privadas (e profissionais liberais) que acordem com a primeira a prestação de todas ou algumas das atividades de promoção, prevenção e tratamento na área da saúde.
44. Naturalmente que, com esta formulação, o legislador excluiu do Serviço Nacional de Saúde estas tais entidades privadas que com ele poderão acordar a prestação de serviços de saúde, como é o caso do A....
45. Essa exclusão vem reforçada no n.º 2 da mesma Base, em que o legislador esclarece que considera abrangidos pelo Serviço Nacional de Saúde todas as instituições e serviços oficiais prestadores de cuidados de saúde dependentes do Ministério da Saúde e com estatuto próprio.
46. De resto, a interpretação da Administração Tributária levaria ao absurdo de que ao A..., de natureza totalmente privada, fossem aplicáveis as Bases constantes do Capítulo III (“Do Serviço Nacional de Saúde”) deste diploma, que inclusivamente ordena à celebração de contratos de vínculo público com os profissionais de saúde!
47. Já o capítulo IV, com a epígrafe “Das iniciativas particulares de saúde”, é o capítulo que lhe é destinado, em que se encontra, entre outros, prevista a possibilidade de celebração de convenções entre hospitais privados e o Serviço Nacional de Saúde (Base XLI).
48. Não bastasse tudo isto, o próprio Estatuto do Serviço Nacional de Saúde (aprovado pelo Decreto-lei n.º 11/93, de 15 de janeiro) - em perfeita coerência com a Lei de Bases -, define o Serviço Nacional de Saúde como um conjunto ordenado e hierarquizado de instituições e de serviços oficiais prestadores de cuidados de

- saúde, funcionando sob a superintendência ou a tutela do Ministro da Saúde (cf. artigo 1.º do Estatuto anexo ao mencionado Decreto-Lei).
49. Naturalmente que as entidades puramente privadas, como o A..., por mais convenções que celebrem, jamais funcionarão sob a superintendência ou tutela do Ministério.
50. Estas entidades podem, pura e simplesmente, articular-se com o Serviço Nacional de Saúde através da celebração de convenções nos termos do artigo 37º, n.º 1, al. c), do aludido Estatuto anexo ao Decreto-Lei n.º 11/93, o que mais uma vez revela a inequívoca dualidade entre Serviço Nacional de Saúde e instituições privadas que com o mesmo celebrem convenções.
51. Os estabelecimentos privados e os profissionais de saúde que trabalhem em regime liberal e que contratem nos termos do número anterior passam a estar integrados - isso sim! -, na rede nacional de cuidados de saúde (cf. n.º 4 da Base XII da Lei de Bases da Saúde ou o artigo 37º, n.º 2, do Estatuto do Serviço Nacional de Saúde).
52. É que a Autoridade Tributária parece considerar o A... integrado no Serviço Nacional de Saúde em virtude de este ter passado a integrar a rede nacional de prestação de cuidados de saúde!
53. Sucede, porém, que este raciocínio padece de uma grande incongruência terminológica:
54. A rede nacional de cuidados de saúde e o Serviço Nacional de Saúde correspondem, nos termos expressos da lei, a conceitos perfeitamente distintos.⁵
55. Como limpidamente refere a Lei de Bases da Saúde, «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 nos termos do número anterior.» -cf. Base XII, n.º 4 [destaque nosso].
56. Donde resulta, mais uma vez, a não integração destes estabelecimentos privados no Serviço Nacional de Saúde, pese embora todos integrem a rede nacional de serviços de saúde⁶.

⁵ Veja-se a definição de “*sistema de saúde*”, “*Serviço Nacional de Saúde*” e “*rede nacional de prestação de cuidados de saúde*” avançada por Maria João Estorninho e Tiago Macieirinha, in “*Direito da Saúde*”, Universidade Católica Editora, Lisboa 2014, p. 71 ou constante da Base XII da Lei de Bases da Saúde.

I.B. Na sua Resposta, a AT invocou, resumidamente, o seguinte:

a) Por Exceção

1. Refere a Requerente, designadamente, no artigo 3º do seu pedido, que tais liquidações adicionais decorrem do facto de a “Autoridade Tributária ter considerado – ilegal e erradamente, como veremos – que o A... teria deixado de reunir as condições para continuar no regime de renúncia à isenção em sede de IVA...”.
2. Pelo que, antes de mais, importa referir que, prévia à apreciação sobre a legalidade ou ilegalidade das liquidações impugnadas, há uma outra questão a decidir, questão esta que perpassa todo o articulado: o Requerente pretende que o tribunal aprecie a legalidade dos pressupostos do direito de renúncia à isenção que exerceu, ao abrigo do previsto na alínea b) do nº 1 do artigo 12.º do Código do IVA.
3. Dito de outra forma, a primeira questão a decidir prende-se com o facto de ser ou não reconhecido o direito de renúncia à isenção, por parte do Requerente, dado que os pressupostos para o seu reconhecimento foram alterados.
4. Por assim ser, não temos dúvidas em afirmar que, nos presentes autos, os atos de liquidação adicional de IVA efetuados deverão ser qualificados como atos consequentes tendo em conta o conceito, ainda que restrito, adotado quer pela doutrina, quer pela jurisprudência.
5. Na verdade, a doutrina refere que só devem ser qualificados como atos consequentes os que foram produzidos, ou dotados de certo conteúdo, em razão da existência de atos anteriores supostamente válidos que lhes servem de causa, base ou pressuposto.
6. Acresce que também a jurisprudência vem sufragando o mesmo entendimento, afirmando que atos consequentes “são os que estão intrinsecamente dependentes de um outro, anterior, de tal modo que se o ato primário não puder manter-se na ordem jurídica o subsequente também não pode subsistir. O ato consequente está para o

⁶ Este conceito releva, por exemplo, na medida em que as entidades privadas que integram a rede nacional de serviços de saúde têm, por esse mesmo facto, algumas obrigações acrescidas no que respeita aos cuidados de saúde (cf., a título de exemplo, Base II, n.º 5, da Lei de Bases da Saúde e artigo 37º, n.º 2, do

seu antecessor assim como, num silogismo, a conclusão está para as respetivas premissas. Esta relação de dependência é de carácter substantivo e não meramente formal, situando-se no âmago do lado interno dos atos, nos respetivos conteúdos. Nessa medida, o ato conseqüente é aquele cujo conteúdo depende do conteúdo de outro.” (Acórdão do STA de 17.01.2008, Recurso nº 925/07).

7. Assim, no presente caso, os atos de liquidação adicional de IVA, pendentes de apreciação nesta instância arbitral, estão numa relação de dependência do reconhecimento ou não do direito por parte do ora Requerente à renúncia da isenção de IVA, nos termos do artigo 12.º, nº 1, alínea b), do Código do IVA.
8. Na verdade, os atos de liquidação adicional em crise estão numa relação de dependência não meramente formal, mas de natureza substancial, no sentido de que tais liquidações só têm razão de ser em virtude da existência do reconhecimento ou não de um direito ao ora Requerente.
9. Logo, atenta esta circunstância, o reconhecimento do direito que o ora Requerente tem, ou não, a renunciar à isenção nos termos referidos, determinará, ou não, a anulação das liquidações adicionais de imposto, uma vez que esta depende direta e exclusivamente daquele.
10. Por assim ser, salvo o devido respeito e melhor opinião, a presente instância arbitral é materialmente incompetente para conhecer de um dos vários pedidos formulados nos presentes autos, a saber, se o ora Requerente tem ou não o direito de renúncia à isenção prevista nos termos da alínea 2) do artigo 9º, conforme disposto no artigo 12.º, nº 1, alínea b), ambos do Código do IVA.
11. Ora, à luz do artigo 2º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), a competência dos tribunais arbitrais compreende, entre outras, a apreciação de pretensões relativas à “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta” – cf. nº 1, alínea a).
12. Na verdade, a questão de fundo, que radica no facto de saber se deve o Requerente estar enquadrado no regime normal do IVA com direito à dedução do IVA, não

- traduz um ato que possa ser suscetível de apreciação deste Tribunal, já que está fora do âmbito material da arbitragem tributária nos termos moldados pelo legislador.
13. É que, note-se, pedindo o Requerente a anulação das liquidações em apreço por violação do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do Código IVA, está, assim, a solicitar a condenação da Administração Tributária ao reconhecimento do direito de renúncia à isenção do IVA de que beneficia nos termos da alínea 2) do artigo 9º do Código do IVA.
 14. Efetivamente, o âmbito de competência dos tribunais arbitrais constituídos ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), não contempla a possibilidade de apreciação de pedidos tendentes ao reconhecimento de direitos em matéria tributária.
 15. Circunstância que decorre da letra do n.º 1 do artigo 2º do RJAT que, como é sabido, define os tipos de pretensões que podem ser apreciadas por tribunais arbitrais em matéria tributária.
 16. O mesmo decorre, igualmente, do confronto entre a lei de autorização legislativa, ao abrigo do qual foi instituída a arbitragem em matéria tributária – nomeadamente, quando aí se referiu que «O processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária» (cf. n.ºs 2 e 4, alínea b) do artigo 124º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril) – e aquilo que, de facto, veio a ser consagrado no RJAT.
 17. Daí resulta, de forma inequívoca, ter o legislador optado por não contemplar (no RJAT) a possibilidade de apreciação de pedidos tendentes ao reconhecimento de direitos em matéria tributária.
 18. Nesta medida, verifica-se a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da Entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

b) Por impugnação

1. Sem prejuízo de se remeter e dar como integralmente reproduzida a factualidade assente no Relatório de Inspeção Tributária sub judice, cumpre, ainda assim, sintetizar a factualidade relevante para a boa decisão da causa. E, argumenta,
2. Alegando em suma, Atentos os elementos histórico e sistemático, o legislador, na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, quando se referiu a “sistema nacional de saúde”, não estava a remeter para o conceito de “sistema de saúde”, constante da Lei de Bases da Saúde que inexistia à data;
3. Porém, considerando-se que o legislador, no CIVA, quis remeter para o conceito de sistema de saúde (que abrange todas as entidades privadas que celebrem acordos com o Serviço Nacional de Saúde) ou que, remetendo para o conceito de Serviço Nacional de Saúde, o A... o integraria, o Requerente não se pode considerar como atuando em “condições análogas” às dos estabelecimentos hospitalares públicos no âmbito da obrigatoriedade de isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA.
4. Não obstante, temos que, in casu, à Requerente não assiste razão, não sendo assacável qualquer vício às liquidações controvertidas.
5. Efetivamente, a Lei de Bases de Saúde (Lei n.º 48/90, de 24 de agosto), veio esclarecer o conceito de “sistema de saúde”, constando do seu capítulo II, base XII, que:

“1-O sistema de saúde é constituído pelo Serviço Nacional de Saúde e por todas as entidades públicas que desenvolvem atividades 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 serviços de todas ou algumas daquelas atividades”.

2 - O Serviço Nacional de Saúde abrange todas as instituições e serviços oficiais prestadores de cuidados de saúde dependentes do Ministério da Saúde e dispõe de estatuto próprio.

3-O Ministério da Saúde e as administrações regionais podem contratar com entidades privadas a prestação de cuidados de saúde aos beneficiários do Serviço Nacional de Saúde sempre que tal se afigure vantajoso, nomeadamente face à consideração do binómio qualidade-custos, e desde que esteja garantido o direito de acesso.

4- A rede nacional de proteção de cuidados de saúde abrange os estabelecimentos de Serviço Nacional de Saúde e os estabelecimentos privados e os profissionais em regime liberal com quem sejam celebrados contratos...”

- 5-Tendencialmente, devem ser adotadas as mesmas regras no pagamento de cuidados e o financiamento de unidades de saúde da rede nacional da prestação de cuidados de saúde.
- 6- O controlo de qualidade de toda a prestação de cuidados de saúde está sujeito ao mesmo nível de exigência” (destaques nossos).
6. No nosso ordenamento jurídico, e como decorre das normas do texto constitucional e da interpretação que delas é feita, quer pelo Tribunal Constitucional, quer pela doutrina, a partir, nomeadamente, da 7ª revisão (efetuada em 1997), e da Lei de Bases da Saúde, houve um desenvolvimento muito acentuado do setor privado da saúde que pode desenvolver a sua atividade prestando serviços em condições sociais análogas às do setor social e dos organismos de direito público pertencentes ao Serviço Nacional de Saúde.
7. Acresce que, no demais, e tal como referido, sempre teria que efetuar-se uma interpretação atualista das citadas disposições e não isolá-las e fixá-las no tempo em que entraram em vigor, sob pena de se subverter a sua interpretação e aplicação.
8. Relativamente à integração de entidades privadas no “sistema nacional de saúde”, já naquela lei de 1979 se reconhecia a incapacidade de implementação completa e imediata do Serviço Nacional de Saúde universal e geral, como resulta do artigo 15º, que se transcreve:
9. «1 – O acesso às prestações enunciadas no artigo anterior é assegurado, em princípio, pelos estabelecimentos e serviços da rede oficial do SNS.
10. 2 – Enquanto não for possível garantir a totalidade das prestações pela rede oficial, o acesso será assegurado por entidades não integradas no SNS em base contratual, ou, excecionalmente, mediante reembolso direto dos utentes» (destaques nossos).
11. E, por isso, se previa concretamente nos artigos 52.º e 53.º, a articulação e a possibilidade de estabelecimento de convénios entre o SNS e entidades privadas, designadamente, no campo da hospitalização e meios de diagnóstico nos casos em que a rede de serviços oficial não assegure os serviços de saúde.
12. Entretanto, o Decreto-Lei n.º 254/82, de 29/06, que criou as ARS (Administrações Regionais de Saúde), manteve em vigor o art. 15º da Lei n.º 56/79, de 15/09 e revogou os artigos 52.º e 53.º da mesma Lei, passando a mencionar no seu artigo 5º, integrado no capítulo II “Da coordenação com outros serviços”, e sob o título “Coordenação com o setor privado”, que: «As ARS articulam-se com as

- associações e as instituições de solidariedade social e com as entidades privadas que desenvolvem atividades empresariais no âmbito da saúde, quer em nome individual, quer sob a forma de sociedade, convencionadas ou não, tendo em vista a proteção eficaz da saúde dos indivíduos, da família e da comunidade, em termos a regulamentar».
13. Ora, estes diplomas, anteriores à entrada em vigor do CIVA, materializam a criação de um “sistema de saúde”, conceito que foi acolhido, conforme referido, pela Lei de Bases da Saúde, Lei n.º 48/90, de 24/08, concretamente na Base XII, onde se determina:
- «1 – O sistema de saúde é constituído pelo Serviço Nacional de Saúde e por todas as entidades públicas que desenvolvam atividades 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 atividades» (destaques nossos).
14. Desenvolvendo-se na Base XII, sob o título Convenções, as seguintes disposições:
- «1 – No quadro estabelecido pelo n.º 3 da base XII, podem ser celebradas convenções com médicos e outros profissionais de saúde ou casas de saúde, clínicas ou hospitais privados, quer a nível de cuidados de saúde primários quer a nível de cuidados diferenciados.
- 2 – A lei estabelece as condições de celebração de convenções e, em particular, as garantias das entidades convencionadas» (destaques nossos).
15. A regulamentação desta Base apenas teve lugar em 1998, com o Decreto-Lei n.º 97/98, de 18/04, sendo certo que, entretanto, os n.os 3, 4 e 5 do artigo 37º do Decreto-Lei n.º 11/93, de 15/01, normativo que se destinava a regular o n.º 2 da Base XII, definindo o novo estatuto do Serviço Nacional de Saúde, também continuava a prever a contratação/convenção com estabelecimentos privados.
16. Assim, considerando a evolução legislativa em matéria de sistema nacional de saúde, é legítimo concluir que, já antes da entrada em vigor do Código do IVA, e da adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, se mostrava consagrada a possibilidade por parte do Estado, de convencionar com instituições privadas a prestação de serviços médicos, designadamente os prestados por hospitais privados, que supriam as insuficiências dos serviços públicos.
17. Resulta ainda da sucessão destes normativos que as entidades privadas convencionadas nunca pertenceram ao Serviço Nacional de Saúde (entidades não integradas no SNS, como resulta do n.º 2 do art. 15º da Lei 56/79, de 15/09), mas

- sempre integraram um sistema (conceito proveniente do grego *sietemiun* que significa "combinar", "ajustar", "formar um conjunto") mais vasto, subsumindo-se a um conjunto de elementos interconectados, de modo a formar um todo organizado quando conjugado com o Serviço Nacional de Saúde, com o intuito de garantir o acesso aos cuidados de saúde.
18. E não há dúvidas de que este sistema tinha por referência o conjunto de atividades operado em território português, o que justifica a caracterização como sendo “nacional”.
 19. Pelo que facilmente se conclui que, mesmo antes da Lei de Bases da Saúde (de 1990) acolher a locução “sistema de saúde”, consagrando-a legalmente, já o destinatário normal do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, norma vigente desde 01/01/1986, mas aprovado por um Decreto-Lei de 26 de dezembro 1984, compreendia o seu alcance: as entidades privadas que convencionam com o Estado Português a prestação de serviços médicos e sanitários elencados no 2) do art. 9º do CIVA passam a integrar o “sistema nacional de saúde”, o que obsta à opção por aquela renúncia.
 20. Concluindo, temos que os elementos histórico e sistemático contribuem, definitivamente, para a conclusão enunciada.
 21. Sendo também certo que, atualmente, não pode deixar de concretizar-se o conceito de “sistema nacional de saúde”, constante do Código do IVA, face ao disposto na Lei de Bases a propósito do conceito de “sistema de saúde”.
 22. Como, de resto, entendeu o Tribunal Tributário de Lisboa, (Cf. Acórdão STA, no Processo n.º 0576/13):
 - «g. Concretizando, a impossibilidade de renúncia à isenção do imposto, abrange não só as pessoas coletivas 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.
 - h. Finalmente, face ao disposto no artigo 391º da mencionada Diretiva, 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 atividade 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».

23. Terminando por concluir, em situação em tudo idêntica à dos autos:

«Considerando a existência de convenções/acordos com vários subsistemas de saúde do Sistema Nacional de Saúde - Instituto de Ação Social das Forças Armadas (IASFA) - é nossa convicção, que 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 sujeito passivo não poderia beneficiar do direito de opção, caso o pretendesse, já que, passou a estar integrado no Sistema Nacional de Saúde».

24. Termos em que resulta claro, neste conspecto, que a argumentação do Requerente é manifestamente improcedente.

I.3. A Requerente apresentou a resposta à exceção, nos seguintes termos:

1. Os atos impugnados junto deste Tribunal Arbitral são atos de liquidação adicional de IVA (e respetivos juros compensatórios) – cf. docs. 1 a 8.
2. Sendo que o pedido, principal, que vem formulado nos autos é o de anulação dessas liquidações adicionais de IVA (e respetivas liquidações de juros compensatórios), por manifesta ilegalidade das mesmas – cf. pedido do requerimento inicial⁷.
3. Importa considerar que o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, “RJAT”), instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu artigo 2.º, tendo feito depender a vinculação da AT de Portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Justiça.
4. O âmbito da jurisdição arbitral tributária está, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT,
5. Que abrange, desde logo, na alínea a) do seu n.º 1, a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos.
6. Neste ponto, afigura-se inequívoco que o IVA (imposto em causa nos autos) se insere no conceito de “tributo”, como explicita o n.º 2 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária (“LGT”): «Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente

⁷ Pedido cuja alínea a) aqui se transcreve: «deverá ser declarada a ilegalidade e a anulação dos atos de liquidação em apreço, por violação do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, numa interpretação conforme ao ordenamento jurídico interno, e dos princípios da legalidade e tipicidade tributárias, com todas as consequências legais.»

- as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas», pelo que, à face do RJAT, não está excluído da jurisdição arbitral.
7. E afigura-se igualmente inequívoco que os atos cuja legalidade vem questionada nos presentes autos são atos de liquidação (de liquidação oficiosa) – cf. docs. 1 a 8.
 8. Sucede que a competência dos Tribunais Arbitrais, numa segunda linha, é ainda limitada pelos termos em que a Administração Tributária se vinculou a essa jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
 9. Como se vê, neste artigo 2.º estabeleceu-se, em primeiro lugar, no seu corpo, uma vinculação genérica daqueles serviços, atualmente da AT, à jurisdição dos tribunais arbitrais que tenham por «objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º» do RJAT,
 10. Como é o caso da nossa pretensão de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação adicional de IVA, como vimos.
 11. Depois, nas quatro alíneas deste artigo 2.º, são elencadas as exceções à regra da vinculação que consta do corpo do artigo.
 12. Sucede desde logo que, de nenhuma das exceções aí taxativamente enumeradas, resulta a situação invocada pela AT nos autos: a de os atos de liquidação arbitralmente impugnados serem atos consequentes.
 13. Note-se, por um lado, que o referido artigo 2.º não comporta qualquer lacuna de regulamentação, pois, no seu corpo abrangem-se todas as situações em que há competência dos tribunais arbitrais à face do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT que não são excecionadas.
 14. E, por isso, se nas exceções não vem indicada a não vinculação da AT quando esteja em causa a apreciação da legalidade de atos de liquidação adicional que sejam - nas palavras da AT - consequentes, a situação terá forçosamente de considerar-se abrangida pela regra do corpo do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011.
 15. Por outro lado, como é princípio geral da interpretação jurídica, «as normas excecionais não comportam aplicação analógica» (cf. artigo 11.º do Código Civil), pelo que o intérprete não pode transformar em exceção algo que normativamente se incluiu no âmbito de aplicação do regime regra.

16. Por outro lado ainda, todos os atos de liquidação adicional emitidos na sequência de um Relatório de Inspeção Tributária são sempre atos decorrentes – ou, na expressão da AT, consequentes – da prolação desse Relatório e respetivas conclusões!
17. Tanto assim é que a fundamentação desses atos de liquidação é consubstanciada pelas conclusões do Relatório de Inspeção subjacente,
18. Como, ademais, acontece nos presentes autos, em que as liquidações adicionais aqui arbitralmente impugnadas expressamente mencionam, quanto à respetiva fundamentação, o seguinte: «Liquidação adicional feita com base em correção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária» - cf docs. 1 a 4.
19. Acresce que, como é pacífico, as conclusões de um Relatório de Inspeção Tributária não são autonomamente impugnáveis – veja-se, também aqui, a folha de rosto da notificação do Relatório de Inspeção Tributária junto aos autos como documento n.º 9, que expressamente refere que: «Da presente notificação e respetiva fundamentação não cabe reclamação ou impugnação».
20. O mesmo é dizer que, no domínio tributário, os atos preparatórios – como o é a prolação do Relatório de Inspeção Tributária, com as respetivas conclusões e correções propostas - não são autonomamente impugnáveis, podendo sim ser postos em causa aquando da impugnação do ato definitivo, final (in casu, a liquidação), em obediência ao princípio da impugnação unitária expresso no artigo 54.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).
21. O que vem precisamente feito nos presentes autos, em que arbitralmente se questiona a legalidade das liquidações adicionais de IVA, emitidas em resultado do Relatório de Inspeção Tributária junto como documento n.º 9, que concluiu – erradamente – que o A... não podia ter renunciado à isenção de IVA.
22. Assim, desde logo, a tese da AT defendida nos autos - que acaba por se traduzir na consideração de que, para além das exceções indicadas nas alíneas do citado artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, deve assumir-se a existência de mais uma exceção: a da apreciação da legalidade de atos de liquidação de imposto que apelida de «consequentes» -, **carece de suporte normativo, devendo por isso, e desde logo, improceder.**

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

3. O processo não enferma de nulidades.

4. Quanto à exceção da incompetência do Tribunal Arbitral no seu requerimento inicial a requerente peticionou no sentido de:

Ser declarada a ilegalidade e a anulação dos atos de liquidação em apreço, por violação do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, numa interpretação conforme ao ordenamento jurídico interno, e dos princípios da legalidade e tipicidade tributárias, com todas as consequências legais.

A título subsidiário a requerente peticionou no sentido de:

Ser declarada a ilegalidade e a anulação dos atos de liquidação em apreço, por violação do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, numa interpretação conforme à Diretiva IVA, e dos princípios da legalidade e tipicidade tributárias) com todas as consequências legais.

Na sua Resposta a AT defendeu-se por exceção arguindo a incompetência do Tribunal Arbitral, com a seguinte base:

Prévia à apreciação sobre a legalidade ou ilegalidade das liquidações impugnadas, há uma outra questão a decidir, questão esta que perpassa todo o articulado: o Requerente pretende que o tribunal aprecie a legalidade dos pressupostos do direito de renúncia à isenção que exerceu, ao abrigo do previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA (5.º Resposta);

E conclui que na leitura que a AT faz do requerimento do A...: Pedindo o Requerente a anulação das liquidações em apreço por violação do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do Código IVA, está, assim, a solicitar a condenação da Administração Tributária ao reconhecimento do direito de renúncia à isenção do IVA de que beneficia nos termos da alínea 2) do artigo 9º do Código do IVA. (16.º Resposta).

A questão da exceção nasce assim não do pedido (em sentido jurídico) do A... mas sim da leitura que a AT faz do requerimento do A..., como aliás se alcança de 4º da resposta, em que afirma que:

Refere a Requerente, designadamente, no artigo 3º do seu pedido, que tais liquidações adicionais decorrem do facto de a “Autoridade Tributária ter considerado – ilegal e erradamente, como veremos – que o A... teria deixado de reunir as condições para continuar no regime de renúncia à isenção em sede de IVA...”.

Cremos, contudo que em direito processual a incompetência material afere-se por confronto da regra de competência com o pedido (em sentido jurídico) que mais não é do que a providência que a Requerente pretende que seja adotada. O RJAT não é exceção a este princípio e por isso define a regra de competência por referência à apreciação de pretensões (artigo 2º-1) e não à sindicância dos seus pressupostos lógico-jurídicos da pretensão, como resultaria da tese da AT.

Resulta da leitura da peça inicial do A... que efetivamente esta não pede – nem tem que pedir - a apreciação da legalidade de qualquer ato prévio; essa é matéria de direito que cabe ao tribunal arbitral indagar e aplicar.

A questão de saber se o A... reúne ou não condições para se manter no regime de IVA necessário, a existir (é necessário averiguar se o A... alegou factos que permitam ao tribunal conhecer sobre o tema) será uma questão incidental o que não levanta qualquer problema de competência pois “O tribunal competente para a ação é também competente para conhecer dos incidentes que nela se levantem e das questões que o réu suscite como meio de defesa” (artigo 91.º-1 CPC ex-vi 29º-1-e RJAT).

No mesmo sentido, ainda que com diferente fundamento, foi decidido nos processos CAAD n.º 278/2013-T e n.º 78/2014-T.

4. Estão, pois, reunidas as condições para se apreciar o mérito do pedido.

III. QUESTÃO DO REENVIO PREJUDICIAL

Importa, pois, decidir previamente da necessidade de reenvio prejudicial ao TJUE. As partes intervenientes não requereram o reenvio, tendo contudo, formulado as questões a colocar ao TJUE, caso o Tribunal viesse a suscitar tal reenvio.

Analisadas as matérias em presença e considerando as questões a decidir o tribunal arbitral entendeu não ser necessário promover o reenvio prejudicial ao TJUE, nos termos e fundamentos a seguir enunciados.

Os Tribunais arbitrais integram o conjunto de Tribunais nacionais, como expressamente resulta do previsto no artigo 209º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Enquanto tal, e no desempenho ativo da sua função arbitral, atendendo à natureza excecional do recurso da decisão dos Tribunais Arbitrais em matéria tributária, o legislador

nacional deixou expresso no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, que “*Nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é suscetível de reenvio prejudicial em cumprimento do §3 do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*”.

Não há dúvida, pois, que em caso de dúvida sobre a interpretação de normas jurídicas de direito europeu o tribunal arbitral pode recorrer ao mecanismo de reenvio prejudicial.

Voltando ao caso *sub judice*, resta analisar da necessidade de promover esse reenvio, o que cabe, naturalmente, a este tribunal decidir.

2. Os tribunais nacionais são considerados como tribunais comuns da Ordem jurídica da União Europeia, dado o número considerável de normas e de atos comunitários, constituídos por disposições diretamente aplicáveis ou com efeito direto, cabendo aos tribunais nacionais dos Estados Membros aplica-las nos litígios que lhes sejam submetidos para apreciação. Cabe, pois, aos tribunais nacionais o dever de aplicar o direito comunitário, mesmo contra disposições de direito interno em sentido contrário.

Assim, para se recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, para interpretação de uma ou mais normas jurídicas de direito comunitário, originário ou derivado, **é necessário que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa.** Pelo contrário, se o texto é perfeitamente claro, não se trata já de interpretar, mas sim de o aplicar, o que é competência do Tribunal / Juiz incumbido da competência de julgar o caso concreto aplicando a lei, a nacional e/ ou a comunitária, se for esse o caso. Este entendimento é amplamente conhecido e defendido pela doutrina e pela jurisprudência como a “*teoria do ato claro*”.

Posto isto, acresce ainda o facto de as questões relativas ao entendimento do conceito de liberdade de circulação de capitais, bem assim como a da liberdade de estabelecimento, se encontrarem amplamente tratadas em numerosa jurisprudência do TJUE, alguma da qual foi, aliás, amplamente referenciada pelas partes intervenientes no presente litígio.

Tudo isto considerado, entendeu este tribunal arbitral que não subsistiam dúvidas de interpretação sobre qualquer uma das normas em presença e, nessa medida, o que se impõe a este tribunal é decidir em conformidade com a lei aplicável, nacional e comunitária, dando plena aplicação a ambas, bem assim como aos princípios enformadores em

presença, tendo em linha de conta a jurisprudência do TJUE, relevante no tratamento das matérias em questão.

Nesta conformidade decidiu este tribunal pela desnecessidade de promover o reenvio ao TJUE para interpretação de qualquer questão prejudicial.

IV. MATÉRIA DE FACTO

IV1. Factos dados como provados

Nestes autos ficaram assentes os seguintes factos:

- A. Por ofícios do dia 29 de abril de 2014, o A...⁸ foi notificado das seguintes liquidações adicionais de IVA que totalizam o valor de 823.135,83 € [1º RI⁹ e seus documentos 1 a 4]:

Nº. da liquidação adicional	Período	Valor da liquidação adicional	Data limite para pagamento voluntário
...	0903T	632.526,47 €	30-06-2014
...	0906T	64.423,72 €	30-06-2014
...	0909T	49.874,88 €	30-06-2014
...	0912T	76.310,76 €	30-06-2014

- B. Por ofícios do dia 29 de abril de 2014, o A...¹⁰ foi notificado das seguintes liquidações de juros compensatórios que totalizam o valor de 155.773,04 € [1º RI e seus documentos 5 a 8]:

Nº. da liquidação	Período	Valor sobre o qual incidem os juros	Valor dos juros	Data limite para pagamento voluntário
...	De 15-05-2009 a 21-03-2014	632.526,47 €	122.762,12 €	30-06-2014
...	De 17-08-2009 a 21-03-2014	64.423,72 €	11.839,84	30-06-2014
...	De 16-11-2009 a 21-03-2014	49.874,88 €	8.668,66	30-06-2014
...	De 15-02-2010 a 21-03-2014	76.310,76 €	12.502,42	30-06-2014

⁸ Por facilidade de leitura deste acórdão, designa-se a Requerente A..., S.A., também por "A...".

⁹ Nesta peça utiliza-se o acrónimo RI para referenciar o Requerimento Inicial da Requerente.

¹⁰ Por facilidade de leitura deste acórdão, designa-se a Requerente A..., S.A., também por "A...".

- C. As liquidações adicionais de IVA e as liquidações de juros compensatórios têm origem nas correções efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) na sequência de Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), notificado ao A... por ofício de 2 de abril de 2014. [2º RI e seu documento n.º 9 e 41º e 42º R-AT¹¹].
- D. O A... é uma sociedade comercial, com fins lucrativos, que se dedica à prestação de cuidados de saúde na modalidade de estabelecimento de saúde com internamento. [10º RI].
- E. O A... exerce a título principal «Atividades dos estabelecimentos de saúde com internamento», a que corresponde o CAE n.º 86100. [29º R e RIT, p. 2 e p. 4].
- F. A atividade do A... foi iniciada de forma efetiva em abril de 2008. [11º RI e RIT, p.2].
- G. O A... exerceu a opção pela renúncia à isenção de IVA em 30-12-2003 [14º RI e seu documento n.º 10, 32º R.AT e RIT, p. 6].
- H. O A... manteve a renúncia à isenção de imposto e liquidou IVA nas suas operações ativas e deduziu o IVA suportado nas suas operações passivas [15º RI].
- I. Em 24-08-2009 a AT transferiu para a conta bancária do A... o valor de 210.151,13 €, correspondente ao pedido de reembolso do IVA do 1º trimestre de 2009. [16º e 17º RI e respetivo documento n.º 12].
- J. Por despacho de 26-04-2010 a AT deferiu parcialmente ao A... pelo valor de 108.973,96 €, pedido de reembolso do IVA do período de 01-10-2009 a 31-12-2009 no valor de 109.389,49 €. [16º e 17º RI e respetivo documento n.º 11].
- K. Por despacho de 06-09-2010 a AT deferiu ao A... pedido de reembolso do IVA do período de 01-01-2010 a 31-03-2010 no valor de 26.825,57 €. [16º e 17º e 148º RI e respetivo documento n.º 11].
- L. Por ofício de 06-02-2012 a AT notificou o A... nos seguintes termos: [16º, 17º RI e respetivo documento n.º 13]

Para conhecimento, fica(m) por este meio notificado(s), nos termos do artigo 62º do RCPIT, que da ação de inspeção levada a cabo por este Serviço, ao abrigo da Ordem de Serviço acima referida [OI2011...],

¹¹ Nesta peça utiliza-se a sigla R-AT para referenciar a Resposta da AT ao Requerimento Inicial da Requerente.

não resultam quaisquer atos tributários ou em matéria tributária que lhe sejam desfavoráveis.

- M. O A... celebrou em 06-04-2009 com a Administração Regional de Saúde do ..., I.P., (“ARS...”) e com o Instituto de Segurança Social, I.P. (“ISS”), convenção designada por “Acordo para Unidade de Média Duração e Reabilitação do A...” (“Acordo”), com produção de efeitos em 23 de março de 2009. [21º RI e seu documento n.º 14 e 34º R.AT].
- N. O Acordo celebrado entre o A... a ARS... e o ISS que pela sua extensão e detalhe se dá aqui por inteiramente reproduzido estabeleceu que¹²:

Cláusula I (Objeto)

Constitui objeto do presente acordo a definição dos termos e das condições em que:

- a) A Instituição [o A...] através do A..., presta cuidados clínicos, de reabilitação e de apoio psicossocial no âmbito da RNCCI¹³;*
- b) A ARS..., IP e o CDist prestam apoio técnico para o desenvolvimento dos cuidados referidos na alínea anterior e a respetiva contrapartida financeira.*

Cláusula II (Finalidade)

O presente acordo visa criar as condições para a intervenção da Instituição [o A...], dirigida a pessoas com perda transitória de autonomia, potencialmente recuperável, que necessitam de cuidados clínicos, de reabilitação e de apoio psicossocial, em regime de internamento de média duração, por situação clínica decorrente da recuperação de um processo agudo ou descompensação de processo patológico crónico, de harmonia com o disposto no artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 101/2006 de 6 de junho.

Cláusula IV (Cuidados e serviços a prestar)

A Unidade [o A...] assegura, designadamente:

- a) Cuidados médicos diários;*
- b) Cuidados de enfermagem permanentes;*
- c) Cuidados de fisioterapia, de terapia ocupacional e de fala;*
- d) Prescrição e administração de fármacos;*

¹² A reprodução de determinados excertos do “acordo” destina-se apenas a facilitar a leitura e o entendimento deste acórdão, com redução das necessidades de consulta a outros documentos e não permite atribuir a essas passagens maior importância relativamente a outras que não se transcrevem.

¹³ Rede Nacional de Cuidados Continuados Integrados

- e) Apoio psicossocial;
 f) Higiene, conforto e alimentação;
 g) Convívio e lazer;
 h) Os demais serviços e atividades inerentes ao funcionamento da Unidade.

- O. Na execução do acordo celebrado entre o A... e a ARS..., o A... liquidou o IVA e reduziu o seu valor à contrapartida financeira, não o fazendo acrescer ao preço. [22º RI].
- P. Durante o ano de 2009 o A... recebeu ao abrigo do Acordo, o total de €403.788,99, divididos do seguinte modo: [23º RI]

Mês	Diárias	Diárias adic.	Internamento	Medicação	ISS+Utente	Centro Distrital	Total Mensal
Mar-09	109		6.004,81 €	1.308,00 €	2.134,22 €		9.447,03 €
Abr-09	483	27	28.095,90 €	5.796,00 €	9.457,14 €	528,66 €	43.877,70 €
Mai-09	527		29.032,43 €	6.324,00 €	10.318,66 €		45.675,09 €
Jun-09	423		23.303,07 €	5.076,00 €	8.282,34 €		36.661,41 €
Jul-09	457	70	29.032,43 €	5.484,00 €	8.948,06 €	1.370,60 €	44.835,09 €
Ago-09	506	21	29.032,43 €	6.072,00 €	9.907,48 €	411,18 €	45.423,09 €
Set-09	487	23	28.095,90 €	5.844,00 €	9.535,46 €	450,34 €	43.925,70 €
Out-09	449	78	29.032,43 €	5.388,00 €	8.791,42 €	1.527,24 €	44.739,09 €
Nov-09	466	44	28.095,90 €	5.592,00 €	9.124,28 €	861,52 €	43.673,70 €
Dez-09	515	12	29.032,43 €	6.180,00 €	10.083,70 €	234,96 €	45.531,09 €
						Total do ano	403.788,99 €

- Q. Os serviços prestados no âmbito do Acordo, no período de 06-03-2009 até 31-12-2009, no montante global de €403.788,99, representaram 23,778% do total do volume de negócios do A... nesse ano de 2009, que ascendeu a €1.698.160,69. [24º RI e seu documento n.º 25].

- R. Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2013..., de 10 de janeiro de 2010, por referência ao ano de 2009, foi determinada a realização de procedimento inspetivo tributário, de onde resultaram correções meramente aritméticas em sede de IVA no montante total de € 823.135,83, correspondendo € 190.609,36, a IVA indevidamente deduzido no 2º, 3º e 4º trimestres de 2009 e € 632.526,47 a regularizações a favor do Estado). [27º R e RIT, pp. 1, 16, 25 e 26].
- S. A ação de inspeção de que o A... foi alvo iniciou-se no dia 08-11-2013 e terminou em 17-02-2014. [25º RI e RIT, p. 1].
- T. No RIT a AT afirmou que o A... renunciou à isenção desde 30-12-2003, tendo por isso “deduzido o imposto nas suas aquisições e liquidado IVA nas prestações de serviços” e que: [26º RI e RIT, p. 6]

Este enquadramento, esteve correto até ao momento em que celebrou, em 2009/04/06, com efeitos a partir de 2009/03/23, um contrato com a Administração Regional de Saúde do ..., I.P. (...) e o Instituto da Segurança Social, I.P.

- U. No âmbito do procedimento inspetivo a AT considerou que o A... ao ter celebrado o Acordo passou a ser considerado como uma instituição privada integrada no sistema nacional de saúde [38º R e 28º RI]:
- V. No âmbito do procedimento inspetivo a AT concluiu que o A... [38º R, 29º RI e RIT, p. 9]:

(...) passou a pertencer ao Serviço Nacional de Saúde, não podendo, assim, usufruir da possibilidade de optar, a partir daquele momento, pelo regime normal do IVA, pelo facto de a alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA apenas permitir essa opção a entidades que não estejam integrados no Sistema Nacional de Saúde (...)

- W. No âmbito do procedimento inspetivo a AT concluiu também que [39º R, 30º RI e RIT, p. 11]:

(...) o sujeito passivo a partir de 2009/03/23, passou a estar enquadrado no regime de isenção previsto no n.º 2 do art.º 9º do CIVA, sem direito à dedução, e sem possibilidade de exercer a opção prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 12º, do mesmo diploma legal.

X. No âmbito do procedimento inspetivo a AT concluiu também que: [40º R.AT, 30º, 31º RI e RIT, pp. 11-12]:

a) (...) [o A...] deixou de reunir as condições de renúncia prevista na alínea b) do nº1 do artº 12º do CIVA, por parte daquela entidade a partir da entrada em vigor do acordo (2009/03/23).

b) Deveria nos termos do artº 32º do CIVA, proceder à entrega da declaração de alterações, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração verificada, ou seja, 2009/03/23.

c) A partir da entrada em vigor do contrato celebrado (2009/03/23), as prestações de serviços de serviços médicos e sanitários e as operações com ela estritamente conexas, passam a estar enquadrados no regime de isenção previsto no nº 2 do artº 9º do CIVA, sem direito à dedução.

d) Deixar de deduzir o IVA relacionado com as aquisições de bens e serviços prestados adquiridos a partir de 2009/03/23.

e) Proceder à regularização do IVA nos termos do nº 6 do artº 24º e alínea g) do nº 3 do artº 3º, ambos do CIVA, no momento da transferência dos bens de uma atividade sujeita para uma atividade isenta.

IV.2. Factos dados como não provados

Não foram alegados outros factos com interesse para a decisão da causa.

IV.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseou-se no processo administrativo, nos documentos juntos à petição inicial e em afirmações da Requerente que não são impugnadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Os factos dados como não provados devem-se à ausência ou insuficiência de prova a seu respeito, no sentido de convencer o Tribunal, para lá de qualquer dúvida razoável, da respetiva ocorrência.

É de realçar que, para considerar provada a matéria do “facto assente O” foi ainda relevante o depoimento da testemunha Dra. B..., diretora financeira do A... desde 2007, que com conhecimento factual e com sinceridade se manifestou no sentido que se consigna, esclarecendo ainda e em especial que os “mapas agregadores” que foram fonte

do quadro resumo em causa são oficiais e foram retirados do sistema de informação da RNCCI.

V. APLICAÇÃO DO DIREITO AOS FACTOS

O Requerente vem pedir a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários identificados supra, argumentando que a interpretação da Lei realizada pela AT não é coerente nem com o disposto no CIVA, nem com a legislação comunitária que enforma e harmoniza este imposto, pelo que violaria os princípios da legalidade e tipicidade tributárias. No entanto é entendimento deste Tribunal que os argumentos da AT são muito fortes, não só do ponto de vista do direito interno, como do ponto de vista do direito comunitário. Senão vejamos.

V.1. Da interpretação conforme com o direito nacional

Resulta evidente que a questão decidenda é, desde logo, saber se, por força do contrato celebrado com a Administração Regional de Saúde do ..., I.P., e com o Instituto de Segurança Social, I.P., o Requerente deve considerar-se como uma instituição privada integrada no “sistema nacional de saúde”, nos termos e para os efeitos do artigo 12.º n.º 1, alínea b), do CIVA. E da análise dos vários diplomas resultam evidentes indícios de que estamos perante uma instituição privada integrada no “sistema nacional de saúde”.

- a) A Lei de Bases de Saúde (Lei n.º 48/90, de 24 de agosto), veio esclarecer o conceito de “sistema de saúde”, constando do seu capítulo II, base XII, que:

“1-O sistema de saúde é constituído pelo Serviço Nacional de Saúde e por todas as entidades públicas que desenvolvem atividades 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 serviços de todas ou algumas daquelas atividades”.

2 - O Serviço Nacional de Saúde abrange todas as instituições e serviços oficiais prestadores de cuidados de saúde dependentes do Ministério da Saúde e dispõe de estatuto próprio.

3-O Ministério da Saúde e as administrações regionais podem contratar com entidades privadas a prestação de cuidados de saúde aos beneficiários do Serviço Nacional de Saúde sempre que tal se afigure vantajoso, nomeadamente face à consideração do binómio qualidade-custos, e desde que esteja garantido o direito de acesso.

4- A rede nacional de proteção de cuidados de saúde abrange os estabelecimentos de Serviço Nacional de Saúde e os estabelecimentos privados e os profissionais em regime liberal com quem sejam celebrados contratos...”

5-Tendencialmente, devem ser adotadas as mesmas regras no pagamento de cuidados e o financiamento de unidades de saúde da rede nacional da prestação da prestação de cuidados de saúde.

6- O controlo de qualidade de toda a prestação de cuidados de saúde está sujeito ao mesmo nível de exigência”.

- b) Relativamente à integração de entidades privadas no “sistema nacional de saúde”, já naquela lei de 1979 se reconhecia a incapacidade de implementação completa e imediata do Serviço Nacional de Saúde universal e geral, como resulta do artigo 15º, que se transcreve:

«1 – O acesso às prestações enunciadas no artigo anterior é assegurado, em princípio, pelos estabelecimentos e serviços da rede oficial do SNS.

2 – Enquanto não for possível garantir a totalidade das prestações pela rede oficial, o acesso será assegurado por entidades não integradas no SNS em base contratual, ou, excecionalmente, mediante reembolso direto dos utentes».

E, por isso, se previa concretamente nos artigos 52.º e 53.º, a articulação e a possibilidade de estabelecimento de convénios entre o SNS e entidades privadas, designadamente, no campo da hospitalização e meios de diagnóstico nos casos em que a rede de serviços oficial não assegure os serviços de saúde.

- c) Entretanto, o Decreto-Lei n.º 254/82, de 29/06, que criou as ARS (Administrações Regionais de Saúde), manteve em vigor o art. 15º da Lei n.º 56/79, de 15/09 e revogou os artigos 52.º e 53.º da mesma Lei, passando a mencionar no seu artigo 5º, integrado no capítulo II “Da coordenação com outros serviços”, e sob o título “Coordenação com o setor privado”, que: «As ARS articulam-se com as associações e as instituições de solidariedade social e com as entidades privadas que desenvolvem atividades empresariais no âmbito da saúde, quer em nome

individual, quer sob a forma de sociedade, convencionadas ou não, tendo em vista a proteção eficaz da saúde dos indivíduos, da família e da comunidade, em termos a regulamentar».

- d) Ora, estes diplomas, anteriores à entrada em vigor do CIVA, materializam a criação de um “sistema de saúde”, conceito que foi acolhido, conforme referido, pela Lei de Bases da Saúde, Lei n.º 48/90, de 24/08, concretamente na Base XII, onde se determina:

«1 – O sistema de saúde é constituído pelo Serviço Nacional de Saúde e por todas as entidades públicas que desenvolvam atividades 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 atividades» (destaques nossos).

Desenvolvendo-se na Base XII, sob o título Convenções, as seguintes disposições:

«1 – No quadro estabelecido pelo n.º 3 da base XII, podem ser celebradas convenções com médicos e outros profissionais de saúde ou casas de saúde, clínicas ou hospitais privados, quer a nível de cuidados de saúde primários quer a nível de cuidados diferenciados.

2 – A lei estabelece as condições de celebração de convenções e, em particular, as garantias das entidades convencionadas».

A regulamentação desta Base apenas teve lugar em 1998, com o Decreto-Lei n.º 97/98, de 18/04, sendo certo que, entretanto, os n.os 3, 4 e 5 do artigo 37º do Decreto-Lei n.º 11/93, de 15/01, normativo que se destinava a regular o n.º 2 da Base XII, definindo o novo estatuto do Serviço Nacional de Saúde, também continuava a prever a contratação/convenção com estabelecimentos privados.

Resulta ainda da sucessão destes normativos que as entidades privadas convencionadas nunca pertenceram ao Serviço Nacional de Saúde (entidades não integradas no SNS, como resulta do n.º 2 do art. 15º da Lei 56/79, de 15/09), mas sempre integraram um mais vasto, subsumindo-se a um conjunto de elementos interconectados, de modo a formar um todo organizado quando conjugado com o Serviço Nacional de Saúde, com o intuito de garantir o acesso aos cuidados de saúde.

Pelo que facilmente se conclui que, mesmo antes da Lei de Bases da Saúde (de 1990) acolher a locução “sistema de saúde”, consagrando-a legalmente, já o destinatário normal do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, norma vigente desde 01/01/1986, mas aprovado por um Decreto-Lei de 26 de dezembro 1984, compreendia o seu alcance: **as entidades**

privadas que convencionam com o Estado Português a prestação de serviços médicos e sanitários elencados no 2) do art. 9º do CIVA passam a integrar o “sistema nacional de saúde”, o que obsta à opção por aquela renúncia.

Sendo também certo que, atualmente, não pode deixar de concretizar-se o conceito de “sistema nacional de saúde”, constante do Código do IVA, face ao disposto na Lei de Bases a propósito do conceito de “sistema de saúde”.

Como, de resto e mais uma vez sufragando este Tribunal o entendimento da AT, entendeu o Tribunal Tributário de Lisboa, (Cf. Acórdão STA, no Processo n.º 0576/13):

«g. Concretizando, a impossibilidade de renúncia à isenção do imposto, abrange não só as pessoas coletivas 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.

Terminando por concluir, em situação em tudo idêntica à dos autos:

«Considerando a existência de convenções/acordos com vários subsistemas de saúde do Sistema Nacional de Saúde - Instituto de Ação Social das Forças Armadas (IASFA) - é nossa convicção, que 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 sujeito passivo não poderia beneficiar do direito de opção, caso o pretendesse, já que, passou a estar integrado no Sistema Nacional de Saúde».

Tendo em conta o exposto, todos os pedidos da Requerente ficam prejudicados.

V.2. Da interpretação conforme com o direito comunitário

Dispõe o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA que:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

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 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»

Encontrando-se, assim, vedada, para este tipo de estabelecimentos hospitalares, a possibilidade de renunciar à isenção de IVA, conforme artigos 377.º e 391.º da Diretiva IVA.

Nesse sentido, a interpretação da AT face ao artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, é também ela consonante com a Diretiva IVA.

Posto isto, mesmo que o Requerente alegasse não atuar em “condições análogas” às dos estabelecimentos hospitalares públicos no âmbito da obrigatoriedade de isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA afastaria este entendimento e, consequentemente a opção da renúncia estaria afastada pelo direito comunitário.

VI. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa exposto, decide-se julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Fixa-se o valor do processo em €978.908,87 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 13.770,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar integralmente pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de junho de 2015

O Árbitros

José Poças Falcão

Nuno Maldonado Sousa

Guilherme W. d'Oliveira Martins