



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 168/2015-T

Tema: IVA – incompetência material deste Tribunal Arbitral; reconhecimento de um direito em matéria tributária; isenção; prestação de serviços médicos

Processo n.º 168/2015-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Diogo Feio e Prof. Doutor António Martins, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 22-05-2015, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S. A., NIPC ..., com sede na Rua ..., n.º ...,º, no ... (doravante designada como "Requerente"), apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), tendo em vista, a título principal, a anulação das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios:

- n.º ..., no montante de € 63.387,18, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 11.989,73, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.01;
- n.º ..., no montante de € 72.296,21, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 13.429,27, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.02;
- n.º ..., no montante de € 130.255,60, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 23.795,74, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.03;

- n.º ..., no montante de € 67.739,57, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 12.137,45, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.04;
- n.º ..., no montante de € 119.755,85, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 21.050,78, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.05;
- n.º ..., no montante de € 96.608,32, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 16.674,86, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.06;
- n.º ..., no montante de € 81.251,39, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 13.748,18, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.07;
- n.º ..., no montante de € 117.850,62, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 19.540,60, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.08;
- n.º ..., no montante de € 135.604,49, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 22.038,52, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.09;
- n.º ..., no montante de € 97.504,46, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 15.525,92, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.10;
- n.º ..., no montante de € 76.516,52, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 11.924,00, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.11;
- n.º ..., no montante de € 204.289,52, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 31.141,56, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.12;

- n.º ..., no montante de € 100.535,63, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 15.016,99, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.01;
- n.º ..., no montante de € 69.653,91, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 10.159,93, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.02;
- ..., no montante de € 146.068,77, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 20.841,81, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.03;
- n.º ..., no montante de € 101.356,33, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 14.084,36, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.04;
- n.º ..., no montante de € 95.288,09, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 12.948,74, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.05;
- ..., no montante de € 108.885,80, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 14.438,56, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.06;
- n.º ..., no montante de € 139.058,74, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 17.936,67, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.07;
- n.º ..., no montante de € 93.163,35, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 11.730,92, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.08;
- n.º ..., no montante de € 128.115,45, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 15.969,78, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.09;

- n.º ..., no montante de € 101.361,52, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 12.063,41, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.10, no montante total de € 2.704.462,12;
- demonstração de liquidação n.º ..., respeitante à correcção do IVA a reportar no período de 2011.11, no montante de € 72.500,08.

A título subsidiário, caso se considere que a Requerente deve ser enquadrada no regime de isenção de IVA a partir de 03-01-2005, a Requerente pretende a devolução por parte da AT à Peticionante do IVA que entende ter indevidamente liquidado e pago ao Estado, no valor de € 1.905.481,09.

Ainda a título subsidiário, e admitindo que a Requerente irá ser citada no âmbito do processo de execução fiscal que vise o pagamento coactivo das liquidações de IVA e juros compensatórios supra referidas e que, em consequência, se verá na contingência de suportar encargos em resultados da prestação de uma garantia bancária por parte de uma instituição financeira, a Requerente pretende que seja fixada a indemnização por garantia indevidamente prestada, nos termos do artigo 53.º, da Lei Geral Tributária, e artigo 171.º do CPPT.

Também a título subsidiário, a Requerente pede reenvio prejudicial para o TJUE.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** em 13-03-2015.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 06-05-2015, as Partes foram 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 22-05-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu suscitando as exceções da «*incompetência material por estar em causa o reconhecimento de um direito em matéria tributária*», e da «*incompetência material quanto ao pedido de devolução do IVA liquidado*» e defendendo a improcedência dos pedidos.

Por despacho de 22-06-2015 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Cumprе apreciar prioritariamente as exceções da incompetência, que constituem possíveis obstáculos ao conhecimento do mérito da causa.

2. Questão da incompetência material deste Tribunal Arbitral por estar em causa o reconhecimento de um direito em matéria tributária

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que este Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar o pedido de pronúncia arbitral por a questão central a apreciar, na própria tese da Requerente, dever ser a do seu enquadramento «*no regime normal de IVA com direito à dedução deste imposto nos períodos de tributação de 2010.01 a 2011.11*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira afirma, em suma, o seguinte:

- prévia à apreciação da legalidade ou ilegalidade das liquidações impugnadas, há, pois, uma outra questão a decidir, questão esta que perpassa todo o articulado: a 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;

-
- os actos de liquidação adicional de IVA efectuados deverão ser qualificados como actos consequentes;
 - no presente caso, os actos de liquidação adicional de IVA, pendentes de apreciação nesta instância arbitral, estão numa relação de dependência do reconhecimento ou não do direito por parte da ora Requerente à renúncia da isenção de IVA, nos termos do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA e essa dependência é de natureza substancial e não apenas formal;
 - o reconhecimento do direito que a 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 directa e exclusivamente daquele;
 - a presente instância arbitral é materialmente incompetente para conhecer dos presentes autos, nomeadamente, para aferir se a ora Requerente tem ou não direito à renúncia à isenção prevista nos termos da alínea 2) do artigo 9º do Código do IVA, pois que, como a própria refere, esta é a questão fundamental a dirimir nos presentes autos;
 - 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;
 - circunstância que decorre da letra do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT que, como é sabido, define os tipos de pretensões que podem ser apreciadas por tribunais arbitrais em matéria tributária;
 - o mesmo decorre, igualmente, do confronto entre a lei de autorização legislativa ao abrigo da 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 acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria

- tributária» (cfr. n.ºs 2 e 4, alínea b) do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril) – e aquilo que, de facto, veio a ser consagrado no RJAT;
- 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;
 - o meio próprio para sindicar a pretensão da Requerente seria a acção para reconhecimento de um direito em matéria tributária, prevista no artigo 145.º do CPPT, tanto mais que está em causa uma situação de facto em que se geram sucessivas relações semelhantes com a administração tributária.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é definida, em primeira linha, pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que estabelece o seguinte:

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;*

Em segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*

A Portaria n.º 112-A/2011, relativamente aos actos enquadráveis indicados no artigo 2.º, apenas afastou do âmbito da vinculação da Administração Tributária, em matéria não aduaneira, as pretensões relativas a actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa e as pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão.



É manifesto que não se está perante qualquer das situações em que a Portaria n.º 112-A/2011 afasta a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, pelo que a competência tem de ser aferida apenas à face do RJAT.

Como se vê pelo artigo 2.º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD foi definida pelo RJAT apenas tendo em atenção o *tipo de actos* que são objecto das pretensões dos contribuintes e não em função do tipo de questões que é necessário apreciar para decidir se os actos são legais ou ilegais.

Não há, designadamente, qualquer proibição de apreciação de matérias relativas à verificação dos pressupostos do direito de renúncia à isenção de IVA ou quaisquer outras questões de legalidade relativas aos actos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT. Uma liquidação de imposto que parta da desconsideração de uma isenção ou de uma renúncia a isenção não deixa de ser um acto tributário de liquidação. E a pretensão de apreciação da legalidade ou da ilegalidade dessa desconsideração subjacente a um acto de liquidação não deixa, portanto, de ser a apreciação de uma pretensão relativa à declaração de ilegalidade de actos de liquidação, em que se materializa essa desconsideração.

Assim, no processo arbitral, à semelhança do que sucede no processo de impugnação judicial, pode, em regra, ser imputada aos actos de liquidação *qualquer ilegalidade*, como decorre do artigo 99.º do CPPT, subsidiariamente aplicável.

Só não será assim nos casos em que a lei preveja a impugnabilidade autónoma de actos administrativos que são pressuposto dos actos de liquidação, sendo só nessa medida que fica afastada a apreciação da legalidade dos actos de liquidação em todas as vertentes. Mas, para haver essa impugnabilidade autónoma, é necessário que haja algum acto administrativo em matéria tributária, pois a impugnabilidade reporta-se a *actos* e não a posições jurídicas assumidas explícita ou implicitamente como pressupostos dos actos de liquidação mas não materializadas em actos tributários autónomos.

Os actos consequentes, de que fala a Autoridade Tributária e Aduaneira, *são consequentes de outros actos* tributários ou administrativos anteriores e, no caso em apreço, não há notícia de que tenha sido praticado qualquer acto administrativo apreciando se a Requerente tem ou não direito a renunciar à isenção de IVA.

Isto é, para haver limitação à impugnabilidade dos actos de liquidação impugnados, teria de ser praticado, anteriormente, algum acto administrativo que fosse pressuposto destes actos de liquidação, o que não sucedeu no caso em apreço.

Por isso, sendo os actos de liquidação lesivos dos interesses da Requerente e sendo os únicos actos praticado pela administração tributária sobre a situação neles apreciada, tem de ser assegurada a sua impugnabilidade contenciosa com fundamento em qualquer ilegalidade, como decorre do princípio da tutela judicial efectiva, consagrado nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP.

Por outro lado, quando não há qualquer acto autonomamente impugnável anterior a um acto de liquidação versando sobre os seus pressupostos, pode «*ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida*» (parte final do artigo 54.º do CPPT), pelo que todas as questões relativas à legalidade dos actos de liquidação podem ser apreciadas nos tribunais tributários em processo de impugnação judicial, como decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º e do artigo 99.º do mesmo Código.

Na verdade, nos tribunais tributários, mesmo quando, tendo sido praticados actos de liquidação, se estiver perante uma situação em que poderia ser mais útil para o contribuinte o uso da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo (por possibilitar, para além da apreciação da legalidade de actos a definição para o futuro dos direitos do contribuinte), o uso da acção em vez da impugnação judicial é uma mera **faculdade**, como decorre do próprio texto do artigo 145.º, n.º 3, do CPPT, ao dizer que «*as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido*». Isto é, o que se prevê nesta norma **é limitação ao uso da acção e não limitação ao uso do processo de impugnação judicial**.

Com efeito, é manifesto que o processo de impugnação judicial inclui a possibilidade de reconhecimento de direitos em matéria tributária, como o são o direito à anulação ou declaração de nulidade de liquidações, o direito a juros indemnizatórios e o direito a indemnização por garantia indevida, pelo que o facto de estar em causa o

reconhecimento de direitos não é obstáculo à utilização do processo de impugnação judicial.

Assim, como refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo o processo arbitral tributário sido criado como alternativa ao processo de impugnação judicial, é de concluir que não há obstáculo a que a legalidade dos actos de liquidação em causa neste processo seja apreciada por este Tribunal Arbitral, pois nos tribunais tributários essa legalidade poderia ser apreciada em processo de impugnação judicial.

Por isso, quanto ao pedido de anulação dos actos de liquidação, improcede a excepção da incompetência material suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira com fundamento em estar em causa o reconhecimento de um direito em matéria tributária.

3. Questão da incompetência material deste Tribunal Arbitral quanto ao pedido de devolução do IVA liquidado

No que concerne ao pedido subsidiário formulado pela Requerente de que, «*caso se considere que a Peticionante deve ser enquadrada no regime de isenção de IVA a partir de 03.01.2005, a devolução por parte da AT à Peticionante do IVA indevidamente liquidado e pago*», trata-se de um pedido que não assenta na ilegalidade dos actos de liquidação, que nem são identificados pela Requerente, pelo que é manifesto que se trata de matéria não incluída na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Assim, procede a excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral quanto a este pedido subsidiário.

4. Matéria de facto

4.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente é uma sociedade anónima de capitais privados, com fins lucrativos, que exerce, como actividade principal, a prestação de serviços médicos na área de imagiologia, nomeadamente no que respeita a tomografia computadorizada, métodos de diagnóstico que utilizem sistemas computadorizados, bem como análises clínicas e exames na área da medicina nuclear;
- B) Nos anos de 2010 e 2011, a Requerente exercia a sua actividade em unidades próprias (... , ... , ... , ... , ... e ...), bem como em parceria (... , ... , e Unidade Local de Saúde do ...), sendo ainda responsável pela exploração do serviço de imagiologia do Hospital da B... no Porto;
- C) A Requerente desenvolve ainda serviços de telerradiologia denominado MedWeb, que consiste no tratamento dos dados e disponibilização dos resultados de exames em plataforma on-line;
- D) A Unidade Local de Saúde do ... , E.P.E., constitui uma entidade pública empresarial integrada no Serviço Nacional de Saúde, tendo como objectivo, o acesso à prestação de cuidados de saúde de qualidade, com eficiência e eficácia asseguráveis a toda a população. Agrega duas unidades hospitalares (Hospital de ... em ... do Castelo e ... em ...), um “Centro de Saúde” por cada um dos Concelhos - à excepção do ... do Castelo com 3 “Centros de Saúde” e 2 Unidades de Convalescença. Encontram-se ainda em actividade, 9 Unidades de Saúde Familiares, inseridas nos “Centros de Saúde” de ... (USF ... e USF ...), ... (USF Vale do ...), ... (USF ...), ... (USF ..., USF ..., USF Mais Saúde, USF ...) e ... (USF ...) (informação que consta da página informática do Ministério da Saúde, em:
«<http://www....>»);
- E) Na página informática do Hospital da B... no Porto refere-se que «*dispõe de uma ampla oferta de cuidados de saúde para toda a família, em 35 especialidades. Inclui ainda Centros diferenciados, desde o Centro ...*» e «*destaca-se ainda pela Maternidade, ao qual se junta uma Unidade de*



Cuidados Intensivos Neonatais única no âmbito da Saúde Privada no Norte e o Atendimento Permanente de Crianças e Adultos e pela Oncologia, em que, em conjunto com o Instituto ... Porto, oferece um leque completo: diagnóstico, PET, tratamento, medicina nuclear, cuidados paliativos e abordagem multidisciplinar» (<https://www....>);

- F) Em 03-01-2005, a Requerente apresentou uma declaração de alterações de actividade na qual declarou optar por renunciar à isenção, nos termos do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA;
- G) Para efeitos de IVA, a Requerente esteve enquadrada no regime normal mensal de tributação durante o período compreendido entre 03-01-2005 e 31-12-2011;
- H) No período referido na alínea anterior, a Requerente procedeu ao apuramento do IVA, liquidando IVA sobre os serviços prestados aos consumidores finais, que pagaram o respectivo imposto na factura, e exercendo o direito à dedução do IVA suportado nos *inputs* necessários à sua actividade;
- I) No período referido, a Requerente esteve, quase sistematicamente, em situação de crédito de imposto, com excepção dos meses de Janeiro e Dezembro de 2010;
- J) Nos anos de 2010 e 2011, a Requerente deduziu, respectivamente, os montantes de € 1.283.902,91 e € 1.403.164,01, relativamente ao IVA associado às aquisições de imobilizado, existências e outros, nos seguintes termos (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):



Período	Imobilizado (campo 20)	Existências - Taxa reduzida (campo 21)	Existências - taxa normal (campo 22)	Outros bens e serviços (campo 24)	Total
10.01	376,00 €	1.833,33 €	8.244,01 €	52.933,84 €	63.387,18 €
10.02	17.498,09 €	681,08 €	1.260,85 €	53.453,79 €	72.893,81 €
10.03	4.058,67 €	4.654,89 €	29.186,38 €	95.813,55 €	133.713,49 €
10.04	7.492,46 €	2,67 €	4.029,30 €	56.214,94 €	67.739,57 €
10.05	3.246,19 €	3.452,09 €	11.756,25 €	101.361,32 €	119.755,85 €
10.06	6.015,88 €	2.131,97 €	9.918,64 €	79.051,12 €	97.097,61 €
10.07	21.330,13 €	16,21 €	2.268,34 €	57.967,44 €	81.582,62 €
10.08	13.624,58 €	3.975,32 €	15.901,63 €	84.747,30 €	118.248,83 €
10.09	34.035,69 €	4.512,23 €	23.468,30 €	74.420,32 €	136.436,47 €
10.10	23.124,52 €	1.436,08 €	10.263,95 €	69.352,82 €	104.177,37 €
10.11	11.593,86 €	2.392,65 €	9.966,15 €	60.600,82 €	84.552,48 €
10.12	84.890,45 €	829,95 €	17.991,97 €	100.603,26 €	204.317,63 €
Total	227.285,52 €	25.918,47 €	144.256,47 €	886.442,45 €	1.283.902,91 €

Período	Imobilizado (campo 20)	Existências - Taxa reduzida (campo 21)	Existências - taxa normal (campo 22)	Outros bens e serviços (campo 24)	Total
11.01	1.627,65 €	1.808,92 €	7.556,94 €	92.072,12 €	103.065,63 €
11.02	2.293,75 €	1.408,30 €	7.047,84 €	59.493,61 €	70.155,50 €
11.03	8.271,20 €	3.026,90 €	9.363,16 €	126.273,61 €	146.934,87 €
11.04	13.767,32 €	3.428,12 €	21.159,05 €	63.252,30 €	101.606,99 €
11.05	8.853,03 €	2.347,74 €	5.866,81 €	78.389,12 €	95.456,70 €
11.06	7.398,37 €	2.902,81 €	12.268,74 €	86.812,97 €	109.382,89 €
11.07	15.641,43 €	3.007,86 €	19.602,98 €	108.806,54 €	139.058,81 €
11.08	15.123,80 €	1.998,34 €	9.785,49 €	66.280,89 €	93.188,52 €
11.09	3.347,26 €	2.166,90 €	12.902,50 €	109.733,97 €	128.150,63 €
11.10	4.538,34 €	3.320,67 €	14.907,96 €	78.610,62 €	101.377,59 €
11.11	4.077,48 €	2.680,65 €	9.272,33 €	57.320,11 €	73.350,57 €
11.12	42.342,43 €	2.537,96 €	14.125,09 €	182.429,23 €	241.435,31 €
Total	127.282,26 €	30.635,17 €	143.859,49 €	1.101.387,09 €	1.403.164,01 €

K) Nos anos de 2010 e 2011, a Requerente efectuou as seguintes regularizações de IVA a seu favor e a favor do Estado (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):

Período	Regularizações a favor do sujeito passivo (campo 40)	Regularizações a favor do Estado (campo 41)
10.01	338,75 €	0,00 €
10.02	144,35 €	597,60 €
10.03	183,98 €	3.457,89 €
10.04	1.088,65 €	0,00 €
10.05	1.842,79 €	0,00 €
10.06	7.976,38 €	489,29 €
10.07	4.896,17 €	331,23 €
10.08	9.984,71 €	398,21 €
10.09	133,00 €	831,98 €
10.10	982,61 €	6.672,91 €
10.11	252,25 €	8.035,96 €
10.12	3.391,69 €	28,11 €
Total	31.215,33 €	20.843,18 €



Período	Regularizações a favor do sujeito passivo (campo 40)	Regularizações a favor do Estado (campo 41)
11.01	431,37 €	2.530,00 €
11.02	185,92 €	501,59 €
11.03	271,29 €	866,10 €
11.04	12.282,33 €	250,66 €
11.05	374,98 €	168,61 €
11.06	179,84 €	497,09 €
11.07	78,68 €	0,07 €
11.08	132,27 €	25,17 €
11.09	5.813,18 €	35,18 €
11.10	2.265,34 €	16,07 €
11.11	2.682,53 €	850,49 €
11.12	461,78 €	570.928,81 €
Total	25.159,51 €	576.669,84 €

- L) Fruto do exercício da sua actividade, a Requerente havia acumulado, em Dezembro de 2011 um crédito de imposto no valor de € 411.850,67, nos termos seguintes (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):

Período	Excesso de IVA a reportar (campo 96)
10.01	0,00 €
10.02	233.673,85 €
10.03	287.392,10 €
10.04	278.917,97 €
10.05	315.784,13 €
10.06	334.640,74 €
10.07	331.467,03 €
10.08	384.084,86 €
10.09	430.507,16 €
10.10	440.243,90 €
10.11	437.185,42 €
10.12	0,00 €

Período	Excesso de IVA a reportar (campo 96)
11.01	579.103,23 €
11.02	566.503,00 €
11.03	610.790,16 €
11.04	618.881,77 €
11.05	622.854,96 €
11.06	635.132,49 €
11.07	703.266,19 €
11.08	728.083,20 €
11.09	781.743,14 €
11.10	795.599,35 €
11.11	796.515,60 €
11.12	411.850,67 €

- M) Em 09-01-2012, a Requerente entregou declaração de alteração de actividade, passando a estar enquadrada como prestadora de serviços isentos sem direito à dedução, com efeitos a 01-01-2012;
- N) Em 16-05-2012, entregou nova declaração de alterações em que passou a estar enquadrada no regime misto com afectação real;

- O) Entre 16-06-2014 e 12-11-2014, a Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção tributária, de âmbito geral, incidindo sobre os períodos de 2010 e 2011;
- P) No decurso do procedimento inspectivo, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) entenderam que a Requerente, mediante a entrega de declaração de alterações em 03-01-2005, renunciou indevidamente à isenção de IVA, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, atentas as actividades de facto desenvolvidas;
- Q) Na sequência da inspeção referida, a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou o Relatório da Inspeção Tributária que consta da parte 5 do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

Nos termos do n.º 1 do art.º 9.º do Código do IVA estão isentas de imposto "As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas".

Uma vez que o Código do IVA não contempla nenhuma definição no que respeita às actividades paramédicas, há que recorrer ao Decreto-Lei 261/93, de 24 de Julho, bem como ao Decreto-Lei 320/99, de 11 de Agosto (ambos do Ministério da Saúde), uma vez que são estes diplomas que contêm os requisitos a observar para o exercício das respectivas actividades.

De referir que a lista anexa ao Decreto-Lei 261/93, de 24 de Julho prevê, nos seus itens 1, 9 e 14, as actividades de Análises Clínicas, Medicina Nuclear e Radiologia.

De acordo com a descrição apresentada no n.º 1, a actividade de análises clínicas traduz-se no "desenvolvimento de actividades ao nível da patologia clínica, imunologia, hematologia clínica, genética e saúde pública, através do estudo, aplicação e avaliação das técnicas e métodos analíticos próprios, com fins de diagnóstico e de rastreio".

Já a descrição apresentada no n.º 9 refere que a actividade de medicina nuclear traduz-se no "Desenvolvimento de ações nas áreas de laboratório clínico, de medicina nuclear e de técnica fotográfica com manuseamento de aparelhagem e produtos radioativos, bem como execução de exames morfológicos associados ao emprego de agente radioativos e estudos dinâmicos e sinéticos com os mesmos agente e com testagem de produtos radioativos, utilizando técnicas e normas de proteção e segurança radiológica no manuseamento de radiações ionizantes".

Por fim, a descrição apresentada no n.º 14 refere que a atividade de radiologia traduz-se na "Realização de todos os exames da área de radiologia de diagnóstico médico; programação, execução e avaliação de todas as técnicas radiológicas que intervêm na prevenção e promoção da saúde; utilização de técnicas e normas de proteção e segurança radiológica no manuseamento com radiações ionizantes".

A isenção prevista no referido n.º 1 do art.º 9.º do Código do IVA opera independentemente da natureza jurídica do prestador de serviços e, nomeadamente, do facto de se tratar de uma pessoa singular ou colectiva.

A referida disposição interna tem por base a alínea c) do n.º 1 do art.º 132.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro (que reformulou a Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio, vulgarmente denominada Sexta Directiva).

Nos termos do n.º 2 do art.º 9.º do Código do IVA, estão isentas "As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares".

O n.º 2 do art.º 9.º do Código do IVA transpõe para a ordem jurídica interna a alínea b) do n.º 1 do art.º 132.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro, prevendo que estão isentas de imposto as seguintes actividades: "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".

Esta isenção abrange assim, as prestações de serviços médicos e sanitários (actos de saúde), que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando doenças ou quaisquer anomalias de saúde e as operações com elas conexas efectuadas pelos estabelecimentos expressos na referida norma ou por estabelecimentos similares (hospitalização/internamento).

Consideram-se estabelecimentos similares, para efeitos da isenção referida, os estabelecimentos públicos ou privados, que diagnostiquem e tratem doenças ou qualquer outra anomalia de saúde, ou seja, os estabelecimentos que efectivamente efectuem operações que revistam a natureza de serviços de saúde.

O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, no Acórdão de 10 de Setembro de 2002, proferido no Processo C-141/00, referente ao caso Kugler (n.º 36), evidenciou que as alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 132.º da Directiva do IVA, embora visem regular as isenções que são aplicáveis aos serviços de assistência médica, têm âmbitos distintos.

Assim, enquanto a alínea b) - que corresponde ao n.º 2 do art.º 9.º do Código do IVA — isenta as prestações de serviços de assistência efectuadas no meio

hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas, a alínea c) - que corresponde ao n.º 1 do art.º 9.º do Código do IVA - destina-se a isentar as prestações de serviços de carácter médico e paramédico fornecidas fora desses locais, seja no domicílio privado do prestador, seja no domicílio do paciente, seja em qualquer outro lugar.

1.2 - Situação concreta do sujeito passivo 1.2.1 - Atividade efetivamente exercida

A empresa. A..., S.A. iniciou a sua atividade em 16/08/1988, tendo por objetivo principal a "prestação de serviços médicos na área da tomografia computadorizada, bem como todos os métodos de diagnóstico que utilizem sistemas computadorizados".

A empresa dedica-se a três áreas de negócio: imagiologia, medicina nuclear e análises clínicas. A atividade da empresa inclui ainda o serviço de teleradiologia, designado por MedWeb. A empresa desenvolve a sua atividade em instalações próprias ou em parceria, consistindo a mesma na realização de exames nas especialidades acima referidas.

Realce-se que em caso algum os serviços prestados envolviam a hospitalização ou internamento dos pacientes.

1.2.2 - Enquadramento em sede de IVA

Conforme decorre do exposto no ponto 1.1. Enquadramento Legislativo das atividades exercidas, o sujeito passivo não pode considerar as atividades exercida isentas de imposto por enquadramento no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA, mas somente por invocação do disposto no n.º 1 do mesmo articulado.

Consequentemente, ao estar enquadrado no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA, o sujeito passivo não poderia renunciar à isenção, por inexistência de norma legal que o permitisse fazer, porquanto a renúncia à isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA só se aplica à isenção do n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA.

Deve-se sublinhar ainda que no início do ano de 2012 o sujeito passivo voltou a solicitar o enquadramento no regime de isenção do artigo 9º, tendo em Maio desse ano passado ao regime misto com afetação real, enquadramento que se mantém até a presente data, ou seja, reenquadrou a atividade que vinha considerando como tributada como isenta de IVA.

1.3- Consequências fiscais

Estando vedada a renúncia à isenção, o contribuinte teria continuado enquadrado no regime de isenção previsto no art.º 9.º do CIVA, o que implica a não aceitação da totalidade do IVA deduzido, conforme o previsto no n.º 1 do art.º 20.º do CIVA.

Assim, os valores de IVA deduzido, nos exercícios de 2010 e 2011, de acordo com as Declarações Periódicas de IVA entregues, encontram-se indevidamente deduzidos nos montantes que se assinalam repartidos pelos diferentes períodos de imposto, conforme quadro seguinte:

Quadro 1: IVA deduzido nos exercícios objeto de análise (exclui campo 40)

Período	Imobilizado (campo 20)	Existências tx reduzida (campo 21)	Existências tx normal (campo 22)	Outros bens e serviços (campo 24)	Total
10 01	376,00 €	1.833,33 €	8.244,01 €	52.933,84 €	63.387,18 €
10 02	17.498,09 €	681,08 €	1.260,85 €	53.453,79 €	72.893,81 €
10 03	4.058,67 €	4.654,89 €	29.186,38 €	95.813,55 €	133.713,49 €
10 04	7.492,46 €	2,67 €	4.029,50 €	56.214,94 €	67.739,57 €
10 05	3.246,19 €	3.452,09 €	11.756,25 €	101.301,32 €	119.755,85 €
10 06	6.015,88 €	2.131,97 €	9.918,64 €	79.031,12 €	97.097,61 €
10 07	21.330,13 €	16,21 €	2.268,84 €	57.967,44 €	81.582,62 €
10 08	13.624,58 €	3.975,32 €	15.901,63 €	84.747,30 €	118.248,83 €
10 09	34.035,69 €	4.512,23 €	23.468,30 €	74.420,25 €	136.436,47 €
10 10	23.124,52 €	1.436,08 €	10.263,95 €	69.352,82 €	104.177,37 €
10 11	11.592,86 €	2.392,65 €	9.966,15 €	60.600,82 €	84.552,48 €
10 12	84.890,45 €	829,95 €	17.991,97 €	100.605,26 €	204.317,63 €
Total 2010	227.285,52 €	25.918,47 €	144.256,47 €	886.442,45 €	1.283.902,91 €
11 01	1.627,65 €	1.808,92 €	7.556,94 €	92.072,12 €	103.065,63 €
11 02	2.293,75 €	1.408,30 €	7.047,84 €	59.405,61 €	70.155,50 €
11 03	8.271,20 €	3.026,90 €	9.363,16 €	126.273,61 €	146.934,87 €
11 04	13.767,52 €	3.428,12 €	21.159,05 €	63.252,30 €	101.606,99 €
11 05	8.853,03 €	2.347,74 €	5.866,81 €	78.389,12 €	95.456,70 €
11 06	7.398,37 €	2.902,81 €	12.268,74 €	86.812,97 €	109.382,89 €
11 07	15.641,43 €	3.007,86 €	19.602,98 €	100.806,54 €	139.058,81 €
11 08	15.123,80 €	1.998,34 €	9.785,49 €	66.280,89 €	93.188,52 €
11 09	3.347,26 €	2.166,90 €	12.902,50 €	109.733,97 €	128.150,63 €
11 10	4.538,34 €	3.320,67 €	14.907,96 €	78.610,62 €	101.377,59 €
11 11	4.077,48 €	2.680,65 €	9.272,33 €	57.320,11 €	73.350,57 €
11 12	42.342,43 €	2.537,96 €	14.125,69 €	182.429,23 €	241.435,31 €
Total 2011	127.282,26 €	30.635,17 €	143.859,49 €	1.101.387,09 €	1.403.164,01 €

Note-se que o IVA regularizado a favor do sujeito passivo (campo 40 das declarações), dado que respeita a correções ao imposto anteriormente liquidado por este, não releva para a determinação do montante deduzido indevidamente.

Do mesmo modo, nas operações passivas e para determinação do valor que globalmente se mostra indevidamente deduzido, devem ser expurgadas as retificações ao imposto inerente às aquisições de bens ou serviços e que haviam sido objeto de dedução nos exercícios de 2010 e 2011 (IVA regularizações a favor do Estado, campo 41).

Quadro 2: Apuramento do IVA indevidamente deduzido

Período	IVA deduzido (1)	Regularizações a favor do Estado - campo 41 (2)	IVA indevidamente deduzido (3) = (1)-(2)
10 01	63.387,18 €	- €	63.387,18 €
10 02	72.893,81 €	597,60 €	72.296,21 €
10 03	133.713,49 €	3.457,89 €	130.255,60 €
10 04	67.739,57 €	- €	67.739,57 €
10 05	119.755,85 €	- €	119.755,85 €

10 06	97.097,61 €	489,29 €	96.608,32 €
10 07	81.582,62 €	331,23 €	81.251,39 €
10 08	118.248,83 €	398,21 €	117.850,62 €
10 09	136.436,47 €	831,98 €	135.604,49 €
10 10	104.177,37 €	6.672,91 €	97.504,46 €
10 11	84.552,48 €	8.035,96 €	76.516,52 €
10 12	204.317,63 €	28,11 €	204.289,52 €
Total 2010	1.283.902,91 €	20.843,18 €	1.263.059,73 €
11 01	103.065,63 €	2.530,00 €	100.535,63 €
11 02	70.155,50 €	501,59 €	69.653,91 €
11 03	146.934,87 €	866,10 €	146.068,77 €
11 04	101.606,99 €	250,66 €	101.356,33 €
11 05	95.456,70 €	168,61 €	95.288,09 €
11 06	109.382,89 €	497,09 €	108.885,80 €
11 07	139.058,81 €	0,07 €	139.058,74 €
11 08	93.188,52 €	25,17 €	93.163,35 €
11 09	128.150,63 €	35,18 €	128.115,45 €
11 10	101.377,59 €	16,07 €	101.361,52 €
11 11	73.350,57 €	850,49 €	72.500,08 €
11 12	241.435,31 €	528.456,83 € ²	- 287.021,52 €
Total 2011	1.403.164,01 €	534.197,86 €	868.966,15 €

- R) A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição sobre o projecto do Relatório da Inspeção Tributária, não o tendo exercido;
- S) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):

Liquidação	N.º	Período	Montante (em €)
IVA		2010.01	63.387,18
Juros compensatórios		2010.01	11.989,73
IVA		2010.02	72.296,21
Juros compensatórios		2010.02	13.429,27
IVA		2010.03	130.255,60
Juros compensatórios		2010.03	23.795,74
IVA		2010.04	67.739,57
Juros compensatórios		2010.04	12.137,45
IVA		2010.05	119.755,85
Juros compensatórios		2010.05	21.050,78
IVA		2010.06	96.608,32
Juros compensatórios		2010.06	16.674,86
IVA		2010.07	81.251,39
Juros compensatórios		2010.07	13.748,18
IVA		2010.08	117.850,62
Juros compensatórios		2010.08	19.540,60
IVA		2010.09	135.604,49
Juros compensatórios		2010.09	22.038,52
IVA		2010.10	97.504,46
Juros compensatórios		2010.10	15.525,92
IVA		2010.11	76.516,52
Juros compensatórios		2010.11	11.924,00
IVA		2010.12	204.289,52
Juros compensatórios		2010.12	31.141,56
IVA		2011.01	100.535,63
Juros compensatórios		2011.01	15.016,99
IVA		2011.02	69.653,91
Juros compensatórios		2011.02	10.159,93
IVA		2011.03	146.068,77
Juros compensatórios		2011.03	20.841,81
IVA		2011.04	101.356,33
Juros compensatórios		2011.04	14.084,36
IVA		2011.05	95.288,09
Juros compensatórios		2011.05	12.948,74
IVA		2011.06	108.885,80
Juros compensatórios		2011.06	14.438,56
IVA		2011.07	139.058,74
Juros compensatórios		2011.07	17.936,67
IVA		2011.08	93.163,35
Juros compensatórios		2011.08	11.730,92
IVA		2011.09	128.115,45
Juros compensatórios		2011.09	15.696,78
IVA		2011.10	101.361,52
Juros compensatórios		2011.10	12.063,41
Total			€ 2.704.462,12

T) A Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou ainda a demonstração de liquidação n.º ..., respeitante ao período de 2011.11, na qual procedeu a uma

correção no montante de € 72.500,08, ao crédito de imposto que a Requerente havia acumulado, nesse período, e que pretendia reportar (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):

Liquidação	N.º	Período	Correção ao crédito de imposto (em €)
IVA		2011.11	72.500,08

- U) Em 12-03-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

4.2. Factos não provados

Não se provou que tivesse sido praticado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, antes da acção inspectiva referida nos autos, qualquer acto apreciando a opção de renúncia à isenção efectuada pela Requerente na declaração de alteração de actividade apresentada pela Requerente em 03-01-2015.

4.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no Relatório da Inspecção Tributária.

5. Matéria de direito

5.1. Poderes de cognição do Tribunal em contencioso de anulação

A Requerente, em 03-01-2005, apresentou à Autoridade Tributária e Aduaneira uma declaração de alteração de actividade em que optou por renunciar à isenção de IVA, na sequência do que passou a liquidar IVA nos serviços que presta aos consumidores finais e a deduzir o IVA suportado nos *inputs* necessários para levar a cabo a sua actividade.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não tomou qualquer posição sobre a referida renúncia à isenção até à inspecção realizada em que concluiu, em suma, que as actividades da Requerente não se podem considerar isentas à face do n.º 2) do artigo 9.º do CIVA, mas apenas por invocação do disposto no n.º 1) do mesmo artigo, pelo que a Requerente não poderia ter renunciado à isenção *«por inexistência de norma legal que o permitisse fazer, porquanto a renúncia à isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA só se aplica à isenção do n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA»* (página 7 do Relatório da Inspecção Tributária).

Para concluir que a situação se enquadra no n.º 1) e não no n.º 2) do artigo 9.º do CIVA, a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou que no n.º 2 se enquadram apenas as actividades exercidas em meio hospitalar o que entendeu não ser o caso da Requerente, porque esta *«desenvolve a sua atividade em instalações próprias ou em parceria, consistindo a mesma na realização de exames nas especialidades acima referidas» e «em caso algum os serviços prestados envolviam a hospitalização ou internamento dos pacientes»* (Relatório da Inspecção Tributária).

Com base neste entendimento, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a Requerente não podia renunciar à isenção de IVA, por ela não ser permitida pelo artigo 12.º, n.º 1, do CIVA relativamente a isenções enquadráveis no n.º 1) do artigo 9.º do mesmo Código.

Consequentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que todo o IVA que a Requerente deduziu nos anos de 2010 e 2011 foi indevidamente deduzido, pelo que procedeu às correspondentes correcções.

O regime de contencioso previsto no RJAT é de mera legalidade, visando-se apenas a **declaração de ilegalidade** de actos dos tipos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do seu artigo 2.º.

Por isso, tem de se aferir da legalidade dos actos impugnados ***tal como foram praticados***, com a fundamentação que neles foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a ***outros actos***, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o acto praticado. São, assim, irrelevantes

fundamentações invocadas *a posteriori*, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o acto cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas no processo jurisdicional.

Assim, não pode o Tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos e deixar de declarar a ilegalidade do concreto acto praticado por, eventualmente, existir a possibilidade abstracta um hipotético acto com conteúdo decisório total ou parcialmente idêntico, com outra fundamentação, que seria legal, mas não foi praticado. (¹)

Nestes termos, a questão a apreciar consiste, em primeira linha, em saber se é correcta a posição assumida pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao considerar que só a actividade exercida e meio hospitalar se enquadra no n.º 2 do artigo 9.º e que a actividade da Requerente não é exercida nesse meio, por ser desenvolvida em instalações próprias ou em parceria, sem que os serviços prestados tenham envolvido a hospitalização ou internamento dos pacientes.

Isto é, não releva para aferir da legalidade das correcções efectuadas o que a Autoridade Tributária e Aduaneira refere na Resposta e nas alegações apresentadas no presente processo, sobre, no caso de se entender que a situação da Requerente se enquadra

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 12-4-2001, página 1207;
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 10-2-2004, página 4289;
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02;
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é «irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto», e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que «não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa»;
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que «as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade».

no n.º 2 do artigo 9.º, ser necessário aferir se é possível a renúncia à isenção à face do princípio da neutralidade, «*situação que não chegou a ser apreciada pela AT visto que ficou prejudicada face ao enquadramento da actividade da Requerente*» (artigo 82.º e seguintes da Resposta). Na verdade, os fundamentos que a Autoridade Tributária e Aduaneira *não apreciou ao praticar o acto, não são fundamentos do acto praticado*, consubstanciando a sua invocação fundamentação *a posteriori*.

Por isso, só relevando a fundamentação contemporânea do acto, se se concluir que a situação da Requerente se enquadra naquela artigo 9.º, n.º 2, do CIVA, será forçoso concluir pela ilegalidade do acto por erro sobre os pressupostos de direito.

5.2. Regime legal aplicável

Os artigos 9.º e 12.º do CIVA estabelecem o seguinte, no que aqui interessa: _

Artigo 9.º

Isenções nas operações internas

Estão isentas do imposto:

- 1) As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas;*
- 2) As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares;*

(...)

Artigo 12.º

Renúncia à isenção

1 - Podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações:

(...)

b) Os 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;

(...)

2 - O direito de opção é exercido mediante a entrega, em qualquer serviço de finanças ou noutra local legalmente autorizado, da declaração de início ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação.

3 - Tendo exercido o direito de opção nos termos dos números anteriores, o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período de, pelo menos, cinco anos, devendo, findo tal prazo, no caso de desejar voltar ao regime de isenção:

a) Apresentar, durante o mês de Janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo do regime de opção, a declaração a que se refere o artigo 32.º, a qual produz efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da sua apresentação;

b) Sujeitar a tributação as existências remanescentes e proceder, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º, à regularização da dedução quanto a bens do activo imobilizado.

Estas isenções estão conexas com o artigo 132.º da Directiva n.º 2006/112/CE, de 28-11-2006, que estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

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 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;

c) *As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa;*

5.3. Possibilidade de renúncia à isenção

A referida alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, permite a renúncia à isenção de IVA a «*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*».

O artigo 9.º, n.º 2) do CIVA prevê a isenção das «*prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares*», pelo que, em face da correspondência textual, tem de se concluir que apenas estas entidades enquadradas neste n.º 2) podem renunciar à isenção e não também as que beneficiam da isenção ao abrigo do n.º 1).

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os campos de aplicação das alíneas b) e c) do artigo 132.º da Directiva n.º 2006/112/CE correspondem aos campos de aplicação dos n.ºs 2) e 1), respectivamente, do artigo 9.º do CIVA, e com esse pressuposto, na esteira de jurisprudência do TJUE sobre o campo de aplicação da norma das alíneas b) e c) do artigo 13.º- A, n.º 1, da Sexta Directiva [literalmente correspondentes às alíneas b) e c) do artigo 132.º da Directiva n.º 2006/112/CE], entendeu que que aquela alínea c) e, consequentemente, o n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, abrange prestações de serviços de saúde efectuadas por pessoas colectivas e que «*a alínea b) desta disposição isenta todas as prestações efectuadas no meio hospitalar, ao passo que a alínea c) se destina a isentar as prestações médicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente, ou em qualquer outro lugar*» (ponto 36 do acórdão Kügler, de 10-09-2002, proferido no processo n.º C-141/00).

No entanto, o TJUE, no acórdão L.u.P. (²), posterior ao acórdão Kügler esclareceu que

«O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, (...) deve ser interpretado no sentido de que análises clínicas que tenham por objecto a observação e o exame dos pacientes a título preventivo, que sejam efectuadas, como as que estão em causa no processo principal, por um laboratório de direito privado externo a um estabelecimento de assistência médica sob prescrição de médicos generalistas, são susceptíveis de ser abrangidas pela isenção prevista por essa disposição enquanto cuidados médicos dispensados por outro».

Neste acórdão L.u.P., TJUE entendeu que *«uma vez que as análises clínicas são abrangidas, tendo em conta a sua finalidade terapêutica, pelo conceito de «assistência médica» previsto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, um laboratório como o que está em causa no processo principal deve ser considerado um estabelecimento da «mesma natureza» que os «estabelecimentos hospitalares» e os «centros de assistência médica e de diagnóstico» na aceção dessa disposição»* (ponto 35).

Em recente acórdão, o TJUE reafirmou *«que um laboratório de direito privado que efetua análises clínicas deve ser considerado um estabelecimento «da mesma natureza» que os «estabelecimentos hospitalares» e os «centros de assistência médica e de diagnóstico» na aceção dessa disposição, uma vez que essas análises são abrangidas, tendo em conta a sua finalidade terapêutica, pelo conceito de «assistência médica» previsto na referida disposição* (ponto 35 do acórdão De Fruytier, de 02-07-2015, proferido no processo n.º C-334/14, em que se citam os acórdãos L.u.P., C-106/05, pontos 18 e 35 e CopyGene, C-262/08, ponto 60).

Por isso, tem de se concluir que, à face da jurisprudência do TJUE, a isenção prevista na alínea b) do artigo 132.º abrange os serviços prestados por entidades dos tipos que presta a Requerente, independentemente de a prestação ocorrer ou não em meio

² De 08-06-2006, proferido no processo n.º C-106/05

hospitalar, interpretação que está em manifesta sintonia com o texto desta norma, ao fazer referência à isenção das operações estreitamente relacionadas com a hospitalização e a assistência médica asseguradas aos «centros de assistência médica e de diagnóstico».

No que concerne ao artigo 9.º do CIVA, o texto do seu n.º 2), não fornece também suporte explícito para a tese da defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que apenas a actividade exercida em meio hospitalar nele se enquadra e, designadamente, que está fora da sua previsão a prestação de serviços de análises clínicas e de diagnóstico conexos com actividades hospitalares.

Na verdade, neste n.º 2) do artigo 9.º faz-se referência, para além dos estabelecimentos hospitalares, também a «clínicas, dispensários e similares».

A referência a «dispensários» abrange inequivocamente prestação de serviços de saúde fora desse meio hospitalar, pois o significado de «dispensário» é o de «estabelecimento de beneficência, para tratamento de doentes com dificuldades económicas, dando-lhes acesso a consultas e medicamentos gratuitos» (³), ou «estabelecimento para dar, gratuitamente, cuidados e medicamentos aos doentes pobres que podem ser tratados no domicílio» (⁴).

Por outro lado, a referência a «similares», interpretada em consonância com a norma paralela da alínea c) do artigo 132.º da Directiva n.º 2006/112/CE, que faz referência a «centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza», permite concluir que caberão também nesse conceito entidades do tipo da Requerente, que presta serviços de saúde de análises clínicas e de diagnóstico em conexão com estabelecimentos hospitalares.

Assim, não tem suporte textual a tese defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que a isenção aplicável aos estabelecimentos do tipo da Requerente não está prevista no n.º 2 do artigo 9.º do CIVA.

³ Dicionário da Língua Portuguesa, da Porto Editora, 5.ª edição, página 483, também disponível em <http://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/dispensarios>.

⁴ Dicionário Priberam, disponível em <http://www.priberam.pt/dlpo/dispensario> e Dicionário Michaelis, disponível em http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/definicao/dispensario%20_947235.html.

Por outro lado, mesmo que se entendesse que o n.º 2) do artigo 9.º do CIVA só se reporta a serviços prestados em meio hospitalar, decorre da matéria de facto fixada que parte da actividade da Requerente se desenvolve em parceria com estabelecimentos hospitalares, designadamente no Hospital da ... no Porto e estabelecimentos integrados na Unidade de Saúde do ..., pelo que, também por esse facto, não se justificaria o afastamento da possibilidade de renúncia à isenção de IVA, pelo menos em relação à totalidade da sua actividade. Na verdade, na falta de qualquer definição legal do que deve entender-se por «prestação de serviços de saúde em meio hospitalar», deverá atender-se ao significado natural da expressão que é o referenciar a prestação de serviços em hospitais, pelo que actuará em meio hospitalar quem presta serviços de saúde em unidades hospitalares.

Pelo exposto, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação.

6. Indemnização por garantia indevida

A Requerente pede a título subsidiário que, admitindo que a Requerente irá ser citada no âmbito do processo de execução fiscal que vise o pagamento coactivo das liquidações de IVA e juros compensatórios supra referidas e que, em consequência se verá na contingência de suportar encargos em resultados da prestação de uma garantia bancária por parte de uma instituição financeira, seja fixada a indemnização por garantia indevidamente prestada, nos termos do artigo 53.º, da Lei Geral Tributária e do artigo 171.º do CPPT.

O pedido subsidiário é «o pedido que é apresentado ao tribunal para ser tomado em consideração somente no caso de não proceder um pedido anterior» [artigo 554.º, n.º 1, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

Procedendo o pedido principal, não há que conhecer do pedido subsidiário.

7. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral principal e anular as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:
- n.º ..., no montante de € 63.387,18, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 11.989,73, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.01;
 - n.º ..., no montante de € 72.296,21, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 13.429,27, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.02;
 - n.º ..., no montante de € 130.255,60, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 23.795,74, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.03;
 - n.º ..., no montante de € 67.739,57, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 12.137,45, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.04;
 - n.º ..., no montante de € 119.755,85, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 21.050,78, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.05;
 - n.º ..., no montante de € 96.608,32, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 16.674,86, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.06;
 - n.º ..., no montante de € 81.251,39, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 13.748,18, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.07;
 - n.º ..., no montante de € 117.850,62, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 19.540,60, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.08;

- n.º ..., no montante de € 135.604,49, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 22.038,52, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.09;
- n.º ..., no montante de € 97.504,46, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 15.525,92, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.10;
- n.º ..., no montante de € 76.516,52, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 11.924,00, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.11;
- n.º ..., no montante de € 204.289,52, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 31.141,56, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2010.12;
- n.º ..., no montante de € 100.535,63, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 15.016,99, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.01;
- n.º ..., no montante de € 69.653,91, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 10.159,93, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.02;
- n.º ..., no montante de € 146.068,77, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 20.841,81, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.03;
- n.º ..., no montante de € 101.356,33, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 14.084,36, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.04;
- n.º ..., no montante de € 95.288,09, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 12.948,74, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.05;

- ..., no montante de € 108.885,80, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 14.438,56, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.06;
 - n.º ..., no montante de € 139.058,74, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 17.936,67, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.07;
 - n.º ..., no montante de € 93.163,35, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 11.730,92, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.08;
 - n.º ..., no montante de € 128.115,45, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 15.969,78, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.09;
 - n.º ..., no montante de € 101.361,52, correspondente ao IVA, e n.º ..., no montante de € 12.063,41, correspondente a juros compensatórios, ambas relativas ao período 2011.10, no montante total de € 2.704.462,12;
 - demonstração de liquidação n.º ..., respeitante à correcção do IVA a reportar no período de 2011.11, no montante de € 72.500,08;
- b) Julgar improcedente a excepção da incompetência do Tribunal Arbitral, por estar em causa o reconhecimento de um direito em matéria tributária, suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- c) Julgar procedente a excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral quanto ao pedido subsidiário de devolução do IVA liquidado, suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 2.776.962,20.



9. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **35.802,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 18-09-2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Diogo Feio)

(António Martins)