

valor total de € 797.071,69 (€ 761.700,38 de imposto e €35.371,31 de juros compensatórios).

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que:

- i. São ilegais, por violação do artigo 20.º do CIVA e dos artigos 12.º, n.º 1, al. b), do CIVA, assim como do artigo 132.º, n.º 1, al. b), da Directiva IVA, as correcções efectuadas pela AT, no montante de € 643.601,86, ao IVA deduzido pela Requerente nos diversos períodos de Abril de 2014 a Março de 2016;
- ii. é ilegal a correcção no valor de € 94.748,27 respeitante à regularização do IVA relativo ao activo imobilizado, por não estar preenchida a previsão do n.º 3 do artigo 12.º, pressuposto da aplicação do artigo 24.º, n.º 5, do CIVA, sendo consequentemente ilegal, nesta parte, a liquidação adicional do período de Dezembro de 2014 em que a materializou e a correspondente liquidação de juros compensatórios;
- iii. é ilegal a correcção respeitante à regularização do IVA relativo aos períodos de Abril a Junho de 2016, por violação do artigo 23.º, n.º 6, do CIVA e por duplicação de colecta, sendo consequentemente ilegal, nesta parte, as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios daqueles períodos.

3. No dia 06-07-2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. A Requerente procedeu à nomeação de árbitro, tendo indicado a Exm.ª Sr. Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, nos termos do artigo 11.º, n.º2, do RJAT. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a Requerida indicou como árbitro a Exm.ª Sr. Professora Doutora Nina Aguiar.

5. As Exm.^{as} juízas-árbitros indicadas pelas partes designaram o ora relator para presidir ao Tribunal arbitral, tendo o encargo sido aceite no prazo aplicável.
6. Em 08-09-2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
7. 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 26-09-2016.
8. No dia 30-10-2017, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação, suscitando ainda diversas questões prévias, abaixo analisadas.
9. Atendendo a que no processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis, ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do artigo 16.º e n.º 2 do artigo 29.º, ambos do RJAT, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.
10. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
11. Foi fixado o prazo de 30 dias, após a apresentação de alegações da Requerida, ou o termo do respectivo prazo, para apresentação da decisão final, e apreciação das questões prévias suscitadas.
12. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade anónima de capitais privados e com fins lucrativos, que foi constituída e iniciou a sua actividade em 2009.
- 2- A Requerente tem por objecto social, desde o seu início de actividade, a prestação de serviços de saúde, sendo que tal actividade inclui a prestação de cuidados de saúde e de serviços médicos em regime de ambulatório e/ou internamento, designadamente, consultas e cirurgias em várias áreas clínicas.
- 3- A Requerente presta ainda serviços aos acompanhantes dos utentes internados (nomeadamente serviços de alojamento e alimentação).
- 4- Nos termos do seu contrato social, a Requerente dedica-se à “[p]restação de todos os serviços médicos, nomeadamente, clínicos e cirúrgicos e paramédicos, em estabelecimento de saúde próprio com internamento, blocos operatórios, posto de socorros e restantes actividades de prestação de cuidados de saúde e actividades conexas”.
- 5- Tal actividade desenvolve-se, desde o início de actividade da Requerente, na Clínica ... (situada na Rua ..., n.º..., ...-... Coimbra), que é propriedade da sociedade comercial B..., Lda., titular do número de identificação de pessoa colectiva ..., e que é utilizado pela Requerente em virtude de um contrato de prestação de serviços (cedência de espaço adaptado e equipado, com utilização do espaço e do equipamento) celebrado para o efeito, o qual se encontra sujeito a IVA.

- 6- Desde o início da sua actividade a Requerente está enquadrada no regime geral para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), e normal de IVA, tendo na declaração de início de actividade expressamente renunciado (nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA – “CIVA”) à isenção de IVA que se lhe aplicaria no que respeita à prestação de serviços médicos e sanitários e operações com eles estreitamente conexas.
- 7- A Requerente, desde 2009, liquidou IVA nas operações activas e deduziu o IVA suportado nas operações passivas.
- 8- Em 24 de Setembro de 2013, a ora Requerente celebrou uma convenção com a C... (“C...”), que foi objecto de uma alteração no dia 3 de Fevereiro de 2014.
- 9- Em 28 de Fevereiro de 2014, a Requerente celebrou uma convenção com a D... (“D...”).
- 10- A Cláusula 2.ª da Convenção celebrada entre a Requerente e a C... para efeitos de execução do SIGIC refere que: *“Os serviços a contratar e correspondentes valores globais são os constantes da Portaria n.º 271/2012, de 22/08, publicado no Diário da República, I Série, n.º 171, de 04/09.”*
- 11- A Cláusula 9.ª da mesma Convenção refere que: *“O acesso aos cuidados de saúde previstos nesta Convenção está sujeito ao pagamento das taxas moderadoras, nos termos da lei”*.
- 12- A Cláusula 10.ª da mesma Convenção refere que os serviços prestados pela Requerente aos utentes convencionados *“são os constantes da tabela de preços aprovada pela Portaria n.º 271/2012, de 22/08, publicado no Diário da República, I Série, n.º 171, de 04/09”*.
- 13- Na cláusula 1ª, n.º 5, da Convenção celebrada com a D..., refere-se que *“As tabelas de preço em vigor são as publicitadas no Portal da D...”* e na cláusula 5ª, n.º 1 refere-se que: *“Os encargos decorrentes da prestação de serviços de saúde aos beneficiários são pagos de harmonia com as tabelas e regras em vigor.”*
- 14- Estas convenções deram origem a facturação àquelas entidades (C... e D...) a partir de Abril de 2014 em diante.

- 15-As convenções referidas são contratos de adesão em que o preço dos serviços objecto de convenção é idêntico para todos os estabelecimentos aderentes às convenções, independentemente de estes liquidarem IVA ou estarem dele isentos.
- 16-O IVA liquidado pela Requerente com relação aos serviços prestados no âmbito de tais convenções foi incluído no preço final (por dentro do preço), não representando um acréscimo ao preço.
- 17-O peso relativo da facturação emitida com respeito aos serviços prestados pela Requerente ao abrigo das convenções com a D... e com a C..., no cômputo global da sua facturação, por referência aos exercícios de 2014, 2015 e 2016 é o que consta da tabela seguinte:

	2014	2015	2016
Entidade	Percentagem de faturação		
Total D... + C...	21%	36%	26%

- 18-A Requerente foi sujeita a um procedimento externo de inspecção tributária iniciado com base nas ordens de serviço n.ºs OI2016..., OI2016... e OI2016..., tendo por objecto os exercícios de 2014, 2015 e 2016.
- 19-Em 10 de Novembro de 2016, a Requerente foi notificada do Projecto de Relatório da Inspeção Tributária.
- 20-A Requerente exerceu o direito de audiência prévia sobre as correcções aí propostas.
- 21-No dia 25 de Janeiro de 2017, a ora Requerente foi notificada do Relatório Final.
- 22-No Relatório Final a AT acolheu as correcções contestadas pela Requerente em sede de audiência prévia no que respeita a lapsos maioritariamente de aritmética, e manteve as demais correcções, todas elas decorrentes da não aceitação do enquadramento em IVA da Requerente, e que respeitam às seguintes situações:
- i. Correcção no valor de € 643.601,86 correspondente à regularização do IVA que a AT entende ter sido indevidamente deduzido nos períodos de Abril de 2014 a Março de 2016 relativo às operações

passivas, entendendo a AT que, nos termos da redacção do artigo 12.º, n.º 1, al. b), do CIVA em vigor até 31 de Março de 2016, a Requerente não podia renunciar à isenção de IVA que aplicou, nos termos do artigo 9.º, n.º 2, do CIVA, pelo que tratou para efeitos desta correcção a Requerente como estando isenta, corrigindo por isso todo o IVA deduzido no período em causa;

- ii. Correcção no valor de € 94.748,27, correspondente à regularização de 3/5 e 4/5, respetivamente, do IVA deduzido nos exercícios de 2012 e 2013, relativo a bens não imóveis adquiridos em tais exercícios e cujo IVA foi integralmente deduzido, entendendo a AT que, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do CIVA, em resultado do enquadramento em IVA da Requerente que considerou correcto, o IVA anteriormente deduzido devia ser regularizado na proporção do número de anos ainda por decorrer; e
- iii. Correcção no valor de € 20.040,50, correspondente à regularização parcial do IVA deduzido, nos períodos de Abril a Junho de 2016, em resultado da aplicação conjugada do artigo 23.º, n.º 1, al. b) e do artigo 12.º, n.º 1, al. b), do CIVA, em vigor a partir de 1 de Abril de 2016.

23- As referidas correcções correspondem ao seguinte quadro:

Correcção	2014	2015	2016	Total
Ano				
Regularização nos termos da alínea 2) artº 9º CIVA (III.1.3)	€ 250.310,23	€ 345.052,43	€ 48.239,20	€ 643.601,86
Regul. pela aplicação do coeficiente de imputação (artº 23º CIVA) (III.1.4)	€ 0,00	€ 0,00	€ 20.040,50	€ 20.040,50
Regularização nos termos do nº 1 artº 24º CIVA (III.1.5 e IX)	€ 94.748,27	€ 0,00	€ 0,00	€ 94.748,27
Soma	€ 345.058,50	€ 345.052,43	€ 68.279,70	€ 758.390,63

24- Do Relatório de Inspeção (RIT) consta, para além do mais, o seguinte:

II.5 Atividade desenvolvida

A atividade desenvolvida consiste na prestação de serviços médicos, em regime de internamento e ambulatório.

Como referido no ponto anterior, a A... encontra-se em sede de IVA, enquadrada no regime normal. Esta opção foi exercida na declaração de início de atividade.

Nos termos da alínea 2) do art.º 9 do CIVA estão isentas de imposto "as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares". Por sua vez, a alínea b) do n.º 1 do art.º 12º do diploma citado, consagra que podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações, "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".

No âmbito da atividade de prestação de serviços médicos desenvolvida, o sujeito passivo celebrou, em 24 de setembro de 2013, uma convenção com a C... (), a qual sofreu uma alteração contratual (aditamento) em 3 de fevereiro de 2014. De acordo com a cláusula 17ª do aditamento, a referida convenção entra em vigor imediatamente após a segunda outorgante ser notificada pela primeira, de que estão reunidas todas as condições técnicas para o início da atividade.

Posteriormente, em 28 de fevereiro de 2014, celebrou também uma convenção com a D... (doravante abreviadamente designada por D...) de prestação de serviços de saúde aos beneficiários deste subsistema público, em ambulatório ou internamento, que de acordo com a cláusula 14ª, esta convenção entrava em vigor no dia seguinte ao da sua assinatura.

É entendimento da Administração Fiscal que, os estabelecimentos de saúde de direito privado, como é o caso do sujeito passivo, que celebrem acordos ou convenções com o Serviço Nacional de Saúde⁴ ou com subsistemas de saúde públicos (exº D...), se encontram integrados no Sistema Nacional de Saúde.

Neste sentido, para estas instituições privadas não se encontra consagrada a possibilidade de renúncia à isenção de imposto, prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 12º do CIVA, devendo estar enquadradas no regime de isenção da alínea 2) do art.º 9º do CIVA.

Assim, e de acordo com o entendimento da Administração Fiscal, a A... (doravante abreviadamente designada por A...), SA, por via da celebração destes acordos/convenções, passará a estar integrada no Sistema Nacional de Saúde e, como tal, não pode renunciar à isenção do imposto, tendo que estar enquadrada no regime de isenção previsto na alínea 2 do art.º 9º do CIVA.

⁴ Nos termos da alínea a) do art.º 3 do Decreto-Lei (DL) n.º 97/98 estas convenções são contratos de adesão celebrados entre o Ministério da Saúde, através da Direção Geral de Saúde, ou as administrações regionais de saúde e as pessoas privadas, singulares ou coletivas, que tenham por objeto a prestação de cuidados de saúde, em articulação com o Serviço Nacional de Saúde.

III DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III. 1 Correções meramente aritméticas

III. 1.1 Enquadramento em sede de IVA da atividade desenvolvida

Como referido no ponto II.3 do presente relatório, a atividade desenvolvida pela A... SA, doravante A..., consiste na *“prestação de todos os serviços médicos, nomeadamente, clínicos e cirúrgicos e paramédicos, em estabelecimento de saúde próprio com internamento, blocos operatórios, posto de socorros e restantes atividades de prestação de cuidados de saúde e atividades conexas”*.

Desde o início declarado da atividade, em 2009.11.03, que o sujeito passivo se encontra no regime normal de IVA.

Nos termos da alínea 2) do artigo 9.º do CIVA estão isentas de imposto *“as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares”*. Trata-se de uma isenção simples ou incompleta, uma vez que o operador económico não está obrigado a liquidar imposto nas transmissões de bens e nas prestações de serviços que efetua, não podendo no entanto, deduzir o imposto que suporta na aquisição de bens e serviços.

Em simultâneo, e de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, o legislador nacional previu a possibilidade de renúncia à isenção, optando pela aplicação de imposto às suas operações *“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 efetuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas”*.

Assim, a atividade principal desenvolvida pela A... (prestação de serviços médicos) enquadra-se na isenção prevista na alínea 2) do artigo 9.º do CIVA, sendo concedida aos estabelecimentos hospitalares privados que não se encontrem integrados no sistema nacional de saúde a opção de renúncia à isenção de imposto.

Verificou-se, então, que a A... SA, procedeu à liquidação de imposto, à taxa reduzida de 6%⁵, nas operações ativas que realizou referentes à prestação de cuidados médicos.

⁵ Tal como previsto na verba 2.7 da lista I anexa ao CIVA.

III. 1. 2 Impossibilidade de renúncia à isenção nas prestações de serviços médicos e operações estreitamente conexas

O Imposto sobre o Valor Acrescentado tem a sua génese no direito comunitário, implicando a adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia (CEE), a adoção do sistema comum do IVA, regulado por várias diretivas do Conselho das Comunidades Europeias, entre as quais assume especial relevo a chamada “Sexta Diretiva” (77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977), que procedeu à uniformização da base tributável do imposto a aplicar em todos os Estados membros da CEE. Posteriormente, a Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (doravante designada de Diretiva IVA), veio reformular e substituir a Sexta Diretiva.

Neste sentido, a interpretação das normas nacionais deve ser efetuada em consonância com o sistema comum do IVA, constante da Diretiva IVA e com o ordenamento jurídico nacional.

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA *“os Estados-Membros isentam 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”.

Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) que esta disposição visa os estabelecimentos devidamente reconhecidos com fins sociais como a salvaguarda da saúde humana (acórdão *CopyGene*, processo C-262/08, de 10 de junho de 2010, ponto 58). Por outro lado, não tem que existir um processo formal de reconhecimento destes estabelecimentos, nem este tem que estar expressamente previsto nas disposições nacionais de natureza fiscal (acórdão *Dornier*, processo n.º C-45/01, de 6 de novembro de 2003, pontos 66 e 67).

A Diretiva IVA consagra assim, o regime de isenção de imposto (simples ou incompleta) para estas prestações de serviços, quando sejam realizadas por organismos de direito público e por estabelecimentos hospitalares em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos públicos.

No caso específico de Portugal, o artigo 377.º da Diretiva IVA, prevê um regime de exceção, segundo o qual, o Estado Português pode continuar a isentar, entre outras, as operações enumeradas no n.º 7 da Parte B do Anexo X, ou seja, *“operações efetuadas pelos estabelecimentos hospitalares não referidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º”*.

No entanto, nos termos do artigo 391.º do diploma citado, Portugal pode conceder aos sujeitos passivos, a faculdade de optarem pela tributação das referidas operações.

Segundo Lares (2012, pp. 150-151)⁷ *“(…) em matéria de serviços de saúde, nos termos do artigo 391.º da Diretiva do IVA, os Estados membros só podem conceder a possibilidade de renúncia à isenção às entidades não abrangidas pela alínea b) do n.º 1 do seu artigo 132.º, ou seja, só podem autorizar a opção pela tributação às entidades abrangidas pela alínea 7) da Parte B do seu Anexo X”*.

O âmbito da aplicação da renúncia depende, então, da natureza dos sujeitos passivos, ou seja, aplica-se estritamente àqueles que não sejam organismos de direito público ou que, não tendo essa natureza, não exerçam a sua atividade em condições sociais análogas.

Pode-se então concluir, de acordo com a Diretiva IVA relativa ao Sistema Comum deste imposto, que os estabelecimentos hospitalares públicos e os privados que desenvolvam a sua atividade em condições sociais análogas às previstas para os organismos de direito público, encontram-se isentos de imposto, sem possibilidade de renunciar a esta.

Importa então aferir, à luz do direito comunitário, o que se entende pela expressão *“condições sociais análogas”*, constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA.

⁶ Note-se que no normativo nacional, esta isenção vem consagrada no n.º 2 do artigo 9.º do CIVA.

⁷ Lares, Rui (2012). O IVA nas Atividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social, Cadernos, IDEFF, n.º 14, Almedina.

Na jurisprudência do TJUE encontramos orientações no sentido de determinar quando é que um estabelecimento privado pode ser considerado "devidamente reconhecido" como praticando condições análogas às existentes para os organismos de direito público.

No acórdão *CopyGene* (processo C-262/08, datado de 10 de junho de 2010, ponto 65), foi entendimento do TJUE que:

"(...) para determinar os estabelecimentos que devem ser "reconhecidos" na aceção da referida disposição, cabe às autoridades nacionais, em conformidade com o direito da União e sob fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, tomar em consideração vários elementos, entre os quais figuram o carácter de interesse geral das atividades do sujeito passivo em causa, o facto de outros sujeitos passivos que têm as mesmas atividades beneficiarem já de um reconhecimento semelhante, bem como o facto de os custos das prestações em questão serem eventualmente assumidos em grande parte por caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social" (ver também acórdão *Dornier* – Processo n.º C-45/01, de 6 de novembro de 2003, ponto 72).

Para o TJUE, um dos critérios reside em determinar quem suporta o custo das prestações de serviços efetuadas pela instituição privada. Assim, a jurisprudência comunitária tem entendido que para que um estabelecimento privado seja reconhecido como operando em condições sociais análogas a um organismo público, o custo das suas prestações de serviços tem que ser eventualmente assumido em grande parte pelo setor público⁸. Não obstante, no âmbito da análise da isenção consagrada no artigo 13.º, A, alínea b) da Sexta Diretiva IVA⁹, no acórdão *CopyGene* (ponto 71), o TJUE considera que a isenção prevista neste normativo, não deve ser sistematicamente afastada quando as prestações de serviços não são reembolsadas pelas instituições de segurança social, acrescentando no seu ponto 72 que:

"(...) o simples facto de um sujeito passivo como a CopyGene ser um estabelecimento de direito privado não tem como consequência automática que as atividades desse sujeito passivo não possam ser abrangidas pela isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva. Com efeito, quando o legislador comunitário quis reservar a concessão das isenções previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva a determinadas entidades que não prosseguem fins lucrativos ou não têm um carácter comercial, indicou-o de maneira expressa, como resulta das alíneas l), m) e q) desta disposição (...)".

Já na esfera do direito nacional, a alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, estabelece que a possibilidade de renúncia à isenção, apenas se aplica às instituições privadas não integradas no sistema nacional de saúde.

É entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que as entidades privadas que celebrem acordos ou convénios com o Serviço Nacional de Saúde ou com os seus respetivos subsistemas, se encontram integradas no sistema nacional de saúde (prestando serviços em condições

⁸ Refira-se que na jurisprudência comunitária não encontramos uma definição do que o TJUE considera que cai no âmbito da expressão "eventualmente assumido em grande parte".

sociais análogas às pessoas coletivas de direito público), não podendo, deste modo, renunciar à isenção de imposto a partir do momento em que celebram tais convenções, à luz do estabelecido na já citada alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, conjugada com a Base XII da Lei n.º 48/90 (Lei de Bases da Saúde).

De facto, na Informação n.º 1746 de 20 de outubro de 2007 da DSIVA, foi entendimento desta Direção de Serviços que não podem aproveitar da renúncia à isenção constante do n.º 2 do artigo 9.º do CIVA, as entidades que, face à Lei de Bases da Saúde (Base XII da Lei n.º 48/90), sejam de considerar integradas no sistema nacional de saúde, a partir do momento em que o sejam.

A Lei n.º 48/90, de 24 de agosto (lei que aprovou a chamada Lei de Bases da Saúde) consagra no seu n.º 1 que, *“o sistema de saúde é constituído pelo Serviço Nacional de Saúde e por todas as entidades públicas que desenvolvem atividades de promoção e tratamento na área da saúde, bem como por todas as entidades privadas e por todos os profissionais livres que acordem com a primeira a prestação de todas ou de algumas atividades”*.

O n.º 4 da lei citada, dispõe ainda que, *“a rede nacional de prestação de cuidados de saúde abrange os estabelecimentos do Serviço Nacional de Saúde, os estabelecimentos privados e os profissionais em regime liberal com quem sejam celebrados contratos”*.

Indo de encontro ao entendimento da Administração Tributária sobre a interpretação da al. b) do n.º 1 do artº 12º do CIVA, foi publicado o ofício circulado nº 30 180 de 2016.03.31, que clarifica a alteração ocorrida à referida norma, através do Orçamento de Estado para o ano de 2016 (Lei 7-A/2016 de 30 de março) cuja redação passou a ser a seguinte:

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

- a)
- b) *Os sujeitos passivos referidos no n.º 2) do artº 9º, que não sejam pessoas colectivas de direito público, relativamente às prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas, que não decorram de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respetiva lei de bases;*
- c) ...”.

A al. b) do n.º 1 do artº 12º do CIVA, estabelecia um critério exclusivo de delimitação negativa, vedando o direito à renúncia pelas entidades privadas enquadradas na alínea 2) do artº 9º do CIVA, que efetuassem quaisquer operações resultantes de acordos ou convénios com o Estado, no âmbito do sistema nacional de saúde, em conformidade com a legislação aplicável (Lei nº 48/90 de 24 de agosto – Lei de Bases da Saúde, alterada pela Lei nº 27/2002 de 8 de novembro).

Afastando as pessoas coletivas de direito público, a nova redação permite que as entidades privadas que reúnam os requisitos da alínea 2) do artº 9º do CIVA, renunciem a esta isenção, efetuem ou

⁹ Atual alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA.

não, operações resultantes de acordos ou convénios com o Estado, restringindo no entanto, os efeitos da renúncia às operações que não resultem de tais acordos.

Em suma, a nova redação da norma, não permite a renúncia à isenção relativamente às prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas, que resultem de acordos ou convénios com o Estado, no âmbito do sistema nacional de saúde.

Dado que o legislador não atribuiu à nova redação da norma um carácter interpretativo, os sujeitos passivos referidos na alínea 2) do artº 9º do CIVA, que realizem em simultâneo prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas que decorram de acordos com o Estado, nas condições previstas na lei, e operações que não decorram de tais acordos, apenas podem renunciar à isenção, relativamente às que não decorram de acordos com o sistema nacional de saúde, a partir da entrada em vigor da Lei nº 7-A/2016 de 30 de março.

Assim, a interpretação preconizada, é a de que, o conceito de "sistema nacional de saúde" (SNS) abrange as entidades públicas integradas no SNS, bem como as entidades privadas que, nos termos da lei vigente, tivessem celebrado acordos ou convénios com o SNS ou com um dos subsistemas de saúde pública para prestação de cuidados de saúde.

Em resumo, de acordo com o entendimento da Administração Tributária, as entidades privadas que acordem com o Estado a prestação de atividades de promoção, prevenção e tratamento na área da saúde, encontram-se integradas no Sistema Nacional de Saúde. Pelo facto, estas entidades não estão em condições de renunciar à isenção de IVA, devendo estar enquadradas no regime de isenção previsto na alínea 2) do artigo 9.º do CIVA.

Neste mesmo âmbito refere Laires (2012, página 150):

"De harmonia com o entendimento que, tanto quanto se sabe, vem sendo adoptado pela administração tributária, a impossibilidade de renúncia à isenção abrange, quer as entidades públicas integradas no Serviço Nacional de Saúde (SNS), quer as entidades privadas que celebrem acordos ou convénios com aquele, incluindo os respetivos subsistemas, para a prestação de cuidados de saúde. Neste último domínio há razões para crer que a inviabilização da possibilidade de renúncia à isenção aos organismos privados que tenham celebrado acordos ou convénios com o SNS esteja em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, uma vez que esta norma parece determinar a obrigatoriedade dos estados membros isentarem, ser possibilidade de conferirem a renúncia à isenção, quer as instituições públicas, quer as instituições privadas a que cada Estado atribua funções consideradas de interesse público na área da saúde".

Este autor conclui que "(...) na medida em que as entidades privadas que celebrem acordos ou convénios com o SNS já estariam abrangidas pela isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, o sistema comum do IVA não permitiria que a disposição interna contida na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA fosse interpretada no sentido de que a possibilidade de renúncia à isenção aí consignada abrangeria tais entidades" (Laires, 2012, página 151).

Pelo exposto, e considerando que a A... J.A. celebrou em 24 de setembro de 2013, uma convenção com a C... (), a qual sofreu uma alteração contratual (aditamento) em 3 de fevereiro de 2014, e em 28 de fevereiro de 2014, uma convenção com a D... (D...) de prestação de serviços de saúde aos beneficiários destes subsistemas públicos, em ambulatório ou internamento, não poderia, estar enquadrada no regime normal de IVA, no que respeita à atividade de prestação de cuidados de saúde às referidas entidades.

III. 1. 3 - IVA indevidamente deduzido – alínea 2 do artigo 9.º do CIVA: períodos 04 a 12 de 2014, ano de 2015 e períodos 01, 02, 03 de 2016

Considerando o explanado no ponto anterior, independentemente da data dos contratos, para efeitos de IVA deduzido, incide a correcção a partir de Abril de 2014, por ser o período em que ocorreu o início da faturação para as entidades com as quais foram efetuadas convenções (C... e D...), cujas correções meramente aritméticas em sede de IVA, se cifram nos valores de € 250.310,23, € 345.052,43 e € 48.239,20, para os anos de 2014, 2015 e 2016, respetivamente, **totalizando € 643.601,86**, repartidas pelos seguintes períodos de imposto:

Quadro 6 – Correção de IVA dos períodos 04 a 12 de 2014, ano 2015 e períodos 01, 02 e 03 de 2016

Ano	Mês	Campo 20	Campo 21	Campo 22	Campo 23	Campo 24	Campo 41	Campo 42
2014	4	4.604,54 €	2.315,97 €	1.250,59 €	13,81 €	7.496,34 €	- 96,29 €	15.584,96 €
2014	5	3.030,46 €	2.785,73 €	2.806,84 €	13,81 €	9.023,25 €	- 287,86 €	17.372,23 €
2014	6	3.180,72 €	5.938,13 €	2.873,79 €	27,62 €	7.273,47 €	- 29,46 €	19.264,27 €
2014	7	4.501,95 €	3.000,56 €	2.745,70 €	13,81 €	7.135,38 €	- 394,55 €	17.002,85 €
2014	8	2.569,05 €	2.551,21 €	1.920,32 €	13,81 €	5.028,78 €	- 6,76 €	12.076,41 €
2014	9	2.215,51 €	3.298,97 €	2.012,55 €	15,34 €	75.923,48 €	- 99,89 €	83.365,96 €
2014	10	2.329,01 €	4.155,68 €	4.942,13 €	15,34 €	7.355,07 €	- 152,96 €	18.644,27 €
2014	11	2.456,50 €	4.658,18 €	2.042,87 €	15,34 €	6.347,26 €	- 46,65 €	15.473,50 €
2014	12	2.307,54 €	3.181,09 €	2.425,38 €	30,68 €	43.849,38 €	- 268,29 €	51.525,78 €
	Total	27.195,28 €	31.885,52 €	23.020,57 €	159,56 €	169.432,41 €	- 1.382,73 €	250.310,23 €
2015	1	2.395,97 €	4.319,28 €	2.620,26 €	15,34 €	5.122,11 €	- 107,82 €	14.365,14 €
2015	2	5.441,85 €	2.910,44 €	2.553,00 €	30,68 €	7.903,11 €	- 494,84 €	18.344,24 €
2015	3	2.410,86 €	2.677,00 €	2.450,15 €	14,54 €	8.286,80 €	- 207,00 €	15.632,35 €
2015	4	2.394,56 €	3.430,14 €	3.405,49 €	30,47 €	9.247,03 €	- 187,78 €	18.319,91 €
2015	5	2.722,58 €	2.959,26 €	3.086,95 €	14,54 €	42.270,08 €	- 73,09 €	50.980,32 €
2015	6	2.613,63 €	3.381,87 €	3.376,09 €	31,12 €	7.951,47 €	- 212,05 €	17.142,13 €
2015	7	3.912,03 €	3.186,09 €	3.839,64 €	29,08 €	8.035,56 €	- 13,88 €	18.988,52 €
2015	8	2.567,51 €	3.243,36 €	1.974,27 €	76,94 €	5.318,33 €	- 88,67 €	13.091,74 €
2015	9	2.480,07 €	3.998,42 €	3.996,65 €	17,74 €	78.828,08 €	- 0,00 €	89.320,96 €
2015	10	2.384,96 €	3.401,97 €	2.798,03 €	30,94 €	8.163,13 €	- 93,85 €	16.685,18 €
2015	11	2.426,55 €	4.102,63 €	3.102,41 €	16,55 €	5.939,15 €	- 22,08 €	15.565,21 €
2015	12	3.746,16 €	2.183,68 €	1.940,01 €	16,32 €	48.836,89 €	- 106,33 €	56.616,73 €
	Total	35.496,73 €	39.794,14 €	35.142,95 €	142,26 €	235.901,74 €	- 1.607,39 €	345.052,43 €
2016	1	2.518,87 €	3.206,67 €	1.409,19 €	34,82 €	6.368,06 €	- 183,16 €	13.354,45 €
2016	2	2.748,22 €	2.733,94 €	3.404,61 €	18,46 €	8.140,46 €	- 38,38 €	17.007,31 €
2016	3	235,75 €	4.291,04 €	1.412,86 €	13,92 €	12.021,79 €	- 97,92 €	17.877,44 €
	Total	5.502,84 €	10.231,65 €	6.226,66 €	67,20 €	26.530,31 €	- 319,46 €	48.239,20 €
	Total Global	68.194,85 €	81.911,31 €	64.389,78 €	551,02 €	431.864,46 €	- 3.309,56 €	643.601,86 €

Designação dos campos:
 Campo 20: Iva deduzido – imobilizado
 Campo 21: Iva deduzido – existências à taxa reduzida
 Campo 22: Iva deduzido – existências à taxa normal
 Campo 23: Iva deduzido – existências à taxa intermédia
 Campo 24: Iva deduzido – outros bens e serviços
 Campo 41: Iva liquidado – regularizações a favor do Estado

III. 1. 4 - IVA indevidamente deduzido – alínea 2 do artigo 9.º do CIVA: períodos, 04, 05 e 06 de 2016 por aplicação do coeficiente de imputação

Também tendo em consideração o explanado no ponto “III. 1. 2 - Impossibilidade de renúncia à isenção nas prestações de serviços médicos e operações estreitamente conexas” deverá o sujeito passivo, a partir de Abril de 2016, deduzir IVA respeitante às operações que não decorram de acordos

com o sistema nacional de saúde, conforme Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março (Lei de Orçamento de Estado para o ano de 2016).

Para tal, por aplicação da al. b) do n.º 1 do art.º 23º do CIVA “... tratando-se de um bem ou serviço afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na al. a do n.º 1 do art.º 2º do CIVA, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução.” deverá o sujeito passivo a partir de Abril de 2016, efectuar a dedução de imposto em conformidade com a norma antes descrita.

Assim, para os períodos de 04 a 06 do ano de 2016, foi considerado o coeficiente de imputação de **71,4%**, correspondente à atividade sujeita a imposto, calculado com base na relação do somatório das consultas realizadas, dos doentes operados e dos meios complementares de diagnóstico, dos utentes da D... , C... () e Outros Acordos (particulares), do ano de 2015, conforme anexo 1, apurado como a seguir se indica:

Quadro 7 – Número de atos médicos realizados no ano de 2015

Designação	D...	C...	OUTROS	TOTAL
Consultas realizadas	2.536	0	9.210	11.746
Doentes operados	176	600	597	1.373
MCDT's a)	1.779	0	2.900	4.679
Total	4.491	600	12.707	17.798

a) Meios Complementares de Diagnóstico

Por aplicação dos valores descritos no quadro acima, conclui-se que a percentagem dos atos médicos praticados aos “outros acordos” (atividade sujeita) se cifra em 71,4%, assim calculada:

$$71,4\% = \frac{12.707}{17.798}$$

Por falta de aplicação da referida percentagem nos períodos 04, 05 e 06, resultou IVA a mais deduzido nos períodos e valores a seguir indicados:

Quadro 6 – Valor inscrito como dedutível nas declarações de IVA dos períodos 04, 05 e 06 do ano de 2016

Ano	Mês	Campo 20	Campo 21	Campo 22	Campo 23	Campo 24	Campo 41	Total
2016	4	579,62 €	2.602,17 €	3.762,50 €	16,27 €	10.658,45 €	- 253,80 €	17.365,21 €
2016	5	1.794,79 €	3.638,74 €	2.172,89 €	17,41 €	11.655,69 €	- 292,71 €	18.986,81 €
2016	6	17.502,17 €	3.184,57 €	1.886,65 €	9,44 €	11.144,55 €	- 7,72 €	33.719,66 €
Total Global:		19.876,58 €	9.425,48 €	7.822,04 €	43,12 €	33.458,69 €	- 554,23 €	70.071,68 €

Designação dos campos:

- Campo 20: Iva deduzido – imobilizado
- Campo 21: Iva deduzido – existências à taxa reduzida
- Campo 22: Iva deduzido - existências à taxa normal
- Campo 23: Iva deduzido – existências à taxa intermédia
- Campo 24: Iva deduzido - outros bens e serviços
- Campo 41: Iva liquidado – regularizações a favor do Estado

Em função da percentagem de afectação (71,4%), apurou-se IVA a mais deduzido, nos valores a seguir indicados:

Quadro 9 – Apuramento do IVA a mais deduzido

Periodos	IVA deduzido (1)	Percentagem de afectação (2)	IVA deduzido a considerar (3 = 1 x 2)	IVA a mais deduzido (4 = 1 – 3)
042016	€ 17.365,21	71,4%	€ 12.398,76	€ 4.966,45
052016	€ 18.986,81	71,4%	€ 13.556,58	€ 5.430,23
062016	€ 33.719,66	71,4%	€ 24.075,84	€ 9.643,82
Total	€ 70.071,68		€ 50.031,18	€ 20.040,50

III. 1. 5 - IVA indevidamente deduzido – nº 1 do artigo 24º do CIVA – Regularizações das deduções relativas a bens do ativo fixo tangível (bens não imóveis) dos anos de 2012 e 2013

Em conformidade com o descrito no nº 1 do artº 24º do CIVA, “São regularizadas anualmente as deduções efectuadas quanto a bens não imóveis do ativo imobilizado se entre a percentagem definitiva a que se refere o artigo anterior aplicável no ano do início da utilização do bem e em cada um dos quatro anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano de aquisição houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior cinco pontos percentuais.”

No caso presente, o sujeito passivo nos exercícios de 2012 e 2013, encontrava-se enquadrado no regime normal de IVA, tendo deduzido na totalidade o IVA suportado em bens do ativo fixo tangível respeitante a bens não imóveis, nos montantes de € 264.002,92 e € 105.803,05, respetivamente, como a seguir se demonstra:

Quadro 10 - Valores inscritos nas declarações periódicas de IVA – Campo 20 (Imobilizado)

Periodos	Anos	2012	2013
Janeiro			€ 15.460,74
Fevereiro			€ 7.754,80
Março			€ 6.399,58
1º Trim		€ 2.875,00	
Abril			€ 16.664,42
Mai			€ 7.461,13
Junho			€ 11.605,51
2º Trim		€ 141.368,39	
Julho			€ 6.784,10
Agosto			€ 6.493,59
Setembro			€ 11.756,29
3º Trim		€ 66.196,30	
Outubro			€ 5.448,14
Novembro			€ 5.084,51
Dezembro			€ 4.890,24
4º Trim		€ 53.563,23	
Total		€ 264.002,92	€ 105.803,05

Conforme descrito nos pontos III. 1. 1 e III. 1. 2, no ano de 2014, o sujeito passivo celebrou uma convenção de prestação de serviços com a : C...

, a qual sofreu uma alteração contratual (aditamento) em 3 de fevereiro de 2014. Também em 28 de fevereiro de 2014, celebrou uma convenção com a D... (D...), o que, em conformidade com a al. b) do nº 1 do artº 12º do CIVA, implica a impossibilidade de renunciar à isenção de IVA, pelo que, a partir de abril de 2014 (início de faturação), fica enquadrado no regime de isenção da alínea 2) do artº 9º do CIVA.

Pela alteração ocorrida ao regime de tributação de IVA (passou do regime normal para o regime de isenção), em obediência ao nº 1 do artº 24º do CIVA, deve o sujeito passivo regularizar a favor do Estado, 3/5 do imposto deduzido no ano de 2012 e 4/5 do imposto deduzido no ano de 2013, respeitante a bens do ativo fixo tangível de bens não imóveis.

Pela análise documental, verificamos que o sujeito passivo, considerou no campo 20 da declaração periódica de IVA (IVA deduzido – Imobilizado) dos anos de 2012 e 2013, valores que pela sua natureza, deveriam ser considerados no campo 24 (IVA deduzido – Outros Bens e Serviços), dado tratar-se de aluguer de equipamentos.

Assim, para efeitos da regularização a que se refere o nº 1 do artº 24º do CIVA, deverá ser considerado o montante de € 250.854,04 e € 81.895,94, nos anos de 2012 e 2013, respetivamente, conforme descrito no quadro 11, suportado pelo anexo 2, que descreve as faturas em que parte do IVA foi para o campo 20 (imobilizado) da declaração periódica, quando deveria ter ido para o campo 24 (outros bens e serviços), apurando-se para anos de 2012 e 2013, diferenças nos montantes de € 13.148,88 e € 23.907,11, respetivamente.

Assim, o valor a considerar para efeitos de regularização a que se refere o nº 1 do artº 24º do CIVA, será de € 250.854,04 e € 81.895,94, como a seguir se indica:

Quadro 11 - Valor para efeitos de correção (nº 1 do artº 24º do CIVA)

Ano	Valor considerado nas declarações periódicas de IVA (Campo 20) (1)	Valor a mais inscrito no Imobilizado (Campo 20) conforme anexo (2)	Valor para efeitos de correção (nº 1 do artº 24º do CIVA) (3=1-2)
2012	€ 264.002,92	€ 13.148,88	€ 250.854,04
2013	€ 105.803,05	€ 23.907,11	€ 81.895,94

Em função dos valores descritos nos quadros 10 e 11, foi apurado IVA a regularizar respeitante aos anos de 2012 e 2013, nos montantes de € 150.512,43 e € 65.516,76, calculado como se segue:

Quadro 12 – Correção de IVA por aplicação do nº 1 do artº 24º do CIVA

Ano	Valor deduzido Imobilizado (1)	Aplicação do nº 1 do artº 24º do CIVA		Imposto a regularizar a favor do Estado em 2014 (4 =1/2*3)
		Nº anos (2)	Fração a regularizar (3)	
2012	€ 250.854,04	5	3/5	a) € 150.512,43
2013	€ 81.895,94	5	4/5	b) € 65.516,76
Total				€ 216.029,19

a) € 250.854,04 / 5 = € 50.170,81 / ano
€ 50.170,81 * 3 = € 150.512,43

b) € 81.895,94 / 5 = € 16.379,19 / ano
€ 16.379,19 * 4 = € 65.516,76

Nos termos do nº 8 do artº 24º do CIVA, as regularizações devem constar da declaração do último período do ano a que respeita, ou seja, Dezembro do ano de 2014.

25- Em consequência das correcções operadas, a AT emitiu as liquidações adicionais de IVA e de Juros Compensatórios objecto do presente pedido de pronúncia arbitral.

26- A Requerente não pagou voluntariamente os valores exigidos em tais liquidações adicionais, motivo pelo qual foram instaurados os correspondentes processos executivos.

27- A Requerente prestou garantia para suspender os referidos processos de execução fiscal.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º7, do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

i. Questões prévias

a.

Coloca a Requerida em causa, como questão a dirimir antes da apreciação do mérito da causa, a competência material deste Tribunal para arbitrar a presente causa, considerando que *“a primeira questão a decidir prende-se com o facto de poder ser ou não reconhecido o direito de renúncia à isenção por parte da Requerente”*, e que *“Por assim ser (...) nos presentes autos, os actos de liquidação adicional de IVA efectuados deverão ser qualificados como actos consequentes”*, já 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”*.

Assim, ainda na perspectiva da Requerida, *“atenta esta circunstância, o reconhecimento do direito que a ora Requerente tem, ou não, a renunciar à isenção nos termos referidos, determinará, ou não, a anulação das liquidações adicionais de imposto, uma vez que esta depende directa e exclusivamente daquele”*, pelo que, conclui aquela, *“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”*.

Esta mesma questão foi suscitada, para além do mais, no processo 168/2015-T do CAAD¹, tratando sobre matéria em tudo idêntica à dos presentes autos, onde se escreveu o que ora, com a devida vénia, se transcreve:

¹ Disponível em www.caad.org.pt.

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

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

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

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

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

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

posições jurídicas assumidas explícita ou implicitamente como pressupostos dos actos de liquidação mas não materializadas em actos tributários autónomos.

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, a competência do Tribunal em sede de impugnação judicial, afere-se em função do(s) acto(s) que lhe sirva(m) de objecto, sendo este Tribunal, inquestionavelmente, competente para conhecer da legalidade do actos de liquidação que integram o objecto da presente acção arbitral tributária, à luz dos respectivos fundamentos².

Não se vendo, assim, razão para divergir do doutamente expendido no aresto em causa, antes se subscrevendo integralmente o quanto ali se expôs, julga-se improcedente a excepção da incompetência material suscitada pela Requerida.

*

b.

A Requerida, na sua resposta, solicita também que seja ordenado o reenvio do processo ao TJUE, ao abrigo do disposto no artigo 267.º do TFUE, para efeitos de definir o recorte da renúncia ao referido regime de isenção.

Para o efeito alega a mesma que *“toda a jurisprudência do TJUE, com alguma similitude ao caso dos presentes autos, resultou de casos que se situam numa posição antagónica ou, se quisermos, numa posição em espelho face à situação dos presentes*

autos.”, já que nesse casos “os visados pretendiam antes beneficiar da isenção relativamente à prestação dos serviços médicos que efectuavam, quando as administrações fiscais respectivas pretendiam a sua sujeição/tributação”, pelo que haverá “que averiguar se o conceito de “condições sociais análogas” deve aferir-se tendo em atenção se tal “implica ou não uma violação do princípio da igualdade de tratamento relativamente aos outros operadores que efectuam as mesmas prestações em situações comparáveis””.

Como se refere no ponto 7. das recomendações aos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais (2012/C 338/01), do TJUE³:

“o papel do Tribunal no âmbito de um processo prejudicial consiste em interpretar o direito da União ou pronunciar-se sobre a sua validade, e não em aplicar este direito à situação de facto subjacente ao processo principal. Esse papel incumbe ao juiz nacional e, por isso, não compete ao Tribunal pronunciar-se sobre questões de facto suscitadas no âmbito do litígio no processo principal nem sobre eventuais divergências de opinião quanto à interpretação ou à aplicação das regras de direito nacional”.

Mais se recorda, no ponto 12. daquelas mesmas recomendações que o reenvio prejudicial para o referido Tribunal, não se deverá dar quando:

- i. já exista jurisprudência na matéria (e quando o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicar essa jurisprudência ao caso concreto); ou
- ii. quando o modo correto de interpretar a regra jurídica em causa seja inequívoco.

Consequentemente, continua-se no ponto 13., “um órgão jurisdicional nacional pode, designadamente quando se considere suficientemente esclarecido pela jurisprudência do Tribunal, decidir ele próprio da interpretação correta do direito da União e da sua aplicação à situação factual de que conhece”.

Por fim, conforme consta do ponto 18. das mesmas recomendações, “O órgão jurisdicional nacional pode apresentar ao Tribunal um pedido de decisão prejudicial, a

² Cfr. neste sentido Ac. do STA de 23-09-2015, proferido no processo 01034/11.

³ Disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:338:0001:0006:PT:PDF>.

partir do momento em que considere que uma decisão sobre a interpretação ou a validade é necessária para proferir a sua decisão.”.

No caso, não se considera que uma decisão sobre a interpretação das normas comunitárias seja necessária para proferir a sua decisão, notando-se que, de resto, a segunda das questões formuladas pela Requerida não tem correspondência na factualidade apurada, uma vez que a Requerente, no caso, não opera “*em parte proporcionalmente minoritária, (...) em condições normais de mercado*”, mas antes em parte maioritária.

Por outro lado, e como se verá infra, entende-se que a Jurisprudência disponível do TJUE esclarece suficientemente, em termos de se poder decidir da interpretação correcta do direito da União e da sua aplicação à situação factual de que se conhece.

Este tem sido, de resto, o entendimento dos Tribunais Arbitrais que têm abordado a mesma questão, podendo ver-se, nesse sentido, o referido nos processos arbitrais 227/2015T e 341/2015T⁴, a cujos fundamentos aqui se adere.

Deste modo, e pelo exposto, indefere-se o requerido pedido de reenvio prejudicial.

ii. do fundo da causa

Aqui chegados, cabe a este Tribunal arbitral verificar sobre a legalidade das liquidações de IVA impugnadas, acima identificadas.

Estando em causa correcções com três tipos de fundamentos distintos, a saber:

- a. as correcções efetuadas pela AT, no montante de € 643.601,86, ao IVA deduzido pela Requerente nos diversos períodos de Abril de 2014 a Março de 2016;
- b. a correcção no valor de € 94.748,27 respeitante à regularização do IVA relativo a activos fixos móveis, relativa ao período de Dezembro de 2014;
- c. a correcção respeitante à regularização do IVA relativo aos períodos de Abril a Junho de 2016;

passar-se-á à apreciação de cada uma delas, separadamente.

*

a.

Relativamente à correcção respeitante a IVA indevidamente deduzido nas aquisições de bens e serviços afectos à actividade de prestação de serviços médicos, no montante de € 643.601,86, nos períodos de Abril de 2014 a Março de 2016, funda-a, em suma, a AT no entendimento de que *“as entidades privadas que celebrem acordos ou convénios com o Serviço Nacional de Saúde ou com os seus respetivos subsistemas, se encontram integradas no sistema nacional de saúde (prestando serviços em condições sociais análogas às pessoas coletivas de direito público), não podendo, deste modo, renunciar à isenção de imposto a partir do momento em que celebram tais convenções”*, e que *“o conceito de “sistema nacional de saúde” (SNS) abrange as entidades públicas integradas no SNS, bem como as entidades privadas que, nos termos da lei vigente, tivessem celebrado acordos ou convénios com o SNS ou com um dos subsistemas de saúde pública para prestação de cuidados de saúde”*, pelo que, como a Requerente *“celebrou, em 24 de setembro de 2013, uma convenção com a C... (...) e em 28 de fevereiro de 2014, uma convenção com a D... (D...)”* e não poderia, a partir daquele momento, estar enquadrada no *“regime normal de IVA no que respeita à atividade de prestação de cuidados de saúde às referidas entidades”*.

Normativamente, assenta a correcção ora em apreço nos artigos 9.º e 12.º do CIVA aplicável (redacção anterior à Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março), que dispõem que:

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: (...)

⁴ Disponíveis em www.caad.org.pt.

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 noutro 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.

As referidas normas têm correspondência no artigo 132.º da Directiva n.º 2006/112/CE, de 28-11-2006 (Directiva IVA), que dispõe:

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; (...)

A alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA permite apenas a renúncia à isenção das entidades isentas enquadradas no n.º 2 do artigo 9.º desse mesmo Código, enquadramento esse que é expressamente reconhecido à Requerente no RIT (cfr. p. 11).

A Autoridade Tributária e Aduaneira, entende, como se viu, que a Requerente integra o Sistema Nacional de Saúde e opera em condições análogas às de um organismo

público, pelo que lhe estaria vedada a renúncia à isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA.

No que diz respeito à questão relativa ao sentido da referência, no artigo 12.º, n.º1, alínea b), do CIVA, a “*sistema nacional de saúde*”, e mais concretamente se esta deve ser equiparada à noção de Serviço Nacional Saúde, contida em legislação específica e própria da área em causa, foi a mesma já objecto de profunda e detalhada análise no âmbito dos processos arbitrais 278/2013T, 227/2015T e 341/2015T⁵, onde se concluiu que “O termo “sistema nacional de saúde”, constante do artigo 12.º, n.º 1, do CIVA tem de interpretar-se de acordo com o critério imposto pelas normas aplicáveis da Directiva IVA”, ou seja, como reportando-se a “estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas (...), que efectuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas” em condições sociais análogas às que vigoram para as operações asseguradas por organismos de direito público.

Esta questão, no entanto, acaba por ser, *in casu*, de importância lateral, já que, como resulta do RIT, as correcções operadas pela AT, e ora em apreço, se fundam, directamente, no entendimento de que o que verdadeiramente releva, para efeitos de aferição da possibilidade, ou não, de renúncia à isenção nos termos da norma do artigo 12.º, n.º1, alínea b), do CIVA, aplicável, é a prestação, ou não, dos serviços em causa em condições análogas às das pessoas colectivas de direito público, conforme se pode constatar, para além do mais, de fls. 12 do RIT, onde se lê que: “*O âmbito da aplicação da renúncia depende, então, da natureza dos sujeitos passivos, ou seja, **aplica-se estritamente àqueles que não sejam organismos de direito público ou que, não tendo essa natureza, não exerçam a sua atividade em condições sociais análogas.***”, bem como de fls. 13 e 14, onde se lê que “*É entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que as entidades que celebrem acordos ou convénios com o Serviço Nacional de Saúde ou com os seus respetivos subsistemas, se encontram integradas no sistema nacional de saúde **(prestando serviços em condições sociais análogas às pessoas coletivas de direito público)***”⁶.

⁵ Disponível em www.caad.org.pt.

⁶ Sublinhados nossos.

Assim, e tendo em conta o entendimento jurisprudencial, largamente consensual, de que, como se escreveu no Ac. do STA de 23-09-2015, proferido no processo 0134/11⁷, “*É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional de IVA que deve aferir-se a legalidade desse acto tributário.*”, a questão primordial passa a ser a de saber se, por força das convenções celebradas com a C... e com a D... (D...), deve a ora Requerente considerar-se como uma instituição privada integrada no “*sistema nacional de saúde*”, nos termos e para os efeitos do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, aplicável, conforme foi entendimento da AT no acto objecto da presente acção arbitral.

Com efeito, a AT não põe em causa que a renúncia se aplique às entidades que não sejam organismos de direito público e que não exerçam a sua actividade em condições análogas, aceitando, expressamente, como se viu, que estão abrangidas no âmbito da renúncia as entidades que não sejam de direito público e que não exerçam a sua actividade em condições análogas àquelas.

Deste modo, em ordem a aferir da legalidade da correcção *sub iudice*, incumbe a este Tribunal aferir se a Requerente opera, ou não, em condições análogas às dos entes públicos, designadamente por ter convénios celebrados com as entidades acima referidas.

Reconhecendo-se que a natureza pública ou privada do financiamento da actividade do operador que pretende exercer o direito à renúncia à isenção em causa, poderá constituir um indício de que a entidade exerce a sua actividade em “condições análogas” às que vigoram para os hospitais públicos, o certo é, por um lado, no caso, nem sequer a maioria da facturação da Requerente provém de receitas relativas ao convénio com a C... e com D..., e, por outro, a verificação de um índice, entre outros, *de per si*, nunca permitiria, sem mais, como seria o caso, concluir pela analogia de condições pressuposta pela norma do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, já que, para além do financiamento, as entidades públicas actuam num quadro caracterizado por constrangimentos (como, por exemplo, controle orçamental, vinculações de contratação pública) e prerrogativas (como, por exemplo, autoridade própria de entes de direito público, garantias próprias do envolvimento estatal) específicos, que sempre seria necessário ponderar e aferir no sentido de demonstrar a pretendida analogia nas condições do exercício de actividade.

⁷ Disponível em www.dgsi.pt.

Este entendimento não acarreta qualquer violação do princípio da neutralidade do IVA, ao contrário do sugerido pela AT (cfr. ponto 89.º da Resposta).

Assim, e desde logo, tal questão apenas se poderia validamente formular, se, e na medida, em que se verificasse que a Requerente exercia, efectivamente, a sua actividade em condições análogas às das entidades públicas detentoras de estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, o que, como se viu, não se encontra demonstrado.

Por outro lado, as entidades públicas em questão não operam, sob qualquer forma, num quadro de concorrência, uma vez que se tratam, por definição, de entidades economicamente deficitárias, já que são instituídas em execução do comando constitucional contido no artigo 64.º da CRP, segundo o qual *“todos têm direito à protecção da saúde”*, sendo este direito realizado *“através de um serviço nacional de saúde universal e geral, (...) tendencialmente gratuito”*, *“incumb[ido] prioritariamente ao Estado”*.

Ou seja, dito de outro modo, as *“as entidades públicas integradas no Serviço Nacional de Saúde”*, privadas do direito de renúncia à isenção, e relativamente às quais se deve aferir a analogia de condições de exercício da actividade, não visam, por natureza, assegurar o seu financiamento por meio do pagamento por terceiros dos serviços que prestam, já que, por imposição legal, esse serviço deve ser tendencialmente gratuito, o que é, evidentemente, incompatível com a operação em regime concorrencial.

Dito ainda doutro modo: sendo a disponibilização de um serviço público de saúde pelo Estado, por meio das entidades públicas que o prestam, um encargo para o Estado, a prestação de tais serviços é incompatível com a operação em ambiente concorrencial, uma vez que, logicamente, quanto maior o volume de serviços prestados, maior é o encargo, e não o lucro, como é natural num mercado de concorrência, pelo que, do lado da entidade pública nunca se poderá verificar uma violação do princípio da neutralidade, por distorção da concorrência⁸.

⁸ A situação poderá ser diferente do lado do operador privado, aplicando-se aí as considerações do Acórdão The Rank Group (processos C-259/10 e C-260/10), citado pela Requerida na sua Resposta. Em todo o caso, sempre se dirá que situações como aquela contra a qual a AT veementemente se insurge acabam por ser de alguma forma comuns, não sendo necessário ir mais longe do que verificar que a arbitragem, que actua em concorrência directa com os Tribunais estaduais, tem os seus serviços obrigatoriamente sujeitos a IVA, e sem possibilidade de renúncia, enquanto que aqueles prestam os seus serviços isentos de IVA.

Refira-se ainda que no caso não se verifica a assunção pelo Estado, ainda que de forma parcial, dos custos com a prestação de cuidados de saúde prestados por estas entidades privadas, na medida em que aquilo que é participado no quadro dos convénios em questão não é o custo com a prestação de cuidados de saúde prestados por estas entidades privadas, mas a contraprestação que é devida pelos utentes dos serviços de saúde prestados, ao prestador privado. Ou seja, e em suma, quem é participado é o beneficiário dos convénios, destinatário dos serviços prestados (como contrapartida das participações que suporta, ou suportou, para aquele serviço), e não a entidade prestadora.

Acresce, ainda, que a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, que alterou a norma supra analisada, passando a mesma a referir que “Podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações: (...) b) Os sujeitos passivos referidos no n.º 2) do art.º 9.º, que não sejam pessoas colectivas de direito público, relativamente às prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas, que não decorram de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respetiva lei de bases;”, não teve carácter interpretativo, ao contrário do que tem sido prática recorrente recente, o que indicia, de forma suficientemente clara, que o legislador teve noção que, anteriormente à entrada em vigor da alteração por si efectivada, não se continha tal sentido na letra da lei.

Assim, e em suma, não se encontrando devidamente demonstrado que a Requerente presta os seus serviços em condições análogas às entidades públicas detentoras de estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, haverá que considerar que as correcções ora em análise enfermam de erro nos pressupostos de facto, e conseqüente erro na aplicação do Direito, devendo, como tal, ser anuladas, procedendo o pedido arbitral nesta parte.

b.

No que diz respeito às correcções no valor de € 94.748,27, respeitantes à regularização do IVA relativo a activos fixos móveis, relativa ao período de Dezembro de 2014, assentam no entendimento de que a Requerente deixou de reunir as condições para

manter a renúncia à isenção, nos termos acima analisados, sendo esta correcção, decorrente da anterior.

Esta correcção compõe-se de duas operações.

Uma primeira operação consiste na correcção do próprio valor do IVA dedutível referente a activos fixos móveis, considerando a AT que uma parte do IVA deduzido não diz respeito a activos fixos móveis mas a prestações de serviços, originando as correcções que constam da tabela seguinte.

Ano	Coluna 1	Coluna 2	Coluna 3
	IVA deduzido como correspondendo a ativos fixos	IVA que a AT considera corresponder a ativos fixos	IVA que a AT considera corresponder a prestações de serviços
2012	264.002,92	250.854,04	13.148,88
2013	105.803,05	81.895,94	23.907,11

Em seguida, a Autoridade Tributária efectua uma correcção aos valores da Coluna 2, que consiste no seguinte:

- a. A Autoridade Tributária começa por dividir esses valores em quotas de um quinto;
- b. Seguidamente, considera a AT que a Requerente podia deduzir duas quotas (dois quintos) do IVA suportado no ano 2012, quotas que corresponderiam aos anos 2012 e 2013;
- c. Depois considera que a Requerente podia deduzir uma quota (um quinto) do IVA suportado no ano 2013, quota correspondente ao ano 2013.

As referidas correcções foram efectuadas com base no artigo 24.º, n.º 1, do CIVA, que se refere a bens de utilização mista, ie, bens que são utilizados em actividades isentas e não isentas.

Como se refere no RIT, entendeu-se aí que *“Pela alteração ocorrida ao regime de tributação de IVA (passou do regime normal para o regime de isenção), em obediência ao n.º 1 do art.º 24.º do CIVA, deve o sujeito passivo regularizar a favor do Estado, 3/5 do imposto deduzido no ano de 2012 e 4/5 do imposto deduzido no ano de 2013, respeitante a bens do ativo fixo tangível de bens não imóveis.”*

Ora, conforme se concluiu atrás, não ficou demonstrado que a Requerente actuasse em condições análogas às entidades públicas detentoras de estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, pelo que desfalecendo os pressupostos em que AT assentou a desconsideração da renúncia à isenção de IVA oportunamente exercida pela Requerente, claudicam, igualmente, os pressupostos para considerar que aquela *“passou do regime normal para o regime de isenção”*.

Assim, e pelo exposto, haverá que considerar que as correcções ora em análise enfermam também de erro nos pressupostos de facto, e conseqüente erro na aplicação do Direito, devendo, como tal, ser anuladas, procedendo o pedido arbitral nesta parte.

c.

No que respeita à correcção relativa à regularização do IVA relativo aos períodos de Abril a Junho de 2016, a mesma assenta, em primeiro lugar, na circunstância, consensual entre Requerente e Requerida, de que, a partir de Abril de 2016, a Requerente passou a ser um sujeito passivo misto, praticando operações isentas e não isentas.

Com efeito, a já referida Lei n.º 7-A/2016, de 30-03, entrada em vigor em 31-03-2016, deu nova redação à al. b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, que, como se viu, passou a prescrever que:

“Os sujeitos passivos referidos no n.º 2) do artigo 9.º, que não sejam pessoas coletivas de direito público, relativamente às prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas, que não decorram de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respetiva lei de bases;”

Assim, desde 31 de Março de 2016 que a Requerente não tem a faculdade de renunciar à isenção, quanto às transacções que realiza ao abrigo de acordos com entidades públicas (C... e D...), mantendo tal possibilidade quanto às restantes.

Desde a referida data, a Requerente passou a ser um sujeito passivo misto, nos termos e para os efeitos do artigo 23.º do CIVA, havendo que calcular, nos termos desse preceito, a percentagem de operações que conferem direito à dedução e daquelas que o não dão.

A Autoridade Tributária procedeu a tal operação e calculou que a percentagem dos actos médicos praticados no âmbito da atividade sujeita se cifrou em 71,4%.

Tal percentagem foi calculada com base no número de actos médicos praticados ao abrigo de acordos com a D... e a C..., por um lado, e o número de actos médicos praticados fora do âmbito de tais acordos.

A Requerente, por seu lado, sustenta que o artigo 23.º, n.º 1, do CIVA não manda atender ao número de actos mas ao montante monetário das transacções praticadas nas actividades isentas e nas não isentas.

Vejamos então.

Dispõe o artigo 23.º, n.º 1, al. b), do CIVA, na redacção dada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, que:

1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo:

b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, 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.

Por sua vez, o n.º 4 do mesmo preceito passou a dispor que:

4 - A percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento.

Ressalvado o respeito devido a outros entendimentos, considera-se que a aplicação do disposto na al. b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA transcrito, com o sentido com que a Autoridade Tributária o aplica carece de suporte legal, pois o termo “montante da operações” não tem o significado de “número de operações”, como considerou aquela Autoridade, mas de “valor monetário das operações”.

Se alguma dúvida houvesse, haveria que lançar mão do significado dos termos usados no actual artigo 174.º da Directiva IVA. Com efeito, uma vez que na versão portuguesa, os termos usados são coincidentes com os da lei nacional, o recurso a outras versões da Directiva contribuirá para o esclarecimento do seu sentido.

Ora, na versão inglesa, a redacção do preceito não deixa qualquer dúvida de que a percentagem é calculada com base no valor monetário das transacções e não com base no número de transacções:

1. The deductible proportion shall be made up of a fraction comprising the following amounts:

(a) as numerator, the total amount, exclusive of VAT, of turnover per year attributable to transactions in respect of which VAT is deductible pursuant to Articles 168 and 169;

(b) as denominator, the total amount, exclusive of VAT, of turnover per year attributable to transactions included in the numerator and to transactions in respect of which VAT is not deductible.

Conclui-se, assim, que a correcção efetuada pela Requerida, no que diz respeito à aplicação, aos meses de Abril a Junho de 2016, do método de imputação estabelecido no artigo 23.º do CIVA é ilegal por erro nos pressupostos de direito, devendo, por isso, também ela ser anulada.

A Requerente peticiona também o reconhecimento do direito a indemnização por custos sofridos com a garantia prestada.

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 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, conforme resulta expressamente da alínea b) do artigo 24.º do RJAT.

No mesmo preceito *“o legislador deixou claro que os efeitos aí previstos são “sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código do Procedimento e do Processo Tributário”. Considera-se a este propósito que o legislador aqui se está a referir a todos os efeitos que decorram do CPPT, para o sujeito passivo, e que são aplicáveis após a consolidação na ordem jurídica de uma determinada situação jurídico-fiscal, decorrente de uma decisão definitiva seja ela graciosa ou judicial.”*⁹

Não obstante o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação, pode nele ser proferida condenação da Administração Tributária no pagamento de indemnização por garantia indevida, conforme resulta do artigo 171.º do CPPT.

Como se referiu na decisão proferida no Processo n.º 28/2013-T¹⁰ “é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no

⁹ Carla Castelo Trindade – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – Anotado, Coimbra, 2016, pág. 122.

¹⁰ Disponível em www.caad.org.pt.

pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação. O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido art. 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.”

Conclui-se, assim, que este Tribunal é competente para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

- “1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.
2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.
3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.
4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

No caso em apreço, é manifesto que o erro que padecem os actos de liquidação é imputável à Entidade Requerida pois as liquidações foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Tem, por isso, a Requerente direito a indemnização pela garantia prestada, com referência ao valor cuja anulação foi determinada e não se encontra ainda pago.

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Clotilde Celorico Palma)

O Árbitro Vogal

(Nina Aguiar)