

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 788/2015-T**

**Tema: IVA - Competência do Tribunal Arbitral; análises clínicas; renúncia à isenção**

### **Decisão Arbitral**

Os árbitros Dr. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Nuno Cunha Rodrigues e Dr. António Nunes dos Reis, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 02-03-2016, acordam no seguinte:

#### **1. Relatório**

A..., S.A., NIPC ..., com sede na ..., ..., ... andar, Sala ..., ..., ...-..., ..., veio, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º e da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, denominado Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral Colectivo tendo em vista, a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito de reclamação graciosa apresentada em 22-06-2015 e a anulação das liquidações oficiosas de IVA e juros compensatórios, relativas ao ano de 2013, no valor global de € 1.293.295,27 a seguir indicadas:

Liquidação n.º	Período	Natureza	Prazo de Pagamento Voluntário	Valor
2015	2013/01	IVA	26-03-2015	39.640,61 €
2015	2013/01	JC	26-03-2015	2.845,43 €
2015	2013/02	IVA	26-03-2015	71.413,90 €
2015	2013/02	JC	26-03-2015	4.891,36 €
2015	2013/03	IVA	26-03-2015	74.462,72 €
2015	2013/03	JC	26-03-2015	4.855,37 €
2015	2013/04	IVA	26-03-2015	78.172,98 €
2015	2013/04	JC	26-03-2015	4.823,16 €
2015	2013/05	IVA	26-03-2015	69.499,79 €
2015	2013/05	JC	26-03-2015	4.067,16 €
2015	2013/06	IVA	26-03-2015	62.339,15 €

Liquidação n.º	Período	Natureza	Prazo de Pagamento Voluntário	Valor
2015	2013/06	JC	26-03-2015	3.422,67 €
2015	2013/07	IVA	26-03-2015	93.612,66 €
2015	2013/07	JC	26-03-2015	4.842,21 €
2015	2013/08	IVA	26-03-2015	91.104,81 €
2015	2013/08	JC	26-03-2015	4.412,96 €
2015	2013/09	IVA	26-03-2015	100.139,31 €
2015	2013/09	JC	26-03-2015	4.499,41 €
2015	2013/10	IVA	26-03-2015	144.224,43 €
2015	2013/10	JC	26-03-2015	6.021,86 €
2015	2013/11	IVA	26-03-2015	164.374,68 €
2015	2013/11	JC	26-03-2015	6.304,78 €
2015	2013/12	IVA	26-03-2015	244.767,08 €
2015	2013/12	JC	26-03-2015	8.556,78 €
<i>Total</i>				<i>€ 1.293.295,27 €</i>

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** em 04-01-2016.

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 16-02-2016, 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 02-03-2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu suscitando a excepção da incompetência material por estar em causa a questão de saber se a Requerente tem ou não o direito de renúncia à isenção que consubstancia o reconhecimento de um direito em matéria tributária e requerendo que se efectue reenvio prejudicial para o TJUE. Quanto ao mérito, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende que deve improceder o pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 08-04-2016 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações.

Apenas a Requerente apresentou 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 a excepção da incompetência.

## **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, em suma, para apreciar a legalidade das liquidações, ser necessário, previamente, decidir sobre a legalidade dos pressupostos do direito de renúncia à isenção que a Requerente exerceu, ao abrigo do previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, pelo que *«os actos de liquidação adicional de IVA efectuados deverão ser qualificados como actos*

*consequentes tendo em conta o conceito, ainda que restrito, adoptado quer pela doutrina, quer pela jurisprudência».*

A Autoridade Tributária e Aduaneira diz que *«devem ser qualificados como actos consequentes os que foram produzidos, ou dotados de certo conteúdo, em razão da existência de actos anteriores supostamente válidos que lhes servem de causa, base ou pressuposto»* e entende que *«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».*

Por isso, entende a Autoridade Tributária e Aduaneira que *«a presente instância arbitral é materialmente incompetente para conhecer de um dos vários pedidos formulados nos presentes autos, a saber, se a 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, n.º 1, alínea b), ambos do Código do IVA»* e que *«saber se deve a Requerente estar enquadrado no regime normal do IVA com direito à dedução do IVA, não traduz um acto que possa ser susceptível de apreciação deste Tribunal, já que está fora do âmbito material da arbitragem tributária nos termos moldados pelo legislador».*

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. Isto é, seria materialmente inconstitucional por ofensa destas normas, uma hipotética limitação dos vícios imputáveis a actos de liquidação, de natureza lesiva para o seu destinatário.

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, 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, improcede a excepção da incompetência material suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **3. Matéria de facto**

#### **3.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente iniciou actividade em 06-01-1978, encontrando-se colectada para o exercício de “Laboratórios de Análises Clínicas” (CAE 086901);
- B) A Requerente tem sede no ... e tem postos de colheita, para atendimento de doentes e recolha de amostras, em diversas localidades, prestando serviços na área da Patologia Clínica (Análises Clínicas), nomeadamente, Bioquímica, Hematologia, Coagulação, Serologia, Microbiologia, Imunologia, Endocrinologia, Monitorização de Fármacos e Toxicologia Clínica e ainda que residual e de materialidade insignificante, na área da Patologia Clínica Veterinária (Análises Clínicas Veterinárias);
- C) Para efeitos de IVA, ficou enquadrada, em 01-01-1986, no regime de isenção consagrado no artigo 9.º do Código do IVA;
- D) Em 29-12-2000, mediante a entrega de declaração de alterações, a Requerente renunciou à isenção de IVA, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA e, em consequência, ficou enquadrada, a partir de 01-01-2001, no regime normal de IVA de periodicidade mensal, por opção, passando a sujeitar a IVA a

totalidade das operações efectuadas no âmbito da sua actividade, bem como a deduzir a totalidade do imposto suportado na aquisição de bens e serviços;

- E) A Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu a um procedimento inspectivo externo credenciado pela Ordem de serviço OI2014... e dirigido ao IVA do período de 201405, cuja extensão foi alargada ao exercício de 2013 e períodos de 201401 a 201404, inclusive, tendo decorrido entre 22-07-2014 e 28-11-2014;
- F) Nessa acção inspectiva, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, mediante a entrega de declaração de alterações em 29-12-2000, a Requerente tinha renunciado indevidamente à isenção de IVA, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 12.º do CIVA, pelo que deveriam ser efetuadas correcções;
- G) No Relatório da Inspeção Tributária elaborado nessa acção inspectiva, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

### ***II.3 1. Enquadramento Fiscal do Sujeito Passivo***

*O sujeito passivo iniciou atividade em 06-01-1978, encontrando-se coletado para o exercido da atividade de "Laboratórios de Análises Clínicas" (CAE 086901).*

*Para efeitos de IVA, o sujeito passivo ficou enquadrado, em 01-01-1986, no regime de isenção consagrado no artigo 9.º do Código do IVA, tendo renunciado à isenção de IVA, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do mesmo Código, em 29-12-2000, mediante a entrega de declaração de alterações. Em consequência ficou enquadrado, a partir de 01-01-2001, no regime normal de periodicidade mensal, por opção.*

### ***II.3.2. Atividade Exercida e o seu Enquadramento em Sede de IVA***

*A A... SA (doravante designada por A... ou sujeito passivo) tem a sua sede na Rua ..., na cidade do ..., ocupando as suas instalações vários andares do mesmo edifício, numa área total de cerca de 2000 m<sup>2</sup>, e tendo delegações (postos de colheita), para atendimento de doentes e recolha de amostras, em diversas localidades.*

*A atividade do A..., laboratório de análises clínicas de referência da cidade do ... que realiza praticamente todas as análises de utilidade clínica*

*atualmente disponíveis a nível mundial, é a prestação de serviços na área da Patologia Clínica (Análises Clínicas), nomeadamente: Bioquímica, Hematologia, Coagulação, Serologia, Microbiologia, Imunologia, Endocrinologia, Monitorização de Fármacos e Toxicologia Clínica.*

*A análise efetuada à contabilidade do sujeito passivo permitiu identificar, igualmente, a prestação de serviços, ainda que residual e de materialidade insignificante, na área da Patologia Clínica Veterinária (Análises Clínicas Veterinárias).*

*A prestação de serviços de Análises Clínicas beneficia de isenção de IVA consagrada no artigo 9.º do Código do IVA, contrariamente à prestação de serviços de Análises Clínicas Veterinárias que se encontra sujeita a IVA à taxa normal.*

### ***II.3.3 Renúncia à Isenção de IVA***

*Em 29-12-2000, o sujeito passivo concretizou opção pelo regime normal de tributação para a atividade de Análises Clínicas, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, mediante a entrega de declaração de alterações.*

*Em consequência, o A... passou a sujeitar a IVA a totalidade das operações efetuadas no âmbito da sua atividade, bem como a deduzir a totalidade do imposto suportado na aquisição de bens e serviços,*

*Conforme se demonstrará no capítulo III do presente Relatório, a referida renúncia à isenção do IVA não se poderia ter concretizado por falta de cabimento legal.*

*Deste modo, uma vez que no exercício da sua atividade o A... efetuava operações que, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA, conteriam direito a dedução (Análises Clínicas Veterinárias) e operações que não conferiam esse direito (Análises Clínicas), em obediência ao estipulado no n.º 1 do artigo 23.º daquele Código apenas poderia deduzir parte do imposto suportado na aquisição de bens e serviços.*

## ***III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS***

### ***III.1. Enquadramento Legislativo da Atividade de Análises Clínicas***

*A exposição que se segue visa proceder ao enquadramento da atividade de Análises Clínicas, em sede de IVA.*

#### ***III.1.1. Artigo 9.º, N.º 1, do Código do IVA***

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

*Atendendo a que o Código do IVA não contempla nenhuma definição no que respeita às atividades paramédicas, mostra-se necessário recorrer ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, bem como ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, uma vez que são estes diplomas que contêm os requisitos a observar para o exercício das respetivas atividades.*

*A lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, prevê, no seu item 1, a atividade de Análises Clínicas e de Saúde Pública. De acordo com a descrição aí apresentada, esta atividade traduz-se no "desenvolvimento de atividades 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".*

*Importa salientar que a isenção prevista no n.º 1 do artigo 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 coletiva e, bem assim, que aquela isenção tem por base a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (que reformulou a Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio, vulgarmente denominada Sexta Diretiva).*

#### ***III.1.2. Artigo 9.º, N.º 2, do Código do IVA***

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

*Este normativo transpõe para a ordem jurídica interna a alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da referida Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, a qual prevê que os Estados-Membros isentem as seguintes operações. "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".*

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

*Por outro lado, 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 efetivamente realizem operações que revistam a natureza de serviços de saúde.<sup>1</sup>*

### **III.1.3. Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias - Âmbitos dos N.ºs 1 e 2 do Artigo 9.º do Código do IVA**

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

*Enquanto a alínea b) - que corresponde ao n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA - isenta as prestações de serviços de assistência efetuadas no meio*

*hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas, a alínea c) - que corresponde ao n.º 1 do artigo 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.*

### **III.2. Situação Concreta do Contribuinte**

#### **III.2.1 Atividade Efetivamente Exercida**

*A atividade efetivamente exercida pelo sujeito passivo, que beneficiava de isenção de IVA, ao abrigo do artigo 9.º do Código do IVA e para a qual o Laboratório ... renunciou à isenção, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, consistia, essencialmente, na prestação de serviços de saúde na área da Patologia Clínica, isto é, na prestação de serviços de Análises Clínicas.*

*A recolha das amostras a analisar era efetuada, por regra, no laboratório central ou numa das diversas unidades de colheita, podendo, igualmente, ocorrer no domicílio do paciente ou em instalações da respetiva entidade patronal. Posteriormente era efetuado o processamento das amostras a analisar e emitido o competente relatório de análise. O A... procedia, igualmente, ao processamento de amostras recolhidas em postos de colheita de outras entidades, designadamente entidades relacionadas, quando os seus serviços eram subcontratados.*

*Realce-se que, em caso algum os serviços prestados envolviam a hospitalização ou o internamento dos pacientes, bem como, pelo exposto no parágrafo anterior, se verifica que não eram efetuados em meio hospitalar.*

#### **III.2.2. Enquadramento em Sede de IVA**

*Conforme decorre do exposto no ponto III.1. Enquadramento Legislativo da Atividade de Análises Clínicas, o sujeito passivo não pode considerar a atividade exercida na área das Análises Clínicas isenta de imposto por*

---

<sup>1</sup> Na cópia do Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo as páginas estão ordenadas incorrectamente, aparecendo a página 7 depois das páginas 8 e 9, pelo que se segue na transcrição a ordem correcta.

*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.*

### **III.2.3. Consequências Fiscais**

*O sujeito passivo, não podendo ter efetuado a renúncia à isenção de IVA por falta de cabimento legal, deveria ser considerado como sujeito passivo misto, porquanto no exercício da sua atividade efetuava operações que, nos termos do n.º 1 do artigo 20º do Código do IVA, conferiam direito a dedução (designadamente as prestações de serviços na área da Patologia Clínica Veterinária que se encontram sujeitas a IVA à taxa normal) e operações que não conferiam esse direito (as prestações de serviços de Análises Clínicas, isentas de IVA nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA).*

*Consequentemente, em obediência ao estipulado no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IVA, apenas poderia deduzir parte do imposto suportado na aquisição de bens e serviços.*

*O apuramento dos montantes de imposto suportado que o sujeito passivo poderia deduzir deve seguir as regras estipuladas no referido artigo 23.º do Código do IVA: designadamente a constante da alínea b) do n.º 1 daquele articulado que indica que "(...) tratando-se de um bem ou serviço afeio à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução [prorata].*

*Contudo, a alínea b) do n.º 3 do mesmo artigo estipula que "a administração fiscal pode obrigar o sujeito passivo a proceder de acordo*

*com o disposto no número anterior (...): b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação".*

*De facto, no caso em análise, a aplicação de um prorata conduziria a distorções significativas na tributação uma vez que, dada a reduzida materialidade das prestações de serviços de Análises Clínicas Veterinárias, conduziria a uma dedução de imposto desproporcionada, dezenas/centenas de vezes superior aos montantes de imposto liquidado naquelas prestações de serviços nos períodos em causa.*

*Por outro lado, a utilização do método da afetação real para a determinação dos montantes de imposto suportado relativos a bens e serviços afetos à realização das prestações de serviços de Análises Clínicas Veterinárias afigura-se impossível de concretizar.*

*O n.º 8 do Ofício-Circulado n.º 79783, de 18-07-1989, da Direcção de Serviços do IVA, que versa sobre problemática substancialmente idêntica, refere que "Relativamente aos (...) bens e aos serviços cuja afetação for totalmente impossível de concretizar, deverá a dedução do imposto ser efetuada em proporção aos indicadores que se mostrarem mais justos e racionais: volume de negócios, espaço ocupado, número de horas das máquinas, etc. (...)".*

*Assim, consideraremos que o imposto que o sujeito passivo poderia deduzir corresponde a uma proporção do imposto deduzido nos períodos em análise aferida pelo peso das prestações de serviços de Análises Clínicas Veterinárias nas prestações de serviços totais (ver nota de rodapé 2).<sup>2</sup> Uma vez que os montantes apurados de imposto dedutível são materialmente irrelevantes, não se justifica a sua repartição por rubrica e por período, pelo que serão considerados no primeiro período de imposto de cada ano no campo 24 da declaração periódica de IVA.*

---

<sup>2</sup> Nos montantes totais de € 973,73 e € 51,51 ou 0,00582% e 0,00065% do total das prestações de serviços (€16.741.789,67 e € 7.897.982,23), com referência aos períodos em análise dos anos de 2013 e 2014, respetivamente.

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

*Do mesmo modo, nas operações passivas devem ser corrigidos os montantes das regularizações de IVA a favor do Estado.*

*Assim, quando as aquisições de bens ou serviços que deram origem àquelas regularizações foram contabilizadas e o respetivo IVA deduzido nos períodos em análise, como o IVA deduzido pelo sujeito passivo foi considerado não dedutível a respetiva regularização a favor do Estado será eliminada.*

*Quanto ao IVA regularizado a favor do Estado que diz respeito à retificação de imposto deduzido em anos anteriores a 2013<sup>3</sup>, o mesmo não será corrigido porquanto nesses anos foi integralmente deduzido pelo sujeito passivo.*

### **III.3. Regularizações a Favor do Estado em Falta**

*Na sequência da análise efetuada aos documentos de suporte dos registos contabilísticos do sujeito passivo verificou-se que este não procedeu à regularização de IVA a favor do Estado nas situações, montantes e períodos identificados no Quadro I*

QUADRO I

LANÇAMENTO			DOCUMENTO	FORNECEDOR	DESCRIÇÃO	IVA POR REGULARIZAR
DATA	DIÁRIO	N.º				
22-01-2013	Compras	1030	NC	B..	FT 1451149	€ 17,28
22-01-2013	Compras	1031	NC	B..	FAT 1451149	€ 35,50
<b>TOTAL 201301</b>						<b>€ 52,78</b>
28-06-2013	Compras	6281	NC	c..	REBATE OUT 2012 A MAR 2013	€ 5.415,69 <sup>4</sup>
<b>TOTAL 201306</b>						<b>€ 5.415,69</b>
01-10-2013	Compras	10190	NC	c..	REBATE Q4 2012	€ 4.025,00
<b>TOTAL 201310</b>						<b>€ 4.025,00</b>
14-04-2014	Compras	4385	NC	B..	REBATE JAN 2012 A MAI 2012	€ 87,54
14-04-2014	Compras	4386	NC	B..	REBATE 2012	€ 2.118,91
<b>TOTAL 201404</b>						<b>€ 2.206,45</b>

<sup>3</sup> As situações identificadas desta natureza corresponderam às regularizações a favor do Estado contabilizadas através dos lançamentos do diário Compras com os n.ºs 2209 e 2210 (201302), 3002 (201303), 4330 (201304), 5319 (201305), 4256 e 4259 (201404), nos montantes de € 5,42, € 165,80, € 2,18, € 15,18, € 8,28, € 115,38 e € 3.241,93, respetivamente.

### III.4. Apuramento dos Montantes de IVA em Falta

Conforme devidamente explicitado no ponto III.2.3. Consequências Fiscais, o imposto suportado pelo sujeito passivo durante os períodos em análise apenas seria dedutível na parte correspondente às operações que conferem direito à dedução (prestações de serviços de Análises Clínicas Veterinárias), pelo que o IVA deduzido remanescente terá de ser considerado como indevidamente deduzido, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA. Por outro lado, terão de ser corrigidos os montantes das regularizações de IVA a favor do Estado.

Face ao exposto anteriormente, os montantes de IVA em falta são os apurados nos Quadros II a IV, ascendendo, nos anos de 2013 e 2014, a um total de € 1.367.351,17 e € 562.070,36, respetivamente:

QUADRO II

	201301	201302	201303	201304	201305	201306
IVA DEDUZIDO (1)	€ 91.895,77	€ 74.224,63	€ 92.293,61	€ 83.371,75	€ 77.582,83	€ 87.172,10
IVA DEDUTIVEL (2)	€ 79,44 <sup>5</sup>	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
REG. FAV. ESTADO (3)	€ 0,00	€ 190,31	€ 2,17	€ 15,18	€ 20,70	€ 42,78
REG. FAV. ESTADO CORRIGIDAS (4)	€ 52,78	€ 171,22	€ 2,17	€ 15,18	€ 8,28	€ 2.707,84
<b>IVA EM FALTA [(1 - 2) - (3 - 4)]</b>	<b>€ 91.869,11</b>	<b>€ 74.205,54</b>	<b>€ 92.293,61</b>	<b>€ 83.371,75</b>	<b>€ 77.570,41</b>	<b>€ 89.837,16</b>

QUADRO III

	201307	201308	201309	201310	201311	201312
IVA DEDUZIDO (1)	€ 129.103,76	€ 89.779,90	€ 103.656,65	€ 110.597,40	€ 168.527,95	€ 256.756,68
IVA DEDUTIVEL (2)	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
REG. FAV. ESTADO (3)	€ 258,54	€ 23,46	€ 0,00	€ 2.608,35	€ 330,05	€ 1.023,35
REG. FAV. ESTADO CORRIGIDAS (4)	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 4.025,00	€ 0,00	€ 0,00
<b>IVA EM FALTA [(1 - 2) - (3 - 4)]</b>	<b>€ 128.845,22</b>	<b>€ 89.756,44</b>	<b>€ 103.656,65</b>	<b>€ 112.014,05</b>	<b>€ 168.197,90</b>	<b>€ 255.733,33</b>

QUADRO IV

	201401	201402	201403	201404	201405
IVA DEDUZIDO (1)	€ 109.932,07	€ 95.795,39	€ 127.941,19	€ 112.531,50	€ 124.687,90
IVA DEDUTIVEL (2)	€ 3,71 <sup>6</sup>	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
REG. FAV. ESTADO (3)	€ 0,00	€ 2.587,71	€ 6.561,15	€ 3.578,23	€ 1.650,65
REG. FAV. ESTADO CORRIGIDAS (4)	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 5.563,76	€ 0,00
<b>IVA EM FALTA [(1 - 2) - (3 - 4)]</b>	<b>€ 109.928,36</b>	<b>€ 93.207,68</b>	<b>€ 121.380,04</b>	<b>€ 114.517,03</b>	<b>€ 123.037,25</b>

Importa salientar que os montantes considerados nos quadros anteriores de IVA deduzido e de regularizações a favor do Estado foram os inscritos nas

*declarações periódicas do IVA entregues pelo sujeito passivo com referência àqueles períodos.*

**H) Na sequência da inspeção foram efectuadas as seguintes liquidações:**

Liquidação n.º	Período	Natureza	Prazo de Pagamento Voluntário	Valor
2015	2013/01	IVA	26-03-2015	39.640,61 €
2015	2013/01	JC	26-03-2015	2.845,43 €
2015	2013/02	IVA	26-03-2015	71.413,90 €
2015	2013/02	JC	26-03-2015	4.891,36 €
2015	2013/03	IVA	26-03-2015	74.462,72 €
2015	2013/03	JC	26-03-2015	4.855,37 €
2015	2013/04	IVA	26-03-2015	78.172,98 €
2015	2013/04	JC	26-03-2015	4.823,16 €
2015	2013/05	IVA	26-03-2015	69.499,79 €
2015	2013/05	JC	26-03-2015	4.067,16 €
2015	2013/06	IVA	26-03-2015	62.339,15 €

Liquidação n.º	Período	Natureza	Prazo de Pagamento Voluntário	Valor
2015	2013/06	JC	26-03-2015	3.422,67 €
2015	2013/07	IVA	26-03-2015	93.612,66 €
2015	2013/07	JC	26-03-2015	4.842,21 €
2015	2013/08	IVA	26-03-2015	91.104,81 €
2015	2013/08	JC	26-03-2015	4.412,96 €
2015	2013/09	IVA	26-03-2015	100.139,31 €
2015	2013/09	JC	26-03-2015	4.499,41 €
2015	2013/10	IVA	26-03-2015	144.224,43 €
2015	2013/10	JC	26-03-2015	6.021,86 €
2015	2013/11	IVA	26-03-2015	164.374,68 €
2015	2013/11	JC	26-03-2015	6.304,78 €
2015	2013/12	IVA	26-03-2015	244.767,08 €
2015	2013/12	JC	26-03-2015	8.556,78 €
<i>Total</i>				<b>€ 1.293.295,27 €</b>

- D) Em 26-03-2015, a Requerente pagou as quantias liquidadas, no valor total de € 1.293.295,27 (documentos com o n.º 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- J) Em 22-06-2015, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa das liquidações referidas (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- K) A reclamação graciosa não foi decidida até 29-12-2015;
- L) Em 20-12-1989, a Direcção de Serviços do IVA emitiu um Ofício Circulado com o n.º 147532, relativo a «Analistas Clínicos» ( <sup>4</sup> ) em que refere, além do mais, o seguinte:

*Os serviços de análises clínicas incluem-se na isenção prevista no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA, devendo atender-se aos seguintes pressupostos:*

*A elaboração de análises ligadas aos cuidados de saúde constitui ainda uma prestação de serviços médicos;*

*Os laboratórios de análises clínicas, quer os dirigidos por médicos analistas, quer os dirigidos por farmacêuticos ou outros licenciados, consideram-se abrangidos pela expressão similares, referida no citado n.º 2 do artigo 9.º.*

- M) Em 29-12-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

### **3.2. Factos não provados**

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

### **3.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

---

<sup>4</sup> O texto do Ofício Circulado deixou de estar disponível no Portal das Finanças, mas encontra-se nele referido em [«http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/30D56792-A0B8-41DF-B58A-B219EE136092/0/circulares\\_e\\_oficios\\_circulados\\_iva\\_de\\_1985\\_a\\_1989.pdf»](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/30D56792-A0B8-41DF-B58A-B219EE136092/0/circulares_e_oficios_circulados_iva_de_1985_a_1989.pdf)

O texto do ofício circulado encontra-se reproduzido em <https://sites.google.com/site/portugaltax/iva/civa/capitulo-2---isencoes/civa-cap-2-sec-1-art-9>

Em EMANUEL VIDAL LIMA “IVA Imposto sobre o Valor Acrescentado Comentado e Anotado”, 8.ª edição, páginas 176-177, reproduz-se também a parte o Ofício Circulado transcrita.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo.

#### 4. Matéria de direito

A Requerente presta serviços de análises clínicas que não envolvem hospitalização daqueles a quem as análises são efectuadas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no Relatório da Inspeção Tributária subjacente às liquidações impugnadas, entendeu, em suma, o seguinte:

- A isenção prevista no artigo 132, n.º 1, alínea b), da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, *«abrange as prestações de serviços médicos e sanitários (atos de saúde) que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando doenças ou quaisquer anomalias de saúde e as operações com elas conexas, efetuadas 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 efetivamente realizem operações que revistam a natureza de serviços de saúde»;*
- *«enquanto a alínea b) - que corresponde ao n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA - isenta as prestações de serviços de assistência efetuadas no meio hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas, a alínea c) - que corresponde ao n.º 1 do artigo 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»;*
- *«A recolha das amostras a analisar era efetuada, por regra, no laboratório central ou numa das diversas unidades de colheita, podendo, igualmente, ocorrer no domicílio do paciente ou em instalações da respetiva entidade patronal. Posteriormente era efetuado o processamento das amostras a analisar*

*e emitido o competente relatório de análise. O A... procedia, igualmente, ao processamento de amostras recolhidas em postos de colheita de outras entidades, designadamente entidades relacionadas, quando os seus serviços eram subcontratados»;*

- *«em caso algum os serviços prestados envolviam a hospitalização ou o internamento dos pacientes, bem como, pelo exposto no parágrafo anterior, se verifica que não eram efetuados em meio hospitalar».*
- *a Requerente «não pode considerar a atividade exercida na área das Análises Clínicas isenta 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».*

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. ( <sup>5</sup> )

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 em 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 apresentada no presente processo, sobre, no caso de se entender que a situação da Requerente se enquadra no n.º 2 do artigo 9.º, ser necessário aferir se é possível a renúncia à isenção à face do princípio da neutralidade. 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.

## 4.2. Regime legal aplicável

<sup>5</sup> 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».

À data dos factos em análise, os artigos 9.º e 12.º do CIVA estabeleciam 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;*

#### **4.3. 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.

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] (<sup>6</sup>), entendeu que aquela alínea c) e, conseqüentemente, 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) - que corresponde ao n.º 2 do artigo 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 artigo 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.

No entanto, o TJUE, no acórdão L.u.P. (<sup>7</sup>), 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,*

<sup>6</sup> Ponto 36 do acórdão Kügler, de 10-09-2002, proferido no processo n.º C-141/00.

<sup>7</sup> De 08-06-2006, proferido no processo n.º C-106/05

*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, apesar de a prestação ocorrer ou não em meio 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*»<sup>(8)</sup>, ou «*estabelecimento para dar, gratuitamente, cuidados e medicamentos aos doentes pobres que podem ser tratados no domicílio*»<sup>(9)</sup>.

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.

Pelo exposto, a Requerente tinha direito à isenção ao abrigo desta norma e, consequentemente, tinha direito a renunciar a ela, nos termos do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA.

No que concerne ao reenvio prejudicial que a Autoridade Tributária e Aduaneira pretende (na sua Resposta), não é indicada qual a questão de interpretação de normas do direito da União Europeia que pretende ver esclarecida e só em relação a questões deste tipo há possibilidade de reenvio, como decorre do artigo 267.º, alíneas a) e b) do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. No caso em apreço, para além de existir jurisprudência recente, que se citou, sobre a interpretação de normas do direito de União, coloca-se a questão da interpretação das alíneas a) e b) do artigo 9.º do CIVA, diferentes daquelas normas, cuja interpretação não se insere no âmbito daquele artigo 267.º.

<sup>8</sup> *Dicionário da Língua Portuguesa*, da Porto Editora, 5.ª edição, página 483, também disponível em <http://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/dispensarios>.

<sup>9</sup> 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 isso, não se está perante uma situação em que se justifique o reenvio prejudicial.

As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as liquidações de IVA, em que se integram (artigo 25.º, n.º 8 da LGT), pelo que enfermam do mesmo vício.

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

#### **4.4. Questões de conhecimento prejudicado**

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente, designadamente o da impossibilidade de desconsideração da renúncia à isenção com efeitos retroactivos e da consequente requalificação do sujeito passivo com efeitos retroactivos.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente às liquidações impugnadas.

#### **5. Reembolso da quantia paga e juros indemnizatórios**

A Requerente pede ainda que a Autoridade Tributária e Aduaneira seja condenada a reembolsá-la da quantia paga, acrescida de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação,

devido esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, 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»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, bem como o reembolso da quantia paga, que é pressuposto da existência daqueles juros.

Cumpre, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago de € 1.293.295,27, acrescido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do acto de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade dos actos de liquidação de IVA é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, os praticou com fundamento numa interpretação incorrecta da lei,

Está-se perante vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia de € 1.293.295,27 e contados desde 26-03-2015, até ao integral reembolso do referido montante.

Os juros são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

## **6. Decisão**

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente a excepção da incompetência do Tribunal Arbitral, suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral principal e anular as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:

Liquidação n.º	Período	Natureza	Prazo de Pagamento Voluntário	Valor
2015	2013/01	IVA	26-03-2015	39.640,61 €
2015	2013/01	JC	26-03-2015	2.845,43 €
2015	2013/02	IVA	26-03-2015	71.413,90 €
2015	2013/02	JC	26-03-2015	4.891,36 €
2015	2013/03	IVA	26-03-2015	74.462,72 €
2015	2013/03	JC	26-03-2015	4.855,37 €
2015	2013/04	IVA	26-03-2015	78.172,98 €
2015	2013/04	JC	26-03-2015	4.823,16 €
2015	2013/05	IVA	26-03-2015	69.499,79 €
2015	2013/05	JC	26-03-2015	4.067,16 €
2015	2013/06	IVA	26-03-2015	62.339,15 €
2015	2013/06	JC	26-03-2015	3.422,67 €
2015	2013/07	IVA	26-03-2015	93.612,66 €
2015	2013/07	JC	26-03-2015	4.842,21 €
2015	2013/08	IVA	26-03-2015	91.104,81 €
2015	2013/08	JC	26-03-2015	4.412,96 €
2015	2013/09	IVA	26-03-2015	100.139,31 €
2015	2013/09	JC	26-03-2015	4.499,41 €
2015	2013/10	IVA	26-03-2015	144.224,43 €
2015	2013/10	JC	26-03-2015	6.021,86 €
2015	2013/11	IVA	26-03-2015	164.374,68 €
2015	2013/11	JC	26-03-2015	6.304,78 €
2015	2013/12	IVA	26-03-2015	244.767,08 €
2015	2013/12	JC	26-03-2015	8.556,78 €

- c) Julgar procedentes o pedido de reembolso das quantias pagas, no valor total de € 1.293.295,27, e de pagamento de juros indemnizatórios sobre esta quantia, calculados a taxa legal supletiva, desde 24-03-2015, até integral reembolso daquelas quantias e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar estes pagamentos.

## 7. 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 € **1.293.295,27**.

## **8. Custas**

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **17.442,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 24-05-2016

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Nuno Cunha Rodrigues)

(António Nunes dos Reis)