

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 360/2018-T

Tema: IVA – Isenção - Terapêuticas Não Convencionais.

DECISÃO ARBITRAL

RELATÓRIO

1. Em 27 de julho de 2018, a Associação A..., NIPC..., com sede em ..., doravante designada por Requerente, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT).

2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, Dr. B..., e a Requerida é representada pelas juristas, Dr.ª C... e Dr.ª D... .

3. Mediante o pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, os Requerentes pretendem a anulação dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), referente aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, no montante de total € 31.353,16 (trinta e um mil, trezentos e cinquenta e três euros e dezasseis cêntimos), e das liquidações de juros compensatórios, no montante de € 5.663,14 (cinco mil, seiscentos e sessenta e três euros e catorze cêntimos), tudo no montante de € 37.016,30 (trinta e sete mil, dezasseis euros e trinta cêntimos), requereu a anulação da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico apresentado, e solicitou, a final, o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada.

4. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo à Requerente procedido à nomeação de árbitro, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o signatário.

5. O Árbitro aceitou a designação efetuada, tendo o Tribunal arbitral sido constituído no dia 3 de outubro de 2018, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme comunicação da constituição do tribunal arbitral que se encontra junta aos presentes autos.

6. No dia 14 de dezembro de 2018, o Tribunal, tendo em vista aferir da necessidade ou não de ouvir as testemunhas arroladas pela Requerente, concedeu-lhe, através de despacho, o prazo de 10 dias para que viesse aos autos indicar os factos, não documentalmente provados, sobre os quais incidira a sua inquirição. Em resposta a Requerente, no dia 8 de janeiro de 2019, apresentou um requerimento no qual prescindiu da produção de prova testemunhal.

7. Não existindo necessidade de produção de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, não se vislumbrando necessidade de as partes corrigirem as respetivas peças processuais, reunindo o processo todos os elementos necessários à prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição da prática de atos inúteis, e tendo a Requerente prescindido do depoimento das testemunhas, no dia 14 de janeiro de 2019, por despacho, entendeu o Tribunal dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como conceder um prazo sucessivo de 10 dias para a Requerente e a Requerida, por esta ordem, apresentarem as correspondentes alegações por escrito.

8. O Tribunal, em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT designou o dia 3 de abril de 2019 para efeito de prolação da decisão arbitral, tendo advertido a Requerente de que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

9. A Requerente apresentou as suas alegações, no dia 24 de janeiro de 2019 e a Requerida no dia 7 de fevereiro de 2019.

II. A Requerente sustenta os seus pedidos, em síntese, da seguinte forma:

A Requerente sustenta o pedido de anulação dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), referentes aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, no montante de total € 31.353,16 (trinta e um mil, trezentos e cinquenta e três euros e dezasseis cêntimos), e das liquidações de juros compensatórios, no montante de € 5.663,14 (cinco mil, seiscentos e sessenta e três euros e catorze cêntimos), tudo no montante de € 37.016,30 (trinta e sete mil, dezasseis euros e trinta cêntimos), por ilegais, por enfermarem nos seguintes vícios:

a) Esclarece a Requerente, antes de mais, que *«é uma Associação cujo objeto visa, entre outros, a prossecução de fins assistenciais, promovendo e protegendo a saúde, através da prestação de cuidados preventivos, curativos e de reabilitação e ainda através das atividades próprias de um lar para idosos. Por referência ao seu objeto efetivamente prosseguido, (...) encontra-se, desde 17 de Janeiro de 2007, inscrita como prestador de cuidados de saúde, junto da Entidade Reguladora da Saúde.»«(...) é uma entidade cujos estabelecimentos se dedicam à prestação de cuidados de saúde. Oferecendo para o efeito, um conjunto de prestadores de cuidados de saúde habilitados para a prestação de cuidados de saúde no âmbito das terapias convencionais e, igualmente, no âmbito das designadas terapias não convencionais (TNC).»*

b) Acrescenta, nesta sequência que, *«[f]oi aliás, em função dos referidos serviços de saúde prestados no âmbito das Terapias Não Convencionais (TNC), que, no seguimento da doutrina administrativa prevista no Ofício Circulado n.º 30174, de 26.08.2015, a Requerente procedeu à regularização voluntária da sua situação tributária, em sede de IVA, no que se refere às prestações de serviço de Terapias Não Convencionais, doravante TNC's, não incluindo, naturalmente, as prestações de serviço abrangidas pelo exercício de profissões de médico, odontologia, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas, por estarem abrangidas pela isenção prevista no art.º 9.º n.º1 CIVA. Não obstante, no âmbito da inspeção tributária, a AT “presumiu”, sem se suportar em qualquer facto e prova bastante, que todas as prestações de serviço efetuadas em determinado edifício e registadas na contabilidade na conta 72112, correspondem ao exercício de TNC. Omitindo o facto de o prestador identificado nas facturas em causa encontrar-se habilitado para o exercício de terapêuticas convencionais.»*

e) Considera a Requerente que «i) a AT não fez prova, como lhe competia, de que os serviços cujas faturas foram objeto de correção e das notas de liquidação adicionais de IVA, correspondem, efetivamente a TNC; ii) e que, dum ponto de vista jurídico, o facto de prestadores habilitados para o exercício de terapias convencionais, praticarem de forma indistinta ou complementar, TNC, não legitima a AT a proceder à correção do IVA e à emissão de liquidações adicionais.»

d) Refere a Requerente que «(...) é com base na descrição constante das faturas que deve ser determinada a taxa aplicável de IVA. Reconhecendo a Inspeção Tributária que tal descritivo (consultas e tratamentos) traduz evidência da prática de prestações de serviços efetuadas por profissionais habilitados como médicos, ou outras profissões para médicas, no âmbito de tal atividade, tal bastará para que seja reconhecida isenção de IVA.» Ora, «(...) a AT limitou-se a proceder às correções em causa e a emitir as respetivas notas de liquidação adicionais, sem ter analisado casuisticamente, como lhe competia e relativamente a cada um dos prestadores de serviço, se as correspondentes prestações de serviços estavam, ou não, abrangidas pelas profissões de médicos, odontologista, parteiro, enfermeiro ou outras profissões paramédicas.»

e) Com efeito, considera a Requerente que, não obstante, ter disponibilizado a prova necessária e solicitada pela AT, esta «(...) limitou-se a presumir, sem que qualquer suporte probatório, que todas as prestações de serviços efetuadas em determinado edifício e registadas na contabilidade, na conta 7212 correspondia a TNC, pese embora o facto de o respetivo prestador identificado nas faturas estar habilitado para o exercício de terapêuticas convencionais. (...) Assim, foi unicamente com base numa simples presunção, destituída de qualquer prova, da efetiva prática de TNC, que a AT negou à Requerente o direito à isenção. Ainda que pudesse verificar-se qualquer tipo de evidência da prestação de TNC, a AT não poderá negar o direito à isenção, quando no âmbito da atividade de um profissional de saúde, são aplicadas, de forma indistinta ou complementar, terapêuticas convencionais e não convencionais, como resultado da decisão do TJUE no âmbito do processo n.º C-555/15.»

f) Acrescenta que «o mero facto de as prestações de serviços estarem registadas numa mesma conta agregadora, correspondente, no fundo a um centro de custos, que foi designado por “Naturopáticas”, não poderá significar que todas as prestações de serviço aí registadas

correspondam a prestações de naturopatia... Aliás, na lógica do plano de contas, essas prestações de serviços correspondem a todas as consultas e tratamento não relacionados com a “Podologia” ou com as prestações de serviço da “casa de Repouso”, o que naturalmente não se pode resumir à própria naturopatia, como, de resto, decorre da descrição das faturas em causa, que a AT omitiu, apesar de terem sido disponibilizadas as faturas em causa.»

g) Refere, a Requerente que *«(...) incluindo as listas de preços invocadas, consultas de tratamentos efetuados por prestadores que utilizam TNC e por prestadores habilitados que utilizam terapêuticas convencionais, não pode a AT limitar-se a concluir que todas as prestações se reconduzem necessariamente a TNC’s, principalmente, quando a Requerente já havia regularizado o IVA relativamente às prestações de serviço que, de acordo com a doutrina então em vigor, traduziriam TNC. Assim, do exposto se conclui que a AT não provou, como lhe competia, que as prestações de serviço objeto das notas de liquidação adicionais controvertidas correspondiam efetivamente a prestações de serviço relacionadas com terapêuticas não convencionais, violando, por conseguinte, o princípio da verdade material do inquisitório, do que resulta a ilegalidade das liquidações controvertidas e das liquidações de juros compensatórios que das mesmas dependem.»*

h) Refere, complementarmente, que *«(...) depois de identificar os prestadores de serviço associados às respetivas faturas, a Requerente tratou ainda de remeter à AT as habilitações literárias e cópias certificadas das respetivas cédulas profissionais, demonstrativas da sua qualidade de médicos, enfermeiros e de profissionais paramédicos. Estará assim em causa, uma suposta aplicação de TNC por médicos e outros profissionais paramédicos, que a AT entende não estar abrangida pelo âmbito de isenção» «(...) entendimento este que segundo a Requerente «viola ostensivamente a jurisprudência do TJUE sobre a matéria, nomeadamente a plasmada no Processo C-555/15 (...)»*

i) Concluindo, assim no sentido de que *«(...) não poderá ser negado o direito à isenção, quando os prestadores habilitados para as terapias não convencionais utilizem de forma indistinta ou complementar, as TNC. Nestes termos, as liquidações controvertidas encontram-se feridas de ilegalidade.»*

j) No que respeita à evolução legislativa que prevê e regula a matéria das profissões paramédicas de diagnóstico e terapêutica para efeitos de aplicação da isenção do artigo 9.º do

CIVA, menciona a Requerente que «(...) o art.º 3.º da Lei 1/2017, conferiu natureza interpretativa à redação do referido art.º 8-A da lei 71/2013».

k) Esclarecendo, a Requerente que, «(...) a norma que este artigo 8-A interpreta é a que anteriormente definia o regime do IVA sobre quem exerce profissões paramédicas, esclarecendo que se aplica também aos profissionais que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais referidas no art.º 2 da lei 73/2013. A norma que estabelece o regime de IVA aplicável no âmbito das profissões paramédicas é o art.º 9.º n.º 1 a) do CIVA (...). Assim, o alcance prático do art.º 8.-A da lei 1/2017 é esclarecer que, para efeitos de IVA, as profissões daqueles que se dediquem ao exercício das TNC referidas no art.º 2.º da Lei n.º 73/2012 são consideradas profissões paramédicas para efeitos de IVA.» pelo que, «(...)deverão ser abrangidos no âmbito da isenção as prestações de serviço efetuadas por médicos ou paramédicos, mesmo que utilizem simultaneamente terapias não convencionais.

l) Por último, vem requerer o pagamento de juros indemnizatórios e dos encargos pagos com a prestação de garantia, nos termos do disposto no artigo 43.º e 53.º da Lei Geral Tributária.

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

Por seu lado, a AT vem, na sua resposta, defender-se do seguinte modo:

a) Refere a Requerida que «(...) da visita efectuada às instalações da Requerente, da análise à sua contabilidade e aos elementos que lhe servem de suporte, concluíram os serviços de inspeção tributária (SIT) que a ora Requerente desenvolve as actividades de saúde convencional e paramédicas, bem como outras actividades de saúde e de terapêuticas não convencionais (TNC).» Sendo que «[r]elativamente às TNC, verificou-se que não foi liquidado qualquer imposto, uma vez que a Requerente as considerou isentas ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA. Contudo, uma vez que tais terapêuticas não constituíam, à data do procedimento inspectivo e dos factos, operações isentas, conforme resulta explicitado no respetivo relatório de inspeção tributária, para que se remete e se dá aqui por reproduzido, e infra igualmente se explicita, foram promovidas as devidas correcções e, conseqüentemente, o apuramento do imposto em falta.»

b) Esclarece a Requerida que «(...) não obstante, a regularização efectuada, a Requerente entende que as prestações de serviços que, de acordo com as orientações genéricas da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), sujeitou a imposto, devem, em face da Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro, enquanto norma interpretativa, qualificar-se como isentas a partir da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro, que regulamenta a Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto, relativamente ao exercício profissional das actividades de aplicação de TNC.», posição com que a Requerida não concorda por entender que «[d]efine o Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de Agosto, os princípios gerais e a regulamentação das profissões paramédicas de diagnóstico e terapêutica, enumeradas naquele primeiro diploma, cujo n.º 1 do art. 3.º reitera como matriz das actividades paramédicas, a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação.»

c) «Por outro lado, nos termos do n.º 1 do art. 2.º do DL n.º 320/99, alicerçado no n.º 3 do art. 1.º e no anexo do DL n.º 261/93, são as seguintes as profissões consideradas paramédicas: técnico de análises clínicas e de saúde pública; técnico de anatomia patológica; citologia e tanatológica; técnico de audiologia; técnico de cardiopneumologia; dietista; técnico de farmácia; fisioterapeuta; higienista oral; técnico de medicina nuclear; técnico de neurofisiologia; ortoptista; ortoprotésico; técnico de prótese dentária; técnico de radiologia; técnico de radioterapia; terapeuta da fala; terapeuta ocupacional; técnico de saúde ambiental. Estabelece o art. 2.º do Decreto-Lei n.º 261/93 que o exercício de actividades paramédicas depende da verificação de um conjunto de condições, estando os aspectos ligados ao acesso a tais profissões regulamentados com mais detalhe no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 320/99. O exercício destas profissões está ainda dependente, nos termos do art. 5.º do mesmo diploma, de título profissional. Por sua vez, a legislação nacional reconheceu a validade das terapias não convencionais (TNC), nos termos da Lei n.º 45/2003, de 22.08 e da Lei n.º 71/2013, de 02.09, alterada pela Lei 1/2017, de 16.01. Assim, a Lei n.º 45/2003 estabelece o enquadramento da actividade e do exercício dos profissionais que aplicam as terapêuticas não convencionais, tal como são definidas pela Organização Mundial de Saúde, determinando-se no seu artigo 3.º, n.º 2 que «Para efeitos de aplicação da presente lei são reconhecidas como terapêuticas não convencionais as praticadas pela acupunctura, homeopatia, osteopatia, naturopatia, fitoterapia e quiropraxia.»

d) Acrescenta a Requerida que «(...) a Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro, alterou a Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro, que regulamenta a Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto, relativamente ao exercício profissional das actividades de aplicação de terapêuticas não convencionais, aditando-lhe o artigo 8.º-A. Esta disposição legal, com a epígrafe «Regime de IVA», tem natureza interpretativa (...)» Ora, «[u]ma vez que as prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões paramédicas, consideradas como tal, nos termos e condições definidas em legislação especial, estão isentas de IVA, ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA, constata-se que o legislador manifestou, no artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013, a intenção de isentar do imposto as prestações de serviços realizadas no exercício das profissões de TNC identificadas e regulamentadas nesta lei.»

e) Com efeito, entende a Requerida que «(...) para a aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA devem verificar-se os seguintes requisitos: (i)

Quanto à natureza dos serviços - as operações configuram serviços de assistência na saúde, tendo como objectivo diagnosticar, amenizar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias da saúde, prosseguindo, assim, uma finalidade terapêutica; (ii) Quanto à qualidade dos prestadores de serviços - as prestações de serviços são efectuadas no exercício das profissões de TNC identificadas no artigo 2.º da Lei n.º 71/2013.»

f) Sendo que, segundo defende a Requerida «[o] artigo 8.º-A, aditado à Lei n.º 71/2013, de 02.09, reporta-se, assim, aos profissionais que se dedicam ao exercício das seguintes TNC, tal como reguladas naquele diploma legal: (i) Acupuntura; (ii) Fitoterapia; (iii) Homeopatia; (iv) Medicina Tradicional Chinesa; (v) Naturopatia; (vi) Osteopatia e (vii) Quiropraxia.», pelo que, «[e]m face do preceituado no artigo 6.º da Lei n.º 71/2013, o exercício destas profissões só é permitido aos detentores de cédula profissional emitida pela Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. (ACSS). Por sua vez, a emissão da cédula profissional está condicionada à titularidade de diploma adequado, nos termos do artigo 5ºº da mesma lei, obtido na sequência de um ciclo de estudos compatível com os requisitos fixados por portaria do Governo.»

g) Ademais, «[n]o que concerne ao enquadramento tributário das TNC, importa ainda ter em consideração as instruções administrativas constantes do Ofício-Circulado n.º 30189, de 02.05.2017, da Área de Gestão Tributária - IVA, o qual revogou o Ofício-Circulado n.º 30174,

de 26.08.2015. Como se refere no citado *Ofício-Circulado*, "Verificando-se que o legislador atribuiu natureza interpretativa ao disposto no artigo 8.º-A, aditado à Lei n.º 71/2013, e devendo, por isso, considerar-se a isenção aplicável a partir da entrada em vigor desta lei, ou seja, 2 de outubro de 2013, importa acautelar a situação dos profissionais que já vinham exercendo alguma das atividades de TNC acima mencionadas."

h) *«Efectivamente, estes profissionais não cumpriam, nem podiam cumprir, as exigências relativas à detenção de cédula profissional criadas pela Lei n.º 71/2013, estando dependentes dos prazos de candidatura e de conclusão relativos ao procedimento de apreciação curricular previsto no artigo 19.º da citada lei. Destarte, atendendo a que a lei interpretativa se integra na lei interpretada, a isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA é aplicável aos profissionais a que se refere o artigo 19.º da Lei n.º 71/2013, a partir da entrada em vigor desta lei, independentemente do estado do procedimento de apreciação curricular atrás mencionado.»*

i) Mais aduz a Requerida que *«[n]este sentido, e tendo em vista esclarecer o sentido e alcance da natureza interpretativa atribuída ao artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013, de 02.09, foi publicada a Instrução de Serviço n.º 30190, de 02.05.2017, da Área de Gestão Tributária - IVA, na qual se determina que:*

“Considerando a natureza interpretativa atribuída ao artigo 8.º-A pelo artigo 3.º da Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro, e o enunciado normativo do artigo 13.º do Código Civil (CC), deve entender-se que o legislador quis aplicar a isenção do imposto a partir da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, isto é, a 2 de outubro de 2013.

Por conseguinte:

(i) *A isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA não é aplicável às prestações de serviços realizadas no exercício das profissões de TNC antes da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro;*

(ii) *A isenção é aplicável, a partir dessa data, aos profissionais de TNC a que se refere o artigo 2.º da Lei n.º 71/2013, que detenham a cédula profissional a que se refere o artigo 6.º desta lei;*

(iii) *A isenção é ainda aplicável, a partir da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, aos profissionais que, nessa data, se encontravam a exercer atividade em alguma das citadas terapêuticas não convencionais, e que ficaram abrangidos pela disposição transitória prevista no artigo 19.º da Lei n.º 71/2013.*

Nestes casos, a isenção aplica-se independentemente da detenção da cédula profissional e cessa imediatamente caso, na sequência da apreciação curricular regulada naquela norma, a Administração Central do Sistema de Saúde, I.P profira uma decisão de não atribuição de cédula profissional.

A isenção cessa, também, a partir do momento em que se tenha ultrapassado os 180 dias contados da data da publicação da regulamentação a que se referem os artigos 5.º e 6.º da Lei n.º 71/2013 (ou seja, a partir da data da publicação das portarias que regem os ciclos de estudos referentes à TNC em causa), sem que o profissional tenha desencadeado o procedimento de apreciação curricular a que se refere o artigo 19.º. »

j) No caso concreto, «(...) estão em causa “(...) as prestações de serviço de medicina complementares, nomeadamente de shiatsu, drenagem linfática, reiki, naturopatia, osteopatia, massagem terapêutica, acupunctura, par biomagnético/magnetoterapia, através dos prestadores, E..., F..., G... (... NIPC...), H... (...NIPC...), I... (... NIPC...), J..., K... NIF..., L... (... NIPC...), M..., NIF..., N... e O..., realizadas, nos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015 (...)”. Ora, como se viu, a partir de 02.10.2013, algumas das citadas prestações de serviços, mormente a acupunctura, a naturopatia e a osteopatia beneficiam de isenção ao abrigo do artigo 9.º, alínea 1), do Código do IVA, aplicável ex vi artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013, de 2.09, aditado pela Lei n.º 1/2017, de 16.01, ainda que os profissionais que vinham exercendo tais actividades não possuíssem a cédula profissional a que se refere o artigo 6.º da Lei n.º 71/2013, atento o regime transitório previsto no artigo 19.º da mesma Lei.»

k) Mais refere a Requerida que «[c]onsiderando que na altura do procedimento inspectivo (2016) não era possível prever a alteração legislativa acima referida, nem, naturalmente, as instruções administrativas subsequentes, afigura-se-nos que os actos de liquidação adicionais, respeitantes aos períodos 2013-12T a 2015-12T, devam ser revistos, após análise em concreto dos serviços prestados. Deste modo, uma vez que se encontra instaurado, e ainda pendente, o procedimento de revisão oficiosa com o n.º ...2017..., no âmbito da qual a ora Requerente veio

solicitar a revisão dos mesmos actos tributários aqui impugnados, incluindo as liquidações de imposto provenientes das autoliquidações decorrentes da regularização voluntária efectuada no decurso da acção inspectiva, com idênticos fundamentos, ir-se-á, nessa sede, apurar quais os valores de prestações concretamente realizadas que sejam susceptíveis de integrar a isenção prevista no artigo 9.º alínea 1) do Código do IVA, quais sejam as TNC especificamente previstas na legislação supra mencionada.»

l) Acrescentando que, «[j]á quanto aos restantes períodos, isto é, de 2012-03T a 2013-09T, há que determinar nesta sede da bondade da pretensão da Requerente.»

m) No que toca às prestações efetuadas neste período, entende a Requerida que «demonstrou, como lhe competia, que as prestações de serviços subjacentes às correcções promovidas correspondem efectivamente a TNC e, nessa medida, insusceptíveis de integrar a previsão normativa do artigo 9.º, alínea 1) do código do IVA, uma vez que antes da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, tais serviços não estavam aí contemplados.», pelo que «(...) foi integralmente cumprido o ónus de prova que impendia sobre a AT, pelo que quem tem de provar o contrário será a Requerente, de harmonia com o disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT.» Acrescentando que, «[é] que, contrariamente ao que aduz a Requerente, por estarem em causa autoliquidações de IVA, o ónus da prova encontra-se a si acometido.»

n) Com efeito, aduz ainda a Requerida que «(...) o certo é que, embora a Requerente tenha apresentado cópias de algumas cédulas profissionais, comprovando a habilitação para o exercício das profissões de médico (J...), enfermeiro (P...), fisioterapeuta (Q...), e técnico de diagnóstico e terapêutica (G...e H...), não demonstrou que os mesmos, no caso em apreço, exerceram prestaram os serviços no exercício da respectiva atividade profissional. Aliás, tendo em conta a descrição constante das facturas-recibo do SAF-T facturação e demais elementos de prova obtidos pelos SIT, no âmbito da acção inspectiva, resulta que os serviços prestados pelos referidos profissionais se inserem no âmbito de prestações de serviços de TNC.»

o) Aduz, ainda, a Requerida que, «(...) mais do que contestar com a qualificação das prestações como TNC, o que não logrou conseguir conforme resulta do exposto, pretende a Requerente convencer o Tribunal de que a Lei n.º 1/2017 de 16.01 estende a isenção de IVA a todas as TNC, ainda antes da sua entrada em vigor, convocando em abono da sua posição, a decisão do Tribunal Arbitral proferida no processo 111/2017-T.»(...) «[a]pela ainda a

Requerente ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), mais concretamente à decisão prolatada no processo C- 555/15. Refira-se, no entanto, que no mencionado processo não foi proferido qualquer Acórdão, mas antes um Despacho, com data de 14 de abril de 2016, (...)»

p) *Defende, ainda, a Requerida que «(...)determina o comando que serve de matriz às alíneas 1) e 2) do art. 9.º do CIVA, concretamente a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva do IVA, que a concessão da isenção “às profissões médicas e paramédicas” é determinada nas condições “definidas pelo Estado- Membro em causa”. Desta forma, ao contrário do que se verifica em relação aos conceitos que integram a maioria das normas do sistema comum que estabelecem as isenções de IVA, aquela disposição da EU atribui à legislação interna de cada Estado membro a incumbência de delinear as noções profissionais por ela invocadas e, por inerência, as regras exigidas para o exercício dessas profissões.»*

q) *«Deste modo, o que o TJUE decidiu foi que compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se o poder de apreciação conferido pela Directiva IVA, no seu artigo 132.º, n.º 1, alínea c), foi ultrapassado, o que não se demonstra, no caso português, relativamente às TNC.»*

r) *Concluindo no sentido de que «(...) em face de todo o exposto, não assiste razão à Requerente.»*

IV. Saneamento

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

V. Matéria de Facto

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. A Requerente é uma associação de direito privado, cujo objeto visa, entre outros, a prossecução de fins assistenciais, promovendo e protegendo a saúde, através da prestação de cuidados preventivos, curativos e de reabilitação e ainda através das atividades próprias de um lar para idosos – acordo das partes -;

B. A Requerente encontra-se, desde 17 de janeiro de 2007, inscrita como prestador de cuidados de saúde, junto da Entidade Reguladora da Saúde – cfr. documento n.º 10 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral -;

C. Em sede de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada, desde 01.01.2012 no regime normal mensal, e encontra-se coletada para o exercício a atividade principal, com o CAE 87301-“atividades de apoio social para pessoas idosas, com alojamento”, e para o exercício da atividade secundária, com o CAE 86210-“atividades de prática médica de clínica geral ambulatório” – cfr. processo administrativo -;

D. A Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu a ação de inspeção externa à Requerente relativas aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, em cumprimento das Ordens de Serviço OI2016..., OI2016..., OI2016..., OI2016..., respetivamente – cfr. processo administrativo -;

E. Nessa ação de inspeção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária com o seguinte teor:

**«III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES
MERAMENTE ARITMÉTICAS**

3.1 – ENQUADRAMENTO LEGAL

3.1.1 - DAS TERAPÊUTICAS NÃO CONVENCIONAIS

O enquadramento de base das terapêuticas não convencionais foi feito através da Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto, mais recentemente complementada pela Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro, que regulamenta aquela primeira quanto ao exercício profissional das atividades de aplicação de terapêuticas não convencionais, versando sobre o acesso às respectivas profissões e o seu exercício, no sector público ou privado, com ou sem fins lucrativos.

O n.º 2 do artigo 3.º da Lei n.º 45/2003 reconheceu como atividades terapêuticas não convencionais as praticadas no âmbito da "acupuntura, homeopatia, osteopatia, naturopatia, fitoterapia e quiropraxia", vindo este elenco reiterado nas alíneas a), b), c),

e), f) e g) do artigo 2.º da Lei n.º 71/2013, ao qual acrescenta, por via da sua alínea d), a medicina tradicional chinesa.

Nos termos do n.º 1 do artigo 3.º da Lei n.º 45/2003, consideram-se terapêuticas não convencionais aquelas que partem de uma base filosófica diferente da medicina convencional e aplicam processos específicos de diagnóstico e terapêuticas próprias.

O n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 45/2003 indica, como um dos princípios orientadores das terapêuticas não convencionais, o direito individual de opção pelo método terapêutico, baseado numa escolha informada, sobre a inocuidade, qualidade, eficácia e eventuais riscos.

Um outro princípio orientador das terapêuticas não convencionais, a que alude o n.º 4 do artigo 4.º da Lei n.º 45/2003, consiste na defesa do bem-estar do utilizador, que inclui a complementaridade com outras profissões de saúde.

Quer o artigo 5.º da Lei n.º 45/2003, quer o artigo 3.º da Lei n.º 71/2013, estabelecem que é reconhecida autonomia técnica e deontológica no exercício profissional da prática das terapêuticas não convencionais.

Ao abrigo do artigo 4.º, do n.º 1 do artigo 5.º, dos n.ºs 3 e 4 do artigo 6.º, do n.º 2 do artigo 11.º, do artigo 17.º e dos n.ºs 2 e 5 do artigo 19.º, todos da Lei n.º 71/2013, são regulamentadas através de portarias as seguintes matérias: atividades compreendidas no exercício das profissões de terapeuta não convencional; ciclo de estudos compatível com o curso de licenciatura exigível para cada uma das áreas terapêuticas não convencionais; regras para a obtenção da cédula profissional exigível e taxa a pagar para o efeito; requisitos do licenciamento dos locais de exercício de atividades terapêuticas não convencionais; competências e regras de funcionamento do Conselho Consultivo para as Terapêuticas não Convencionais; fixação dos termos da apreciação curricular dos candidatos à obtenção da cédula profissional, a levar a cabo pela Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS), e da taxa a aplicar à eventual emissão de uma cédula profissional com carácter provisório.

A Portaria n.º 207-A/2014 versa sobre a caracterização e o conteúdo funcional da profissão de naturopata, referindo-se a alínea a) do n.º 2 do seu artigo 2.º à aplicação de métodos de diagnóstico, prescrição e tratamentos próprios, assentes em axiomas e

teorias específicas, em resultado de uma abordagem holística, energética e natural do ser humano, utilizando, como indica o n.º 1 do mesmo artigo, a fitoterapia, a homeopatia, a hidroterapia, a geoterapia, as terapias de manipulação e outros métodos afins.

A Portaria n.º 207-B/2014 diz respeito à caracterização e ao conteúdo funcional da profissão de osteopata, elucidando a alínea e) do n.º 2 do seu artigo 2.º que a osteopatia tem como componentes essenciais de intervenção o diagnóstico estrutural, o tratamento manipulativo e outros necessários ao bom desempenho osteopático.

A Portaria n.º 207-C/2014 tem por objeto a caracterização e o conteúdo funcional da profissão de homeopata, a qual recorre, para prevenção e tratamento, a medicamentos homeopáticos a partir de substâncias denominadas stocks ou matérias-primas homeopáticas, e cujos princípios teóricos em que se baseia são, designadamente, a lei da semelhança, o princípio da duração da cura, o princípio do remédio único, a teoria da dose mínima infinitesimal e a teoria da doença crónica, como indicam os n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º do mencionado diploma.

A Portaria n.º 207-D/2014 versa sobre a caracterização e o conteúdo funcional da profissão de quiroprático, que se baseia no diagnóstico, tratamento e prevenção de distúrbios do sistema neuro-músculo-esquelético, principalmente a subluxação (no conceito da quiropraxia), bem como nos efeitos destes distúrbios no estado geral de saúde e no bem-estar do indivíduo, como enunciado no n.º 1 do seu artigo 2.º, que confere grande importância às técnicas manuais, com ou sem a utilização de instrumentos, incluindo o ajustamento da subluxação (no conceito da quiropraxia) e ou a manipulação de articulações, e que não recorre a medicamentos nem a cirurgias, e valoriza os fatores biopsicossociais no tratamento da pessoa, de acordo com o elucidado, respetivamente, nas alíneas d) e e) do n.º 2 daquele mesmo artigo.

A Portaria n.º 207-E/2014 diz respeito à caracterização e ao conteúdo funcional da profissão de fitoterapeuta, a qual, nos termos do n.º 1 e da alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º desse diploma, utiliza, como ingredientes terapêuticos, substâncias provenientes de plantas e põe em prática uma conceção holística, energética e natural do ser humano, e métodos de diagnóstico, prescrição e tratamento próprios assentes em axiomas e teorias específicos.

A Portaria n.º 207-F/2014 tem por objeto a caracterização e o conteúdo funcional da profissão de acupuntor, referindo-se o n.º 1 do seu artigo 2.º à utilização de métodos de diagnóstico, prescrição e tratamentos próprios assentes em axiomas e teorias da acupuntura, utilizando a rede dos meridianos, pontos de acupuntura e zonas reflexológicas do organismo humano, com o fim de prevenir e tratar as desarmonias energéticas, físicas e psíquicas, enquanto as alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo a aludem a uma conceção holística, energética e dialética do ser humano e a uma filosofia e metodologia específicas baseadas na medicina tradicional chinesa. A Portaria n.º 207-G/2014 respeita à caracterização e ao conteúdo funcional da profissão de especialista de medicina tradicional chinesa, no âmbito da qual são utilizados métodos de prevenção, diagnóstico, prescrição e tratamentos próprios, baseados nas teorias da medicina tradicional chinesa e nos seus métodos específicos, designadamente, na estimulação dos pontos de acupuntura e meridianos através de diferentes métodos terapêuticos, na prescrição de fórmulas fitoterapêuticas, aconselhamento alimentar e exercícios para promover e recuperar a saúde, como enunciado no n.º 1 do artigo 2.º do referido diploma.

3.1.2 - DAS PROFISSÕES DE MÉDICO, ODONTOLOGISTA, PARTEIRO, ENFERMEIRO E OUTRAS PROFISSÕES PARAMÉDICAS IDENTIFICADAS NO Nº1 DO ARTIGO 9º DO CIVA

Tal como lembra o TJUE, no Despacho proferido no proc.º C-555/15, de 1404-2016, a propósito do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, «26. (...) segundo uma interpretação literal desta disposição, para que um profissional possa beneficiar da isenção nela prevista, deve preencher dois requisitos, a saber, por um lado, efetuar «prestações de serviços de assistência» e, por outro, essas prestações devem ser «efetuadas no âmbito do exercício das atividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa» (acórdão Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º23).»

Cabe, em conformidade, averiguar se as prestações de serviços de acupuntura preenchem os requisitos necessários para serem assimiladas às prestações de serviços

efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas, a que se refere o n.º 1) do art.º 9.º do CIVA.

i) Médicos

O Decreto-Lei n.º 203/2004, de 18 de Agosto, que define o regime jurídico da formação médica, após a licenciatura em Medicina, com vista à especialização, e estabelece os princípios gerais a que deve obedecer o respetivo processo, determina no n.º 1 do seu artigo 2.º que, após a licenciatura em Medicina, inicia-se o internato médico, que corresponde a um processo único de formação médica especializada, teórica e prática, tendo como objetivo habilitar o médico ao exercício tecnicamente diferenciado na respetiva área profissional de especialização.

O n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 203/2004 estipula que, sem prejuízo do disposto no número anterior, o exercício autónomo da medicina é reconhecido a partir da conclusão, com aproveitamento, do segundo ano de formação do internato médico, estatuidando os n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º do mesmo diploma que o internato médico se estrutura em áreas profissionais de especialização, as quais são aprovadas por portaria do membro do Governo responsável pela área da saúde, sob proposta da Ordem dos Médicos e ouvido o Conselho Nacional do internato Médico.

Nos termos do n.º 3 do artigo 2.º e do anexo I do Regulamento do internato Médico, aprovado pela Portaria n.º 251/2011, de 24 de Junho, as especialidades médicas são as seguintes:

- *anatomia patológica;*
- *anestesiologia;*
- *angiologia/cirurgia vascular;*
- *cardiologia;*
- *cardiologia pediátrica;*
- *cirurgia cardíaca;*
- *cirurgia geral;*
- *cirurgia maxilo-facial;*
- *cirurgia pediátrica;*

- *cirurgia plástica reconstrutiva e estética;*
- *cirurgia torácica;*
- *dermatovenereologia;*
- *doenças infecciosas;*
- *endocrinologia/nutrição;*
- *estomatologia;*
- *gastroenterologia;*
- *genética médica;*
- *ginecologia/obstetrícia;*
- *hematologia clínica;*
- *imunoalergologia;*
- *imuno-hemoterapia;*
- *medicina desportiva;*
- *medicina física e de reabilitação;*
- *medicina geral e familiar;*
- *medicina interna;*
- *medicina legal;*
- *medicina nuclear;*
- *medicina do trabalho;*
- *nefrologia;*
- *neurocirurgia;*
- *neurologia;*
- *neurorradiologia;*
- *oftalmologia;*
- *oncologia médica;*
- *ortopedia;*
- *otorrinolaringologia;*
- *patologia clínica;*
- *pediatria;*
- *pneumologia;*

- *psiquiatria;*
- *psiquiatria da infância e da adolescência;*
- *radiodiagnóstico;*
- *radioterapia;*
- *reumatologia;*
- *saúde pública; e*
- *urologia.*

De harmonia com o estabelecido no artigo 8.º do Estatuto da Ordem dos Médicos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 282/77, de 5 de Julho, o exercício da medicina depende da inscrição na Ordem dos Médicos, estabelecendo o artigo 9.º do mesmo estatuto que só podem inscrever-se na Ordem dos Médicos os portugueses e estrangeiros licenciados em Medicina por escola superior portuguesa ou estrangeira, desde que, neste último caso, tenham obtido equivalência oficial de curso devidamente reconhecida pela Ordem dos Médicos.

O Código Deontológico da Ordem dos Médicos e, nos n.ºs 1 e 2 do seu artigo 32.º, respetivamente, estatui que o médico só deve tomar decisões ditadas pela ciência e pela sua consciência, sem prejuízo de dispor de liberdade de escolha de meios de diagnóstico e terapêutica, devendo, porém, abster-se de prescrever desnecessariamente exames ou tratamentos onerosos ou de realizar actos médicos supérfluos.

ii) *Odontologistas*

No que respeita a médicos dentistas, o n.º 2 do artigo 3.º do Estatuto da Ordem dos Médicos Dentistas, aprovado pela Lei n.º 110/91, de 29 de Agosto7, qualifica como tal o licenciado por escola superior ou por faculdade de medicina dentária, portuguesa ou estrangeira, desde que, neste último caso, tenha obtido equivalência do curso reconhecida pela OMD (Ordem dos Médicos Dentistas), bem como aquele que sendo licenciado por outra escola obtenha a referida equivalência, de acordo com as disposições legais em vigor, e igualmente reconhecida pela OMD, estabelecendo o

respetivo artigo 9.º que para o exercício da medicina dentária é obrigatória a inscrição na OMD.

Nos termos do n.º 1 do artigo 19.º do Código Deontológico da Ordem dos Médicos Dentistas, o médico dentista deve abster-se de quaisquer cuidados terapêuticos ou diagnósticos não fundamentados cientificamente, bem como de experimentação temerária ou de uso de processos de diagnósticos ou terapêutica que possam produzir alteração de consciência, com diminuição da livre determinação ou da responsabilidade, ou provocar estados mórbidos, salvo havendo consentimento formal do doente ou seu representante legal, de preferência por escrito, após ter sido informado dos riscos a que se expõe, e sempre no interesse do doente.

Presentemente, em face do título académico e profissional de médico dentista, o termo "odontologista", constante no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, corresponde na prática apenas a uma profissão que a própria lei qualifica como de carácter residual, cujo exercício depende da posse do título de odontologista e da respetiva carteira profissional, abrangendo unicamente os profissionais identificados no Diário da República, 2.º Série, n.º 270, de 22 de Novembro de 2009, estando expressamente vedadas quaisquer medidas que visem a regularização de situações profissionais futuras, conforme determinado no artigo 2.º da Lei n.º 40/2003, de 22 de Agosto, que regula e disciplina a atividade profissional de odontologia.

Segundo o n.º 1 do artigo 7.º do Código Deontológico dos Odontologistas, constante do anexo I da Portaria n.º 168/2011, de 20 de Abril, os odontologistas têm o dever de assegurar ao seu paciente a prestação dos melhores cuidados de saúde oral, dentro dos seus limites de competência, e de agir com o maior respeito e correção, estando, nos termos do 11.º do mesmo código, obrigados a abster-se da aplicação de quaisquer cuidados terapêuticos ou diagnósticos não fundamentados cientificamente, bem como da experimentação temerária ou do uso de processos que possam produzir alteração de consciência, com diminuição da livre determinação ou da responsabilidade, ou provocar estados mórbidos.

iii) Enfermeiros e Parteiros

Por sua vez, o Regulamento do Exercício Profissional do Enfermeiro (REPE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 161/96, de 4 de Setembro”, no n.º 1 do seu artigo 4.º, conceptualiza a enfermagem como a profissão que, na área da saúde, tem como objetivo prestar cuidados de enfermagem ao ser humano, são ou doente, ao longo do ciclo vital, e aos grupos sociais em que ele está integrado, de forma que mantenham, melhorem e recuperem a saúde, ajudando-os a atingir a sua máxima capacidade funcional tão rapidamente quanto possível.

Nos termos do n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º do REPE, por "enfermeiro" entende-se o profissional habilitado com um curso de enfermagem legalmente reconhecido, a quem foi atribuído um título profissional que lhe reconhece competência científica, técnica e humana para a prestação de cuidados de enfermagem gerais ao indivíduo, família, grupos e comunidade, aos níveis da prevenção primária, secundária e terciária, e por "enfermeiro especialista" entende-se o enfermeiro habilitado com um curso de especialização em enfermagem ou com um curso de estudos superiores especializados em enfermagem, a quem foi atribuído um título profissional que lhe reconhece competência científica, técnica e humana para prestar, além de cuidados de enfermagem gerais, cuidados de enfermagem especializados na área da sua especialidade.

Como ilustra o n.º 5.2 do anexo II da Lei n.º 9/2009, de 4 de Setembro”, relativa ao reconhecimento das qualificações profissionais no seio da UE, o termo "parteiro", constante do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, corresponde ao título profissional de enfermeiro especialista em saúde materna e obstétrica, tendo atualmente a designação completa de enfermeiro especialista em enfermagem de saúde materna, obstétrica e ginecológica, conforme competências específicas constantes do Regulamento n.º 127/2011, de 18 de Fevereiro.

De harmonia com o n.º 4 do artigo 4.º do REPE, cuidados de enfermagem são as intervenções autónomas ou interdependentes a realizar pelo enfermeiro no âmbito das suas qualificações profissionais, sendo uma das características dos cuidados de enfermagem, indicada na alínea 3) do artigo 5.º do REPE, a utilização de metodologia científica, a qual inclui identificação dos problemas de saúde em geral e de enfermagem em especial, no indivíduo, família, grupos e comunidade; recolha e apreciação de dados

sobre cada situação que se apresenta; formulação do diagnóstico de enfermagem; elaboração e realização de planos para a prestação de cuidados de enfermagem; execução correta e adequada dos cuidados de enfermagem necessários; avaliação dos cuidados de enfermagem prestados e a reformulação das intervenções.

De acordo com o artigo 6.º do REPE, o exercício da profissão de enfermagem é condicionado pela obtenção de uma cédula profissional, a emitir pela Ordem dos Enfermeiros.

iv) Actividades Paramédicas

Por seu turno, o Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de Agosto, regula as atividades profissionais de saúde qualificadas como paramédicas, cujo n.º 1 do artigo 1.º indica que as mesmas compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação, vindo definidos no Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de Agosto, os princípios gerais e a regulamentação das profissões paramédicas de diagnóstico e terapêutica, enumeradas naquele primeiro diploma, cujo n.º 1 do artigo 3.º reitera a utilização nas atividades paramédicas de técnicas de base científica com os fins acima descritos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 320/99, alicerçado no n.º 3 do artigo 1.º e no anexo do Decreto-Lei n.º 261/93, são as seguintes as profissões consideradas paramédicas:

- técnico de análises clínicas e de saúde pública;*
- técnico de anatomia patológica, citologia e tanatológica;*
- técnico de audiologia;*
- técnico de cardiopneumologia;*
- dietista;*
- técnico de farmácia;*
- fisioterapeuta;*
- higienista oral;*
- técnico de medicina nuclear;*
- técnico de neurofisiologia;*

- *ortoptista;*
- *ortoprotésico;*
- *técnico de prótese dentária;*
- *técnico de radiologia;*
- *técnico de radioterapia;*
- *terapeuta da fala;*
- *terapeuta ocupacional;*
- *técnico de saúde ambiental.*

Em conformidade com o n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 261/93, não são abrangidas pelo presente diploma as atividades exercidas, no âmbito de competências próprias, por profissionais com inscrição obrigatória em associação de natureza pública e ainda por odontologistas, enfermeiros e parteiras.

De acordo com o n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-lei n.º 261/93, o exercício das profissões paramédicas depende da titularidade de um curso em estabelecimento de ensino reconhecido, de um diploma ou certificado reconhecido como equivalente, ou de uma carteira profissional ou título equivalente, estando os aspetos ligados ao acesso a tais profissões regulamentados com mais detalhe no artigo 4.º do Decreto-lei n.º 320/99.

A Lei n.º 65/2014, de 28 de Agosto, que estabelece o regime de acesso e de exercício da profissão de podologista, com ou sem fins lucrativos, bem como da emissão do respetivo título profissional, caracteriza a podologia, de acordo com a alínea g) do seu artigo 2.º, como a ciência da área da saúde que tem como objetivo a investigação, o estudo, a prevenção, o diagnóstico e a terapêutica de afeções, deformidades e alterações dos pés, estabelecendo o n.º 1 do seu artigo 7.º que a referida profissão é equiparada, para todos os efeitos legais, a uma profissão paramédica.

Esta incursão pela regulamentação nacional que regula as profissões referidas no n.º 1) do art.º 9.º do CIVA, prima facie, permite concluir que nela não têm enquadramento as profissões cujo exercício consiste na realização de prestações de serviços de assistência que cabem na qualificação legal de terapêuticas não convencionais.

3.2 - ISENÇÕES NAS ATIVIDADES LIGADAS À SAÚDE HUMANA

Nos n.ºs 1 a 5 do artigo 9.º do CIVA vêm previstos um conjunto de isenções na área da saúde humana, em particular no domínio da assistência médica e sanitária. As referidas disposições internas têm por base o disposto nas alíneas b) a e) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA. Em traços gerais, as isenções previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º do CIVA”, correspondentes às alíneas c) e b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA”, respetivamente, reportam-se a prestações que tenham por objetivo diagnosticar, ainda que a título meramente preventivo, bem como tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde.

Tal ponto de vista, já foi expandido pelo TJUE em inúmeras decisões, a propósito das disposições da UE que lhes servem de base.

O n.º 1 do artigo 9.º do CIVA isenta do imposto as prestações de serviços efetuadas no exercício das atividades de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas. A disposição tem por base a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, de harmonia com a qual os Estados membros devem isentar "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 propósito da norma contida na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva de IVA, o TJUE, no seu acórdão de 27 de Abril de 2006 (C-443/04 e C-444/04, Solleveld e o., n.ºs 29 e 37), salientou que compete a cada Estado-membro definir no seu direito interno as profissões paramédicas cujos serviços são isentos de IVA, dado que tal norma concede aos Estados membros um poder de apreciação a esse respeito. Todavia, a isenção deve ser aplicada apenas aos serviços efetuados por prestadores com as qualificações profissionais exigidas.

Na legislação interna portuguesa, a definição das atividades paramédicas consta do Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de Agosto, e do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de Agosto, já explanadas no capítulo 3.1.2.

De acordo com o n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 261/93, o exercício de atividades paramédicas depende da titularidade de um curso em estabelecimento de ensino reconhecido, de um diploma ou certificado reconhecido como equivalente, ou de uma carteira profissional ou título equivalente. Complementarmente, o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 320/99, em matéria do exercício das profissões de diagnóstico e terapêutica, especifica as condições de acesso a essas profissões.

A respeito da norma atualmente vertida na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, o TJUE afirmou em vários arestos, entre outros no acórdão de 10 de Setembro de 2002 (C-141/00, Kugler, n.º 26), que a mesma tem um carácter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem mencionar a forma jurídica do prestador. Por esse motivo, para que a isenção opere, basta tratar-se de serviços médicos ou paramédicos e que estes sejam protagonizados por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas, sem ser possível discriminar consoante os serviços sejam prestados no quadro da atividade por uma pessoa singular ou por uma pessoa coletiva.

Por seu turno, o artigo 132.º n.º 1, alínea b) da Diretiva IVA, isenta os serviços médicos e sanitários efetuados por estabelecimentos hospitalares, clínicas dispensários e similares. Esta isenção estende-se às operações estreitamente conexas com a hospitalização e a assistência médica, entendendo-se como tal as transmissões de bens ou prestação de serviços acessórios que se inscrevam logicamente no quadro do fornecimento dos serviços de hospitalização e de assistência médica, desde que constituam uma etapa indispensável no processo de prestação dos serviços isentos, para atingir as finalidades terapêuticas prosseguidas.

Assim, para que a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b) da Diretiva IVA se aplique é necessário que:

- esteja em causa a hospitalização ou a assistência médica ou operações estreitamente relacionadas;*
- asseguradas por organismos; e*
- de direito público ou, em condições análogas, por outros estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico ou da mesma natureza, em qualquer dos casos, devidamente reconhecidos.*

Refira-se que o TJUE tem consistentemente assimilado o conceito de assistência médica, previsto na alínea b) ao conceito de prestações de serviços de assistência no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, previsto na alínea c).

Todavia, resulta da jurisprudência do TJUE" que as atividades de medicina estética, cirurgia estética, plástica e reparadora não são englobadas no conceito de assistência médica.

3.3 - AS TERAPÊUTICAS NÃO CONVENCIONAIS E AS ISENÇÕES PREVISTAS NO ARTIGO 9º, N.ºS 1 E 2 DO CIVA

Em conformidade com o acima exposto, o entendimento assumido pela AT, sobre o n.º 1 do artigo 9.º do CIVA vai no sentido de limitar a isenção aí prevista a prestações de serviços de assistência efetuadas no exercício das profissões de médico, incluindo médico dentista, de odontologista e de enfermeiro, incluindo de enfermeiro especialista em saúde materna e obstétrica e ginecológica (ex-parteiro), assim como de profissões que sejam qualificadas como paramédicas, cuja noção e elenco os Decretos-Lei n.º 261/93 e n.º 320/99 definem. Donde resulta com toda a evidência que as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de acupuncto, de especialista em medicina tradicional chinesa, de fitoterapeuta, de homeopata, de naturopata, de osteopata e de quiroprático não integram o âmbito do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.

O entendimento da AT é respaldado no facto de o comando que serve de matriz ao n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, concretamente a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, reconduzir a concessão da isenção às profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa. Ao contrário do que se verifica em relação aos conceitos que integram a maioria das normas do sistema comum que estabelecem as isenções do IVA, aquela disposição da UE atribui à legislação interna de cada Estado-membro a incumbência de delinear as noções profissionais por ela evocadas.

Com efeito, por via de regra, os conceitos que integram as normas de isenção do IVA constituem noções autónomas de direito da UE, que devem ser interpretadas no contexto geral do sistema comum do imposto, e não com base em definições próprias de cada Estado-membro, nomeadamente importadas de outras áreas da fiscalidade ou de outros ramos do direito, salvo quando a norma em causa expressamente o permitir, como sucede no trecho em apreço da alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA. Daí que a margem de autonomia concedida aos Estados-membros, em termos das consequências a retirar em sede do IVA a partir das definições de profissões médicas e paramédicas que em cada um deles vigora, não lhes impõe uma interpretação uniforme de tais conceitos. Assim, não havendo que interpretar os conceitos a que faz referência o n.º 1 do artigo 9.º do CIVA à luz do contexto específico do sistema comum do imposto, impõem-se necessariamente as regras interpretativas a que alude o artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT). Ora, na falta de definições diretamente adaptadas na legislação do IVA, decorre do n.º 2 do artigo 11.º da LGT que o conteúdo do termo paramédico deve ser interpretado no sentido que lhe é atribuído noutros ramos do direito.

Tem sido este, aliás, o alcance do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA que a AT”, assim como os próprios tribunais nacionais”, têm reiteradamente atribuído à expressão “profissões paramédicas” que consta daquela alínea, remetendo, portanto, para a configuração do respetivo conteúdo dada pelo Decreto-Lei n.º 261/93 e pelo Decreto-Lei n.º 320/99.

De todo o modo, cabe notar que, apesar da margem de autonomia conferida aos Estados-membros, tal não significa, que esta não se encontre submetida a limitações, quer

decorrentes do objetivo da alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, quer dos princípios de direito da UE aplicáveis ao sistema comum do imposto.

Começando por uma referência genérica ao princípio da neutralidade que enforma o sistema comum do IVA, o mesmo comporta um duplo conteúdo. Por um lado, exige que os operadores económicos que forneçam bens ou serviços semelhantes, que se encontrem em concorrência entre si, sejam tratados de maneira idêntica no que diz respeito ao IVA, a fim de evitar qualquer distorção de concorrência”. Por outro lado, o princípio da neutralidade implica que os sujeitos passivos possam, por via de regra, em relação aos bens e serviços adquiridos para o exercício das respetivas atividades tributadas em sede deste imposto, desonerar-se do IVA incidente sobre esses bens e serviços.

No âmbito da isenção atualmente vertida na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, o TJUE também já referiu que a interpretação da mesma está submetida ao princípio da neutralidade fiscal, na primeira aceção acima indicada, como decorre do assinalado nos acórdãos de 6 de Novembro de 2003, C-45/01, Dornier, n.ºs 42, 44 e 49), de 27 de Abril de 2006 (C-443/04 e C-444/04, Solleveld e o., n.ºs 35, 36, 39 e 41) e de 8 de Junho de 2006 (C-106/05, L.u.P., n.ºs 24, 32, 36 e 48). Nesta medida, a aplicação da isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA deve abranger, desde logo, os operadores económicos que se encontrem em concorrência entre si.

Neste contexto, não se afigura, que o exercício das profissões de acupuncto, de especialista de medicina tradicional chinesa, de fitoterapeuta, de homeopata, de naturopata, de osteopata ou de quiroprático consista na realização de prestações de serviços que se encontrem em concorrência direta com o exercício das profissões que vêm indicadas no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, e que a respetiva tributação colida, pelo menos num sentido estrito, com o princípio da neutralidade fiscal. O benefício daqueles serviços não tem na sua génese uma escolha indiferenciada dos pacientes e, sim, uma opção deliberada destes em recorrer aos seus métodos específicos”, não havendo, por conseguinte, uma relação de concorrência com as terapêuticas convencionais, mas uma relação de complementaridade com estas.

O TJUE tem-se manifestado no sentido de que o princípio da neutralidade fiscal constitui uma expressão, no domínio do IVA, do princípio geral da igualdade de tratamento, frisando que, enquanto uma estrita violação do primeiro apenas pode ocorrer em relação a operadores económicos concorrentes, a vertente ligada à igualdade de tratamento inviabiliza outros tipos de discriminações em matéria fiscal, que afetem operadores económicos que, não estando forçosamente numa posição de concorrência, se encontram numa situação comparável noutros aspetos.

Relativamente ao princípio da igualdade de tratamento, o TJUE, pese embora não ter deixado de referir que os termos de uma disposição de direito da UE devem ser, por via de regra, interpretados de modo autónomo e uniforme em toda a UE, à luz do contexto e dos objetivos prosseguidos, considerou que tal não sucede quando a disposição contiver uma remissão expressa para o direito dos Estados-membros para determinar o seu sentido e alcance. Ora, a propósito da norma vertida na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, no acórdão de 27 de Abril de 2006 (C443/04 e C-444/04, Solleveld e o., n.ºs 29 e 37), o TJUE reiterou que compete a cada Estado-membro definir no seu direito interno as profissões paramédicas, cujos serviços estão isentos do IVA, dado que tal norma concede aos Estados-membros um poder de apreciação a esse respeito, desde que seja apenas aplicada aos serviços efetuados por prestadores com as qualificações profissionais exigidas na lei. Embora uma remissão para o direito interno de cada Estado-membro ocorra no caso da alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, não pode perder-se de vista, contudo, que no n.º 35 desse mesmo acórdão, não obstante ter reconhecido a margem de livre apreciação atribuída aos Estados-membros naquela disposição, o TJUE também aditou que a exigência de uma aplicação correta e simples das isenções não permite aos Estados-membros prejudicarem os objetivos prosseguidos pela Diretiva, nem os princípios da direito comunitário, em especial o princípio de igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal.

O tratamento diferenciado dado às terapêuticas não convencionais, à luz da autonomia conferida aos Estados-membros pela alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, reflecte, em primeira linha, a diferença objetiva quanto à sua natureza e exigências de formação dos respectivos profissionais, próprias das terapêuticas abrangidas pelas Leis n.ºs 45/2003 e 71/2013, e pelas Portarias n.ºs 207-A/2014 a 207-G/2014 e das profissões identificadas no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.

Ainda no quadro de dissemelhanças de natureza objetiva com as profissões inseridas no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, as atividades terapêuticas não convencionais partem de uma base filosófica diferente da medicina convencional e aplicam processos específicos de diagnóstico e terapêuticas próprias”, gozando de autonomia técnica e deontológica, não se consubstanciando nos mesmos tipos de intervenções, actos, processos, métodos, técnicas ou especialidades associados às profissões mencionadas naquela disposição do CIVA.

A própria OMS define como terapêuticas não convencionais, as terapêuticas que partem de uma base filosófica diferente da medicina convencional e aplicam processos específicos e terapêuticas próprias, reconhecendo como tal as praticadas, nomeadamente, no exercício da acupuntura, homeopatia, osteopatia, naturopatia, fototerapia e quiropraxia.

Relativamente à isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o TJUE considera que a expressão “assistência médica”, que figura na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, abrange a totalidade das prestações de serviços abrangida na alínea c), e que a diferença entre as citadas alíneas não é tanto da natureza dos serviços prestados, mas o lugar onde os mesmos são prestados. Assim, abrangidos pela alínea b) são os cuidados de saúde ministrados em estabelecimentos prosseguindo finalidades sociais de proteção de saúde humana, ao passo que a alínea c) se reporta aos cuidados ministrados fora de estabelecimentos hospitalares.

Em conclusão,

Sobre o enquadramento das TNC, no âmbito do art.º 9.º do CIVA, a AT pronunciou-se em diversos momentos sob a forma de Informações Vinculativas, Outras informações Administrativas e Instruções Administrativas, nomeadamente:

- 1. 17/12/2004 - Ofício n.º ... do Gabinete do Diretor Geral para a Associação Portuguesa dos Profissionais de Acupunctura - Enquadramento em IVA e IRC do exercício da Acupunctura*
- 2. 14/01/2005 Ofício n.º ... da DSCIVA para a Associação Portuguesa dos Profissionais de Acupunctura -IVA enquadramento da atividade de acupunctura*
- 3. 07/03/2005 - Informação Vinculativa no Processo nº I301 2004003 com despacho do SDG-IVA, assunto: Atividades médicas e paramédicas. Atividade de quiroprático*
- 4. 11/06/2007 - Informação no Processo I301 2007077, com despacho de, do SDG-DG; assunto: Acupunctura.*
- 5. 21/08/2007 - Informação Vinculativa no Processo nº I301 2007027 com despacho de, do SDG-IVA, assunto: Acupunctura.*
- 6. 8/09/2008 - Informação n.º 1764, despacho do Diretor Geral - Enquadramento em IVA da atividade de acupunctura*
- 7. 26/08/2015 – Ofício-Circulado n.º 30174 - IVA Enquadramento das Atividades Terapêuticas não Convencionais*

Na doutrina administrativa produzida a respeito das atividades de terapêuticas não convencionais identificadas, ou seja, acupunctura e quiropraxia, a AT assumiu uma posição consistente ao longo do tempo, esclarecendo e informando que estas atividades estão sujeitas a IVA à taxa normal e dele não isentas, como se demonstra.

Na primeira informação administrativa de 17/12/2004, sob o ofício n.º ... do Gabinete do Diretor Geral, para clarificação do enquadramento em IVA e IRC do exercício da Acupunctura, veio a AT (então DGCI), em informação elaborada para a Associação Portuguesa dos Profissionais de Acupunctura (APPA), da qual é presidente o Dr. R..., foi esclarecido o seguinte (cfr. nos pontos 3 e 4, que se transcrevem):

“ 3 - De acordo com o decreto-lei n.º 261/93, de 24/07, diploma que regula o exercício das atividades profissionais de saúde designadas por paramédicas, verifica-se, como acima já se disse que a atividade de acupuntura não consta da referida na lista, consequentemente não é possível a aplicação da isenção de IVA a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, dado que não se enquadra em nenhuma das atividades profissionais aí referidas.

“4 - Face ao exposto conclui-se que a atividade de acupuntura não se enquadra em nenhuma das isenções referidas no artigo 9.º do CIVA, nem em quaisquer outras normas de isenção de IVA constantes de legislação complementar àquele código.”

Esta posição foi reafirmada, quer em informações vinculativas, proferidas, entre outros, no Processo 1301 2007027 de 21/08/2007, quer na Informação n.º 135 de 6/10/2007, sobre o enquadramento das atividades de acupuntura e na Informação n.º 1764 do DG de 08/09/2008, quer ainda no Ofício-Circulado n.º 30174 de 26/08/2015.

No sentido de clarificar a interpretação da AT, no que concerne ao exercício de profissões de TNC, quando o critério subjetivo da isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA estiver preenchido (ou seja, a detenção de habilitações e credenciação de acordo com o direito interno para o exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas), os Serviços do IVA, reiteram que:

- É errado defender que a AT considera que os serviços prestados de TNC (no caso em análise a acupuntura) podem beneficiar da isenção prevista no art.9º, n.º.1 e n.º 2 do CIVA se forem prestados por médicos ou paramédicos;*
- A isenção só é aplicável, em circunstâncias específicas, i.e., quando, no âmbito do exercício de profissões médicas ou paramédicas, forem aplicadas técnicas de TNC, como uma terapêutica auxiliar do acto médico ou paramédico;*
- Consequentemente, se um médico, enfermeiro ou paramédico se actuar como acupuntor, as prestações de serviços por estes prestados, embora de assistência, não se integram no exercício de uma profissão médica ou paramédica, ficando desta forma sujeita a IVA.*

Deste modo, o princípio da neutralidade fiscal não é afrontado, uma vez que apenas no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, e apenas enquanto uma terapêutica complementar, ou auxiliar, podem os serviços prestados por um acupuntor aproveitar a isenção de IVA, em atenção ao objetivo estrito, mas não restrito, da isenção prevista no n.º 1 do art.º 9 do CIVA.

Na linha da fundamentação desenvolvida nos pontos 3.1 a 3.3, supra:

- a regulamentação das atividades terapêuticas não convencionais previstas na Lei n.º 45/2003 e concretizada na Lei n.º 71/2013 e respetivas Portarias regulamentadoras, não equipara as profissões de acupuntura, fitoterapia, homeopatia, medicina tradicional chinesa, naturopatia, osteopatia e quiropraxia a profissões paramédicas, requisito que se mostra necessário ao reconhecimento da isenção consignada no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA;

- também não se encontra expressamente reconhecida, no Código do IVA, qualquer isenção que contemple as atividades de terapêutica não convencional, pelo que o seu exercício consubstancia a realização de operações sujeitas e dele não isentas, sem prejuízo de os profissionais que as exercem poderem beneficiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do mesmo diploma, caso se verifiquem as condições ali previstas (tal como esclarece o ponto 10 do Ofício-Circulado n.º 30174 de 26/08/2015 da DSIVA).

3.4 - APURAMENTO DAS CORREÇÕES PROPOSTAS EM SEDE IVA

Tendo em consideração os fundamentos expostos, propõe-se a liquidação de IVA sobre os serviços de TNC prestados pelo SP, uma vez que não constituem operações ativas enquadradas nas isenções previstas no artigo 9º do CIVA, pelo que constituem operações sujeitas a liquidação de imposto, à taxa definida na alínea c) do nº1 do artigo 18º do mesmo Código.

Assim, os elementos necessários ao apuramento dos montantes de IVA a liquidar nos exercícios entre 2012 e 2015, foram extraídos dos balancetes mensais através do ficheiro SAF-T, tendo como base os valores registados na conta 7221 – consultas Naturopáticas e 721122 Tratamentos Naturopática, como se demonstra nos quadros resumo seguintes:

(...)

As propostas de correção em sede de IVA, para cada exercício, encontram-se sintetizadas no quadro resumo seguinte:

Mapa resumo das correções ao IVA liquidado – Exercícios de 2012 a 2015 (€)

Ano	Base Tributável (1)	IVA a Liquidar – 23% (2)-(1)*23%
2012	48.705,75	11.202,32
2013	60.634,60	13.945,96
2014	59.063,00	13.584,49
2015	29.407,50	6.763,73
Totais	197.810,85	45.496,50

No entanto, após a notificação das cartas de aviso e antes do início dos procedimentos inspetivos, em 11, 14 e 15 de março de 2016, o sujeito passivo entregou 6 declarações periódicas de IVA de substituição, relativamente aos 4 exercícios em análise (para o período compreendido entre 2012.01 e 2015.11), nas quais registou no campo 3 das respetivas declarações mensais, valores de prestação de serviços à taxa de 23%. Verifica-se assim que o sujeito passivo regularizou parcialmente a natureza das prestações de serviços atrás enunciadas, considerando que algumas dessas prestações de serviços não estavam isentas.»

F. A Requerente foi notificada dos atos de liquidação adicional de IVA e da correspondente liquidação de juros compensatórios, referentes aos exercícios de 2012 a 2015 tudo num total de

€ 37.016,30 (trinta e sete mil, dezasseis euros e trinta cêntimos) – cfr. processo administrativo - ;

G. A Requerente não pagou as quantias liquidadas, referente aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, no prazo de pagamento voluntário das mesmas, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira instaurado os competentes processos de execução fiscal, para cobrança coerciva das quantias liquidadas e citado a Requerente dos mesmos – cfr. documento n.º 1 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral-;

H. A Requerente, no dia 21.02.2017, apresentou Reclamação Graciosa à qual foi atribuído o n.º ...2017..., contra os referidos atos de liquidação de IVA, a qual foi indeferida pela Diretora de Serviços de IVA; - cfr. documento n.º 7 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral e processo administrativo - ;

I. A Requerente, no dia 02.03.2017, apresentou Pedido de Revisão de Ato Tributário, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, contra os atos de liquidação adicionais de IVA sindicados nos presentes autos – cfr. documento n.º 4 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral - ;

J. A Requerente apresentou, no dia 25.09.2017, Recurso Hierárquico da decisão no sentido de indeferimento da reclamação graciosa identificada em G *supra*, o qual foi igualmente indeferido, por via do Despacho da Diretora de Serviços de IVA, com data de 27.04.2018, exarado e sustentado na Informação n.º 1403, de 05.04.2018 – cfr. documento n.º 9 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral e processo administrativo - ;

K. A sociedade S..., Lda prestou garantia a favor da Autoridade Tributária e Aduaneira, sob a forma de hipoteca voluntária sobre o imóvel que constitui a *«fração autónoma designada pela letra A, que corresponde ao Rés-do-Chão Esquerdo – comércio, com entrada pelos números ..., do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Rua..., números ..., ... e ... e ..., números..., ...- e ..., ..., concelho de Almada (...) achando-se o prédio inscrito na matriz da união de freguesias de ... e ... sob o artigo ..., com o valor patrimonial correspondente à fração de € 171.336,88»* para garantir e suspender o processo de execução fiscal n.º ...2017..., em que a Requerente é executada, pelo montante de € 50.279,73 (cinquenta mil duzentos e setenta e nove euros e setenta e três cêntimos) – cfr. documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido - ;

L. Em 27.07.2018, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

VI. Motivação da matéria de facto

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, bem como o processo administrativo, tudo analisado e ponderado em conjugação com os articulados, dos quais resulta concordância quanto à factualidade apresentada pelo Requerente no pedido de pronúncia arbitral.

VII. Factos dados como não provados

Com interesse para os autos não se provou, designadamente que:

- as prestações de serviços em causa nos presentes autos não compreendiam a atividade de Terapêuticas Não Convencionais.

VIII. Fundamentos de direito

A questão central a decidir prende-se com o enquadramento da prestação de serviços de Terapêuticas Não Convencionais, e com a questão de saber se as prestações de serviços efetuadas pela Requerente, através de prestadores de serviços, devem, ou não, ser consideradas isentas de IVA, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) e do artigo 8.-A da Lei n.º 71/2013, aditado pela Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro.

ÓNUS DE PROVA

1. Argumenta a Requerente, no essencial, que as liquidações impugnadas carecem de base legal porquanto os serviços em causa beneficiam da isenção prevista no artigo 9.º, n.º 1, do CIVA, atento que está em causa a prestação de serviços de saúde, que a AT presumiu tratarem-se de terapêuticas não convencionais, praticada por prestadores de serviços habilitados para o exercício de terapêuticas convencionais.

2. Mais referindo a Requerente que *«a AT limitou-se a presumir, sem qualquer suporte probatório, que todas as prestações de serviço efetuadas em determinado edifício e registadas na contabilidade, na conta 7212 correspondiam a TNC, pese embora o facto de o respetivo prestador identificado nas faturas estar habilitado para o exercício de terapêuticas convencionais.»*

3. Contra-argumenta a Requerida no sentido de que *«(...) estão em causa “(...) as prestações de serviço de medicinas complementares, nomeadamente de shiatsu, drenagem linfática, reiki, naturopatia, osteopatia, massagem terapêutica, acupuntura, par biomagnético/magnetoterapia, através dos prestadores, E..., F..., G... (... NIPC...), H... (... NIPC...), I... (... NIPC...), J..., K... NIF..., L... (... NIPC...), M..., NIF..., N... e O..., realizadas, nos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015 (...)”. Ora, como se viu, a partir de 02.10.2013, algumas das citadas prestações de serviços, mormente a acunputura, a naturopatia e a osteopatia beneficiam de isenção ao abrigo do artigo 9.º, alínea a) do Código do IVA, aplicável ex vi artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013, de 2.09, aditado pela Lei n.º 1/2017, de 16.01, ainda que os profissionais que vinham exercendo tais actividades não possuíssem a cédula profissional a que se refere o artigo 6.º da Lei n.º 71/2013, atento o regime transitório previsto no artigo 19.º da mesma Lei.»*

4. Mais referindo a Requerida que *«considera-se que a AT demonstrou, como lhe competia, que as prestações de serviços subjacentes às correções promovidas correspondem efectivamente a TNC e, nessa medida insusceptíveis de integrar a previsão normativa do artigo 9.º, alínea 1) do código do IVA, uma vez que antes da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, tais serviços não estavam aí contemplados.»*

5. Ora, a matéria do ónus de prova encontra-se regulada nos artigos 74.º e 75.º da Lei Geral Tributária. Prevê, assim, o artigo 74.º da LGT que:

«1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

2 - Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária.

3 - Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação.»

6. Assim, nos termos do n.º 1 deste preceito legal, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Sendo que, nos termos do n.º 2, no que toca à satisfação do ónus da prova, há que atender se se trata de elementos de prova que estejam em poder da Administração Tributária, o que consequentemente, faz com que o ónus da prova do interessado se considere satisfeito caso tenha procedido à sua correta identificação junto da Administração Tributária.

7. Como refere CRISTINA FLORA, [in *A prova no processo tributário* – coleção de formação contínua, 2017, jurisdição administrativa e fiscal - Centro de Estudos judiciais, pág. 46 e 47], sob o tema do «*ónus da prova no processo tributário*»: «*As regras do ónus da prova visam resolver o problema da demonstração de factos, que caso não seja feita, tem por consequência a questão ser decidida contra a parte onerada com o ónus da prova. No direito tributário as regras do ónus da prova encontram-se no art. 74.º da LGT, não se aplicando as regras de ónus da prova previstas no Código Civil. Como o ónus da prova em direito fiscal é objectivo ou*

material, tratando-se de determinar que factos devem ser dados como provados, e não quem terá de os alegar e de os provar, aquele preceito legal deve ser entendido como critério de decisão, a questão é decidida contra a parte onerada com o ónus da prova. Com já referimos, impera no processo tributário o princípio da aquisição processual e assim, feita a prova de um facto relevante para a decisão do litígio, este deve ser considerado na sentença pelo juiz, não relevando quem o alegou e/ou provou.»

8. E, JORGE LOPES DE SOUSA [in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Vol. II, 6.º Ed., Áreas Editora, 2011, pp. 133 e 134] sufraga o entendimento que: *«Existindo estas regras próprias do contencioso tributário sobre a repartição do ónus da prova em matéria de quantificação da matéria tributável, fica afastada a possibilidade de fundamentar tal repartição, neste âmbito, com base quer das regras dos art.ºs. 342.º a 344.º do CC e 516.º n.º 4 do CPC, quer o critério geral da repartição de tal ónus que tem vindo a ser usado no contencioso administrativo, apesar de, em regra, os resultados sejam semelhantes.»*

9. Acrescenta, o referido Autor que: *“[e]mbora esta regra esteja prevista para o procedimento tributário, o seu conteúdo deve ser transposto para o processo judicial que se lhe seguir, por forma a que quem tinha o ónus da prova de certos factos no procedimento tributário tenha o respectivo ónus no processo judicial tributário.”*

10. O artigo 75.º da LGT consagra a presunção legal de veracidade e da boa-fé das declarações dos contribuintes, desde que apresentadas nos termos da lei, bem como, dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal. Consagrando, o seguinte.

«1 - Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.»

2 - A presunção referida no número anterior não se verifica quando:

a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;

b) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;

c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei.

d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A.

3 - A força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a administração tributária os confirmar. »

11. De salientar, como o faz Cristina Flora, in obr e loc cit. que «(...)a presunção legal apenas funciona quando o facto de que depende está demonstrado. Quem tem a seu favor uma presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz (art. 350.º, n.º 1, do CC), apenas tem de provar o facto que lhe serve de base, de acordo com as regras gerais do ónus da prova, art. 74.º, n.º 1, da LGT. O facto que serve de base à presunção do art. 75.º da LGT, no caso das declarações, é o das declarações terem sido apresentadas nos termos da lei e tratando-se dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, o facto que serve de base à presunção é a da organização em conformidade com a legislação comercial e fiscal, factos a provar pelo contribuinte nos termos do n.º 1 do art. 74.º da LGT para que a presunção legal se verifique. »

12. Regressando ao caso em apreço, retira-se do Relatório de Inspeção que a Requerente não logrou contrariar, nos termos do disposto no artigo 74.º da LGT, no que toca aos serviços prestados entre 2012-03T e 2013-09T (único período relevado para o efeito, dado o que de seguida se vai analisar) que:

- (i) Não existe coincidência entre a descrição dos serviços nas faturas impressas e o descritivo constante do programa de faturação da ora Requerente;
- (ii) Na sua contabilidade (balancetes dos anos inspecionados), na conta 72 com a epígrafe Prestações de Serviços, a ora Requerente dividiu as prestações de serviços por três áreas distintas: 72112 Naturopáticas (isento), 72113 Podologia (isento) (2) e 722 Serviços Casa de Repouso;
- (iii) Da visita efetuada às instalações do sujeito passivo, verificou-se que a mesma está dividida em duas áreas distintas - por um lado, o lar, onde se localiza a sede do sujeito passivo, e, por outro lado, a cerca de 200 metros, existe o edifício onde são realizadas as prestações de serviços de Podologia e das TNC;
- (iv) Neste segundo edifício, constatou-se não existir referência alguma à existência de prestações de serviços na área de medicina convencional;
- (v) Foi recolhida a tabela de preços, na qual consta o valor das prestações de serviços de Podologia e ainda das TNC, não fazendo qualquer referência à existência de prestação de serviços de medicina convencional.

13. Perante estas evidências concluíram os Serviços de Inspeção Tributária que:

“(…), da análise dos elementos recolhidos que, com exceção do descritivo constante nas faturas impressas e arquivadas, toda a restante evidência percecionada: - SAF T da faturação; - contabilidade; - Publicidade do site e história subjacente à génese da Associação A...; -Lógica de actividade do grupo em que se encontra inserida; - tabela de preços; - visita às instalações, conduz ao acolhimento de que a natureza dos serviços prestados se encontra espelhada na contabilidade. Ou seja, concluímos que as prestações de serviços de Terapêuticas Não Convencionais estão devidamente contabilizadas nas contas 721121 e 721122”.

14. Deste modo, e face às diligências levadas a cabo pela Requerida, constata-se que o ónus de prova que impendia sobre a mesma, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT foi devidamente cumprido, pelo que cabia à Requerente a prova do contrário, que não logrou fazer nos presentes autos.

ISENÇÃO OU NÃO DAS TERAPÊUTICAS NÃO CONVENCIONAIS

15. Por forma a contextualizar devidamente a matéria que se encontra em apreciação no presente processo arbitral, e para uma melhor compreensão do ulterior percurso argumentativo, entende o Tribunal ser prudente abordar, desde logo, o âmbito da isenção legal e a sua eventual evolução ao longo do tempo.

16. Vejamos, as normas que poderão ter relevância para o enquadramento da situação dos autos.

17. Dispõe o artigo 9.º, n.º 1 do Código do IVA, sob a epígrafe, “*Isenções nas operações internas*” que: «*Estão isentas do imposto:*

- 1) As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas;*
(...) »

18. Ora, o Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho regulamenta o exercício das atividades paramédicas prevendo o seu artigo 1.º que:

«1 - O presente diploma regula o exercício das actividades profissionais de saúde, adiante designadas por actividades paramédicas, que compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação.

2 - Não são abrangidas pelo presente diploma as actividades exercidas, no âmbito de competências próprias, por profissionais com inscrição obrigatória em associação de natureza pública e ainda por odontologistas, enfermeiros e parteiras.

3 - As actividades paramédicas a que se refere o n.º 1 são as constantes da lista anexa ao presente diploma, do qual faz parte integrante.»

19. Constando da lista anexa, as seguintes actividades e uma breve descrição de cada uma:

« 1 - Análises clínicas e de saúde pública. (...); 2 - Anatomia patológica, citológica e tanatológica. (...); 3 - Audiometria. (...); 4 - Cardiopneumografia. (...); 5 - Dietética. (...); 6 - Farmácia. (...); 7 - Fisioterapia. (...); 8 - Higiene oral. (...); 9 - Medicina nuclear. (...); 10 - Neurofisiografia (...); 11 - Ortóptica. (...); 12 - Ortopróteses (...); 13 - Prótese dentária (...); 14 - Radiologia. (...); 15 - Radioterapia. (...); 16 - Terapia da fala. (...); 17 - Terapia ocupacional. (...); 18 - Higiene e saúde ambiental (sanitarismo). (...).»

20. Por sua vez, o n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto – diploma que regulamenta as profissões técnicas de diagnóstico e terapêutica e cria o Conselho Nacional das Profissões de Diagnóstico e Terapêutica como órgão de apoio ao Ministro da Saúde - estabeleceu a lista de profissões correspondentes a essas actividades, a saber:

- técnico de análises clínicas e de saúde pública;
- técnico de anatomia patológica, citologia e tanatológica;
- técnico de audiologia;
- técnico de cardiopneumologia;
- dietista;
- técnico de farmácia;
- fisioterapeuta;
- higienista oral;
- técnico de medicina nuclear;
- técnico de neurofisiologia;

- ortoptista;
- ortoprotésico;
- técnico de prótese dentária;
- técnico de radiologia;
- técnico de radioterapia;
- terapeuta da fala;
- terapeuta ocupacional;
- técnico de saúde ambiental.

21. Na verdade, só em 2003, é que as Terapêuticas não Convencionais (TNC) foram reconhecidas, através da aprovação da Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto - Lei do enquadramento base das terapêuticas não convencionais – estabelecendo o seu artigo 1.º o “*enquadramento da actividade e do exercício dos profissionais que aplicam as terapêuticas não convencionais, tal como são definidas pela Organização Mundial da Saúde.*”

22. Aplicando-se, nos termos do artigo 2.º deste diploma, «*a todos os profissionais que se dediquem ao exercício das terapias não convencionais nela reconhecidas.*»

23. Dispõe o artigo 3.º, sob a epígrafe “conceitos” que:

«1 - Consideram-se terapêuticas não convencionais aquelas que partem de uma base filosófica diferente da medicina convencional e aplicam processos específicos de diagnóstico e terapêuticas próprias.

2 - Para efeitos de aplicação da presente lei são reconhecidas como terapêuticas não convencionais as praticadas pela acupunctura, homeopatia, osteopatia, naturopatia, fitoterapia e quiropráxia.»

24. O artigo 4.º do referido diploma estabeleceu os princípios orientadores e o enquadramento geral das TNC, quanto à qualificação e estatuto profissional, remetendo a restante regulamentação para diploma a ser aprovado posteriormente.

25. O artigo 7.º, com interesse, do *supra* identificado diploma, sob a epígrafe “*Formação e credenciação de habilitações*”, previa o seguinte: “*A definição das condições de formação e de certificação de habilitações para o exercício de terapêuticas não convencionais cabe aos Ministérios da Educação e da Ciência e do Ensino Superior*”.

26. E, o artigo 10.º, sob a epígrafe “[d]o exercício da atividade”, refere, no seu n.º 1, que “[a] prática de terapêuticas não convencionais só pode ser exercida, nos termos, desta lei, pelos profissionais detentores das habilitações legalmente exigidas e devidamente credenciados para o seu exercício.”

27. Sucede que, só em 2013, 10 anos depois, surge a Lei n.º 71/2013 de 2 de setembro que veio regulamentar a Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto «(...) relativamente ao exercício profissional das atividades de aplicação de terapêuticas não convencionais.»

28. Prevendo o seu artigo 1.º que «[a] presente lei regula o acesso às profissões no âmbito das terapêuticas não convencionais, e o seu exercício, no sector público ou privado, com ou sem fins lucrativos.».

29. O artigo 2.º, sob a epígrafe «*âmbito de aplicação*» dispõe que: «[a] presente lei aplica-se a todos os profissionais que se dediquem ao exercício das seguintes terapêuticas não convencionais: a) *Acupuntura*; b) *Fitoterapia*; c) *Homeopatia*; d) *Medicina tradicional chinesa*; e) *Naturopatia*; f) *Osteopatia*; g) *Quiropráxia*.»

30. Com efeito, este diploma veio regulamentar, essencialmente, o acesso à profissão, conforme previsto no artigo 5.º, a necessidade da cédula profissional - cfr. artigo 6.º - para o

exercício das atividades/profissões enumeradas no artigo 2.º e reservou o uso dos títulos profissionais aos detentores da correspondente cédula profissional – cfr. artigo 7.º - .

31. Mais tarde, em 2017, foi publicada a Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro que veio proceder à primeira alteração à Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, aditando-lhe o artigo 8.º-A, com a seguinte redação:

«Artigo 8.º-A

Regime de IVA

Aos profissionais que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais referidas no artigo 2.º é aplicável o mesmo regime de imposto sobre o valor acrescentado das profissões paramédicas.»

32. Ressalvando, contudo, no seu artigo 3.º que *«[o] artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, aditado pela presente lei, tem natureza interpretativa.»*

33. Ora, com a natureza interpretativa desta nova norma, foram os profissionais das TNC equiparados aos paramédicos para efeitos de tributação em IVA.

34. Chegados aqui, estamos, deste modo, perante duas normas de isenção:

- a do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA, e
- a do artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, aditado pela Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro, ambas transcritas acima.

35. Conforme se retira da decisão coletiva do CAAD proferida no processo n.º 638/2017-T, e que o presente Tribunal Arbitral acompanha:

«A primeira norma de isenção (a do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA) delimita a exclusão de aplicação do IVA a partir de três elementos: um material (“prestações de serviços”), outro contextual (“efectuadas no exercício”) e outro pessoal (“das

profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”).

A segunda norma de isenção (a do artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013, introduzido em 2017) limita-se a estender aos profissionais que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais a isenção de IVA que já estava anteriormente prevista para as profissões paramédicas.

A propósito do âmbito da isenção legal colocam-se três problemas:

- i) quanto à possibilidade de as Terapêuticas Não Convencionais (TNC) poderem ser considerados incluídos na isenção do artigo 9.º do Código do IVA;*
- ii) quanto à natureza (interpretativa ou inovadora) da segunda norma de isenção; e*
- iii) quanto ao momento a partir do qual ela pode produzir efeitos.»*

36. No que respeita ao primeiro problema – quanto à possibilidade de as Terapêuticas Não Convencionais poderem ser consideradas incluídas na isenção do artigo 9.º do Código do IVA – esclarece ao *supra* citado aresto arbitral que:

«(...)

Com efeito, afigura-se claro que uma coisa é o âmbito da norma de isenção do artigo 9.º do CIVA, outra bem diferente é o reconhecimento de atividades diversas como terapêuticas não convencionais. A este último aspeto se dedicaram, quer a Lei n.º 45/2003, quer a Lei n.º 71/2013, que se limitaram a tratar do reconhecimento das atividades suscetíveis de se subsumirem no conceito de TNC.

Em relação ao primeiro aspeto só na Lei n.º 1/2017 o legislador cuidou de consagrar a isenção através da inserção da norma interpretativa na sede que entendeu mais apropriada.

Em suma, tendo em conta as específicas exigências em matéria de interpretação das isenções à incidência do IVA não parece razoável pretender que, só por si, a norma

do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA – complementada pelo Decreto-Lei n.º 261/93, que enumera as atividades consideradas paramédicas – pudesse abranger as TNC.

Nem hoje, nem em 2017, nem em 2013, nem em 2003.

O que quer dizer que a isenção de IVA de que atualmente gozam os profissionais que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais tem como único fundamento a segunda norma de isenção: a do artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013, que lhe foi aditado pela Lei n.º 1/2017.

*Com efeito só aí se refere claramente que “Aos profissionais que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais referidas no artigo 2.º é aplicável o mesmo regime de imposto sobre o valor acrescentado das **profissões paramédicas**” (sublinhado nosso).*

37. Continuamos a perfilar a solução aqui encontrada e, do mesmo modo, no que respeita ao segundo problema - *quanto à natureza (interpretativa ou inovadora) da segunda norma de isenção* – esclarece ainda a decisão coletiva do CAAD *supra* citada que:

«O âmbito temporal retroativo da segunda norma de isenção depende, prima facie, da natureza interpretativa que lhe foi atribuída pelo artigo 3.º da Lei n.º 71/2013, mas tem havido concordância genérica na doutrina e na jurisprudência que tal declaração do legislador se deve entender como uma cláusula de retroatividade onde tal declaração não corresponda à verdadeira natureza da norma.

(...)

Embora haja, portanto, indícios opostos quanto à natureza da norma do artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013, tem de se dar preferência ao disposto no artigo 3.º da Lei n.º 1/2017 que, com força normativa, a considera interpretativa. Tal norma, porém, sempre seria necessária para obter a retroatividade da norma do n.º 2 do mesmo diploma: não fosse ela, e o aditamento introduzido na Lei n.º 71/2013 valeria apenas para futuro.

Na verdade, não é por se introduzir uma norma nova num diploma antigo que essa norma tem efeitos retroativos: isso só acontecerá se lhe for atribuída natureza

interpretativa ou se estiver dotada de uma cláusula de retroatividade. A norma do artigo 3.º da Lei n.º 1/2017 serviu, portanto, esse propósito, tendo de se atribuir ao legislador uma intenção coerente com a da escolha da sede legislativa do aditamento realizado (cfr. o que se escreve na alínea seguinte).

Outra coisa é saber se se trata de uma norma interpretativa material (correspondendo aos requisitos geralmente reconhecidos das normas interpretativas: uma intenção interpretativa, esclarecedora de uma prévia controvérsia, e com a adoção de um entendimento a que o intérprete já poderia, por si só, ter chegado [cfr. Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1993, p. 247.] ou meramente formal (como se escreveu no Acórdão n.º 157/88 do Tribunal Constitucional: “enquanto intérprete autêntico da sua própria lei, o legislador não está sequer adstrito a fazer interpretação autêntica “material”: pode fazer interpretação autêntica simplesmente formal, conferindo a normas por ele anteriormente editadas um sentido diverso de qualquer dos que a doutrina e os operadores jurídicos poderiam fixar.”).

Já acima se concluiu que a interpretação do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA não admitia a solução que o legislador veio a aprovar e a considerar interpretativa em 2017 – ie, a de que as atividades realizadas por profissionais de TNC estavam isentas de IVA, pelo que tem de se reconhecer que o segundo requisito das normas interpretativas materiais (firmarem estas um entendimento que os intérpretes poderiam ter, por si sós, alcançado) não está preenchido.

(...) deve concluir-se que a dita “norma interpretativa” do artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013 (assim considerada pela norma do artigo 3.º da Lei n.º 1/2017) é apenas uma norma interpretativa meramente formal – e, portanto, equivale a uma norma retroativa.

Realce-se, porém, que tal circunstância no caso não impede que a norma introduzida pela Lei n.º 1/2017 tenha efeitos equivalentes ao de uma lei interpretativa. Com efeito, com Baptista Machado, “o legislador pode declarar interpretativa certa disposição da LN, mesmo quando essa disposição é de facto inovadora (...) em tais casos, tratar-se-á de um disfarce da retroatividade da LN”.

Mas o Autor acrescenta, “Quando não existe norma de hierarquia superior que proíba a retroactividade, tal qualificação do legislador deve ser aceite para efeito de dar a tal disposição um efeito equivalente ao de uma lei interpretativa, nos termos do art. 13.º. Na verdade, o legislador teria, na hipótese, o poder de declarar retroativa a LN e definir os limites desta retroactividade” (Introdução ao Direito e ao Discurso do Legitimador, Almedina, Coimbra, 1994, p. 245).

Ora, é precisamente o que acontece no caso dos autos. Apesar de se tratar de uma norma inovadora, como estamos perante uma situação de retroactividade favorável aos sujeitos passivos de impostos, estamos fora do âmbito de proibição do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República. O que tal norma proíbe é a cobrança de impostos “que tenham natureza retroativa”, não a retroactividade de normas de isenção.

O legislador encontrava-se, desta forma, livre para declarar a retroactividade e definir os seus limites. No entanto, preferiu optar por atribuir esse efeito através da qualificação do artigo 8.º-A aditado à Lei n.º 71/2013 como norma interpretativa.

***Em suma, estando nós perante uma lei retroativa favorável o problema da distinção entre leis interpretativas formais e materiais dissolve-se, devendo respeitar-se a qualificação do legislador sobre a natureza interpretativa do artigo 8.ºA (aditado à Lei n.º 71/2013) feita no artigo 3.º da Lei n.º 1/2017.»** (sublinhado e negrito nosso).*

38. No que respeita à terceira questão – *a de saber a partir de que momento pode a norma do artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013 produzir efeitos*- Esta questão é respondida expressamente pelo legislador quando escolheu o diploma onde que a incorporou: a Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro.

39. Continuando a seguir a linha de raciocínio contido no aresto arbitral acima identificado, que acompanhamos na íntegra pela clareza de exposição quanto à interpretação das normas em causa:

«Note-se que havia pelo menos cinco diplomas em que tal norma (ou uma equivalente) podia ser integrada: o Código do IVA (como um novo número do artigo 9.º, ou um aditamento à redação dos seus n.ºs 1 e 2 para abranger as TNC); o Decreto-Lei n.º 261/93 (como um novo artigo sobre a inclusão das TNC nas atividades paramédicas, ou um aditamento à lista anexa que as incluisse); o Decreto-Lei n.º 320/99 (como um novo conjunto de profissões paramédicas); a Lei n.º 45/2003 (até com a mesma redação que foi adotada para introduzir o artigo 8.º-A na Lei n.º 71/2013); e a Lei n.º 71/20137.

Se se tiver presente a Recomendação de 2016 da Autoridade da Concorrência (AdC), e se se pensar que ela deve ter interferido na formação da vontade do legislador de 2017, também dela se retira um argumento adicional para a escolha legislativa. Dizia ela que “ainda que anteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 71/2013 se pudesse questionar se as prestações de serviços de assistência em TNC ofereciam um nível de qualidade aos utentes equivalente ao que é oferecido pelos médicos, aquela lei e a regulamentação adotada em 2014 e 2015 (...) criaram um quadro que se afigura completo no que diz respeito às qualificações profissionais das pessoas que estejam habilitadas a exercer atividades no âmbito das TNC.”

Note-se que esta exata passagem da Recomendação de junho de 2016 da AdC, que assinala a Lei n.º 71/2013 como um marco na evolução da regulamentação das TNC, constava da Exposição de Motivos do “Projeto de Lei n.º 289/XIII/1.ª apresentado por Deputados do PSD, que deu origem ao processo legislativo que conduziu à aprovação daquela Lei n.º 1/2017” (citamos a decisão proferida no CAAD no Processo n.º 111/2017T, que transcreveu aquela Exposição de Motivos).

E também não pode desatender-se, neste contexto, aos exatos termos da Recomendação da AdC, que encerravam as 23 páginas de fundamentação: “vem esta Autoridade recomendar ao senhor Ministro das Finanças e ao senhor Ministro da Saúde que seja promovida, no âmbito das competências constitucionalmente

conferidas ao Governo, a regulamentação do enquadramento fiscal a que estão sujeitas as prestações de serviços de acupuntura, de modo a assegurar a neutralidade da tributação destas prestações de serviços em sede de IVA, independentemente de as mesmas serem fornecidas por médicos, no âmbito das competências reconhecidas pela respetiva Ordem, ou por profissionais de TNC, nos termos da Lei n.º 71/2013, formalizando a classificação destes profissionais enquanto “outras profissões paramédicas” para efeitos da isenção concedida ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.”

Assim, quando o legislador, pretendendo inequivocamente produzir efeitos retroativos em 2017, determina a inserção de uma norma, que declara interpretativa, na Lei n.º 71/2013 e lhe atribui natureza interpretativa – o que sempre teria de fazer para que tal alteração não produzisse apenas efeitos para futuro –, a única conclusão que o intérprete está autorizado a tirar é a de que a retroatividade pretendida vai até à data da entrada em vigor desse diploma – que era o que a AdC recomendava, e o que o projeto de lei dos deputados do PSD, aparentemente, seguiu.

40. Continuando, o referido aresto arbitral, no sentido de que:

«Acresce que ia no mesmo sentido o projeto apresentado por deputados do Bloco de Esquerda (301/XIII/2.ª) onde se escrevia o seguinte: “As atividades decorrentes das terapêuticas não convencionais reconhecidas e regulamentadas por lei, nomeadamente as descritas no artigo 2.º da Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, deveriam estar, por isso, isentas do pagamento de IVA, uma vez que esse tem sido o enquadramento de IVA para a prestação de serviços efetuada no exercício de profissões na área da saúde.” (destacou-se a referência à Lei n.º 71/2013). Este projeto de lei tinha uma particularidade adicional: visava a alteração do artigo 9.º do Código do IVA. Como se referia na sua Exposição de Motivos, “se é necessário clarificar, então clarifique-se de uma vez por todas: é neste sentido que o Bloco de

Esquerda apresenta este Projeto de Lei propondo que o Código do IVA passe a isentar os profissionais de TNC de cobrança de IVA.”

O que significa, por tudo o quanto vai exposto, que não foi por imprevidência que o legislador que podia ter alterado o Código do IVA o não fez: face às alternativas que teve, tem de se entender que não o fez de caso pensado. E foi assim porque o legislador ainda que quisesse ir mais longe na retroactividade da isenção, e fosse qual fosse o diploma escolhido para o fazer, estava sempre limitado pelo início de vigência da Lei n.º 71/2013.

Com efeito, recorde-se que a Lei n.º 45/2003 configura, como ficou dito, uma mera lei do enquadramento base das TNC, que carecia, para ser plenamente executável, de ser regulamentada, o que apenas veio a acontecer, como vimos, com a Lei n.º 71/2013. Nomeadamente não nos podemos esquecer que os requisitos subjetivos do exercício da atividade só vieram a ser fixados neste diploma e que, por outro lado, apenas este diploma passou a incluir também a “medicina tradicional chinesa”, que não constava no diploma de 2003. Por conseguinte, ainda que o diploma escolhido para consagrar a isenção fosse o Código do IVA, a norma de isenção apenas podia reportar os seus efeitos ao início de vigência da Lei n.º 71/2013, momento partir do qual o regime jurídico se considera consolidado.

Refira-se, por último, mas apenas como mero elemento corroborante de que a regulamentação das TNC que colhia consenso parlamentar era a de 2013, a Resolução da Assembleia da República n.º 207/2016, publicada no Diário da República, I Série, de 24 de outubro de 2016, em que se recomendava ao Governo “que assegure a nulidade da interpretação feita pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente à cobrança retroativa de imposto sobre o valor acrescentado nas prestações de serviços no âmbito das terapêuticas não convencionais (TNC) regulamentadas pela Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, quando as mesmas foram prestadas por profissionais das TNC reconhecidos pela Administração Central do Sistema de Saúde, I. P.” (destaque acrescentado).

Não faria qualquer sentido, aliás, que, para remediar as dificuldades hermenêuticas dos aplicadores de uma certa lei, o legislador viesse a integrar a sua “explicitação” numa lei diversa dessa – ainda para mais sem mencionar qual seria a lei interpretada. Integrar-se a lei interpretativa na lei interpretada tem de ter o sentido de fazer da lei interpretativa uma parte da lei interpretada – não de a fazer parte de uma outra lei qualquer (no caso, do Código do IVA), não nomeada pelo legislador.

A isso obriga o cânone interpretativo do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil – o de que “Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.” –, para o qual somos remetidos pelo disposto no n.º 1 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (“Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”).

Aliás, outro entendimento violaria claramente o disposto no n.º 4 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária: “As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.” Ora, para todos os efeitos práticos, o que se pretende quando se defende a retroação dos efeitos da norma interpretativa a situações ocorridas antes da entrada em vigor da lei expressamente interpretada é a sua aplicação analógica em matéria que, segundo o disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 164.º da CRP (conjugado com o n.º 2 do seu artigo 103.º) está abrangida na reserva de lei da Assembleia da República.

Estando nós a falar de uma norma de isenção outros princípios constitucionais, tais como o da igualdade, impõem que seja o legislador a determinar o alcance da lei interpretada, estando vedado ao intérprete substituir-se ao mesmo.

Acresce que deixar ao intérprete escolha da lei interpretada conduziria a resultados não compatíveis, quer com os critérios de hermenêutica jurídica explanados (sobretudo estando em causa normas de isenção), quer com os

princípios do Estado de direito, devido ao arbítrio e à insegurança jurídica que tal situação originaria.»

41. Para concluir que:

«Não há, de resto, nenhum apoio doutrinal ou precedente jurisprudencial que permita defender que a lei interpretativa pode fazer retrotrair os seus efeitos a períodos anteriores aos da lei (que o legislador entendeu) interpretada.» (negrito nosso).

42. Ora, tendo em consideração que aderimos na íntegra aos pressupostos que estão na base da posição assumida no Acórdão do CAAD *supra* transcrito, nomeadamente que:

- a) As terapêuticas não convencionais se encontram isentas face à conjugação do disposto do artigo 8.º -A da Lei n.º 71/2013 com o artigo 9.º do Código do IVA, quando praticadas por profissionais – devidamente credenciados e licenciados para o efeito - ;
- b) A natureza interpretativa com efeitos retroativos do artigo 8.º A da Lei n.º 71/2013, é manifesta atento o disposto no artigo 3.º da Lei n.º 1/2017;
- c) O artigo 8.º A da Lei n.º 71/2013 produz os seus efeitos a partir da data da entrada em vigor deste diploma, porquanto a lei interpretativa pode apenas fazer retroagir os seus efeitos aos da lei interpretada, por forma a colmatar lacunas, ao abrigo do disposto nos artigos 9.º do Código Civil e artigo 11.º da LGT, e não a períodos anteriores.

43. Em face do exposto, julga-se parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, no que respeita às liquidações adicionais de IVA referentes aos períodos 2013/12T a 2015/12T, que não obstante, se encontrarem em revisão oficiosa devem ser anuladas por ilegais, mantendo-se, contudo, na ordem jurídica as liquidações adicionais de IVA referentes aos períodos 2012/03T a 2013/09T, por devidas.

IX. Indemnização por garantia indevida

1. A Requerente formula pedido de indemnização por garantia indevida, referindo que. «[d]e forma a suspender a execução das liquidações adicionais e juros compensatórios impugnados, a Requerente, através da sociedade sua participada S..., Lda procedeu à constituição duma hipoteca, pagando todos os encargos daí decorrentes no valor de € 1.072,46».

2. O n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, aplicável ex vi do artigo 29.º do RJAT, estabelece que «[a] indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda».

3. Na verdade, há que atender a que o pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário a discussão da «legalidade da dívida» que poderá estar já em cobrança coerciva, i.e, exequenda, pelo que, atendendo ao disposto no *supra* transcrito n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, será no processo arbitral que adequadamente se deverá apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

4. Assim, estabelece o artigo 53.º da Lei Geral Tributária sob a epígrafe “Garantia em caso de prestação indevida” que:

«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 objecto 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 efectuou.

5. Desta norma resulta que o direito à indemnização por garantia indevida depende da verificação dos seguintes pressupostos de facto:

a) a prestação da garantia bancária ou equivalente (com vista à suspensão da execução fiscal que tenha por objecto a cobrança de dívida emergente da liquidação impugnada, ainda que a execução fiscal seja questionada através de oposição – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 0208/11, de 02.11.2011 - ;

b) a existência de prejuízos emergentes da prestação dessa garantia;

c) o vencimento na reclamação graciosa, impugnação judicial, ou oposição onde seja verificado o erro imputável aos serviços (no caso no pedido de constituição do tribunal arbitral).

6. Ensina JORGE LOPES DE SOUSA, in Código do Procedimento e do Processo Tributário, anotado e comentado, Volume III, 6ª edição 2011, a pág. 242, quanto ao conceito de “*garantia equivalente a garantia bancária*” o seguinte:

«Equivalente à garantia bancária, para efeitos deste artigo, serão todas as formas de garantia que impliquem para o interessado suportar uma despesa cujo montante vai aumentando em função do período de tempo durante o qual aquela é mantida.

Dos meios de garantia expressamente previstos no art. 199.º do CPPT será o caso do seguro-caução, cujo regime está previsto nos arts. 6.º e 7.º do DL n.º 183/88, de 24 de Maio.»

7. Esclarece o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 0469/14.6BELRS 033/18, de 10.10.2018 que:

«(...) tendo a garantia sido prestada através de hipoteca não se verifica o primeiro requisito a que se refere o preceito por nós citado o qual se refere apenas a “garantia bancária ou equivalente”, tendo vindo a entender-se que cabe nesta equivalência o seguro caução (este é também uma forma de garantia que implica para o interessado o suporte de uma despesa que vai aumento constantemente em função do período de tempo durante o qual é prestado/mantido).

Assim sendo não se inclui na previsão legal de indemnização por prestação de garantia indevida o prejuízo sofrido pela prestação de outro tipo de garantia (ver, por exemplo, a constituição de penhor ou hipoteca legal), o que resulta segundo os doutrinadores da ocorrência “de uma maior dificuldade em se configurar então a existência de um prejuízo efetivo sofrido pelo executado nesse tipo de circunstâncias, o que não significa que tal não possa ocorrer devendo, então, o ressarcimento do lesado fazer-se pelos meios indemnizatórios gerais” (Lei Geral Tributária, anotada, página 254, Lima Guerreiro. Em idêntico sentido, Lei Geral Tributária, anotada e comentada, 2015, página 555, José Maria Fernandes Pires e Outros e Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição, 2011, III volume, página 241, Jorge Lopes de Sousa). »

8. ... pelo que sumariou o entendimento que acompanhamos, no sentido de que:

«I - No caso concreto dos autos, em que a garantia prestada para suspender a execução, foi uma hipoteca, esta garantia real não pode ser entendida como uma garantia equivalente à garantia bancária para efeitos dos artºs 53º nº 1 da LGT e 171º do CPPT.

II - Com efeito, esta hipoteca voluntária, em princípio só terá custos emolumentares, de constituição e registo. Assim, não pode dizer-se que estejamos perante uma garantia equivalente à garantia bancária.»

9. Assim sendo, tendo em consideração que, no caso em apreço, foi constituída uma hipoteca voluntária - alínea K) facto dado como provado – no âmbito do processo de execução

fiscal n.º ...2017..., em que a Requerente é executada, e não é a mesma considerada garantia equiparada ou equivalente à garantia bancária para os efeitos do disposto nos artigos 53.º, n.º 1 da LGT e artigo 171.º do CPPT, não tem a Requerente direito a indemnização por prestação de garantia indevida nos termos pedidos.

DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide-se:

- julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, no que respeita às liquidações adicionais de IVA referentes aos períodos 2013/12T a 2015/12T, que não obstante, se encontrarem em revisão oficiosa devem ser anuladas por ilegais, mantendo-se, contudo, na ordem jurídica as liquidações adicionais de IVA referentes aos períodos 2012/03T a 2013/09T, por devidas;
- julgar improcedente o pedido de indemnização por garantia indevida formulado pela Requerente.

Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 38.088,76 (trinta e oito mil, oitenta e oito euros e setenta e seis cêntimos) nos termos art.º 97-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT e do n.º 2 do art.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Custas a cargo da Requerente e Requerida, em proporção do decaimento, de acordo com o art.º 12, n.º 2 do RJAT, do art.º 4 do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, de acordo com o que se fixam no montante de € 1.836,00.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de abril de 2019

O Árbitro

(Jorge Carita)