

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 789/2015-T

Tema: IVA – Competência do Tribunal Arbitral; análises clínicas; renúncia à isenção; reenvio prejudicial

Decisão Arbitral

Os árbitros Dr.^a Fernanda Maças (árbitro-presidente), Dr.^a Mariana Gouveia de Oliveira e Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima (árbitros vogais), 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 Rua..., ..., ..., Sala...,, ...-..., ..., enquanto sociedade incorporante do Laboratório ... B..., S.A. (“**Laboratório B...**”), doravante designada por Requerente, 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, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral com vista à declaração da ilegalidade e consequente anulação das seguintes liquidações de IVA e de juros, relativas aos exercícios de 2011 a 2013, no valor global de € 840.876,46 (as “Liquidações”) a seguir indicadas:

Período	Natureza	N.º Liquidação	Data limite pagamento	Valor a pagar em €
1101	IVA	...	31-10-2015	28.166,10
1101	JC	...	31-10-2015	4.960,32
1102	IVA	...	31-10-2015	23.202,26
1102	JC	...	31-10-2015	4.004,77

Período	Natureza	N.º Liquidação	Data limite pagamento	Valor a pagar em €
1103	IVA	...	31-10-2015	23.887,75
1103	JC	...	31-10-2015	4.047,17
1104	IVA	...	31-10-2015	35.063,04
1104	JC	...	31-10-2015	5.809,90
1105	IVA	...	31-10-2015	35.754,22
1105	JC	...	31-10-2015	5.814,71
1106	IVA	...	31-10-2015	26.432,41
1106	JC	...	31-10-2015	4.211,81
1107	IVA	...	31-10-2015	23.089,85
1107	JC	...	31-10-2015	3.595,69
1108	IVA	...	31-10-2015	17.828,66
1108	JC	...	31-10-2015	2.721,68
1109	IVA	...	31-10-2015	29.281,38
1109	JC	...	31-10-2015	4.370,55
1110	IVA	...	31-10-2015	26.475,62
1110	JC	...	31-10-2015	3.858,91
1111	IVA	2015...	15-10-2015	18.953,62
1111	JC	2015...	15-10-2015	2.702,31
1112	IVA	2015...	15-10-2015	23.606,22
1112	JC	2015...	15-10-2015	3.285,46
1201	IVA	2015...	15-10-2015	24.996,44
1201	JC	2015...	15-10-2015	3.394,03
1202	IVA	2015...	15-10-2015	25.230,01
1202	JC	2015...	15-10-2015	3.345,56
1203	IVA	2015...	15-10-2015	28.612,60
1203	JC	2015...	15-10-2015	3.700,04
1204	IVA	2015...	15-10-2015	24.153,92
1204	JC	2015...	15-10-2015	3.038,76

Período	Natureza	N.º Liquidação	Data limite pagamento	Valor a pagar em €
1205	IVA	2015...	15-10-2015	20.742,58
1205	JC	2015...	15-10-2015	2.543,66
1206	IVA	2015...	15-10-2015	24.617,10
1206	JC	2015...	15-10-2015	2.935,16
1207	IVA	2015...	15-10-2015	22.081,72
1207	JC	2015...	15-10-2015	2.557,84
1208	IVA	2015...	15-10-2015	15.719,53
1208	JC	2015...	15-10-2015	1.769,19
1209	IVA	2015...	15-10-2015	21.230,29
1209	JC	2015...	15-10-2015	2.308,67
1210	IVA	2015...	15-10-2015	17.826,40
1210	JC	2015...	15-10-2015	1.887,15
1211	IVA	2015...	15-10-2015	21.613,81
1211	JC	2015...	15-10-2015	2.214,67
1212	IVA	2015...	15-10-2015	16.855,43
1212	JC	2015...	15-10-2015	1.667,99
1301	IVA	2015...	15-10-2015	22.103,90
1301	JC	2015...	15-10-2015	2.119,55
1302	IVA	2015...	15-10-2015	22.088,15
1302	JC	2015...	15-10-2015	2.045,42
1303	IVA	2015...	15-10-2015	23.852,30
1303	JC	2015...	15-10-2015	2.130,36
1304	IVA	2015...	15-10-2015	23.722,95
1304	JC	2015...	15-10-2015	2.035,62
1305	IVA	2015...	15-10-2015	23.840,67
1305	JC	2015...	15-10-2015	1.969,95
1306	IVA	2015...	15-10-2015	19.121,88
1306	JC	2015...	15-10-2015	1.510,89

Período	Natureza	N.º Liquidação	Data limite pagamento	Valor a pagar em €
1307	IVA	2015...	15-10-2015	36.746,06
1307	JC	2015...	15-10-2015	1.421,80
Total				€ 840.876,46

A Requerente termina o pedido requerendo a anulação das liquidações impugnadas e a condenação da AT ao reembolso das quantias indevidamente pagas, acrescidas dos competentes juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“AT”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 30-12-2015.

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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 16-02-2016 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 02-03-2016.

A AT respondeu, suscitando exceção dilatória de incompetência material por entender estar em causa reconhecimento de um direito em matéria tributária consubstanciado no direito à renúncia à isenção de IVA da Requerente e requerendo que se efetue o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça. Quanto ao mérito, a AT defende que deve improceder o pedido de pronúncia arbitral.

A Requerente apresentou resposta à exceção e ao pedido de reenvio prejudicial.

Por despacho de 29-04-2016 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações. Mais foi estabelecido como prazo limite para a prolação do acórdão a data de 2 de setembro de 2016.

As Partes apresentaram alegações.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (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).

O processo não enferma de nulidades.

Cumprе apreciar prioritariamente a exceção de incompetência material.

2. QUESTÃO DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DESTЕ TRIBUNAL POR ESTAR EM CAUSA O RECONHECIMENTO DE UM DIREITO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A AT defende que este Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar o pedido de pronúncia arbitral por considerar que a apreciação da legalidade das liquidações pressupõe a decisão prévia 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 considerando que «os atos de liquidação adicional de IVA efetuados deverão ser qualificados como atos consequentes tendo em conta o conceito, ainda que restrito, adotado quer pela doutrina, quer pela jurisprudência».

A AT alega que «devem ser qualificados como atos consequentes os que foram produzidos, ou dotados de certo conteúdo, em razão da existência de atos anteriores supostamente válidos que lhes servem de causa, base ou pressuposto» e entende que «os actos de liquidação adicional em crise estão numa relação de dependência não meramente formal, mas de natureza substancial, no sentido de que tais liquidações só têm razão de ser em virtude da existência do reconhecimento ou não de um direito à ora Requerente».

Por isso, entende a AT 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 9.º, conforme disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), ambos do Código do IVA» e que «saber se deve a Requerente estar enquadrada no regime normal do IVA com direito à dedução do IVA, não traduz um ato que possa ser suscetível de apreciação deste Tribunal, já que está fora do âmbito material da arbitragem tributária nos termos moldados pelo legislador».

Esta mesma questão já foi suscitada em diversos processos anteriores em que se analisa matéria em tudo idêntica à dos autos, entre os quais o processo 168/2015-T do CAAD, onde se escreveu o que ora, com a devida vénia, se transcreve:

«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 praticados 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.»

Não se vendo razão para divergir do doutamente exposto no aresto citado, antes se subscrevendo integralmente o quanto ali se expôs, improcede a excepção da incompetência material suscitada pela AT.

3. MATÉRIA DE FACTO

3.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente iniciou atividade em 07-09-1978, tendo estado coletado, nos períodos em análise para o exercício da atividade de “Laboratórios de Análises Clínicas” (CAE 086901), à época enquanto Laboratório B...;
- B) Em 01-08-2013, o Laboratório B... viria a cessar atividade por ter sido incorporado por fusão na sociedade A..., S.A.;
- 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 03-07-2006, por declaração de alterações reportada a 01-07-2016, renunciou à isenção de IVA nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo

12.º do Código do IVA, passando a estar enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, passando em 2008 ao regime de periodicidade mensal;

- E) A Requerente foi alvo da ação inspetiva credenciada pela Ordem de Serviço externa de âmbito parcial n.º OI2014..., de 8 de agosto de 2014, primitivamente dirigida ao IVA dos períodos de 2011 01 a 2013 07 e posteriormente alterada para âmbito geral e para a integralidade dos exercícios de 2011, 2012 e 2013;
- F) Na sequência da mencionada ação inspetiva, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária, através do Ofício n.º .../..., de 10 de agosto de 2015, de onde consta a fundamentação das Liquidações impugnadas, cujo teor se dá como reproduzido;

«III.2.1.3 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 1332.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 caráter médico e paramédico fornecidas fora desses locais, seja no domicílio privado do prestador, seja no domicílio do paciente, seja em qualquer outro lugar.

III.2.2. Situação Concreta do Contribuinte

III.2.2.1 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 B... 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 Análises Clínicas e de Anatomia Patológica.

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. Posteriormente era efetuado o processamento das amostras a analisar e emitido o competente relatório de análise. O Laboratório B... 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.2.2.2. Enquadramento em sede de IVA

Conforme decorre do exposto no ponto III.2.1 Enquadramento Legislativo da Atividade de Análises Clínicas e Anatomia Patológica, o sujeito passivo não pode considerar a atividade exercida 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»

- G) Na sequência da inspeção foram efetuadas as liquidações de imposto objeto de pedido arbitral e discriminadas no ponto 1., no valor global de € 840.876,46, as quais foram pagas pela Requerente;

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

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo.

4. Matéria de direito

4.1 Poderes de cognição do Tribunal em contencioso de anulação

Cabe a este Tribunal, competente para o efeito, pronunciar-se sobre a legalidade dos atos de liquidação de IVA impugnados, acima identificados.

De realçar que a questão que originou essas liquidações já foi suscitada nos processos n.º 168/2015-T, de 18 de setembro de 2015, n.º 303/2015-T, de 18 de novembro de 2015, n.º 315/2015-T, de 27 de novembro de 2015 e n.º 788/2015-T, de 24 de maio de 2016, em que os tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD já decidiram sobre matéria em tudo idêntica à dos presentes autos, cujas conclusões este Tribunal segue de perto.

À data da entrada em vigor do IVA (1 de janeiro de 1986), a Requerente ficou enquadrada no artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), que elenca as isenções nas operações internas, tendo, nos termos da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 12.º do mesmo Código, renunciado à isenção de IVA, mediante a entrega, em 3 de julho de 2006, de uma declaração de alterações reportada a 1 de julho de 2006. Em consequência, ficou enquadrada no regime normal do imposto, passando a liquidar IVA nos serviços que presta e a deduzir o IVA suportado nas aquisições efetuadas no exercício da sua atividade.

Recorda-se que a atividade da Requerente consiste na prestação de serviços de análises clínicas que, para a sua realização, não envolvem o internamento das pessoas a quem as análises são efetuadas.

Ora, exatamente devido ao facto de a atividade referida ser desenvolvida fora do meio hospitalar, a AT entendeu, na sequência da referida ação inspetiva, efetuar o enquadramento da atividade da Requerente no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA e, conseqüentemente, rejeitou a possibilidade de a Requerente optar pela tributação das operações que efetua.

De facto, no entendimento da AT a renúncia à isenção, a que se refere a alínea *b*) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, só é aplicável no âmbito das operações isentas ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 9.º do CIVA e não já para aquelas operações a que se refere o n.º 1 do mesmo artigo, razão pela qual, a AT entendeu que a Requerente não poderia ter renunciado à isenção «por falta de cabimento legal» (página 7 do Relatório da Inspeção Tributária).

Conseqüentemente, a AT considerou que todo o IVA deduzido pela Requerente nos anos de 2011 e 2012 e nos períodos de janeiro a julho (inclusive)¹ de 2013 foi indevidamente deduzido, pelo que procedeu às respetivas liquidações.

Para o efeito, no Relatório da Inspeção Tributária subjacente às liquidações impugnadas, a AT apresenta os seguintes fundamentos (páginas 9 e 10 do Relatório da Inspeção Tributária):

- A isenção prevista no n.º 2 do artigo 9.º do CIVA «*transpõe para a ordem jurídica interna a alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro*» de 2006, relativa ao sistema comum do IVA;
- Esta isenção comunitária «*abrange as prestações de serviços médicos e sanitários (atos de saúde) que consistem 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 hospitalares (hospitalização/internamento)*»;

¹ Em 1 de agosto de 2013 o *Laboratório B...* cessou a sua atividade por ter sido incorporado por fusão na sociedade *A..., SA*.

- *«consideram-se estabelecimentos similares, para efeitos da isenção referida, os estabelecimentos públicos ou privados, que diagnostiquem ou tratem doenças ou qualquer outra anomalia de saúde, ou seja, os estabelecimentos que efetivamente realizem operações que revistam a natureza de serviços de saúde»;*
- *«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»;
- *«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. Posteriormente era efetuado o processamento das amostras a analisar e emitido o competente relatório de análise. O Laboratório B... procedia, igualmente, ao processamento de amostras recolhidas em postos de colheita de outras entidades, incluindo entidades relacionadas, quando os seus serviços eram subcontratados»;*
- *«em caso algum os serviços prestados pelo sujeito passivo 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 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.»

Transcreve-se, de seguida, com a devida vénia, o que se escreveu, a propósito, nos processos 168/2015-T, 303/2015-T e 788/2015-T, que, como já foi vincado, tratam sobre matéria em tudo idêntica à dos presentes autos:

*“O regime de contencioso previsto no RJAT é de mera legalidade, visando-se apenas a **declaração de ilegalidade** de atos 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 atos 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 atos**, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o ato praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas a posteriori, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o ato 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 atuação poderia basear-se noutros fundamentos e deixar de declarar a ilegalidade do concreto ato praticado por, eventualmente, existir a possibilidade abstrata um hipotético ato com conteúdo decisório total ou parcialmente idêntico, com outra fundamentação, que seria legal, mas não foi praticado.²

² 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.

Nestes termos, a questão a apreciar consiste, em primeira linha, em saber se é correta a posição assumida pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao considerar que só a atividade exercida em meio hospitalar se enquadra no n.º 2 do artigo 9.º e que a atividade 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 correções efetuadas 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 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 atividade da Requerente» (artigo 82.º e seguintes da Resposta). Na verdade, os fundamentos que a Autoridade Tributária e Aduaneira **não apreciou ao praticar o ato, não são fundamentos do ato praticado**, consubstanciando a sua invocação fundamentação a posteriori.*

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

4.2 Regime legal aplicável

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 ato», 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 ato recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa»;

Cabe então concluir sobre se está correta a decisão da AT, que ao enquadrar a atividade da Requerente, porque desenvolvida fora do meio hospitalar, na isenção do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, lhe retira a possibilidade de renunciar à isenção.

Interessa assim analisar o regime legal aplicável, sendo que, à data dos factos em análise, os artigos 9.º e 12.º do CIVA estabeleciam o seguinte, na parte que interessa:

Artigo 9.º

Isenções nas operações internas

Estão isentas do imposto:

- 1) As prestações de serviços efetuadas 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 efetuadas 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 coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efetuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas;*

(...)

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.

- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que «as razões objetivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como

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 ativo imobilizado.*

As isenções a que se referem os pontos 1) e 2) do artigo 9.º do CIVA têm por base o disposto nas alíneas *c)* e *b)* respetivamente, do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), que preveem o seguinte:

Artigo 132.º

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 efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa; (...)*

fundamentos do ato, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade».

Cumpra também recordar que as alíneas *b)* e *c)* do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, correspondem literalmente às alíneas *b)* e *c)* do n.º 1 do artigo 13.º, A da Diretiva 77/388/CEE (vulgarmente denominada de Sexta Diretiva).

4.3 Viabilidade de a Requerente renunciar à isenção

A alínea *b)* do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA permite a renúncia à isenção apenas às entidades isentas a que se refere o ponto 2) do artigo 9.º do mesmo diploma legal, ou seja, aos «*estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efetuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas*».

Assim, face à correspondência entre os textos das duas normas legais, é forçoso concluir que apenas podem renunciar à isenção as entidades acabadas de mencionar, enquadradas no ponto 2) do artigo 9.º do CIVA, e não também as que beneficiam da isenção nos termos do ponto 1) do mesmo artigo.

No entender da AT os campos de aplicação das alíneas *b)* e *c)* do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA correspondem respetivamente aos campos de aplicação dos pontos 2) e 1) do artigo 9.º do CIVA³.

Deste modo, a AT, invocando o Caso Kügler⁴, entende que «*a isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA 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 (...) [cfr. ponto 53 da Resposta da AT] e que se destina a isentar as prestações de serviços de carácter médico e paramédico fornecidas fora desses locais*» (estabelecimentos hospitalares), «*seja no domicílio privado do prestador, seja no domicílio do paciente, seja em qualquer outro lugar*» [2.ª parte do ponto 63 da Resposta da AT].

E, entende ainda a AT que, por outro lado, o ponto 2) do artigo 9.º do CIVA, «*transpõe para a ordem jurídica interna a alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da referida*

³ Ver acórdão do TJUE de 10 de setembro de 2002, Kügler, C-141/00, n.º 36.

⁴ Acórdão do TJUE de 10 de setembro de 2002, Proc. C-141/00.

Diretiva 2006/112/CE (...) [cfr. ponto 59 da Resposta da AT] e «isenta as prestações de serviços de assistência efetuadas no meio hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas» (...) [cfr. 1.ª parte do ponto 63 da Resposta da AT].

Considerando que a Requerente exerce a sua atividade fora do meio hospitalar a AT conclui que a isenção de que beneficia é a que corresponde ao ponto 1) do artigo 9.º do CIVA e, conseqüentemente, sem possibilidade de recorrer à opção pela tributação, visto que esta apenas é permitida às operações abrangidas pelo ponto 2) do artigo 9.º

Todavia, o Caso Kügler não refere que as entidades abrangidas pela alínea *b*) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA e, nessa medida, pelo ponto 2 do artigo 9.º do CIVA, sejam apenas os estabelecimentos hospitalares.

Ora, o TJUE, no Caso L.u.P.⁵, posterior ao Caso Kügler, esclareceu que «*O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b)º*, da Sexta Diretiva (...), deve ser interpretado no sentido de que análises clínicas que tenham por objeto a observação e o exame dos pacientes a título preventivo, que sejam efetuadas, 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 suscetíveis de ser abrangidas pela isenção prevista por essa disposição enquanto cuidados médicos dispensados por outro estabelecimento de direito privado devidamente reconhecido na aceção daquela disposição»⁷.

No ponto 35 do Acórdão de 8 de junho de 2006, Caso L.u.P., Processo C-106/05, o TJUE esclarece 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)º*, da Sexta Diretiva, 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».

Mais recentemente, no Caso De Fruytier, o TJUE confirmou esta jurisprudência ao esclarecer que «*um laboratório de direito privado que efetua análises clínicas deve ser*

⁵ Acórdão de 8 de junho de 2006, L.u.P., Proc. C-106/05.

⁶ Que corresponde literalmente à alínea *b*) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE.

⁷ Acórdão de 8 de junho de 2006, L.u.P., Proc. C-106/05, dispositivo.

⁸ Que corresponde literalmente à alínea *b*) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE.

considerado um estabelecimento “da mesma natureza” que os “estabelecimentos hospitalares” e os “centros de assistência médica e de diagnóstico” na aceção dessa disposição⁹, uma vez que essas análises são abrangidas, tendo em conta a sua finalidade terapêutica, pelo conceito de “assistência médica” previsto na referida disposição»¹⁰.

Assim, à face da jurisprudência comunitária, que é suficientemente clara nesta matéria, tem de se concluir que a isenção prevista na alínea *b*) do artigo 132.º da Diretiva IVA abrange os serviços prestados por entidades como a Requerente, independentemente de a prestação ocorrer ou não em meio hospitalar, já que:

- Os serviços de análises prestados pela Requerente têm a natureza de serviços de assistência médica; e
- A Requerente, enquanto laboratório de análises clínicas, deve ser considerada um estabelecimento “da mesma natureza” que os “estabelecimentos hospitalares” e os “centros de assistência médica e de diagnóstico”

No que respeita ao enquadramento da atividade da Requerente no âmbito do CIVA, a redação do ponto 2) do artigo 9.º também não sustenta a tese defendida pela AT no sentido de que apenas respeita a prestações de serviços efetuadas em meio hospitalar, não contemplando, designadamente, a prestação de serviços de análises clínicas e de diagnóstico, conexos com as atividades hospitalares.

Ora, o ponto 2) do artigo 9.º do CIVA, além dos estabelecimentos hospitalares, também faz referência a «*clínicas, dispensários e similares*».

A referência a «*dispensários e similares*» permite a inclusão de outros estabelecimentos tais como «*centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza*» no sentido do disposto na alínea *b*) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA.

Como se explicou nos anteriores acórdãos proferidos nos processos arbitrais, já citados, que decidiram sobre idêntica matéria (Processos n.ºs 168/2015-T, 303/2015-T, 315/2015-T e 788/2015-T):

“A referência a «dispensários» abrange inequivocamente prestação de serviços de saúde fora desse meio hospitalar, pois o

⁹ Referindo-se ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea *b*), da Sexta Diretiva.

significado de «dispensário» é o de «estabelecimento de beneficência, para tratamento de doentes com dificuldades económicas, dando-lhes acesso a consultas e medicamentos gratuitos» ou «estabelecimento para dar, gratuitamente, cuidados e medicamentos aos doentes pobres que podem ser tratados no domicílio».

Por outro lado, a referência a «similares», interpretada em consonância com a norma correspondente da alínea b) do artigo 132.º da Diretiva IVA, “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.”

Pelo que, concluímos, de igual modo, que a tese defendida pela AT, de que a isenção aplicável aos estabelecimentos do tipo da Requerente não está prevista no ponto 2) do artigo 9.º do CIVA, não encontra suporte no texto desta norma legal.

Face ao exposto, a Requerente tinha direito à isenção ao abrigo do disposto no ponto 2) do artigo 9.º do CIVA e, conseqüentemente, assistia-lhe o direito a renunciar a essa isenção, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA.

Deste modo, as liquidações efetuadas pela AT enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito.

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

Termos em que deve julgar-se procedente o pedido da Requerente e, nesta sequência, anular as liquidações impugnadas, incluindo os respetivos juros compensatórios.

4.3. Reenvio prejudicial

¹⁰ Acórdão de 2 de julho de 2015, Caso De Fruytier, Processo C-334/14, n.º 35, em que se citam os acórdãos L.u.P., C-106/05, pontos 18 e 35, e CopyGene, C-262/08, ponto 60.

Na sua Resposta, a AT formula um pedido de reenvio prejudicial, tendo em vista a definição do «recorte da renúncia ao referido regime de isenção», alegando para tanto que, a jurisprudência europeia existente com similitude com os presentes autos resultam de casos que se situam numa posição antagónica, considerando por tanto que a mesma não será aplicável ao caso em apreço.

Acontece que, como ficou demonstrado, a matéria sobre a qual a AT pretende esclarecimentos, em termos genéricos, não é uma matéria regulada pelo direito da União Europeia diretamente, mas antes deixada na discricionariedade dos Estados-Membros, os quais são competentes para definir os termos e âmbito de aplicação do eventual direito de renúncia à isenção. Assim, nos termos do artigo 267.º do TFUE, o Tribunal de Justiça da União Europeia não terá competência para proceder à interpretação das normas domésticas sobre a renúncia à isenção.

O mesmo se diga sobre as próprias dúvidas interpretativas sobre o conteúdo concreto dos n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º do Código do IVA.

Por fim, conforme resulta demonstrado de todo o conteúdo do presente acórdão, existe diversa jurisprudência europeia recente que permite definir o âmbito da isenção prevista na Diretiva IVA, cabendo aos órgãos jurisdicionais nacionais a interpretação do concreto conteúdo do artigo 9, n.ºs 1 e 2 e do artigo 12.º do Código do IVA. No mesmo sentido, cfr. entre outros, os Acórdãos do CAAD n.ºs 303/2015-T e 315/2015-T.

Termos em que não se está perante uma situação em que se justifique o reenvio prejudicial.

4.4 Questões de conhecimento prejudicado

Nos termos do artigo 124.º do CPPT aplicável subsidiariamente por força do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, fica prejudicado o conhecimento dos demais vícios arguidos pela Requerente, entre os quais, a alegada desconsideração da renúncia à isenção com efeitos retroativos e a consequente requalificação oficiosa retroativa como sujeito passivo isento, tendo em conta a declaração de ilegalidade das liquidações em crise por vício que impede a renovação dos atos.

5. Juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda que a AT seja condenada a reembolsá-la das quantias indevidamente pagas, acrescidas dos competentes juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

Esta mesma questão já foi suscitada em diversos processos anteriores em que se analisa matéria em tudo idêntica à dos autos, entre os quais o processo 303/2015-T do CAAD, onde se escreveu o que ora, com a devida vénia, se transcreve:

“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, devendo 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.»

Face ao supra exposto, há que apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago de € 840.876,46, acrescido de juros indemnizatórios.

Na sequência da ilegalidade do ato de liquidação objeto do presente processo, dúvidas não subsistem que a AT deverá proceder à restituição dos montantes indevidamente pagos, dando cumprimento ao imperativo do artigo 100.º da LGT supra citado.

Também no que respeita ao direito a juros indemnizatórios, dúvidas não subsistem de que houve erro imputável aos serviços, do qual resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

O conceito de “erro imputável aos serviços” tem sido amplamente analisado pelo STA que de modo uniforme tem defendido que “(...) *como se refere no douto Ac. do STA de 05.05.99 — Rec. n.º 5557-A, “a utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir a factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito (cfr. Apêndice ao Diário da República de 19.6.2002, a fls. 1724).*

Tal significa que o erro a que aludem os preceitos citados não é qualquer vício ou ilegalidade mas aquele que se concretiza em errada apreciação de factualidade relevante ou em errada aplicação da norma jurídica. De fora ficam, como tem sido jurisprudência repetida deste Supremo Tribunal, os casos de anulação de actos tributários com base em vícios de forma ou vícios de procedimento.”¹¹

No caso em apreço, a ilegalidade das liquidações de imposto controvertidas decorre exatamente de erro sobre pressupostos de direito, praticado pela AT e conseqüentemente a ela imputado.

Assim, deverá a Requerida dar execução à presente decisão arbitral, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir à Requerente e calcular os respetivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cívicas, nos termos dos artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos desde as datas dos pagamentos efetuados até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (artigo 61.º, n.º 5, do CPPT).

6. Decisão

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

a) Julgar improcedente a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral, suscitada

pela Autoridade Tributária e Aduaneira;

b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios;

Período	Natureza	N.º Liquidação	Data limite pagamento	Valor a pagar em €
1101	IVA	...	31-10-2015	28.166,10
1101	JC	...	31-10-2015	4.960,32
1102	IVA	...	31-10-2015	23.202,26
1102	JC	...	31-10-2015	4.004,77
1103	IVA	...	31-10-2015	23.887,75
1103	JC	...	31-10-2015	4.047,17
1104	IVA	...	31-10-2015	35.063,04
1104	JC	...	31-10-2015	5.809,90
1105	IVA	...	31-10-2015	35.754,22
1105	JC	...	31-10-2015	5.814,71
1106	IVA	...	31-10-2015	26.432,41
1106	JC	...	31-10-2015	4.211,81
1107	IVA	...	31-10-2015	23.089,85
1107	JC	...	31-10-2015	3.595,69
1108	IVA	...	31-10-2015	17.828,66
1108	JC	...	31-10-2015	2.721,68
1109	IVA	...	31-10-2015	29.281,38
1109	JC	...	31-10-2015	4.370,55
1110	IVA	...	31-10-2015	26.475,62
1110	JC	...	31-10-2015	3.858,91
1111	IVA	2015...	15-10-2015	18.953,62
1111	JC	2015...	15-10-2015	2.702,31
1112	IVA	2015...	15-10-2015	23.606,22
1112	JC	2015...	15-10-2015	3.285,46

¹¹ Acórdão STA n.º 01610/13 de 12 de fevereiro de 2015, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Período	Natureza	N.º Liquidação	Data limite pagamento	Valor a pagar em €
1201	IVA	2015...	15-10-2015	24.996,44
1201	JC	2015...	15-10-2015	3.394,03
1202	IVA	2015...	15-10-2015	25.230,01
1202	JC	2015...	15-10-2015	3.345,56
1203	IVA	2015...	15-10-2015	28.612,60
1203	JC	2015...	15-10-2015	3.700,04
1204	IVA	2015...	15-10-2015	24.153,92
1204	JC	2015...	15-10-2015	3.038,76
1205	IVA	2015...	15-10-2015	20.742,58
1205	JC	2015...	15-10-2015	2.543,66
1206	IVA	2015...	15-10-2015	24.617,10
1206	JC	2015...	15-10-2015	2.935,16
1207	IVA	2015...	15-10-2015	22.081,72
1207	JC	2015...	15-10-2015	2.557,84
1208	IVA	2015...	15-10-2015	15.719,53
1208	JC	2015...	15-10-2015	1.769,19
1209	IVA	2015...	15-10-2015	21.230,29
1209	JC	2015...	15-10-2015	2.308,67
1210	IVA	2015...	15-10-2015	17.826,40
1210	JC	2015...	15-10-2015	1.887,15
1211	IVA	2015...	15-10-2015	21.613,81
1211	JC	2015...	15-10-2015	2.214,67
1212	IVA	2015...	15-10-2015	16.855,43
1212	JC	2015...	15-10-2015	1.667,99
1301	IVA	2015...	15-10-2015	22.103,90
1301	JC	2015...	15-10-2015	2.119,55
1302	IVA	2015...	15-10-2015	22.088,15
1302	JC	2015...	15-10-2015	2.045,42

Período	Natureza	N.º Liquidação	Data limite pagamento	Valor a pagar em €
1303	IVA	2015...	15-10-2015	23.852,30
1303	JC	2015...	15-10-2015	2.130,36
1304	IVA	2015...	15-10-2015	23.722,95
1304	JC	2015...	15-10-2015	2.035,62
1305	IVA	2015...	15-10-2015	23.840,67
1305	JC	2015...	15-10-2015	1.969,95
1306	IVA	2015...	15-10-2015	19.121,88
1306	JC	2015...	15-10-2015	1.510,89
1307	IVA	2015...	15-10-2015	36.746,06
1307	JC	2015...	15-10-2015	1.421,80
Total				€ 840.876,46

c) Julgar procedentes os pedidos de reembolso das quantias pagas, no valor total de €840.876,46 e de pagamento de juros indemnizatórios sobre esta quantia, calculados à taxa legal supletiva, desde a data do pagamento até integral reembolso daquelas quantias e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efetuar estes pagamentos.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 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 € 840.876,46.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 11.934,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida AT.

Lisboa, 19 de Julho de 2016

Os Árbitros

(Maria Fernanda dos Santos Maçãs)

(Mariana Gouveia de Oliveira)

(Emanuel Augusto Vidal Lima)