

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 629/2017-T

**Tema: IVA – Renúncia à isenção - Atividades de Medicina Dentária e Odontologia
- Indemnização por garantia indevida.**

Acórdão Arbitral

Os árbitros Fernanda Maças (árbitro presidente), Ana Teixeira de Sousa e Suzana Fernandes Costa, (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 14-02-2018, acordam no seguinte:

1. **RELATÓRIO**

A..., S.A., com sede na ..., n.º..., ...– Salas ... a ..., ...-... Porto, com o Número de Identificação de Pessoa Coletiva..., integrada no Serviço de Finanças do Porto – ... (doravante “Requerente”), na qualidade de sociedade incorporante, na sequência de uma operação de fusão por incorporação, das sociedades «B..., C..., Lda.», titular do NIPC..., «D... Lda.», titular do NIPC..., «E... Lda.», titular do NIPC..., e «F... Lda.», titular do NIPC..., veio, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 10º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, em conjugação com a alínea a) do artigo 99º e as alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 102º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) apresentar pedido de constituição de tribunal arbitral coletivo e de pronúncia arbitral, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 30-11-2017 pela Requerente nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 30-11-2018.

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 os árbitros do tribunal arbitral coletivo que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 23-01-2018, 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 14-02-2018.

O pedido de pronúncia arbitral é apresentado, tendo em vista, a título principal, a declaração de ilegalidade das liquidações de IVA *infra*, por vício de violação da lei.

A Requerente suscita duas questões prévias.

A primeira questão prévia respeita à legitimidade da Requerente.

A Requerente, na sequência de uma operação de fusão registada a 22 de Dezembro de 2016, conforme resulta da Inscrição 12 AP... /... da certidão comercial permanente, incorporou na sua esfera as seguintes sociedades (doravante designadas, abreviadamente, como “Sociedades Incorporadas”):

- a) «B..., Lda.», titular do NIPC...;
- b) «D...», titular do NIPC...;
- c) «E...», titular do NIPC...; e
- d) «F...», titular do NIPC... .

Tendo-lhes sucedido em todos os direitos e obrigações.

A Requerente é, portanto, a legítima entidade para reagir contra a legalidade da totalidade das liquidações *infra* identificadas, emitidas às Sociedades Incorporadas.

O segundo ponto prévio respeita ao não pagamento das liquidações emitidas e prestação de garantia.

A Requerente optou por não pagar as liquidações emitidas.

A Requerente dirigiu-se à AT demonstrando o interesse em suspender as execuções (e, bem assim, solicitando a respetiva apensação de todos os processos executivos), através de prestação de uma só garantia sob a forma de Fiança, tendo a AT solicitado, através de ofício, que fossem, ao invés, apresentadas quatro garantias – quatro fianças, uma por cada uma das Sociedades.

A Requerente pretende que, se as referidas fianças forem aceites, que o tribunal condene a requerida a proceder ao pagamento da indemnização prevista nos artigos 171.º do CPPT e 53.º da LGT, caso venha a ser julgada indevida a garantia prestada.

Se as referidas fianças não forem aceites e for solicitada outro tipo de garantia, mantém o pedido enunciado no ponto anterior.

Finalmente, na eventualidade de vir a Requerente a efetuar o pagamento do imposto ou parte dele pede que seja reconhecido o direito aos juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento imposto, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT e, bem assim, artigo 61.º do CPPT.

A Requerente pretende a anulação das seguintes liquidações de IVA:

Quanto à B... as seguintes liquidações adicionais de IVA, referentes aos anos de 2013 a 2016:

| | Tipo | N.º demonstração de acerto de contas / de liquidação | Período | Valor a pagar | Data Liquidação | Data Lim. Pag. |
|-------------|------|--|---------|---------------|-----------------|----------------|
| 2013 | IVA | ... | 201303T | 8.395,45 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201303T | 1.392,95 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201306T | 11.770,01 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201306T | 1.832,89 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201309T | 10.475,26 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201309T | 1.526,80 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201312T | 17.205,73 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201312T | 2.330,55 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| 2014 | IVA | ... | 201403T | 18.244,37 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201403T | 2.295,29 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201406T | 17.301,73 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201406T | 1.998,46 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201409T | 15.549,37 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201409T | 1.640,98 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201412T | 10.242,50 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201412T | 978,79 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |

| | | | | | | |
|-------------|---------|-----|---------|-------------|------------|------------|
| 2015 | IVA | ... | 201503T | 8.181,16 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201503T | 702,90 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201506T | 19.563,55 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201506T | 1.479,32 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201509T | 21.371,45 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201509T | 1.402,90 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201512T | 19.633,66 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201512T | 1.093,03 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| 2016 | IVA | ... | 201603T | 18.063,31 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201603T | 825,46 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201606T | 19.375,60 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201606T | 690,08 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201609T | 20.802,12 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201609T | 533,44 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201612T | 20.493,41 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC e JM | ... | | 437,84 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |

| | |
|------------------|---------------------|
| TOTAL IVA | 256.668,68 € |
| TOTAL JC | 21.161,68 € |
| TOTAL | 277.830,36 € |

Quanto à D... as seguintes liquidações adicionais de IVA, referentes aos anos de 2013 a 2016:

| | Tipo | N.º demonstração de acerto de contas / de liquidação | Período | Valor a pagar | Data Liquidação | Data Lim. Pag. |
|-------------|------|--|---------|---------------|-----------------|----------------|
| 2013 | IVA | ... | 201303T | 13.449,12 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201303T | 2.229,97 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201306T | 22.013,10 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201306T | 1.716,97 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201309T | 18.035,60 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201309T | 1.590,95 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201312T | 9.419,96 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201312T | 1.274,92 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| 2014 | IVA | ... | 201403T | 7.201,36 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201403T | 905,20 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201406T | 25.753,46 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201406T | 428,97 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201409T | 3.352,45 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201409T | 353,43 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201412T | 5.117,22 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201412T | 488,44 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |

| | | | | | | |
|-------------|---------|-----|---------|-------------|------------|------------|
| 2015 | IVA | ... | 201503T | 4.462,25 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201503T | 382,89 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201506T | 6.558,46 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201506T | 495,20 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201509T | 4.187,50 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201509T | 274,44 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201512T | 10.198,14 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201512T | 566,62 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| 2016 | IVA | ... | 201603T | 7.771,87 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201603T | 354,31 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201606T | 6.799,52 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201606T | 241,42 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201609T | 7.707,02 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201609T | 196,79 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201612T | 7.362,46 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC e JM | ... | | 157,50 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |

| | |
|------------------|---------------------|
| TOTAL IVA | 159.389,49 € |
| TOTAL JC | 11.658,02 € |
| TOTAL | 171.047,51 € |

Quanto à E... as seguintes liquidações adicionais de IVA, referentes aos anos de 2013 a 2016:

| | Tipo | N.º demonstração de acerto de contas / de liquidação | Período | Valor a pagar | Data Liquidação | Data Lim. Pag. |
|-------------|------|--|----------------|-----------------|-----------------|-------------------|
| 2013 | IVA | ... | 201303T | 3.858,42 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201303T | 521,64 € | | 02-11-2017 |
| | JC | ... | 201303T | 640,18 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201303T | 86,54 € | | 02-11-2017 |
| | IVA | ... | 201306T | 5.267,94 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201306T | 820,35 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201309T | 4.365,90 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201309T | 636,34 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| 2014 | IVA | ... | 201312T | 5.309,86 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201312T | 719,23 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201403T | 5.362,53 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201403T | 674,65 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201406T | 2.339,44 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201406T | 270,22 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201409T | 13.839,56 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201409T | 273,56 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |

| | | | | | | |
|-------------|-----|-----|---------|------------|------------|------------|
| 2015 | IVA | ... | 201412T | 2.719,75 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201412T | 259,90 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201503T | 3.464,41 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201503T | 297,65 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201506T | 2.775,22 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201506T | 209,85 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201509T | 3.265,11 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201509T | 214,33 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| 2016 | IVA | ... | 201512T | 3.417,33 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201512T | 190,24 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201603T | 3.084,21 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201603T | 140,94 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201606T | 1.542,46 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201606T | 54,93 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201612T | 101,04 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |

| | |
|------------------|--------------------|
| TOTAL IVA | 61.234,82 € |
| TOTAL JC | 5.488,91 € |
| TOTAL | 66.723,73 € |

Quanto à F... as seguintes liquidações adicionais de IVA, referentes aos anos de 2013 a 2016:

| | Tipo | N.º demonstração de acerto de contas / de liquidação | Período | Valor a pagar | Data Liquidação | Data Lim. Pag. |
|-------------|------|--|---------|---------------|-----------------|----------------|
| 2013 | IVA | ... | 201303T | 7.034,58 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201303T | 1.165,61 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201306T | 6.566,75 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201306T | 1.021,17 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201309T | 6.459,08 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201309T | 940,01 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201312T | 6.755,54 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201312T | 913,57 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| 2014 | IVA | ... | 201403T | 5.431,93 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201403T | 682,19 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201406T | 7.113,43 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201406T | 820,09 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201409T | 6.474,24 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201409T | 681,83 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201412T | 7.469,83 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201412T | 712,19 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |

| | | | | | | |
|-------------|---------|-----|---------|-------------|------------|------------|
| 2015 | IVA | ... | 201503T | 5.364,20 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201503T | 459,70 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201506T | 9.130,61 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201506T | 688,42 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201509T | 6.820,35 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201509T | 446,21 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201512T | 9.025,02 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201512T | 500,45 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| 2016 | IVA | ... | 201603T | 6.568,80 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201603T | 298,74 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201606T | 10.320,03 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201606T | 365,30 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201609T | 8.802,09 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC | ... | 201609T | 223,79 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | IVA | ... | 201612T | 9.031,25 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |
| | JC e JM | ... | | 193,45 € | 15-08-2017 | 16-10-2017 |

| | |
|------------------|---------------------|
| TOTAL IVA | 118.367,73 € |
| TOTAL JC | 10.112,72 € |
| TOTAL | 128.480,45 € |

Os atos tributários em apreço resultam de inspeções tributárias levadas a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da AT aos anos de 2013 a 2016, as quais culminaram com a notificação do respetivo Relatório de Inspeção Tributária.

A Requerente vem pedir a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários identificados nos artigos 44º, 51º, 58º e 65º do pedido arbitral, referentes aos períodos de imposto dos anos de 2013 a 2016, argumentando que a interpretação da lei realizada pela requerida não é coerente, nem com o disposto no Código do IVA, nem com a legislação comunitária que enforma e harmoniza este imposto.

A Requerente fundamenta o pedido nos seguintes termos:

- a) As isenções do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) são as isenções simples, incompletas, parciais ou que não conferem direito à dedução do IVA suportado
- b) De uma forma geral, não é possível renunciar às isenções previstas no artigo 9.º do Código do IVA, sendo os casos em que tal se admite a exceção e correspondentes a situações, muito particulares e necessariamente tipificadas, expressamente previstas no artigo 12.º do Código do IVA.
- c) Uma das isenções que contempla a possibilidade da sua renúncia é, precisamente, a isenção relativa às prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde [Cfr. alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do código do IVA].
- d) Ora na fundamentação relativa às entidades incorporadas na Requerente, a AT entende que o sujeito passivo não poderia renunciar à isenção do IVA, por inexistência de norma legal que o permitisse fazer, porquanto *“a renúncia à isenção prevista na alínea b do n.º 1 do art.º 12.º do CIVA só se aplica à isenção do n.º 2 do n.º 2 do art.º 9.º do CIVA”* e não à isenção do n.º 1 do mesmo preceito, onde alegadamente a Sociedade Incorporada estará enquadrada.
- e) Defende a AT que *“a aplicação do n.º 2 do mesmo normativo [referindo-se ao artigo 9.º do CIVA] depende de verificação da exigência/condição de as prestações de assistência médica terem de ser efetuadas em meio hospitalar, e do entendimento de que tais prestações de serviços devem poder ser acompanhadas, quando necessário, da possibilidade de internamento”*.
- f) A questão levantada pelos SIT foi a de saber se as Sociedades Incorporadas pela Requerente, enquanto clínicas que prestam serviços de saúde em regime de ambulatório, i.e., sem possibilidade de internamento/hospitalização, estariam abrangidas pela isenção prevista no n.º 2 ou na isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.

- g) Sendo que a isenção prevista no n.º 2 do artigo 9.º do CIVA permite a renúncia à isenção e a isenção prevista no n.º 1 do mesmo artigo não permite.
- h) Pugna a Requerente pelo entendimento que enquanto clínica que presta serviço de saúde em regime ambulatorio, estaria abrangida pela isenção prevista no n.º 2 do artigo 9º do CIVA;
- i) Que por tal facto lhe era permitido a renúncia à isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 12º do CIVA;
- j) Procede a Requerente ao longo do seu pedido de pronúncia arbitral a várias considerações acerca da interpretação a conferir aos artigos 9º e 12º do CIVA, reiterando, em posição dissonante da veiculada pela AT, o seu enquadramento na situação de isenção contemplada pelo n.º 2 do artigo 9º do CIVA a permitir a renúncia à mesma prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 12º do mesmo compêndio normativo;
- k) A fundamentar o seu pedido, a Requerente procedeu à junção de um parecer sobre a questão da renúncia à isenção do IVA;

Pugna a Requerente, como se extrai do seu pedido:

- a. pela declaração de ilegalidade das liquidações subjacentes,
- b. pela indemnização prevista nos artigos 171.º do CPPT e 53.º da LGT, caso venha a ser julgada indevida a garantia que eventualmente venha a ser prestada bem como
- c. pelo o direito a juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento imposto, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT e, bem assim, 61.º do CPPT, caso venha a totalidade ou parte do imposto a ser pago na pendência do presente pedido de pronúncia arbitral.

Na sua resposta de 20-03-2018 a Requerida vem argumentar o seguinte:

Quanto ao mérito, a Requerida argumenta, entre o mais, que estando a atividade de Medicina Dentária e Odontologia, enquadrada no art. 9.º, n.º1, não subsiste a possibilidade de renúncia ao abrigo da alínea b) do n.º1 do art. 12.º do Código do IVA, pelo facto de esta apenas ser aplicável a sujeitos passivos isentos nos termos do n.º 2 do art. 9.º do IVA.

Segundo a Requerida, a isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA opera independentemente da natureza jurídica do prestador de serviços, nomeadamente, do facto de se tratar de uma pessoa singular ou coletiva uma vez que aquela isenção tem por base a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro (que reformulou a Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio, vulgarmente denominada Sexta Diretiva).

A este propósito cita o Acórdão do TJUE, de 06.11.2003, processo n.º C-45/01, onde se pode ler:

“Uma vez que a isenção referida no artigo 13º, A, nº 1, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388 não depende da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas nele mencionadas, os tratamentos psicoterápicos prestados por uma fundação de direito privado, através de psicoterapeutas empregados por esta, podem beneficiar da referida isenção.”

Para a AT o que está em causa, neste caso, é a prestação de serviços na área da Medicina Dentária e Odontologia, que devem estar isentos, atenta a finalidade dessa isenção, que é a de garantir o benefício desse serviço, independentemente da natureza jurídica do prestador do serviço.

Pelo que, atentos os mais elementares princípios de interpretação das leis e atento o cumprimento estrito do princípio da neutralidade, não é possível permitir a renúncia à isenção de pessoas coletivas que exercem uma determinada atividade e se a mesma for exercida por uma pessoa singular tal não lhe é facultado.

Por outro lado, argumenta a AT que *“a opção pela tributação das operações realizada pela Requerente só seria admissível caso as mesmas fossem enquadradas no âmbito do n.º 2 do art. 9.º do CIVA e a opção fosse previamente comunicada, mediante a entrega da declaração de início de atividade ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos, sempre a partir da data da sua apresentação”* considerando estar em causa *“uma condição formal enunciada pelo legislador como requisito essencial/fundamental para que o sujeito passivo possa optar pela tributação de determinadas operações”*, sustentando tal conclusão no Acórdão do TCA Sul de 21 de Maio de 2013, proferido no processo n.º 05235/11.

A Requerida sustenta assim que a opção pela tributação das operações realizada pela Requerente só seria admissível caso as mesmas fossem enquadradas no âmbito do n.º 2 do artigo 9º do Código do IVA e a opção fosse previamente comunicada, mediante a entrega da declaração de início de atividade ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos, sempre a partir da data da sua apresentação.

Por despacho de 21 de Março de 2018 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas, com carácter sucessivo, no prazo de 15 dias. Mais, foi estabelecido como prazo limite para a prolação do acórdão a data de 17 de Agosto de 2018.

A Requerente apresentou alegações em 10-04-2018 essencialmente citando uma lista de jurisprudência do CAAD nos processos 168/2015, 303/2015, 315/2015, 782/2015, 789/2015, 160/2016, 161/2016, 682/2016, todos eles decisivos a favor da tese sustentada pela Requerente.

A Requerida apresentou contra-alegações em 24-04-2018, questionando a unanimidade e alinhamento dessa jurisprudência, relativamente ao exercício do direito de renúncia à isenção das prestações de serviços de saúde, consagrada no artigo 12º do Código do IVA.

Refere que aguarda, há cerca de um ano, que o Tribunal Constitucional sobre esta matéria se pronuncie, o que demonstra que a questão não é tão simples como parece querer fazer valer a Requerente e a maior parte das decisões proferidas.

Não duvida que o regime da renúncia (constituindo uma faculdade) deverá ser cuidadosa e especificamente ponderado atento o quadro jurídico interno (consabidamente divergente do enquadramento comunitário), em detrimento de generalizações vãs que poderão colidir com a neutralidade do imposto.

Ora, se a atividade de prestação de serviços na área da Medicina Dentária e Odontologia, efetuada fora do meio hospitalar, está isenta de IVA, nos termos do artigo 9º nº 1 do Código do IVA, pelo que é insuscetível de renúncia, o princípio da neutralidade, fundamental no sistema comum de Imposto sobre o Valor Acrescentado – será completamente subvertido quando uns têm obrigatoriamente de ficar abrangidos pelo regime de isenção, encontrando-se em concorrência aberta (no sentido em que prestam o mesmo tipo de serviços) com aqueles que eventualmente lhe possam escapar através do mecanismo da renúncia.

2. SANEAMENTO

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 artº. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

As sociedades «B..., Lda.», titular do NIPC..., «D... Lda.», titular do NIPC..., «E... Lda.», titular do NIPC..., e «F...», titular do NIPC ... foram incorporada na A..., S.A., contribuinte N.º..., com sede na ..., n.º..., ..., Salas ... aPorto. Os efeitos da fusão por incorporação reportam-se à data 22.12.2016, como consta da Ap. .../... da certidão do registo comercial (Doc. 1 anexo à PI). Por força da mencionada operação de fusão por incorporação, a A... passou a assumir a qualidade de Requerente no presente processo, uma vez que ficou titular de todos os direitos e deveres da sociedade incorporada, designadamente perante a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O processo não enferma de nulidades.

3. MATÉRIA DE FACTO

3.1. Factos provados

- a. A Requerente, na sequência de uma operação de fusão registada a 22 de Dezembro de 2016, conforme resulta da Inscrição 12 AP... /... da certidão comercial permanente, incorporou na sua esfera as seguintes sociedades (doravante designadas, abreviadamente, como “Sociedades Incorporadas”):
 - a) «B..., Lda.», titular do NIPC...;
 - b) «D...», titular do NIPC...;
 - c) «E...», titular do NIPC...; e
 - d) «F...», titular do NIPC ... (Doc. 1 junto à PI);
- b. A Requerente desenvolve a atividade de prestação de cuidados médicos na especialidade Medicina Dentária (CAE 86230 — Atividades de Medicina dentária e odontologia;
- c. A AT procedeu quanto à B... à liquidação adicional de IVA, referentes aos anos de 2013 a 2016 no valor de Euros 277.830,68 correspondendo a liquidações adicionais de IVA no valor de Euros 256.668,68 e Euros 21.161,68 a juros compensatórios (Doc. 2 anexo à PI);
- d. A AT procedeu quanto à D... à liquidação adicional de IVA, referentes aos anos de 2013 a 2016 no valor de Euros 171.047,51 correspondendo a liquidações adicionais de IVA no valor de Euros 159.389,49 e Euros 11.658,02 a juros compensatórios (Doc. 3 anexo à PI);

- e. A AT procedeu quanto à E..., à liquidação adicional de IVA, referentes aos anos de 2013 a 2016 no valor de Euros 66.723,33 correspondendo a liquidações adicionais de IVA no valor de Euros 61.234,82 e Euros 5.488,91 a juros compensatórios (Doc. 4 anexo à PI);
- f. A AT procedeu quanto à F... Lda., à liquidação adicional de IVA, referentes aos anos de 2013 a 2016 no valor de Euros 128.480,45 correspondendo a liquidações adicionais de IVA no valor de Euros 118.367,73 e Euros 10.112,72 a juros compensatórios (Doc. 5 anexo à PI);
- g. Na declaração de início de atividade, em sede de IVA, as sociedades incorporadas na Requerente inscreveram-se no regime de isenção sem direito à dedução (Resposta da AT, conforme Relatórios da Inspeção);
- h. Para as quatro sociedades incorporadas na Requerente foi apresentada declaração de alterações de atividade em 2012, nos termos da qual a Requerente, formal e corretamente, renunciou à isenção do IVA (facto não contestado pela AT – Docs. 13, 15, 17 e 19);
- i. As liquidações adicionais de IVA efetuadas pela AT tiveram origem numa inspeção externa motivada por um pedido de reembolso de IVA pelas entidades incorporadas na Requerente (Docs. 13, 15, 17 e 19);
- j. A inspeção tributária externa à Requerente, de âmbito geral, incidiu sobre os exercícios de 2013 e de 2016;
- k. A Requerente optou por não proceder ao pagamento integral das liquidações adicionais de IVA e respetivos juros dentro do período voluntário de pagamento tendo sido, por conseguinte, instaurados os respetivos processos executivos (Docs. 6 a 9);
- l. A Requerente solicitou à AT a suspensão das execuções e apensação de todos os processos executivos através de prestação de uma só garantia sob a forma de Fiança (Doc. 10);

- m. Os referidos requerimentos foram enviados à AT em 21 de Novembro de 2017, estando a aguardar decisão quanto às fianças oferecidas (Doc. 12);

3.2. Factos não provados

Não ficou provado que a Requerente tenha procedido ao pagamento do imposto em causa, nem que tenha sido formalmente aceite a fiança a favor da AT.

3.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, no processo administrativo, e na posição assumida pelas partes e livremente apreciada pelo Tribunal.

4. QUANTO AO MÉRITO

4.1. FORMALIZAÇÃO DA RENÚNCIA À ISENÇÃO

Tal como consta da matéria de facto provada, as quatro sociedades incorporadas na Requerente apresentaram declaração de alterações de atividade em 2012, nos termos da qual, formal e corretamente, renunciaram à isenção do IVA. Este facto não foi contestado pela AT, e o mesmo consta dos relatórios de inspeção juntos ao pedido como documentos 13, 15, 17 e 19.

Ora, caso a AT considerasse que a opção pelo regime normal de IVA não estava em consonância com os requisitos formais impostos, teria obrigatoriamente de se pronunciar no prazo de 30 dias, sobre os elementos declarados (nos termos do artigo 35º n.º 3 do Código do IVA), assim como sobre quaisquer outros com interesse para a apreciação da situação, tal como se refere no acórdão do CAAD do processo n.º 681/2016-T.

Neste processo estava precisamente em causa a prestação de serviços de medicina dentaria e odontologia em estabelecimentos aberto ao publico, incluindo realização de consultas medicas e todo um conjunto de tratamento e/ou atos cirúrgicos no âmbito da medicina dentaria, bem como exames complementares de diagnostico, tais como radiografias.

Caso discordasse dos elementos declarados teria a AT também que notificar a Requerente, fixando os elementos cuja junção entendesse ser adequado, como impõe o n.º 4 do referido artigo 35.º do Código do IVA.

Assim, não tendo a AT notificado as sociedades incorporadas da sua discordância dos elementos declarados, só podemos concluir que os serviços de finanças não detetaram qualquer irregularidade no enquadramento da atividade das sociedades no regime normal de IVA.

Nestas condições, as sociedades incorporadas passaram a liquidar IVA em todas as operações efetuadas no âmbito da atividade desenvolvida, e proceder à dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços, de acordo com o enquadramento constante da declaração de alterações e aceite pela AT.

Sobre esta matéria cabe ainda referir que a situação descrita nos autos não é equivalente àquela em análise no acórdão do TCA Sul de 21 de Maio de 2013, processo n.º 05235/11, já que aqui o que estava em causa era o exercício de um conjunto de atividades diversas, algumas sujeitas e não isentas de IVA e outras isentas sem direito à dedução – e o sujeito passivo misto teria “assumido comportamento inadequado incapaz de possibilitar a afirmação, conscienciosa de ter agido como “sujeito passivo integral”.

Na situação em análise nestes autos, a Requerente manifestou a sua vontade de aplicação do regime normal do IVA na entrega da declaração de alterações.

O artigo 12.º n.º 2 do Código do IVA refere que o direito de opção é exercido mediante a entrega da declaração de início ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação.

Não tendo a AT discordado da renúncia à isenção de IVA operada pela Requerente, tem que considerar-se que esta renunciou à isenção de IVA, passando a liquidar IVA nos serviços prestados e a deduzir o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços.

4.2. ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE DA REQUERENTE E POSSIBILIDADE DE RENÚNCIA À ISENÇÃO DE IVA

A questão a decidir nos presentes autos foi já apreciada nos processos n.º 168/2015-T, 303/2015-T, 315/2015-T, 782/2015-T, 788/2015-T, 782/2015-T, 789/2015-T, 160/2016-T, 161/2016-T, 681/2016-T, todos do CAAD.

Importa assim decidir sobre o enquadramento da atividade da Requerente, em sede de IVA, e decidir se a mesma é suscetível de ficar abrangida pelo disposto no n.º 1 ou n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA (caso em que poderá haver renúncia à isenção de IVA).

Vejamus a legislação aplicável, designadamente os artigos 9.º e 12.º do Código do IVA.

O artigo 9.º n.º 1 e 2 do Código do IVA referem o seguinte:

“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;”*

E o artigo 12.º do Código do IVA prescreve por sua vez que:

“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”.

Estas isenções de IVA estão interligadas com o artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28-11-2006, que estabelece que:

1- Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...)

b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições 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;”

Por um lado, nos termos da referida alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA é permitida a renúncia à isenção de IVA por 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. E, por outro lado, prevê o n.º 2 do art.º 9.º do Código do IVA a isenção das prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares.

Assim, tem de concluir-se que a renúncia à isenção de IVA só seria possível caso a atividade desenvolvida pela Requerente fosse a de “prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares” e desde que a Requerente se enquadrasse no conceito de “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 estritamente conexas”.

No entendimento da AT os campos de aplicação das alíneas b) e c) do artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE correspondem aos campos de aplicação dos n.ºs 2) e 1), respetivamente, do artigo 9.º do CIVA. Conclui a AT que “estando a atividade de Medicina Dentária e Odontologia, enquadrada no artigo 9º nº 1, não subsiste a possibilidade de

renúncia ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, pelo facto de esta apenas ser aplicável a sujeitos passivos isentos nos termos do n.º 2 do artigo 9.º”.

Assim, para a AT, a atividade da Requerente encontra-se enquadrada no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA e não no n.º 1, e, conseqüentemente, não é possível renunciar à isenção de IVA.

E tal como se refere no acórdão do processo n.º 681/2016-T, o entendimento que a AT faz do Acórdão Kügler, já veio a ser esclarecido pelo TJUE, no Acórdão L.u.P. (de 08-06-2006, proferido no processo n.º C-106/05), posterior ao Acórdão Kügler.

No referido Acórdão L.u.P. refere-se que: “O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, (...) 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”.

Neste acórdão, o TJUE entendeu que: “uma vez que as análises clínicas são abrangidas, tendo em conta a sua finalidade terapêutica, pelo conceito de «assistência médica» previsto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta 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».

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

Com efeito, tal como refere a decisão do processo arbitral 168/2015-T «decorre da jurisprudência do TJUE que a isenção prevista na alínea b) do artigo 132.º abrange os

serviços prestados por entidades similares à Requerente, independentemente de a prestação ocorrer ou não em meio hospitalar, interpretação que está em manifesta sintonia com o texto desta norma, ao fazer referência à isenção das operações estreitamente relacionadas com a hospitalização e a assistência médica asseguradas aos «centros de assistência médica e de diagnóstico».

Assim, a conclusão a retirar, tal como consta do acórdão do CAAD acima referido (processo n.º 681/2016-T, é a seguinte: de acordo com a jurisprudência do TJUE, a isenção prevista na alínea b) do artigo 132.º abrange os serviços prestados pela Requerente de prestação de cuidados médicos na especialidade medicina dentária e odontologia, independentemente de a prestação ocorrer ou não em meio hospitalar.

Em relação ao enquadramento da atividade da Requerente no âmbito do CIVA, conclui-se como a decisões do CAAD anteriormente citadas, nos termos seguintes:

No que concerne ao artigo 9.º do CIVA, o texto do seu n.º 2) não fornece suporte explícito para a tese da defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que apenas a atividade exercida em meio hospitalar nele se enquadra e, designadamente, que está fora da sua previsão a prestação de serviços de análises clínicas e de diagnóstico conexos com atividades hospitalares. Na verdade, neste n.º 2) do artigo 9.º faz-se referência, para além dos estabelecimentos hospitalares, também a «clínicas, dispensários e similares».

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

Finalmente a referência a «similares», interpretada em consonância com a norma paralela da alínea c) do artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, que faz referência a «centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza», permite concluir que caberão também nesse conceito entidades do tipo da Requerente, que presta serviços de saúde de análises clínicas e de diagnóstico em conexão com estabelecimentos hospitalares. Com efeito, entendemos que terá que improceder o entendimento da AT de que a isenção aplicável à Requerente não está prevista no n.º 2 do

artigo 9.º do CIVA, sendo legítima a opção pela renúncia à isenção do IVA, nos termos do art.º 12.º do mesmo Código.

Tendo em conta o acima exposto, as liquidações emitidas à Requerente enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito.

Por sua vez, 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

A Requerida, na sua resposta, solicita que seja ordenado o reenvio prejudicial.

Ora, 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, já foi objeto de decisão em diversos Acórdãos do CAAD, nomeadamente nos que foram proferidos nos Processos n.º 303/2015- T, n.º 315/2015-T, n.º 782/2015-T e no n.º 789/2015-T.

Conforme já amplamente evidenciado, as recomendações aos órgãos de jurisdição nacionais relativas à apresentação dos processos prejudiciais (2012/C 338/01 do TJUE), nomeadamente quanto ao papel do Tribunal de Justiça no âmbito do processo prejudicial vão no sentido de que o TJUE deve 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.”.

Acresce a tudo isto que a própria matéria sobre a qual a AT pretende esclarecimentos, em termos genéricos, não é uma matéria regulada diretamente pelo direito da União Europeia, mas antes deixada à 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. E 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 último, e tal como se concluiu no acórdão do CAAD do processo n.º 681/2016-T, existindo jurisprudência europeia e nacional na matéria e não suscitando a situação em análise nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicar essa jurisprudência ao caso concreto, permitindo não só definir o âmbito da isenção prevista na Diretiva IVA e nos n.ºs 1 e 2 do art.º 9.º do Código do IVA, como da renúncia à isenção prevista no art.º 12.º deste Código, cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais a interpretação do concreto conteúdo dos referidos normativos.

Assim, não estamos perante uma situação em que se justifique o reenvio prejudicial, pelo que se indefere o requerido pedido apresentado pela AT.

5. DOS PEDIDOS DE INDEMNIZAÇÃO POR GARANTIA INDEVIDAMENTE PRESTADA E DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente refere que solicitou à AT a suspensão das execuções e apensação de todos os processos executivos através de prestação de uma só garantia, sob a forma de fiança, e que os referidos requerimentos foram enviados à AT em 21-11-2017, estando a aguardar decisão quanto às fianças oferecidas aquando da entrada do pedido arbitral.

No entanto, como vimos, não ficou provado que, na pendência desta ação, a Requerente tenha prestado efetivamente garantia num processo de execução fiscal.

Por outro lado, também não ficou provado que, na pendência desta ação, a Requerente tenha procedido ao pagamento do imposto em causa.

O artigo 43º da LGT determina 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”.

Assim, uma das condições que tem que se verificar para que haja lugar a juros indemnizatórios é o pagamento da dívida tributária, tal como se decidiu na Decisão do CAAD proferida no processo n.º 646/2017-T.

Termos em que, não tendo sido apresentada prova de que, na pendência desta ação, tenha sido efetuado o pagamento da dívida tributária, incluindo dos juros compensatórios, ou prestada qualquer garantia, improcedem os pedidos, quer quanto ao pagamento de indemnização por garantia indevidamente prestada, quer quanto ao pagamento de juros indemnizatórios.

6. DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) julgar procedente o pedido formulado pela Requerente, no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade das liquidações de IVA dos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016, e respetivas liquidações de juros, objeto do presente pedido arbitral;
- b) julgar improcedente o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios;
- c) julgar improcedente o pedido de condenação da AT no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida.

7. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no art.º 305.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 fixe-se ao processo o valor de Euros 644.082,05.

8. CUSTAS

Nos termos do art.º 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em Euros 9.486,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 26 de julho de 2018.

Os Árbitros,

Fernanda Maçãs (Presidente)

Ana Teixeira de Sousa (vogal)

Suzana Fernandes Costa (vogal)