

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 636/2018-T

Tema: IVA - Prestações de serviços. Terapêuticas Não Convencionais. Isenção do Art.º 9.º/1) CIVA e Art.º 8.º- A da Lei n.º 1/2017. Leis interpretativas.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., doravante designada por “Requerente”, “Sujeito Passivo” ou simplesmente “SP”, com o nipc ... e sede na Rua ..., n.ºs ... e ..., ...-... ..., veio, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”) submeter ao CAAD pedido de apreciação da sua pretensão de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos e, assim, pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Peticiona, pois, a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, mais concretamente de autoliquidações de IVA, a que procedeu via declarações de substituição, referentes aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015. No caso, declarações mensais - sendo a primeira reportada a Janeiro de 2012 - por então se encontrar no regime geral de periodicidade mensal. Às quais na presente Decisão também nos referiremos como reportadas aos períodos de 201203T até 201512T.¹

¹Por assim também as Partes o fazerem, mesmo por a Requerente ter passado, entretanto, a estar sujeita ao regime de periodicidade trimestral; e por maior facilidade de exposição, se e quando assim se verificar.

As declarações de substituição na base das Liquidações em crise foram submetidas pela Requerente em conexão com acção de inspecção de que foi alvo, a qual teve origem nas ordens de serviço n.ºs OI2016.../... /.../..., e através da qual a Autoridade Tributária e Aduaneira visou apreciar o enquadramento fiscal aplicado pela Requerente em sede de IVA nos serviços prestados em actividades terapêuticas não convencionais. Procedimento inspectivo no âmbito do qual viria a ora Requerente a ser notificada com vista à regularização da sua situação tributária.

A Requerente, que é uma Associação com fins (entre outros) assistenciais, apresentou assim, e tal como refere no Pedido de Pronúncia Arbitral, as declarações de substituição voluntariamente. Sendo que as situações relativamente às quais foi por esta via liquidado IVA correspondem a “IVA relativo às prestações de serviços efectuadas por profissionais que não tinham habilitações como médico, enfermeiro ou outra profissão paramédica”.

Esclarece ainda a Requerente no seu Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante também “PPA”) que as prestações de serviços a que respeitam as liquidações de IVA cuja anulação vem peticionar nos presentes autos foram efectuadas no âmbito das terapêuticas não convencionais, respeitando “nomeadamente a terapêuticas de acupunctura, osteopatia, homeopatia e naturopatia”.

Das declarações periódicas de substituição em IVA aqui em crise resultou um montante total a entregar pelo SP ao Estado de € 14.143,34. Montante a cujo pagamento a ora Requerente, assim, procedeu.

Tendo posteriormente surgido na Ordem Jurídica uma Lei (Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro, doravante também “Lei n.º 1/2017”, “Lei 1/2017” ou “a Lei”) nos termos da qual o regime de IVA aplicável às prestações de serviços no âmbito de Terapêuticas Não Convencionais (“TNC”) viria a sofrer alterações, Lei essa à qual o legislador atribuiu carácter interpretativo, entendeu a ora Requerente tal Lei ter efeitos sobre a situação em causa nos autos e, em concreto, passar a

aplicar-se ao caso - às facturas subjacentes às declarações de substituição *supra* referidas - a isenção constante do art.º 9.º, 1) do Código do IVA (“CIVA”).

Motivo pelo qual apresentou, a 02.03.2017, Reclamação Graciosa (“RG”) na qual pugnou pela anulação das Liquidações decorrentes das declarações de substituição *supra* (doravante, em conjunto, também “as Liquidações”). Relativamente a esta RG tendo vindo a ser proferido despacho de indeferimento, datado de 12.09.2018, na sequência do qual veio a ora Requerente interpôr o Pedido de Pronúncia Arbitral que dá origem ao presente processo.

Após mencionar que não foi dado provimento pela Requerida à RG, nem a pedido de revisão oficiosa que igualmente apresentou, passa a Requerente a referir-se ao despacho de indeferimento da RG, expondo o mesmo ter tido por fundamento, e sumariamos, *i)* entendimento divergente do da Requerente quanto à aplicação da Lei n.º 1/2017 no tempo, em consequência do que uma parte dos períodos de tributação em IVA em crise não ficariam abrangidos pelo respectivo regime, por anteriores à entrada em vigor da Lei, assim não beneficiando da isenção do art.º 9.º, 1)², *ii)* não cumprimento, em algumas das facturas em causa, dos requisitos do art.º 36.º do CIVA, *iii)* em algumas facturas, para além do referido em *ii)*, não ser aplicável a isenção, em face da entidade emitente, e *iv)* não apresentação pela Requerente de suporte contabilístico discriminando as operações isentas e seus prestadores.

Em contrário desses argumentos expondo a Requerente, em síntese: a Lei n.º 1/2017 deve entender-se como sendo interpretativa do próprio art.º 9.º, 1) do CIVA; caso assim não se entenda deverá então considerar-se a mesma como sendo interpretativa da Lei n.º 71/2013, produzindo efeitos desde a data da entrada em vigor da desta; não procedem os argumentos da AT da insuficiência de elementos nas facturas (em face da informação que a mesma havia recolhido no âmbito do procedimento inspectivo *supra*), nem da devida discriminação das facturas e documentação na contabilidade da Requerente (por conhecedora de todas as realidades em causa e *cf.* art.º 74.º, n.º 2 da LGT); não é por no caso de certas facturas emitidas

²Sempre que na presente Decisão nos referirmos a artigos sem indicação de Diploma reportamo-nos ao CIVA.

por terceira entidade à Requerente se poder entender (no que a Requerente não concede) não ser aplicável a isenção do art.º 9.º, 1) que o peticionado na RG poderia ser totalmente indeferido mas sim, quando muito, poderia então sê-lo parcialmente.

Para concluir, como faz, que os actos de liquidação em crise padecem de vício de violação de lei, por violação do princípio do inquisitório e da verdade material.

Requer, em consequência, (i) a anulação das Liquidações e a devolução das quantias pagas, bem como (ii) juros indemnizatórios.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à AT a 21.12.2018.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral singular a ora signatária, que atempadamente aceitou o encargo.

A 06.02.2019 as Partes foram notificadas da designação de árbitro e não manifestaram intenção de a recusar, *cf.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 26.02.2019.

Notificada para o efeito, a AT apresentou Resposta, pugnando pela total improcedência do PPA, e pela consequente manutenção das Liquidações em crise na Ordem Jurídica.

Referindo-se ao pedido da Requerente de anulação das autoliquidações apresentadas para regularização voluntária durante procedimento inspectivo, a Requerida, que entende não assistir razão à Requerente, expõe, em síntese, como segue: a Requerente desenvolve actividades de

saúde convencional e paramédicas e, bem assim, outras actividades de saúde e de TNC, tal como apurado no procedimento inspectivo *supra* indicado, de âmbito externo e parcial (IVA), de que foi alvo entre Março e Julho de 2016; no referido procedimento inspectivo apurou-se que a Requerente não liquidara qualquer imposto relativamente às prestações de serviços de TNC por ter considerado as respectivas actividades isentas ao abrigo do art.º 9.º, 1); dado que as mesmas actividades não se encontravam, à data do procedimento inspectivo, abrangidas pela referida isenção, procedeu-se então às correcções devidas nos períodos em causa, apurando-se o valor de IVA em falta; a Requerente, enquanto ainda decorria o procedimento inspectivo, regularizou voluntariamente parte da situação detectada pelos Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”) neste âmbito, entregando declarações periódicas de substituição, reportadas aos quatro anos *supra*, o que fez “assumindo que algumas dessas prestações de serviços não estavam efectivamente isentas (por terem sido prestadas por profissionais que não tinham habilitações como médico, enfermeiro ou outra profissão paramédica)”.

Mais refere que, quanto às demais situações detectadas pelos SIT, foram emitidas liquidações adicionais, relativamente às quais a Requerente apresentou distinta RG e subsequente Recurso Hierárquico. Indeferidos, e relativamente aos quais veio, depois, apresentar distinto PPA, que originou o processo arbitral que corre sob o n.º 360/2018-T. Refere, ainda, que a Requerente também apresentou, em paralelo, pedido de revisão oficiosa, tendo por objecto a totalidade das situações, *i.e.*, quer, por um lado, as autoliquidações em crise nos presentes autos, quer, por outro, as liquidações adicionais que resultaram do referido procedimento inspectivo. Revisão oficiosa que se encontra pendente.

Esclarece que, conforme é do conhecimento da Requerente, se encontra em curso, ela Requerida, de rever as Liquidações ora em crise - no âmbito do referido procedimento de revisão oficiosa - no que aos períodos de 201312T a 201512T diz respeito (*cf.* artigos 44.º a 46.º da Resposta).

E aqui, esclareça-se, subjaz uma distinção, central na defesa conforme apresentada pela Requerida, entre dois distintos períodos de tempo. Aquele que antecede a data de 02.10.2013,

e o posterior à mesma. Ou seja, no entendimento da Requerida, as autoliquidações em crise (a respectiva legalidade) hão-de apreciar-se em dois “blocos” (a expressão é nossa) distintos. As dos períodos de 201203T a 201309T, por um lado, e as dos períodos de 201312T a 201512T, por outro.

Desde logo, argumenta a Requerida em matéria de Direito, percorrendo o acervo de legislação convocável para o caso, e Doutrina Administrativa, e por fim desenvolvendo o seu entendimento quanto a regras em matéria de aplicação no tempo de leis interpretativas.

Segundo a Requerida, a Lei n.º 1/2017, a que o legislador atribuiu a qualificação de lei interpretativa, deve entender-se como retroagindo os seus efeitos à data da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013. A saber, 02.10.2013.

Assim, após referir os descritivos das facturas físicas e os do “SAF-T de facturação” não serem coincidentes, e a facturação em causa envolver uma variedade de prestações de serviços, que incluem *shiatsu*, drenagem linfática, *reiki*, naturopatia, osteopatia, massagem terapêutica, acupunctura, entre outras, e que parte das prestações em causa passaram a beneficiar de isenção por força da Lei n.º 1/2017, passa a distinguir.

Em relação às Liquidações referentes aos períodos de 201312T a 201512T, nos quais entende estar em vigor a isenção decorrente da Lei n.º 1/2017, remete para o que vier a ser apreciado em sede de procedimento de revisão oficiosa, no sentido de apurar os valores das prestações que sejam passíveis de isenção *cf.* art.º 9.º, 1), e que dependerá de quais, de entre as mesmas, se incluam na lista das TNC legalmente previstas.

Já quanto às Liquidações referentes aos períodos de 201203T a 201309T, períodos aos quais entende não ser de aplicar (por então ainda não se encontrar em vigor) o regime em IVA introduzido pela Lei n.º 1/2017 (a isenção), vem apresentar nos presentes autos argumentos em defesa de os actos de autoliquidação respectivos se não encontrarem feridos de vício de lei. E neste sentido - da legalidade das autoliquidações deste período temporal - o anterior a 02.10.2013 - desenvolve os argumentos que passamos a resumir.

Não sendo de aplicar, no período temporal compreendido, a isenção em IVA às prestações de serviços de TNC, que não se integravam na previsão do art.º 9.º, 1) antes da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, e tendo a Requerida demonstrado, como lhe competia, que as prestações de serviços em crise reportadas a este espaço temporal correspondem efectivamente a TNC, às mesmas não é aplicável o regime de isenção do art.º 9.º, 1).

Mais acresce ao que antecede - o que corrobora remetendo para o constante do RIT no processo inspectivo *supra* - que se concluiu que não há prova de terem sido também prestados pela Requerente serviços de medicina convencional, toda a prova então recolhida indicando em sentido contrário. Mais tendo ali sido concluído que as prestações de serviços de TNC estão devidamente contabilizadas pela Requerente “nas contas 721121 e 721122”. E que embora, em alguns casos, os profissionais que prestaram serviços estivessem habilitados para o exercício de profissões médicas e/ou paramédicas, não ficou demonstrado que os serviços pelos mesmos prestados o tivessem sido no exercício dessa sua actividade profissional. Sendo que os mesmos (serviços) se inserem no âmbito de prestações de serviços de TNC. Mais que ela AT cumpriu integralmente o ónus da prova que sobre si impendia, sendo que, tratando-se de autoliquidações, caberia à Requerente fazer a prova do contrário.

Por despacho de 29.03.2019 decidiu este Tribunal dispensar a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT e notificar as Partes para apresentarem alegações facultativas por escrito.

A Requerente apresentou as suas alegações, vindo aí reiterar o já afirmado no PPA. Acrescenta ainda que a fundamentação do acto recorrido é a matéria constante do RIT, cabendo ao Tribunal “a apreciação dos actos de liquidação, tal como foram praticados” e não em função de factos novos alegados pela Requerida “alguns só nesta sede”. Mais que, neste mesmo âmbito, carece de sentido a invocação da Requerida de que se encontra pendente um procedimento de revisão oficiosa, cujo prazo de indeferimento tácito estará já decorrido.

Notificada que foi das alegações da Requerente, veio a Requerida apresentar as suas, nas quais reiterou o já afirmado na Resposta, e expôs, entre o mais, que a Requerente contesta o indeferimento no procedimento de RG n.º ...2017... em que requereu a anulação das autoliquidações resultantes das regularizações voluntárias e, assim sendo, é à Requerente que cabe o ónus de provar que os valores constantes das declarações periódicas de substituição correspondem às operações indicadas (tendo aqui a Requerida em mente, se bem entendemos, os períodos de 201312T a 201512T). Que, assim, a fundamentação do RIT não pode valer à Requerente, em face do art.º 74.º da LGT, e mesmo porque nem regularizou a totalidade das correcções propostas. Mais que não pode a Requerente vir aqui invocar o indeferimento tácito da revisão oficiosa, sob pena de intempestividade do pedido. Refere que foi, entretanto, proferida decisão arbitral no processo n.º 360/2018-T que tinha por objecto as liquidações adicionais decorrentes do procedimento inspectivo. E, bem assim, que quanto aos períodos de 201203T a 201309T não só a Requerente não cumpriu o ónus da prova que sobre si recai (e que se reportaria, se bem entendemos, a provar que as TNC teriam sido prestadas por profissionais habilitados à prática de profissões médicas ou paramédicas no exercício destas suas profissões), como também não pode aceitar-se “a interpretação de que a Lei n.º 1/2017 de 16.01 estende a isenção a todas as TNC, ainda antes da sua entrada em vigor”. Fazendo, neste ponto, referência a decisões arbitrais em abono do seu entendimento³.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é competente e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, *cfr.* art.s 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O Processo não enferma de nulidades e não existe matéria de excepção, nada obstando ao conhecimento do mérito da causa.

2. Matéria de facto

³Refere as Decisões nos proc.ºs n.ºs 638/2017-T e 360/2018-T. E, como já antes assim na Resposta, a declaração de voto subscrita pelo Juíz Árbitro Nuno Maldonado Sousa no proc.º n.º 111/2017-T. Disponíveis em <https://www.caad.org.pt>, como assim sempre que se referir Jurisprudência do CAAD.

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os factos que seguem:

a) A Requerente é uma Associação de direito privado constituída ao abrigo da lei portuguesa que tem por objecto, 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 actividades próprias de um lar para idosos.

b) No *site* da Requerente – <http://www...> - consta, ao tempo do procedimento inspectivo com origem nas OS n.ºs OI2016.../... /.../..., que a mesma tem por objectivo prosseguir fins científicos, culturais e assistenciais e promover a saúde através da prestação de cuidados preventivos, curativos e de reabilitação, com três áreas de intervenção: as medicinas complementares, as clínicas de podologia – B..., e a casa de repouso de ... (v. RIT, p. 5).

c) Desde 17 de Janeiro de 2007 a Requerente está inscrita como prestador de cuidados de saúde, junto da Entidade Reguladora da Saúde, com estabelecimento registado sob o número E... (v. Certidão da ERS de 12 de Julho de 2018 – doc. 8 junto com o PPA).

d) A Requerente é sujeito passivo de IVA, enquadrada em IVA desde 01 de Janeiro de 2012, encontrando-se ao tempo dos factos nos autos no regime geral mensal, e desde 01.01.2017 no regime de periodicidade trimestral, possui contabilidade organizada e informatizada, e adopta no período de tributação em causa as regras do SNC (v. RIT, p. 10 e PA - 01 – p. 71).

e) A Requerente desenvolve actividades de saúde convencional e paramédicas, bem como outras actividades de saúde e terapêuticas não convencionais (TNC) e está colectada para o exercício de actividade comercial principal com o CAE 87301 e secundária com o CAE 86210.

f) A Requerente não havia inicialmente liquidado IVA relativamente às TNC porque as havia considerado isentas ao abrigo do art.º 9.º, 1) do CIVA.

g) A Requerente foi alvo de um procedimento inspectivo com origem nas OS n.ºs OI2016.../.../.../..., para os anos 2012, 2013, 2014 e 2015, todas externas, de âmbito parcial (IVA), pelo qual a Autoridade Tributária e Aduaneira visou apreciar o enquadramento fiscal aplicado em sede de IVA nos serviços prestados em actividades terapêuticas não convencionais. (v. RIT, pp. 4-5)

h) No decurso do procedimento inspectivo a Requerente, após notificada das cartas aviso, submeteu em 11, 14 e 15 de Março de 2016, no total, 46 declarações periódicas de substituição em IVA. (*cf.* PA)

i) Os actos de autoliquidação em crise referem-se aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015 e correspondem a 46 declarações de substituição de IVA pelas quais o SP regularizou o IVA relativo às prestações de serviços efectuadas por profissionais que não tinham habilitações como médico, enfermeiro ou outra profissão paramédica. (*cf.* PPA, 4.º)

j) As operações relativamente às quais foi liquidado o imposto correspondem a prestações de serviços efectuadas no âmbito de terapêuticas não convencionais. (*cf.* PPA, 5.º)

k) Ao procedimento inspectivo em g) (doravante “o Procedimento Inspectivo”) é extensível o parecer consubstanciado no RIT elaborado no procedimento inspectivo originado nas OS n.ºs OI2016.../.../.../..., junto aos autos (doravante “o RIT”). (v. doc. 2 – Parecer do Chefe de Equipa e Despacho - notificação do RIT - pp. 3-4).

l) Do RIT, junto aos autos e que aqui se dá por reproduzido, consta, entre o mais: (i) “(...) foi enviada a carta aviso, registada, ao sujeito passivo, (ofício n.º ... de 18/02/2016 (...))” e “(...) as ordens de serviço externas foram iniciadas no dia 16/03/2016 (...).” (v. p. 4); (ii) “(...) não existe coincidência entre a descrição dos serviços nas faturas impressas e o descritivo constante do programa de faturação do sp extraído por este e facultado à AT no âmbito do procedimento inspectivo.” (v. p. 14); (iii) “(...) 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 9.º do CIVA, pelo que constituem operações sujeitas a liquidação de imposto,

à taxa definida (...)" (v. p. 34); (iv) "No entanto, após a notificação das cartas aviso e antes do início dos procedimentos inspectivos, em 11, 14 e 15 de Março de 2016, o sujeito passivo entregou 46 declarações periódicas de IVA de substituição, relativamente aos 4 exercícios em análise (...), nas quais registou no campo 3 das respectivas declarações mensais, valores de prestação de serviços à taxa de 23%." (v. p. 36); (v) "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." (v. pp. 36-37); (vi) "No decurso do procedimento inspectivo, o sujeito passivo regularizou voluntariamente de forma parcial a situação detectada, efectuando para tal, a entrega das seguintes declarações periódicas de IVA, anexo 9." (v. p. 40)

m) As regularizações voluntárias operadas pelo SP - identificadas individualizadamente nas páginas 37 a 39 do RIT - ascenderam ao valor total de imposto de € 14.143,34, sendo as relativas a 2012 no valor de € 3.050,02, a 2013 no valor de € 3.532,92, a 2014 no valor de € 3.428,55, e a 2015 no valor de € 4.131,85 (*cf.* Quadro, p. 39 do RIT).

n) Em 02.03.2017 a Requerente apresentou Reclamação Graciosa, junta aos autos e que se dá por reproduzida, que veio a correr termos sob o N.º ...2017..., na qual pugnou pela anulação das autoliquidações de IVA consubstanciadas nas declarações de substituição, com fundamento em ter surgido entretanto na Ordem Jurídica a Lei n.º 1/2017 ("Em virtude da natureza interpretativa conferida à Lei n.º 71/2013") e por essa via terem as respectivas prestações de serviço subjacentes ficado abrangidas pela isenção do art.º 9.º, 1) do CIVA, concluindo, no ponto 10. da RG, que as prestações de serviços "devem agora, face à referida norma interpretativa, considerar-se isentas, a partir da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro." (v. PPA, 6.º; v. doc. 3. junto com o PPA)

o) Notificada do projecto de decisão da RG a Requerente exerceu o seu direito de Audição, onde concluiu pedindo o deferimento parcial da RG, discriminando em quadro anexo o valor das prestações de serviços em causa, separando as anteriores e as posteriores a 02.10.2013 (v. PPA, Anexo 1 ao doc. 5), e pedindo, a final, no articulado de direito de Audição de 21.08.2018,

o deferimento parcial pelo montante de € 13.549,37, com a anulação das autoliquidações desde o início de 2012. (v. doc. 5_5.1, junto com o PPA)

p) No articulado de exercício de direito de Audição, datado de 21.08.2018, que se dá por reproduzido, pode ler-se, no ponto 3., “(...) as controvertidas operações relativamente às quais foi liquidado imposto correspondem, como se refere no Relatório de Inspeção e como se transcreve, a “46 declarações de substituição de IVA através das quais regularizou o IVA relativo às prestações de serviços efectuadas por profissionais que não tinham habilitações como médico, enfermeiro ou outra profissão paramédica”, isto é, na sua esmagadora maioria a prestações de serviços no âmbito das terapêuticas não convencionais.” (v. doc. 5_5.1, junto com o PPA).

q) Por despacho da Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da DF de Lisboa, datado de 12.09.2018, foi indeferida a Reclamação Graciosa.

r) No despacho de indeferimento da RG, que se dá por reproduzido, pode ler-se, entre o mais: (i) que a matéria controvertida se prende com “o enquadramento da prestação de serviços de TNC, e com a questão de saber se estas estão abrangidas pela isenção prevista no n.º 1 do art.º 9.º do CIVA, tal como ocorre com as atividades paramédicas.”; (ii) que “a ora reclamante procedeu à entrega das declarações periódicas de IVA (...) nos termos do art.º 29.º e do art.º 41.º do CIVA”; (iii) que na apreciação da questão controvertida se deve ter em conta duas situações: As atividades de TNC que são exercidas encontram-se ou não previstas no art.º 2.º da Lei n.º 71/2013; Os profissionais que exercem essas atividades são ou não detentores de cédula profissional emitida pela Administração central do Sistema de Saúde I.P., tendo também em conta o regime transitório previsto no art.º 19.º da referida lei.”; (iv) que “Atenta a natureza interpretativa atribuída ao art.º 8.º A, a isenção do imposto aplica-se a partir da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, ou seja, a partir de 02-10-2013. (...) só a partir dessa data é que as TNC se encontram abrangidas pela isenção e desde que se verifiquem os pressupostos da isenção acima referidos, pelo que o ano de 2012 e parte do de 2013, não está abrangido por essa isenção, pelo que as referidas regularizações se mostram legais.”; (v) que no seu direito de Audição a Requerente referiu, para além do mais, “que as controvertidas operações relativamente às quais

foi liquidado imposto correspondem a declarações de substituição de IVA através das quais regularizou o imposto inerente às prestações de serviços efectuadas por profissionais que não tinham habilitações como médico, enfermeiro ou outra profissão paramédica, correspondendo na sua esmagadora maioria a prestações de serviços no âmbito das terapêuticas não convencionais”; (vi) que quanto aos elementos juntos em sede de direito de Audição “a ora reclamante anexou cédulas profissionais (...). No entanto, as faturas apresentadas, de forma avulsa e a título exemplificativo, apenas referem consultas e tratamentos, não discriminando o serviço prestado, não cumprindo, assim, os requisitos legais previstos no art.º 36.º do CIVA.” (v. doc. 6, junto com o PPA)

s) De entre a documentação junta pelo SP aquando do exercício de seu Direito de Audição no procedimento de RG, junta aos autos e que se dá por reproduzida, constam diversas facturas e recibos com descrições de serviços como segue: “Tratamento – Dr. C...”, “Tratamento – Dra. D...”, “Consulta de Osteopatia”, “Consulta seguimento – Dra. E...”, “Consulta de Homeopatia”, “Consulta Nutrição Clínica”, “Consulta Naturopatia”, “Consulta – Dra. F...”, “Tratamento – G...”, “Tratamento – Dra. H...”, “Honorários de consultas referentes ao mês de Janeiro de 2015”. (v. doc. 5, junto com o PPA), “prestação de serviços”, “serviços prestados”.

t) Em 03.03.2017 a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa que tramita sob o N.º ...2017..., reportado aos mesmos períodos, com referência, entre o mais, às Liquidações em crise, no que se encontra pendente. (v. Doc. 7, junto com o PPA; 14.º da Resposta; II das alegações da Requerente)

v) As declarações de substituição foram apresentadas em Março de 2016 e a Requerente procedeu ao respectivo pagamento.

x) Em 14.12.2018 a Requerente deu entrada no sistema do CAAD ao Pedido que dá origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não ficou provado que as prestações de serviços de TNC subjacentes às autoliquidações em crise se enquadram todas na lista das TNC reconhecidas e regulamentadas pelo legislador.

Com relevo para a decisão da causa não existem outros factos que não tenham ficado provados.

2.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos, incluindo com o PPA e no Processo Administrativo (“PA”), criticamente apreciados - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, nas posições manifestadas pelas Partes nos articulados.

O facto dado como não provado foi-no com base na apreciação crítica da documentação junta, em co-relação com a exposição das Partes nos articulados.

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas Partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa, perspectivando as hipotéticas soluções plausíveis das questões de direito (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 596.º do CPC⁴), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (*cf.* art.s 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e art.ºs 5.º, n.º 2 e 411.º do CPC⁵).

3. Matéria de Direito

3.1. Questão preliminar

3.1.1. Fundamentação contemporânea do acto

Refere a Requerente, em sede de alegações, que a este Tribunal cabe apreciar o acto em crise conforme respectiva fundamentação contemporânea e que, assim, à Requerida fica vedado trazer ao presente processo factos novos, que não os constantes da fundamentação ínsita no RIT.

⁴Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

⁵Todos Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para qualquer deles se remeter na presente Decisão).

Não lhe assiste, porém, razão. Pois que, sendo certo que, como bem refere, cabe ao Tribunal apreciar o acto à luz da sua fundamentação, estando nós em face de actos de autoliquidação, a fundamentação dos mesmos reconduz-se a um acto do SP, por si praticado. A fundamentação pertinente (contemporânea do acto) será, pois, a que deva entender-se subjacente ao acto de autoliquidação, cabendo ao Tribunal apreciar a legalidade do acto impugnado (o acto de autoliquidação) tal como este ocorreu.

Sendo que a fundamentação a que a Requerida recorreu para decidir como decidiu no despacho de indeferimento da RG (confirmando a legalidade da autoliquidação, que o SP colocara em crise), que é a daí constante, será de molde a aderir à fundamentação que há-de entender-se subjacente ao acto de autoliquidação. Não assim no RIT, diferentemente do que defende a Requerente. O RIT conterà a fundamentação contemporânea, sim, das liquidações adicionais a que a AT viria depois a proceder, e que não são objecto destes autos.

No caso acresce, como específico, o facto de ter surgido posteriormente uma alteração legislativa com - alegadamente - efeitos sobre a fundamentação contemporânea do acto, tornando-a, diríamos, (alegadamente) desconforme ao Direito, *a posteriori*.

Em suma, sendo o acto de primeiro grau aquele que se pretende nos presentes autos ver anulado, cuja legalidade se pede seja apreciada, declarando-o ilegal, sempre terá o julgador que apreciá-lo em face da sua fundamentação contemporânea, como *supra*, tendo em atenção, nos autos, a particularidade referida no parágrafo anterior e, bem assim, não ficando sujeito às alegações das Partes “no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito” (*cf.* art.º 5.º, n.º 3 do CPC).

3.2. Questões a decidir

A matéria em causa nos autos é, antes de mais, de interpretação e aplicação de regras de Direito. Para decidir quanto à invocada ilegalidade das autoliquidações haverá que começar por decidir de Direito.

São, assim, as seguintes as questões a decidir:

1.^a A isenção consagrada no art.º 9.º, 1) do CIVA é ou não aplicável às prestações de serviços de TNC (e, assim, em abstracto às autoliquidações em crise):

- (i) reportadas a todos os períodos em causa nos autos, *i.e.*, desde Janeiro de 2012 a Dezembro de 2015? ; se a resposta for negativa:
- (ii) reportadas aos períodos de 201312T a 201512T?

Para responder a esta questão, haverá primeiro que apreciar e decidir:

Qual o momento a partir do qual a Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro, que o legislador qualificou de lei interpretativa, produz os seus efeitos:

- (i) o da sua própria entrada em vigor, ou
- (ii) o da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro, ou
- (iii) momento anterior a qualquer dos que antecedem, seja ele o da entrada em vigor da Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto ou, ainda, o da entrada em vigor do art.º 9.º, 1) do CIVA?

Dependendo do que vier a ser decidido na questão anterior, poderá haver ainda que decidir:

2.^a Em concreto, a isenção do art.º 9.º, 1) do CIVA aplica-se às autoliquidações em crise, encontrando-se assim as mesmas feridas de ilegalidade? Em caso afirmativo, em que medida?

Por fim, haverá que decidir quanto aos pedidos de reembolso das quantias pagas (€ 14.143,34) e juros indemnizatórios.

Como segue.

1.^a A isenção consagrada no art.º 9.º, 1) do CIVA é ou não aplicável às prestações de serviços de TNC (e, assim, em abstracto às autoliquidações em crise):

- (i) reportadas a todos os períodos em causa nos autos, *i.e.*, desde Janeiro de 2012 a Dezembro de 2015?; se a resposta for negativa:**
- (ii) reportadas aos períodos de 201312T a 201512T?**

Recapitulando brevemente.

Nos presentes autos a Requerente vem peticionar a anulação das autoliquidações a que procedeu, em IVA, pela apresentação de Declarações de substituição em Março de 2016, na sequência de cartas aviso no âmbito de um procedimento inspectivo então em curso. As operações subjacentes correspondem a prestações de serviços de TNC realizadas por profissionais sem habilitações como médico, enfermeiro ou outra profissão paramédica, como a Requerente reconhece e aceita; *cfr.* matéria de facto assente (v. i), factos provados).

A Requerente fundamenta o seu pedido no facto de, já depois de ter procedido voluntariamente às Liquidações, ter ocorrido uma alteração legislativa cujos efeitos retroagem, assim o entende, à situação *sub judice*. Refere-se a Requerente à entrada em vigor na Ordem Jurídica de uma Lei - a Lei n.º 1/2017, a que já fizemos referência *supra* - que, no entendimento por que pugna, teve por efeito as prestações de serviços subjacentes às Liquidações terem passado a ficar abrangidas pela isenção constante do art.º 9.º, 1) do CIVA. E, assim, por este caminho, terem as mesmas ficado feridas de ilegalidade.

As Liquidações reportam-se aos períodos de 201203T a 201512T (ou, mensalmente, de 201201 a 201512⁶). Sendo que a Requerente defende a aplicabilidade da referida Lei à totalidade dos períodos em questão e, assim, a todas as Liquidações. Com efeito, tendo o legislador qualificado a Lei em causa de interpretativa, defende a Requerente, nos presentes autos, que a interpretação autêntica nessa medida em causa se deverá entender como referente ao próprio art.º 9.º, 1) do CIVA. E não à Lei n.º 71/2013, “que não contém qualquer norma de natureza fiscal, designadamente sobre o âmbito de incidência de IVA.”

Caso este Tribunal assim o não entenda, defende, deverão os efeitos da Lei em causa - a Lei n.º 1/2017 - entender-se como retroagindo, pelo menos, à data da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013. Com o conseqüente provimento parcial do Pedido, anulando-se as Liquidações desde

⁶V. nota 1 *supra*.

essa data (02.10.2013), o que implicaria a anulação das Liquidações reportadas aos períodos de 201312T a 201512T. O que assim, subsidiariamente, requer.

A Requerida, por seu lado, entende diferentemente. Desde logo, que a Lei n.º 1/2017 não pode entender-se como retroagindo os seus efeitos a data anterior à do início de vigência da Lei n.º 71/2013.

Expõe a Requerida que a alteração da Lei n.º 71/2013, a que a Lei n.º 1/2017 procedeu mediante o aditamento à mesma do art.º 8.º-A, traduz a intenção do legislador de isentar de IVA as prestações de serviços realizadas no exercício das profissões de TNC identificadas e regulamentadas naquela Lei (n.º 71/2013). Isto porque o artigo aditado, sob a epígrafe “Regime de IVA”, determina que é aplicável aos profissionais que se dediquem ao exercício das TNC “referidas no art.º 2.º” o mesmo regime de IVA das profissões paramédicas, sendo que estas últimas se encontram isentas de IVA ao abrigo do art.º 9.º, 1) do CIVA, nos termos e condições definidos em legislação especial.

Acrescenta ainda a Requerida que a aplicação da isenção fica dependente da verificação de determinados requisitos, que identifica (e que se referem seja à natureza dos serviços, seja à qualidade dos respectivos prestadores) e, ainda, de se tratarem de prestações de serviços de TNC de entre as identificadas pelo legislador, e como tal regulamentadas, na Lei n.º 71/2013.

Passando depois a remeter para passagens de Doutrina Administrativa sobre a matéria, a saber o Ofício Circulado n.º 30189, de 02.05.2017 (que revogou o anterior Ofício n.º 30174, de 26.08.2015), e, ainda, a Instrução de Serviço n.º..., de 02.05.2017, todos da Área de Gestão Tributária – IVA. Transcrevendo, aqui, entre o mais e desta última Instrução: “*Considerando a natureza interpretativa atribuída ao artigo 8.º-A (...), e o enunciado normativo do artigo 13.º do Código Civil, 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. (...)”

Vejam. E, antes de avançarmos, notemos.

As posições das Partes, embora divergentes no global, *i. e.*, no que se refere à ilegalidade das Liquidações (defendida pela Requerente e negada pela Requerida), encontram-se - embora só parcialmente - na questão referente à aplicação no tempo da Lei n.º 1/2017.

Assim, a Requerente defende a referida aplicabilidade verificar-se desde a data da entrada em vigor do art.º 9.º, 1) do CIVA. Subsidiariamente, e caso o Tribunal assim não entenda, defende que a aplicabilidade da isenção se deve reportar à data da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, ou seja, a 2 de Outubro de 2013. Sendo este último (entrada em vigor com efeitos reportados a 2 de Outubro de 2013) o entendimento da Requerida, nesta questão agora em apreciação.

Ponderando previamente.

Os créditos tributários não são disponíveis. A Requerida AT não pode a eles renunciar, sujeita que se encontra ao Princípio da indisponibilidade dos mesmos – *cf.*, em especial, art.º 30.º, n.º 2, da LGT, nos termos do qual: “O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.” O princípio da indisponibilidade dos créditos tributários constitui, pois, um limite legal à acção da Administração Tributária, como decorre da primeira parte deste n.º 2.⁷ E é decorrência directa dos princípios da legalidade e da igualdade tributárias, constitucionalmente consagrados.⁸

⁷A respeito, v. António Lima Guerreiro, “Lei Geral Tributária Anotada”, Editora Rei dos Livros, 2001, pp. 161-162.

⁸ *V.*, a respeito do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, entre outros, o Acórdão do STA de 14.06.2012, proc.º n.º 816/11.

Ao julgador cabe decidir a causa submetida a juízo aplicando a lei, a qual deve interpretar de acordo com os competentes ditames hermenêuticos.

A Doutrina Administrativa vincula apenas a própria Administração.⁹ As orientações genéricas emanadas da AT¹⁰ enquadram-se no âmbito do princípio/dever de colaboração que sobre si recai.¹¹ Entre o mais, revelam publicamente a sua interpretação das normas tributárias. Não constituindo fonte de Direito, não sendo pois vinculativas senão internamente, a AT fica por elas autovinculada, passando a ser do conhecimento dos contribuintes o entendimento/a interpretação que está, nessa medida, obrigada a seguir das normas em causa.¹² Que não constituem fonte de Direito e que, assim, como não poderia deixar de ser, não vinculam também os Tribunais, está patente e decorre directamente, desde logo e entre o mais, do próprio art.º 68.º-A, n.º 4 da LGT.¹³

O Direito Fiscal encontra-se especialmente imbuído de princípios e limites Constitucionais. A cuidada ponderação dos bens jurídico-constitucionais em presença torna-se fundamental neste ramo do Direito, como não poderia deixar de ser. *“O apelo à Constituição e aos seus princípios num domínio tão constitucionalmente determinado como é o do Direito Fiscal não pode deixar de constituir uma forma de salvar da inconstitucionalidade certas normas que, aplicadas de forma literal e sem recurso aos princípios ético-jurídicos recebidos da Constituição, deveriam sofrer a censura do Tribunal Constitucional, a quem compete a decisão última sobre a constitucionalidade das normas jurídicas.”*; (...) *Os princípios constitucionais da fiscalidade constituem os valores ordenadores que estruturam as leis fiscais e as dotam de um sistema interno. (...)*¹⁴ Neste contexto se enquadrando o princípio da interpretação das leis conforme à Constituição que, traduzindo o que se vem de referir, é ele próprio *“a consequência do princípio que afirma ser a constitucionalidade a expressão principal da legalidade.”*¹⁵ A interpretação

⁹ V. art.ºs 68.º, n.º 14, e 68.º-A, n.ºs 1 e 3, todos da LGT e art.º 55.º, n.º 2 do CPPT.

¹⁰(qualquer que seja a sua forma)

¹¹V. art.º 59.º da LGT.

¹²(só nesta medida revestindo um efeito externo).

¹³Que dita assim: *“4. A administração tributária deve rever as orientações genéricas referidas no n.º 1 atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores.”*

¹⁴ Saldanha Sanches, “Manual de Direito Fiscal”, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2007, p. 150-152.

¹⁵*Idem*, p. 148.

conforme à Constituição encontra-se assim latente, diremos, neste âmbito, como cânone interpretativo, em aplicação do elemento lógico na interpretação¹⁶, a aplicar pelo julgador.¹⁷ Ainda que sujeito, sempre se dirá, a um requisito de razoabilidade.¹⁸

A interpretação conforme ao Direito da União Europeia é, também ela, um cânone interpretativo incontornável e cada vez mais relevante, se bem que com maior preponderância numas matérias (tributárias) que noutras. Também ele em aplicação do elemento lógico na interpretação, diremos, e também ele sujeito a um requisito de razoabilidade. Em matéria de tributação indirecta esta interpretação conforme será por demais relevante. Pensamos agora, em especial, no caso do IVA. Como imposto de matriz Comunitária que é. Fortemente harmonizado.

Neste imposto, de forte harmonização, há, porém, zonas de diferente intensidade dessa mesma harmonização, normalmente referidas como zonas de harmonização alta / média / baixa. A matéria das isenções, pelas razões que melhor afluiremos *infra*, é das matérias incluídas na zona de alta (forte) harmonização.

Tendo a Jurisprudência do TJUE um papel central, aqui, a desempenhar. Certo, que é, que a harmonização em sede de IVA é alcançada não apenas por via da legislação Comunitária como também - e em grande medida - pela aplicação que da mesma o Tribunal de Justiça vai fazendo.

Avançemos.

Tendo em conta o que acaba de ficar exposto, passaremos agora a considerar três sub-questões, a nosso ver necessariamente implicadas no *iter* decisório a percorrer relativamente à primeira questão *decidenda*. Quais sejam:

¹⁶Referimo-nos ao elemento lógico por contraposição ao elemento gramatical, ambos, e em conjunto, constituindo, como é sabido, os critérios interpretativos essenciais. Sendo que naquele primeiro se contêm, por sua vez, os elementos racional ou teleológico, sistemático, e histórico.

¹⁷ É “o *prolongamento da interpretação teleológica*”, no dizer de Canaris, in “Pensamento Sistemático e conceito de Sistema na Ciência do Direito”, Lisboa, 1989 – *apud* Saldanha Sanches, *op. cit.*, p. 152.

¹⁸ V., a respeito da interpretação conforme à Constituição, Jorge Miranda, “Manual de Direito Constitucional”, Tomo II, 6.ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 311 e ss.

- A) Retroactividade, princípio da legalidade e leis interpretativas em matéria fiscal
- B) Profissões paramédicas *versus* profissões TNC
- C) Isenções em IVA

*

A) Retroactividade, princípio da legalidade e leis interpretativas em matéria fiscal

Estabelece o art.º 103.º, n.º 3 da nossa Constituição (doravante também “CRP”), introduzido pela Revisão de 1997, que “*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*”

A LGT, por seu turno, plasmando a seu modo o conteúdo deste preceito, dispõe no seu art.º 12.º, n.º 1 que “*As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos.*” Princípio que depois desenvolve nos números seguintes.

Ainda antes da existência do preceito Constitucional expresso, *supra*, quer a Doutrina, quer o Tribunal Constitucional¹⁹, cada um a seu modo, revelavam já a delicadeza da matéria, pela forma como a mesma era tratada. Se, por um lado, havia entendimentos divergentes na Doutrina, e quem, autorizadamente diremos nós, defendesse que o princípio de proibição da retroactividade decorria já da própria Constituição de 1933 (*v. infra*, notas 21-22), por outro, o TC vinha sendo bastante restritivo no reconhecimento de situações que considerasse de retroactividade proibida.

Em causa está, sumariamente, aferir se é ou não admissível, à luz da Constituição, a publicação de normas que produzem efeitos sobre situações jurídico-tributárias que (no mínimo) se

¹⁹E, antes, a Comissão Constitucional.

iniciaram anteriormente. Referia-se assim ao tema Saldanha Sanches: “*Trava-se aqui o clássico debate sobre a admissibilidade constitucional da retroactividade formal da lei fiscal, ou seja, da publicação de uma norma que fcciona efeitos produzidos por factos verificados antes da sua entrada em vigor.*”²⁰

Até à introdução expressa do princípio da proibição da retroactividade, pelo art.º 103.º, n.º 3, boa parte (que não toda) da Doutrina e, bem assim, a Jurisprudência Constitucional, seguiam em geral a linha de entendimento de que a retroactividade na matéria só seria inadmissível quando dela derivasse uma intolerável afectação do princípio da tutela da confiança dos cidadãos e, notemos, da comunidade em geral.

Em 1972 havia sido proferido Acórdão do STA em que se fazia radicar a proibição da retroactividade em matéria fiscal no princípio da legalidade (já então consagrado expressamente na matéria), a que se refere elogiosamente Alberto Xavier,^{21 22} que defendia, precisamente, esse entendimento.²³ Com efeito, ao tempo em que ainda não existia a consagração expressa, como hoje, do princípio da retroactividade em matéria fiscal, defendia o Autor que o mesmo princípio decorria já do próprio princípio da legalidade em matéria fiscal. E deste princípio extraía não só os critérios para apreciar da legitimidade da norma retroactiva como, também, para definir o que se devesse entender por aplicação retroactiva da lei fiscal.²⁴

Sem maiores desenvolvimentos, refira-se que o Tribunal Constitucional ao longo do tempo e até à introdução do n.º 3 do art.º 103.º na CRP foi desenvolvendo nesta matéria, ainda que em alguns casos não unanimemente, uma concretização do que seriam os limites admissíveis da retroactividade em correlação com as consequências que dos efeitos retroactivos das normas viessem a decorrer para o princípio da tutela da confiança.

²⁰*op. cit.*, p. 187.

²¹*in* “Manual de Direito Fiscal”, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1974 (reimpressão 1981), pp. 192-193.

²²*Cfr.* art.º 70.º da Constituição Política de 1933.

²³Como desde logo desenvolve no seu “Manual de Direito Fiscal”, *cit. supra*.

²⁴*idem*, p. 191 e ss.

Por seu turno, como é sabido, também após a referida introdução do n.º 3 no art.º 103.º é com especial atenção à questão das legítimas expectativas dos contribuintes e da tutela da confiança legítima que o TC tem vindo a desenvolver a sua Jurisprudência a este respeito. E, para tanto, vem desenvolvendo o entendimento de que existem diferentes graus de retroactividade, a saber, três, sendo que a de menor intensidade (também apelidada de “retrospectividade” ou “retroactividade de 3.º grau”) em geral e na prática (até mesmo em consequência da operacionalidade dos critérios estabelecidos pelo TC para aferir aí a questão da ofensa da segurança jurídica/tutela da confiança legítima), não é tida como constituindo verdadeira e própria retroactividade. Ou, melhor, não é tida como constituindo retroactividade proibida para efeitos do art.º 103.º, n.º 3.²⁵ Mais sendo que apenas a de maior intensidade (a também denominada “retroactividade autêntica”) estaria, desde logo e à partida, no entendimento que vem sendo seguido, proibida pelo preceito Constitucional em causa.

E vem assim sendo desenvolvida a Jurisprudência Constitucional desde logo quanto à “retrospectividade” no sentido que acabámos de referir (não configurando retroactividade proibida pelo art.º 103.º/3) em apreciação de impostos cujo facto tributário é de formação sucessiva, como o são, desde logo, o IRS e o IRC. É a este título exemplificativo o caso do Acórdão do TC n.º 399/2010, de 27 de Outubro²⁶, que versou sobre a alteração legislativa, a meio do ano de 2010, ao art.º 68.º do CIRS, alterando-se as respectivas taxas.

Já quanto à “retroactividade autêntica” (ou “retroactividade de 1.º grau”, ou “retroactividade própria”) - aquela que a Jurisprudência Constitucional entende ser a única cuja proibição consta, inelutavelmente, diremos, do preceito Constitucional em apreço - poderão ver-se, por exemplo, o Acórdão do TC n.º 310/2012, de 20 de Junho, reportado à lei que em Dezembro de 2008 veio alterar o n.º 3 do (então) art.º 81.º do CIRC, aumentando taxas em matéria de Tributações Autónomas em IRC^{27 28}, ou o Acórdão do TC n.º 63/2006, de 24.01.2006, reportado ao DL n.º

²⁵Ou, sendo absolutamente rigorosos, só o será excepcionalmente.

²⁶Disponível em www.tribunalconstitucional.pt, como assim a demais Jurisprudência citada do TC

²⁷Aresto que correspondeu a evolução, no sentido que entendemos correcto, de entendimento anterior do TC na mesma matéria.

²⁸Ao qual sucedeu, por sua vez, o Acórdão n.º 617/2012, do Pleno.

43/98, de 3 de Março, que criou uma Contribuição Especial, em cujo Regulamento²⁹ se delimitava a incidência objectiva do tributo por referência à verificação de um determinado facto instantâneo, tendo o TC vindo ali uniformizar Jurisprudência no sentido de que, tratando-se o facto gerador em causa de facto instantâneo, a respectiva verificação antes da entrada em vigor da lei (no caso, lei que cria o tributo) traduz uma violação do princípio da proibição da retroactividade constante do art.º 103.º, n.º 3 da CRP.³⁰

Note-se por fim, ainda relativamente à Jurisprudência que o TC vem desenvolvendo, que as situações sob análise, reportadas a normas substantivas, têm em geral sido de alterações legislativas num sentido de agravamento da posição dos contribuintes (e, nessa medida também, o desenvolvimento do entendimento referente aos três graus de retroactividade e conexos “testes”). Portanto, aferição da retroactividade sob uma perspectiva de protecção da posição dos contribuintes.³¹

E aqui chegados devemos ainda referir, com possível interesse para os nossos autos, que, se é certo que, assim o entendemos, o legislador constituinte não foi ali (art.º 130.º/3 da CRP) esclarecedor quanto à questão, temos fortes argumentos para considerar que a proibição ao nível constitucional da retroactividade em matéria da lei fiscal deverá entender-se, à partida, como abrangendo também situações que não as de normas desfavoráveis aos contribuintes. Tendo aqui em especial o princípio da legalidade em matéria fiscal, quanto a nós, um papel a desempenhar. Questão a que voltaremos, se tanto se vier a demonstrar necessário, mais adiante na presente Decisão.

²⁹(*cf.* anexo ao DL, art.º 1.º/2 e art.º 2.º)

³⁰Refira-se a este respeito que mesmo em Acórdãos anteriores, também do STA, onde se suscitara a questão, as divergências entre sentidos de Acórdãos e/ou os Votos constantes dos mesmos (como deste) tinham que ver com o que se devesse entender ser, no caso, o facto tributário. Mas não restando dúvidas de que o mesmo era instantâneo. Consequentemente e coerentemente quando se entendia que o facto tributário/facto gerador era o pedido de licença (e não a posterior emissão de alvará) e ele houvesse ocorrido antes da entrada em vigor da lei em causa, havia retroactividade proibida.

³¹Fazendo-se referência por vezes a que o princípio consagrado no n.º 3 do art.º 103.º se reporta à lei desfavorável – como no Acórdão n.º 310/2012 *supra* referido: “(...) para a análise da questão da proibição da retroactividade da lei fiscal desfavorável prevista no art.º 103.º, n.º 3 da Constituição.”

Isto dito, passemos a centrar a nossa atenção nas leis interpretativas, em matéria fiscal.

Tendo que começar-se pelo princípio. O que são leis interpretativas.

Estabeleceu o legislador no art.º 13.º, n.º 1 do Código Civil (“CC”) assim: “*A lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação (...).*” Assim, e porque se destina a interpretar uma lei anterior, diz-nos o legislador, a lei interpretativa considera-se como integrando a (sendo parte da) lei que interpreta.

Em anotação a esta norma referem Pires de Lima e Antunes Varela³²: “Isto quer dizer [que a lei interpretativa] retroage os seus efeitos à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada.”

Interpretar normas jurídicas, sabemo-lo, significa fixar o sentido e alcance com que o texto normativo deve valer, escolhendo um sentido de entre vários possíveis: extrair do texto normativo - mediante a aplicação de critérios hermenêuticos próprios - o sentido com que, de entre vários que seriam possíveis, o texto deve valer. Para este efeito se estabelecendo critérios orientadores - tudo *cf.* art.º 9.º do CC (aplicável em Direito fiscal *ex vi* art.º 11.º, n.º 1 da LGT).

Evitando maiores desenvolvimentos, dir-se-à que interpretação autêntica é, também, interpretação normativa, mas com a particularidade de ser levada a cabo por uma fonte de direito, que não pelos “habituais” intérpretes das normas. Pelo que o legislador lhe confere a faculdade de produzir os seus efeitos desde o início de vigência da lei a cuja interpretação procede.

E coloca-se então a questão de saber - desde logo pelos efeitos de aplicação no tempo implicados - como aferir, perante uma lei que o legislador qualificou de interpretativa (como no nosso caso),³³ se ela o é verdadeiramente ou se, sob tal capa, estamos perante uma lei

³²In “Código Civil Anotado”, Volume I, 4.ª edição, Coimbra Editora, 1987, p. 62.

³³Podendo também ocorrer diferentemente: o legislador não a qualificar de interpretativa e a lei o ser.

inovadora. Sendo unânime entre Doutrina e Jurisprudência a necessidade de verificação de um conjunto de requisitos para que uma lei possa ser considerada como interpretativa.

Assim, nas palavras de Baptista Machado, para que uma lei possa ser realmente interpretativa são necessários dois requisitos, a saber: (i) a solução do Direito anterior ser controvertida ou, pelo menos, incerta, e (ii) a solução definida pela nova lei situar-se dentro dos quadros dessa controvérsia e assim ter sido possível ao julgador ou intérprete a ela terem (antes) chegado “sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação e aplicação da lei.”³⁴

A partir do ensinamento de Oliveira Ascensão³⁵, acrescentamos os seguintes requisitos: (iii) a lei nova - “fonte interpretativa” - dever ser posterior à interpretada - “fonte interpretada”, (iv) a lei nova dever ter por fim precisamente o de interpretar a lei antiga³⁶, e (v) a “nova fonte” não dever ser hierarquicamente inferior à “fonte interpretada.”

Em especial no Direito Fiscal coloca-se, por razões evidentes, a questão da admissibilidade das leis interpretativas. A Doutrina não é unânime a este respeito. O Tribunal Constitucional vem aceitando a admissibilidade de leis interpretativas em matéria fiscal.³⁷

Como quer que seja, diremos, e uma vez verificado serem realmente interpretativas - pelo preenchimento dos requisitos acabados de referir - tais normas terão sempre e ainda que ser, neste ramo do Direito, submetidas a requisitos apertados de admissibilidade. Desde logo, à metodologia que o Tribunal Constitucional vem aplicando em matéria de aferição de retroactividade da lei fiscal.³⁸ E, a nosso ver, não sendo de descurar, à partida, também a necessidade de verificação da respectiva admissibilidade, com as devidas adaptações, quando em causa estejam normas que não directamente desfavoráveis ao contribuinte.

³⁴J. Baptista Machado, “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, Almedina, 1999, p. 247.

³⁵V. José de Oliveira Ascensão, “O Direito Introdução e Teoria Geral”, Almedina, 2001, pp. 551-552.

³⁶ Critério já implícito nos dois primeiros, mais ainda assim de interesse ficar claro.

³⁷Entre outros podem ver-se, do TC, sobre leis interpretativas, referentes a situação anterior / posterior à introdução do n.º 3 do art.º 103.º na CRP (4.ª Revisão), o Ac. n.º 284/2001, proc.º n.º 719/00 / o Ac. n.º 172/2000, proc.º 762/98.

³⁸V., neste sentido, Casalta Nabais, “Notas a Respeito das Leis Interpretativas e Impostos Retroactivos”, in “Estudos de Direito Fiscal”, Volume V, Almedina, 2018, p. 316.

B) Profissões paramédicas versus profissões TNC

As profissões paramédicas, à semelhança das profissões médicas, têm na sua génese critérios científicos. O mesmo não sucede - pelo menos enquanto “ciência” nos termos conhecidos e aceites na Cultura Ocidental - no caso das profissões terapêuticas não convencionais (“profissões TNC” ou, simplesmente, “TNC”), como o próprio nome indica.

E tanto é, desde logo, reflectido pelo nosso legislador, seja na regulamentação própria das primeiras, seja na das segundas. Como passamos a atentar, aproveitando para perscrutar, ao mesmo tempo, outras notas de relevo no tratamento que foi entre nós concedido pelo legislador a umas e outras.

Assim, no DL, de 1993, que regulamenta o exercício das actividades paramédicas, estabelece o nosso legislador que: “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”, e que aquelas actividades paramédicas “são as constantes da lista anexa” ao Diploma.³⁹

Posteriormente, em 1999, veio o nosso legislador regulamentar “sectores de actividades de prestação de cuidados de saúde, designadamente no âmbito paramédico”, enquadrando pois, como já no DL anterior, as actividades paramédicas nos sectores de actividades de prestação de cuidados de saúde, e declarando proceder à regulamentação em nome do respeito pelo princípio da protecção da saúde, que “constitui um direito dos indivíduos e da comunidade, que se efectiva pela responsabilidade conjunta dos cidadãos, da sociedade e do Estado, em liberdade de procura e de prestação de cuidados, nos termos da Constituição e da lei”, *cf.* Preâmbulo do respectivo Diploma⁴⁰, “como decorre da base I da Lei n.º 48/90, de 24 de Agosto.”⁴¹ E, ainda,

³⁹ *Cfr.* art.º 1.º, n.º 1 e n.º 2, respectivamente, do DL n.º 261/93, de 24 de Julho.

⁴⁰ Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de Agosto.

⁴¹ Lei de Bases da Saúde.

que “nos serviços públicos de saúde aquele objectivo [do respeito pelo princípio da protecção da saúde] tem expressão no diploma da carreira dos técnicos de diagnóstico e terapêutica, (...) havendo necessidade de proceder a uma regulamentação mais alargada que igualmente garanta no sector privado idênticas exigências de acesso ao exercício profissional, sujeitando-se a prestação de cuidados de saúde ao mesmo controlo de qualidade” como fora já “o objectivo do DL n.º 261/93”.

Mais reiterando o legislador, no Diploma, que as profissões de diagnóstico e terapêutica que regulamenta compreendem a realização das actividades paramédicas (constantes do anexo ao DL n.º 261/93) “(...) tendo como matriz a utilização de técnicas de base científica (...)”, e que são desenvolvidas “em complementaridade funcional com outros grupos profissionais da saúde (...).”⁴²

Já na Lei do enquadramento base das TNC, que surge no ano de 2003⁴³, pode ler-se: “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.”⁴⁴ E que ali se “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.”⁴⁵

Nos termos desta Lei (Lei de enquadramento) são princípios orientadores das TNC, entre outros, “O direito individual de opção pelo método terapêutico, baseado numa escolha informada, sobre a inocuidade, qualidade, eficácia e eventuais riscos”⁴⁶, tendo o legislador consagrado também formalmente que os utilizadores das práticas de TNC “para salvaguarda

⁴²art.º 3.º, n.ºs 1 e 2 respectivamente.

⁴³ Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto.

⁴⁴Cfr. art.º 3.º, n.º 1, da Lei n.º 45/2003.

⁴⁵ Cfr. art.º 1.º, Lei n.º 45/2003.

⁴⁶ Cfr. art.º 4.º

dos seus interesses, podem participar as ofensas resultantes do exercício de terapêuticas não convencionais aos organismos com competências de fiscalização.”⁴⁷

No final do Diploma determina-se que o mesmo será regulamentado em 180 dias.⁴⁸

A regulamentação surgiu, tão só, dez anos depois. Com a **Lei n.º 71/2013**, de 2 de Setembro. Nesta, o nosso legislador, regulamentando a Lei de enquadramento (*v. supra*), “regula o acesso às profissões no âmbito das terapêuticas não convencionais, e o seu exercício, no setor público ou privado, com ou sem fins lucrativos”, reconhece autonomia técnica e deontológica no exercício profissional da prática das TNC, e determina que as profissões que identifica (no art.º 2.º) “compreendem a realização das atividades constantes de portaria (...)” (*cf.* art.s 3.º e 4.º), sendo a regulamentação a aprovar em 180 dias (*cf.* art.º 21.º).

Entendeu também aqui o legislador formalmente consagrar que os profissionais de TNC “não podem alegar falsamente que os atos que praticam são capazes de curar doenças, disfunções e malformações”, e que os utilizadores “podem sempre, para salvaguarda dos seus interesses, participar as ofensas resultantes do exercício de terapêuticas não convencionais aos organismos com competências de fiscalização.” (*cf.* art.ºs 9.º, n.º 4 e 12.º, n.º 3)

Nas Portarias n.ºs 207-A/2014 a 207-G/2014⁴⁹ o legislador caracteriza cada uma das (sete) TNC reconhecidas⁵⁰, em todas elas as descrições de conteúdos funcionais se reportando a métodos que não científicos. Não obstante, de notar, na Lei de enquadramento, dez anos antes, o legislador ter indicado, entre os princípios orientadores das TNC a promoção da investigação científica nas diferentes áreas “visando alcançar elevados padrões de qualidade, eficácia e efectividade.” (*cf.* art.º 4.º, n.º 5).

Embora a legislação que entre nós trata as TNC não beneficie de um enquadramento Preambular, tentemos ainda um enquadramento.

⁴⁷ *Cfr.* art.º 15.º - “Direito de queixa”.

⁴⁸ *Cfr.* art.º 19.º

⁴⁹ (de 8 de Outubro de 2014).

⁵⁰ Identificadas no art.º 2.º da Lei n.º 71/2013, onde se acrescentou, às já constantes da Lei n.º 45/2003, a medicina tradicional chinesa.

A nossa Constituição consagra, no art.º 64.º, o direito à protecção da saúde, e estabelece desde logo que o mesmo é realizado “Através de um serviço nacional de saúde (...).” Trata-se do direito à protecção da saúde na sua vertente positiva, consagrado e garantido constitucionalmente entre nós essencialmente como um direito social. O Estado ficou neste âmbito obrigado, primeiro que tudo, a um dever constitucional de criar um serviço nacional de saúde (“SNS”).

“A principal obrigação do Estado para realizar o direito à protecção da saúde consiste na criação de um serviço nacional de saúde”⁵¹. Trata-se de um direito a prestações positivas por parte do Estado, cuja precisa dimensão está dependente de uma interposição do legislador. Assim, ao contrário dos «direitos, liberdades e garantias», cujo âmbito e conteúdo são essencialmente determinados ao nível das opções constitucionais (...), o direito à protecção da saúde, como direito social, está dependente de uma «interposição legislativa» (...), que o concretize.⁵² Desde logo mediante uma Lei de Bases.⁵³

O legislador, na concretização do direito à saúde, ainda que não estando totalmente livre (pois que obrigado ao cumprimento do programa constitucional), não está impedido de fazer escolhas (garantidas que fiquem as necessidades básicas em matéria de protecção da saúde, respeitados os princípios do carácter universal e geral do SNS, e não sendo as opções de considerar discriminatórias). A CRP não define um conceito de saúde, e o legislador ordinário não se encontra vinculado a garantir a todos um acesso a cuidados de saúde numa acepção amplíssima (*um estado de completo bem-estar físico, mental e social*⁵⁴). “A definição das necessidades de saúde tem, assim, uma ineliminável dimensão de escolha.”⁵⁵

⁵¹ V. J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, “Constituição da República Portuguesa Anotada”, 3.ª edição, Coimbra Editora, 1993, p. 342.

⁵² V. Acórdão do TC n.º 330/89, proc.º n.º 274/90.

⁵³ Lei n.º 48/90, de 24 de Agosto (alterada pela Lei n.º 27/2002, de 8 de Novembro). Que o legislador em nada alterou aquando do processo legislativo que conduziu à publicação da Lei n.º 1/2017, ainda que tendo então existido proposta de lei nesse sentido (visando, entre o mais, incluir no SNS a par da medicina convencional as TNC).

⁵⁴ A definição de “saúde” conforme proposta pela OMS, que não tem sido imune a forte controvérsia.

⁵⁵ Cfr. Rui Medeiros em anotação ao art.º 64.º da CRP, in Jorge Miranda/Rui Medeiros, “Constituição Portuguesa Anotada”, Volume I, Universidade Católica Editora, 2.ª edição, 2017, p. 948

Não obstante o que antecede, não se afasta que, para além do mais como direito consagrado essencialmente na vertente social que é, o direito fundamental à protecção da saúde, relativamente a ele possa considerar-se o legislador ordinário estar autorizado, dentro de certos parâmetros e limites, a uma actuação evolutiva, que diríamos desejável e tendente ao acompanhar do devir da sociedade e, neste, do estágio dos conhecimentos da ciência e do evoluir da cultura em geral. Como refere Rui Medeiros ainda em anotação ao art.º 64.⁵⁶, “O Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 330/89, deixou em aberto a questão de saber se o legislador está autorizado a uma actuação gradualística, que tenha em conta as considerações sócio-económicas e as possibilidades efetivas do Estado em cada momento. Em qualquer caso (...) o grau de concretização do direito à protecção da saúde está, não apenas sob *reserva do possível* (...), mas também sob *reserva da lei* e do *princípio democrático*. (...)”

As TNC, observadas sob este ponto de vista, da concretização do direito à protecção da saúde pelo legislador, hão-de enquadrar-se na questão da amplitude com que deva entender-se a consagração constitucional dos princípios da universalidade, igualdade e gratuidade na matéria. “A Constituição – num domínio em que se multiplicam, designadamente, as possibilidades oferecidas pelos inúmeros meios de diagnóstico, de terapia e de recuperação – não exclui modalidades de diferenciação, priorização e seleção, seja em relação ao *quantum*, à qualidade e ao *modum* dos serviços disponibilizados (...).”⁵⁷

Independentemente do que fica exposto, certo, aos nossos olhos, é que, para além do mais, aquilo que se deva entender por “saúde” é algo que sempre depende de um tempo, de um espaço, de um contexto histórico e cultural. O que vai de par com a realidade, inegável, de que sempre houve e continua a haver diferentes concepções de saúde, na história e cultura Ocidentais, na tradição Oriental, no conceito da OMS, etc... Diferenças que necessariamente se reflectem, depois, nos modos de concretização do direito à saúde, no *como* do direito à protecção da saúde.

⁵⁶ *Idem*, p. 945

⁵⁷ *Cfr.* Luís Menezes do Vale, “A jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre o acesso às prestações concretizadoras do direito à protecção da saúde”, pp. 15 e 39-43, *apud* Jorge Miranda/Rui Medeiros, “Constituição Portuguesa Anotada”, Volume I, Universidade Católica Editora, 2.ª edição, 2017, p. 948

Por outro lado, apesar de um cada vez maior “peso” de instrumentos supra-nacionais neste âmbito, na tutela do direito à saúde continua a ser preponderante o enquadramento legal a nível de cada país.

Mais. Consagrando a Constituição Portuguesa o direito à saúde com a imposição ao Estado de um dever constitucional de criar um SNS, pré-conformado por princípios estruturantes, mesmo com a margem de “liberdade” do legislador que afluímos acima, a actuação do mesmo está necessariamente mais condicionada entre nós do que estará em países com leis fundamentais menos dispositivas na matéria.⁵⁸

A Organização Mundial de Saúde (“OMS”) tem-se empenhado em estudos e iniciativas de valor neste âmbito, sendo que o seu mais recente documento “Estratégia para a Medicina Tradicional, 2014-2023”⁵⁹ - visando apoiar os Estados Membros da Organização a desenvolver políticas e planos de acção que, assim se pretende, reforçarão o papel da medicina tradicional (ou “não convencional” ou, em alguns países, “complementar”) na manutenção da saúde das populações - não deixa de ser elucidativo, entre o mais, quanto ao actual “estado da arte” a nível dos diferentes países / zonas geográficas a este respeito. O documento insere-se numa estratégia global para promover uma adequada integração, regulamentação e supervisão que possa ser útil a países que pretendam desenvolver políticas activas tendo em vista este tipo de cuidados de saúde. Como explicitado logo no Prefácio do mesmo, governos e consumidores começam a ter em consideração práticas e profissionais de medicina tradicional e complementar, e a ponderar se as mesmas deveriam passar a estar integradas na prestação de serviços de saúde.⁶⁰ Porque de particular pertinência, ainda, para os nossos autos, note-se a informação dali constante⁶¹ relativa

⁵⁸ V. a este respeito, e com interesse nestas matérias, João Carlos Loureiro, “Direito à (protecção da) saúde”; Separata de estudos em homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano no centenário do seu nascimento”, Edição da fdul, Coimbra Editora, 2006

⁵⁹ O sublinhado é nosso. O documento está disponível em https://www.who.int/medicines/publications/traditional/trm_strategy14_23/en/

⁶⁰ A frase completa é: “Governments and consumers are interested in more than herbal medicines, and are now beginning to consider aspects of T&CM practices and practitioners and whether they should be integrated into health service delivery.”

⁶¹ A pags. 27

a estudos sobre as razões que levam as pessoas a recorrer a TNC.⁶² Aí se pode ler que tais razões são diversas, entre outras um renascido interesse por uma visão integrada dos cuidados de saúde⁶³ e pela prevenção de doenças, acrescentando como relevante a importância dada pelas TNC à qualidade de vida nas situações em que a cura não é possível.

A concluir esta sub-questão, diremos que o que fica exposto não retira valor às possíveis potencialidades de TNC, tão só pretendendo situar as mesmas em termos de legislação e enquadramento legais e culturais no passado recente e na actual realidade em Portugal, bem como, por fim, no Mundo. Constata-se, assim o entendemos, com o contributo do que antecede, que na actual situação (e mais ainda no passado que a antecedeu) *ainda* nos não encontramos (desde logo porque o nosso legislador assim ainda não considerou dever suceder) num estádio em que as medicinas também ditas “alternativas” se encontrem a par da medicina também dita “clássica” ou de actividades na área da saúde complementares desta (como o são as paramédicas tal como reconhecidas legislativamente), pelo menos em termos de serem vistas/consideradas ao mesmo nível (seja de fiabilidade e eventuais riscos envolvidos, seja de resultados potenciais que propiciam) pela generalidade da população no nosso país. O mesmo, concomitantemente, de algum modo se reflectindo na (*in*)actividade (ou, se quisermos, no curto caminho percorrido) do legislador Português no sentido de um desiderato efectivo e consequente para as colocar em posição diferente desta.

C) Isenções em IVA

Estamos em tributação indirecta, perante um imposto geral sobre o consumo, de bens e serviços, cuja principal característica é a de o fazer - tributar o consumo - de uma forma “neutra”. É assim que o imposto sobre o valor acrescentado, como o nome indica, incide sobre o valor acrescentado em cada fase do circuito económico, fazendo repercutir o seu ónus no final da cadeia, sobre o consumidor final, aquando da aquisição, por este, do bem ou do serviço. Para

⁶²A expressão utilizada no documento é “T&CM”, significando medicina tradicional e complementar - Tradicional and Complementary Medicine.

⁶³“Whole person care”

assim suceder, o imposto estrutura-se com base no denominado método subtrativo indirecto, pelo qual cada sujeito passivo liquida IVA nas suas operações activas mas, por outro lado, deduz o IVA por si suportado a montante nas suas aquisições de bens e serviços, *inputs*, no âmbito da actividade tributada. Sendo a diferença entre os dois valores, em cada período de referência/período de tributação, o montante a entregar ao Estado. No fundo, a diferença entre o IVA que liquidou e o IVA que suportou (e que, assim, deduzirá ao montante a entregar ao Estado).

Como bem se compreende, o objectivo que assim se visa prosseguir, de neutralidade, funcionará tanto melhor quanto mais alargada for a base de incidência do imposto e quanto menores forem as possíveis distorções ao funcionamento do mesmo nos termos expostos.

De cada vez que um sujeito passivo ficar impossibilitado de deduzir (subtrair) ao montante a entregar ao Estado o valor de IVA que suportou a montante fica afectada a neutralidade do imposto. E se o sujeito passivo de IVA não tiver que liquidar o imposto nas suas operações activas⁶⁴ pode ficar também impossibilitado de deduzir o imposto que suportou a montante para poder vir a realizar, depois, essas operações activas. Nesta última situação o sujeito passivo ficará numa posição semelhante à de um consumidor final na estrutura e funcionamento deste imposto.

Assim, por um lado, o imposto será tanto mais neutral quanto mais ampla for a concessão aos sujeitos passivos do direito à dedução. E daí que - sendo condição para qualificar como sujeito passivo o exercer-se uma actividade económica - o próprio conceito de actividade económica seja determinante para o alcançar da neutralidade: quanto maior a abrangência deste conceito, maior o número de sujeitos passivos e, logo, maior o número de “titulares” do direito à dedução e, logo, maior a neutralidade do imposto. Por via do exercício do direito à dedução, portanto.

⁶⁴ (ou em parte delas)

À contrario, quanto maior o número de situações em que o exercício do direito à dedução fique vedado, menor a neutralidade do imposto.

Em IVA existem dois tipos de isenções. As denominadas isenções simples (ou “incompletas”) e as isenções totais (“completas” ou “verdadeiras”). Cujas principais distinções são precisamente a de – isentando o sujeito passivo da liquidação – o inibirem (as incompletas) de exercer o direito à dedução ou, diferentemente (as completas), ainda assim permitirem ao sujeito passivo exercer o seu direito à dedução nos termos normais.

Todas as isenções constantes do art.º 9.º do CIVA são isenções incompletas.

E é por serem incompletas e, assim, distorcerem o normal funcionamento deste imposto que, em relação a algumas, o sujeito passivo tem o direito de optar por a elas renunciar (v. art.ºs 9.º /12.º do CIVA).

O IVA caracteriza-se, pois, por uma vocação de universalidade. E as isenções constituem, com uma particular singularidade neste imposto, a excepção à regra.

“O facto de existirem sujeitos passivos que não podem desonerar-se do IVA que suportaram, por praticarem actividades isentas, implica uma distorção no funcionamento do IVA, uma perda de neutralidade pelo facto de aqueles que praticam actividades isentas estarem, na maior parte das vezes, numa situação pior do que aqueles que praticam actividades tributadas. Isto conduz à possibilidade legal de, em algumas actividades e em certas circunstâncias, o sujeito passivo isento renunciar à isenção quando considere que, na economia final do seu produto, o encargo criado pelo IVA será menor se o seu valor acrescentado for tributado (uma vez que apenas deste modo ele pode realizar o esquema normal de repercussão do seu IVA no consumidor final, ao contrário do que lhe sucederia se continuasse isento de cobrar imposto).”⁶⁵

⁶⁵J. L. Saldanha Sanches, “Manual de Direito Fiscal”, 3.ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 422

Sendo certo que, em alguns casos, como os das isenções simples em IVA em que não há, afinal, uma real intenção de desoneração do sujeito passivo, poderá ter existido uma razão justificável subjacente à concessão da isenção. A esta situação se referia Saldanha Sanches assim: “(...) Excepto em casos muito especiais, como serviços de saúde (...), em que a intenção é beneficiar o consumidor final. Contudo, trata-se de uma falsa desoneração porque, não permitindo que o prestador de serviços se liberte do IVA contido nos *inputs*, aumenta o preço cobrado ao consumidor final: apesar de não haver repercussão jurídica dos impostos (...), há repercussão económica (o preço pode aumentar).”⁶⁶

*

Posto isto. Percorridas as sub-questões e mantendo-as em mente. Descendo ao caso.

Vejamos o quadro normativo em questão, começando pela **Lei n.º 1/2017, de 16.01.2017**, que passamos a transcrever na íntegra:⁶⁷

Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro

*Primeira alteração à 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 atividades de aplicação de terapêuticas não convencionais, **estabelecendo o regime de imposto sobre o valor acrescentado aplicável a essas atividades.***

Artigo 1.º – Objeto

*A presente lei procede à primeira **alteração à 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 atividades de aplicação de terapêuticas não convencionais.***

*Artigo 2.º - **Aditamento à Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro***

⁶⁶*Idem*, p. 421, nota (795)

⁶⁷ Quaisquer sublinhados e/ou negritos ao longo da Decisão são sempre nossos.

É aditado à 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 atividades de aplicação de terapêuticas não convencionais, 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.»

Artigo 3.º- Norma interpretativa

O artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, aditado pela presente lei, tem natureza interpretativa.

Artigo 4.º- Entrada em vigor

A presente lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

Aprovada em 27 de outubro de 2016.

A **Lei n.º 71/2013**, de 2 de Setembro, por sua vez, que veio regulamentar a Lei de enquadramento das TNC, e que no mais pertinente para o nosso caso já percorremos *supra*,⁶⁸ não contém qualquer disposição em matéria de impostos. Ou qualquer equiparação das TNC a outras profissões da área da saúde, paramédicas ou outras. Entrou em vigor a 02.10.2013.⁶⁹

A **Lei n.º 45/2003**, de 22 de Agosto, Lei de enquadramento base das TNC, como também no essencial para estes autos já *supra*⁷⁰, igualmente não contém qualquer disposição em matéria de impostos, nem qualquer equiparação das TNC a outras profissões da área da saúde, paramédicas ou outras. Entrou em vigor a 23.08.2003⁷¹.

⁶⁸V. sub-questão B)

⁶⁹Cfr. art.º 22.º

⁷⁰V. nota anterior.

⁷¹Cfr. art.º 20.º

No **Código do IVA**⁷² (Cap. II – Isenções), o **art.º 9.º, 1)** rege assim:

Artigo 9.º - Isenções nas operações internas

Estão isentas do imposto:

1) As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas;

Sendo que o art.º 1.º do CIVA dispõe que:

Artigo 1.º – Incidência objectiva

1. Estão sujeitos a imposto sobre o valor acrescentado:

a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;

E, no Sistema Comum do IVA (no “*acquis communautaire*”, portanto), na **Directiva IVA** (“DIVA”)^{73 74}, dispõe o **Artigo 132.º, n.º 1, c)** assim:

Título IX - Isenções

Capítulo 2 - Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral

Artigo 132.º

1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

(...)

⁷²em vigor desde 01.01.1986

⁷³Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006, publicada no JO n.º L 347, do Conselho, de 11.12.2006 (que revogou a anterior Directiva – a Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, publicada no JO n.º L 145, de 13.06.1977, também denominada “Sexta Directiva”, que instituiu o “segundo Sistema Comum do IVA”).

⁷⁴ O CIVA corresponde a uma transposição muito fiel da Sexta Directiva. Sendo que a actual Directiva (“DIVA”) revogou aquela, sucedendo-lhe. A alínea c) do n.º 1 do art.º 132.º da actual Directiva tem (embora com diferença do texto no n.º 1, que era “1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:”) praticamente a mesma redacção da norma que constava já da Sexta Directiva, no seu art.º 13.º, A, n.º 1, c) (que era: “c) As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-membro em causa;”).

c) As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa.

Sendo que o Artigo 2.º da mesma Directiva dispõe assim:

Artigo 2.º

1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

(...)

c) As prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

De referir que o Artigo 132.º, 1, c), que vimos de ver, e o Artigo 13.º, A, 1 c) que o antecedeu, na Sexta Directiva, devem interpretar-se da mesma forma, sendo aplicável àquele a Jurisprudência que o TJ desenvolveu a propósito deste.⁷⁵

Com potencial relevo, ainda, para a interpretação a levar a cabo nos presentes autos, a **Lei n.º 65/2014**, de 28 de Agosto, que estabelece o regime de acesso e de exercício da profissão de podologista, determina assim (*cf.* art.º 7.º):

“A profissão de podologista é exercida com autonomia técnica e em complementaridade funcional com outros grupos profissionais de saúde, e é equiparada, para todos os efeitos legais, a uma profissão paramédica.”

*

Vejamos então. A Lei n.º 1/2017 (doravante também “Lei 1/2017” ou “a Lei”) produz os seus efeitos desde que momento. **A Lei é verdadeiramente interpretativa?**

⁷⁵v. Acórdão do TJ Caso Future Health Technologies, C-86/09, de 10.06.2010

Não sendo interpretativa, seguirá a sua entrada em vigor os termos gerais. Ou seja, vigorará apenas para o futuro (v. art.ºs 103.º, n.º 3 da CRP, 12.º, n.º 1 da LGT, 5.º e 12.º, primeira parte, do CC). E, assim, não produzirá efeitos sobre as autoliquidações em crise.⁷⁶

Sendo interpretativa, haverá que apreciar, então, quanto à sua conformidade com a Constituição, em matéria de proibição de retroactividade. Desde logo, no confronto com o art.º 103.º, n.º 3. Eventualmente, não só.

Sendo interpretativa e conforme à Constituição, passando, pois, no “teste” da retroactividade, **haverá que, aplicando-a** (desde o momento em que se venha a concluir ser aquele em que inicia a produção de efeitos), **apreciar da matéria de facto e decidir quanto à anulação peticionada.**

Sendo interpretativa e não sendo conforme à CRP, nem se antevendo possível interpretação que permita salvaguardar tal conformidade, **haverá que proferir juízo de inconstitucionalidade** (*cf.* art.ºs 204.º e 209.º da CRP).

Assim.

A ser interpretativa, a Lei faria retroagir os seus efeitos ao momento da data da entrada em vigor da lei interpretada. Conforme art.º 13.º, n.º 1 do Código Civil, de onde decorre que a segunda (a interpretativa) se integra na primeira (a interpretada) como se desde o início de vigência desta assim fosse.

A Lei (*estamos em 2017*) vem enxertar na Lei n.º 71/2013 um novo artigo, o Artigo 8.º-A, sob a epígrafe “Regime de IVA”, que estipula que “*Aos profissionais que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais referidas no artigo 2.º*” - da Lei a que pertence, a Lei n.º

⁷⁶(a menos que então se entendesse ser uma norma à qual o legislador apôs uma suposta cláusula de retroactividade e aí partiríamos, logo aqui, para a apreciação da admissibilidade dessa norma face à proibição de retroactividade; porém, tendo o legislador optado por qualificar a norma de interpretativa, quando a mesma o não seja, entendemos que a consequência a retirar deverá ser esta que aqui antecipamos; ainda assim não deixaremos de apreciar a mesma questão nos termos *infra*)

71/2013 (que regulamenta a Lei do enquadramento base das TNC sem nada estipular quanto a matéria fiscal) - “*é aplicável o mesmo regime de imposto sobre o valor acrescentado das profissões paramédicas.*”

A Lei vem, pois, aditar um artigo, o Artigo 8.º- A, à Lei n.º 71/2013, lei esta que entrou em vigor a 02.10.2013. De um passo, como as próprias palavras do legislador o confirmam, a Lei 1/2017 altera, adita e interpreta (v. nossos negritos e sublinhados na transcrição da Lei, *supra*). Ou melhor, bem vistas as coisas como o legislador as colocou, a Lei - “estabelecendo o regime de imposto sobre o valor acrescentado aplicável a essas atividades [de aplicação de TNC]” - altera a Lei n.º 71/2013, aditando a esta um artigo, e determina que este artigo – que agora em 2017 lhe adita – tem natureza interpretativa.

O momento a que a Lei poderia - sendo interpretativa - fazer retroagir os seus efeitos seria – pelo menos numa primeira aproximação – 02.10.2013 (a data da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013). Voltaremos a este ponto. Mas, antes de mais, apreciemos se estamos perante uma lei realmente interpretativa.

Um dos critérios determinantes para aferi-lo é o de necessariamente ter sido possível aos intérpretes da lei tal como até então em vigor (até à lei interpretativa surgir) terem chegado à mesma solução (que a que decorre da lei interpretativa) sem excederem/violarem/desconsiderarem os critérios hermenêuticos aplicáveis.

A solução da Lei 1/ 2017 - é a de que aos profissionais de TNC se aplica o mesmo regime de IVA aplicável às profissões paramédicas. A saber, a isenção do art.º 9.º, 1) do CIVA.

Coloquemos assim a questão: se o legislador (a fonte interpretativa) tivesse deixado a última palavra da interpretação da lei (da “lei interpretada”) aos Tribunais (ou à Doutrina, ou a outro intérprete autorizado) teriam estes, percorrendo o seu *iter* interpretativo/decisório, aplicados que seriam os critérios hermenêuticos que bem conhecemos (*cf.* art.s 11.º da LGT, n.ºs 1 e 2 e

9.º do CC), chegado a igual solução/resultado? Ou, melhor ainda, seria esse, entre vários, um dos resultados possíveis a que teriam chegado?

Tentemos então fazer a interpretação ao tempo, da lei “antiga”. Decorreria da lei, então, a isenção em IVA - art.º 9.º, 1) - ser aplicável às TNC?

Na interpretação da leis tributárias regem os critérios gerais da hermenêutica jurídica – nos termos do art.º 11.º, n.º 1 da LGT⁷⁷ e, por via deste, do art.º 9.º do Código Civil. O Art.º 9.º do CC rege assim: “1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. / 2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. / 3. 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.”

Sabemos como estas regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, também vigentes, pois, em Direito Tributário, operam. Sendo que os critérios ou factores interpretativos são essencialmente dois: (i) elemento gramatical, correspondente à letra da lei, ao texto, e (ii) elemento lógico, subdividido este, por sua vez, em três outros, a saber, elemento racional ou teleológico, elemento sistemático, e elemento histórico. Sendo que, a letra e o espírito da lei (elemento gramatical/elemento lógico) devem necessariamente ser utilizados em conjunto.

Ponto de referência da interpretação há-de ser, como refere Baptista Machado, “a unidade do sistema jurídico. Dos três factores interpretativos a que se refere o n.º 1 do art.º 9.º, este é sem dúvida o mais importante.(...)”⁷⁸ Trata-se da necessária coerência do Sistema a ser tida em

⁷⁷Art.º 11.º da LGT, n.º 1: “Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.”

⁷⁸Baptista Machado, “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, Almedina, 1999, p. 191.

conta na tarefa de interpretação das normas. No dizer de Ana Paula Dourado, “(...) *essa coerência deve ser um objectivo a atingir através da interpretação da ordem jurídica tributária à luz da Constituição e do Direito Europeu.*”⁷⁹

Especificamente quanto à interpretação das leis no Direito Tributário referia-se Saldanha Sanches assim: “(...) *A obtenção dessa unidade sistemática, que é uma condição indispensável para evitar o arbítrio na aplicação da lei fiscal, passa necessariamente por uma interpretação que assegure a coerência, como um postulado a obter, na ordenação das consequências do Direito, (...).*”⁸⁰

Por fim, e ainda com possível interesse para o nosso caso, dispõe o n.º 2 do mesmo art.º 11.º da LGT, assim: “*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.*”

*

Interpretemos então a lei *interpretada*, a fim de aferir se somos conduzidos ao resultado que a Lei 1/2017 impõe.

Note-se, entretanto, que quanto aos demais requisitos para aferir do carácter de lei interpretativa são eles⁸¹ (i) a existência de controvérsia ou, pelo menos, incerteza na interpretação da lei interpretada – o que quanto a nós não é seguro ter-se verificado no caso; (ii) a fonte interpretativa não ser de hierarquia inferior à interpretada – o que no caso se confirma; (iii) a finalidade da interpretativa ser precisamente interpretar a interpretada – veremos, e (iv) a fonte interpretativa ser posterior à interpretada – vejamos já.

⁷⁹Ana Paula Dourado, “Direito Fiscal”, Almedina, 2015, p. 25.

⁸⁰J. L. Saldanha Sanches, “Manual de Direito Fiscal”, Coimbra Editora, 3.ª Ed., 2007, p. 147.

⁸¹Como *supra*, sub-questão A).

Antes de mais, *ex vi* este último requisito, temos aqui, pelo menos aparentemente, um problema. Qual é afinal a lei interpretada.

Não existia, ao tempo (se recuarmos a 02.10.2013, colocando-nos na perspectiva de que á a Lei n.º 71/2013 a interpretada), na Lei n.º 71/2013, qualquer norma de natureza fiscal (vimos já). E não existia à data, na mesma, o Artigo 8.º-A. Só teríamos para ser interpretada, aí, parece-nos, esta norma, o próprio Artigo 8.º-A. Que só surge em 2017.

Tudo na Lei 1/2017 - parece-nos também - é de molde a pretender fazer retroagir os seus efeitos à data da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, tudo é de molde a indicar que a lei que se está a pretender interpretar é a Lei n.º 71/2013.

Senão vejamos. O próprio intróito da Lei 1/2017 é: “Primeira alteração à Lei n.º 71/2013, (...), estabelecendo o regime de imposto sobre o valor acrescentado aplicável a essas atividades”. O legislador afirma, pois, vir alterar a Lei n.º 71/2013 e vir - também - estabelecer o regime de IVA aplicável às TNC. Não afirma, note-se, vir alterar outra lei (que poderia ser, por exemplo, a Lei de enquadramento, de 2003). Nem afirma vir alterar o Código do IVA (de 1985).

O objecto, como definido no art.º 1.º (estamos a referir-nos à Lei 1/2017)⁸², é reportado à alteração dessa mesma lei (a Lei n.º 71/2013).

O art.º 2.º procede ao aditamento de um artigo, o Artigo 8.º-A, à mesma lei (a Lei n.º 71/2013). E o art.º 4.º determina que a Lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação. A Lei foi aprovada em 27.10.2016, promulgada e referendada a 22.12.2016 e, finalmente, publicada em 16.01.2017. Referimo-lo, pois, que também esta sequência cronológica nos parece ir de perto ao espírito do legislador no sentido de pretender fazer retroagir os efeitos tendo por referência a Lei n.º 71/2013 (ser esta a interpretada, de onde serem os efeitos reportados à respectiva data de entrada em vigor). Temos em mente o prazo de caducidade – *v.* art.º 45.º, n.º 4, segunda parte, da LGT. No caso, o prazo de caducidade conta-se a partir do início do ano civil seguinte àquele

⁸²*V. supra* os artigos da Lei n.º 1/2017

em que a obrigação de pagamento (exigibilidade do imposto) se verificou. Ora, fazê-la (à Lei 1/2017) entrar em vigor ainda em 2016 (foi aprovada a 27.10.2016) parece não se ter revelado atractivo ao legislador. Arriscaríamos dizer que assim foi também porque não se conseguiria fazer com que liquidações de IVA de quatro anos antes a esse (liquidações de 2012) ficassem abrangidas pela isenção que o legislador pretendeu introduzir – pois que a 1 de Janeiro de 2013 (início de contagem do respectivo prazo de caducidade) não estava em vigor ainda a Lei n.º 71/2013.

Parecendo pois ter sido essa a intenção do legislador (fazer retroagir os efeitos por referência à Lei n.º 71/2013, *i.e.*, à data da sua entrada em vigor), e não deixando - como vimos de ver - de existir um mínimo de correspondência de tanto na letra da lei, demos por ora por assente que a lei interpretada é a Lei n.º 71/2013. E vejamos então se, interpretando a lei *interpretada*, seria possível ao intérprete chegar ao resultado da Lei 1/2017. Recuemos pois a 02.10.2013.

Não existia, na lei *interpretada*, qualquer norma de natureza fiscal, ou norma que equiparasse as TNC às profissões paramédicas (estas sim já então abrangidas pela isenção do art.º 9.º, 1) do CIVA como é sabido).

Veremos se se poderia entender, ainda assim, haver uma equiparação às profissões paramédicas⁸³ (de onde decorresse que a umas e outras se aplicaria o mesmo regime em IVA) mesmo que não decorrente do elemento gramatical (da letra da lei). Elemento que – não olvidamos – sempre teria que estar minimamente presente (*cf.* art.º 9.º, n.º 2 do CC).

E igualmente não decorria, de toda a demais legislação em vigor, percorrida que foi por nós acima, qualquer equiparação das TNC às profissões paramédicas. Que permitisse ao intérprete, por recurso ao elemento lógico da interpretação, e com apelo aos seus vários sub-elementos, concluir pela aplicação da isenção em IVA às TNC. Senão vejamos.

⁸³(quanto às outras profissões da área da saúde beneficiárias da isenção, a hipótese de equiparação não se desenvolverá, pois, que se não coloca; coloca-se aqui saber se a solução da Lei 1/2017 – aplicabilidade às TNC do mesmo regime aplicável em IVA às paramédicas – decorria já da lei anterior)

Desde logo na própria Lei n.º 71/2013. Conforme passagens do respectivo articulado da lei, que deixámos transcritas acima, o nosso legislador não concedeu às TNC um tratamento paralelo, sequer aproximado ou comparável às TNC por referência às profissões paramédicas.

É para nós evidente nesse sentido, desde logo, o facto de ter sido publicada uma Lei de enquadramento das TNC em 2003 e apenas dez anos depois, pela Lei n.º 71/2013, se dar início à regulamentação das mesmas (não obstante se haver previsto a regulamentação em 180 dias). E, note-se ainda, mesmo essa regulamentação só veio a ser complementada um ano e pouco depois, pelas Portarias de 08.10.2014 (não obstante se ter previsto essa regulamentação, mais uma vez, em 180 dias). Mais. Os respectivos ciclos de estudos só viriam – e não na sua totalidade⁸⁴ – a ser regulamentados por Portarias em 2015^{85, 86}.

Pergunta-se desde já, como estaria o intérprete autorizado, assim, a considerar as TNC estarem então a ser tratadas pelo nosso legislador como de alguma forma equiparadas às profissões paramédicas, de molde a assim se poder interpretar que aquelas também beneficiavam da isenção do art.º 9.º, 1) do CIVA tal como sucede com estas? Sendo que desta última norma, vimos já, nada consta expressamente quanto às TNC. Consta sim: “(...) *prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas;*”

Mais. Em nosso entender, mesmo em termos materiais (deixando agora as questões mais formais/legislativo-procedimentais que mencionámos) a própria Lei n.º 71/2013 não é passível de ser considerada uma lei que confira às TNC um tratamento equivalente, idêntico ou sequer aproximado ao tratamento que foi conferido pelo legislador às profissões paramédicas. Como percorrido acima com algum desenvolvimento⁸⁷, enquanto que para o caso das paramédicas se fez apelo ao princípio constitucional do direito à protecção da saúde e se as enquadrrou no sector

⁸⁴(situação que se mantém à presente data)

⁸⁵Portarias n.ºs 172-B a 172-F/2015, de 5 de Junho de 2015.

⁸⁶Que a regulamentação de que as TNC careciam só viria a surgir em 2014 e 2015 não deixa aliás de ser (significativamente, diríamos) mencionado na Recomendação da AdC de 9 de Junho de 2016 que se refere na exposição de motivos de um dos projectos de lei apresentados em 2016, projecto que se encontra na origem do processo legislativo que viria a dar luz à Lei 1/2017. De referir também é o facto de no documento se recomendar assim: “(...) formalizando a classificação destes profissionais enquanto *outras profissões paramédicas* (...)”.

⁸⁷V. sub-questão B) *supra*.

de actividades de prestação de cuidados de saúde consagrando que as mesmas são exercidas em complementaridade funcional com outros grupos profissionais da saúde e que a base das respectivas técnicas é uma base científica, já para as TNC a situação é distinta. Não só nada disto se verifica, na Lei n.º 71/2013 - a qual, ao regulamentar a Lei de enquadramento, reconhece autonomia técnica e deontológica no exercício profissional das TNC e remete para regulamentação que, posteriormente, veio (Portarias de 2015) descrever as respectivas técnicas e conteúdos funcionais (de cada uma das TNC reconhecidas), sempre com uma base que não científica - como até, a nosso ver, não passam despercebidos alguns pontos em que, diríamos, o legislador demonstrou um menor grau de segurança quanto à matéria. Assim se passa na consagração expressa de proibições, aos respectivos profissionais, de prestação de informações falsas, ou no reconhecimento expresso aos utilizadores do direito a participar ofensas; como já assim também, diríamos, na Lei de enquadramento em 2003 na consagração formal de um direito de queixa. Nesta última lei também em coerência tendo sido descritas as técnicas como sendo de base filosófica “diferente da medicina convencional” e que aplicam processos específicos, aqui se consagrando entre princípios orientadores o direito individual de opção pelo método terapêutico com base “numa escolha informada sobre a inocuidade, qualidade, eficácia e eventuais riscos.” E sempre, transversal em toda a legislação, e depois concretizada na regulamentação em relação a cada uma das TNC, a distinção entre base científica *versus* base não científica (no confronto entre paramédicas/TNC), a saber, no caso das TNC tratando-se de uma base filosófica distinta da da medicina convencional, com métodos terapêuticos e de diagnóstico específicos.

Por outro lado, com base na nossa Constituição, vimos também, o direito à protecção da saúde não se encontra consagrado de molde a poder considerar-se nele contido, mesmo que por interposição do legislador, um dever de garantir à população um acesso a todos os meios terapêuticos e outros que possam existir no mercado da área da saúde. Com as restrições e princípios conexos envolventes, que também aflorámos acima.

Neste âmbito não deixa de ser também de ponderar, quanto a nós, pelo intérprete, e numa interpretação sistemática apelando à unidade e coerência do sistema jurídico, que já depois da

Lei n.º 71/2013 (e antes da Lei n.º 1/2017, o que não deixará também de se notar) o mesmo legislador veio – de forma diferente do que entendeu fazer no caso das TNC – expressamente equiparar uma outra profissão da área da saúde às profissões paramédicas. Foi o que sucedeu com a podologia, nos termos da Lei n.º 65/2014, de 28 de Agosto.⁸⁸

A própria situação actual e evolução histórica no passado recente e até hoje – e localizando nós a nossa interpretação da lei (insista-se) tal como em vigor em Outubro de 2013 – no tratamento das TNC a nível Mundial é de molde a dar o seu contributo na interpretação a operar. Como vimos acima, a OMS, particularmente activa neste domínio, vem a publicar um Plano de Acção para 2014-2023 cujo principal documento, que afluímos, é bastante elucidativo quanto ao caminho ainda por percorrer em grande parte dos países. Bem como, entre o mais, quanto àquelas que se concluíram ser as razões na base das escolhas individuais pelas TNC – que não parecem ser, de todo, feitas como se de serviços de saúde alternativos, numa escolha entre prestações idênticas, se tratasse. É o nosso entendimento.

E por fim, mas não de menor importância, vejamos. O art.º 9.º, 1) do CIVA e a sua interpretação em conformidade com tudo o que antecede e – necessariamente – com o Direito da União Europeia, à luz da Jurisprudência do Tribunal de Justiça.⁸⁹

Assim.

As isenções constantes do art.º 9.º do CIVA, isenções simples ou incompletas como vimos, abrangem um conjunto de situações tidas por actividades de interesse geral.⁹⁰ Estamos em regra perante actividades de interesse público. Visa-se, pois, proteger certos consumos finais. É o caso da área da saúde.

O art.º 9.º do CIVA corresponde quase fielmente ao teor do Artigo 132.º, al. c) da DIVA, onde se dispõe, vimos já, assim:

⁸⁸ *V. supra.*

⁸⁹ Doravante também “TJUE” ou “TJ”

⁹⁰ Casos há também de situações relacionadas com a dificuldade técnica que a tributação implicaria.

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

c) As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa.

O TJUE, em coerência com o que vimos acima quanto à estrutura de funcionamento deste imposto, interpreta (e manda interpretar) as isenções em IVA de uma forma estrita, “(...) as isenções concedidas às actividades económicas deverão ser interpretadas de forma estrita, tal como o TJUE, uniforme e constantemente, tem vindo a salientar.”⁹¹ A este respeito pode ver-se, entre muitos outros, o Acórdão proferido no Caso Gregg, Proc. C-216/97, de 07.09.1999, onde se lê: “(...) segundo uma jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os termos empregados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado constituírem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre (...) todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo (...)”.⁹²

Sendo, porém, que, essa interpretação estrita, como também a jurisprudência do TJ vem esclarecendo, não poderá colocar em causa os fins visados através da consagração da isenção.⁹³ A isenção deve, em suma, diremos, aplicar-se ao que se pretendia aplicar.

E, acima de tudo, a interpretação terá que ser feita no respeito pelo princípio da neutralidade. Recorrendo ainda ao Acórdão Gregg, assim: “(...) esta interpretação (...) está em conformidade designadamente com o princípio da neutralidade fiscal (...) no respeito do qual as isenções (...) devem ser aplicadas.”⁹⁴ Como também, a título de exemplo, no Acórdão Solleveld, Proc. C-

⁹¹V. Clotilde Celorico Palma, “A interpretação das normas de isenção de IVA pelo Tribunal de Justiça da União Europeia – algumas notas”, in “Estudos de IVA III”, Almedina, 2016, p. 113

⁹²Cfr. Ponto 12. do Acórdão; este e os demais Acórdãos do TJUE indicados podem ser consultados em https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7045/pt/

⁹³V. entre outros o Acórdão do TJ, Caso Don Bosco, Proc. C-461/08 – “(...) Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 13.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos.”

⁹⁴Cfr. Ponto 19.

443/04 e C-444/04, de 27.04.2006, assim: “(...) não permite aos Estados Membros prejudicarem os objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva nem os princípios de direito comunitário, em especial o princípio da igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal.”⁹⁵

Da Jurisprudência firmada pelo TJ decorre também, e na linha do já referido, que as isenções em IVA são taxativas, que os Estados Membros (“EM”) não podem, pois, conceder isenções que não as constantes da Directiva.⁹⁶

Entendemos que assim se compreenderá também que - constando da parte final da al. c) do n.º 1 do art.º 132.º da DIVA, relativamente às prestações de serviços isentas, que elas são as efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas “tal como definidas pelo Estado-Membro em causa” - o respectivo elenco fique à partida delimitado, em cada EM, pela definição legal nacional do âmbito das profissões em causa. Médicas e paramédicas.

Em desenvolvimento do nosso entendimento que vem de ser exposto, passamos a referir-nos a Jurisprudência do TJUE que consideramos de especial pertinência para o caso.

Desde logo o Acórdão Solleveld, Proc.s C-443/04 e C-444/04, de 27.04.2006 (também *supra*). A propósito da questão⁹⁷, que foi objecto de apreciação pelo Tribunal, de saber se os EM podem excluir certas actividades específicas de assistência da definição de profissões paramédicas consagrada na sua legislação nacional, o TJ começa por referir que a disposição da Directiva (Artigo 13.º- A, 1, c) da Sexta Directiva) não define “por si só” o conceito de profissões paramédicas e remete para a definição consagrada na legislação interna dos EM, sendo que, assim, compete a cada EM “definir no seu direito interno as profissões paramédicas em cujo

⁹⁵Cfr. Ponto 35.

⁹⁶V., neste sentido, de que os EM não podem conceder isenções para além das previstas na Directiva, Clotilde Celorico Palma, *op. cit.*, p. 123, referindo o Acórdão do TJ no Proc. 203/87, Caso Comissão/Itália, de 21.02.1989, com a seguinte passagem, relativa ao artigo da Directiva: “(...) o artigo (...) não visa isentar todas as actividades susceptíveis de ser consideradas de interesse geral, mas apenas aquelas que se encontram enumeradas e descritas detalhadamente nas disposições que o integram.”

⁹⁷Colocada a título prejudicial.

âmbito os serviços de assistência são isentos de IVA”. Mais reitera que aquela disposição concede aos EM um poder de apreciação a esse respeito, poder de apreciação que abrange a faculdade de definir as actividades específicas de assistência que pertencem a essas profissões. Mas sendo que - acrescenta - este poder de apreciação dos EM não é ilimitado. E neste ponto refere que se deve admitir que o poder de apreciação dos EM para definir as profissões paramédicas os autoriza a não considerar como tais e, portanto, a excluir da isenção do IVA, determinadas profissões, “e isto não obstante a circunstância de esta profissão ser [no caso C-444 tratava-se da psicoterapia], ao mesmo tempo, em alguns dos seus aspectos, objecto de legislação especial no direito nacional.”

E, referindo-se à exigência da aplicação correcta e simples das isenções⁹⁸ refere que a mesma não permite aos EM “prejudicarem os objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva [o objectivo prosseguido pela isenção, como refere mais adiante] nem os princípios de direito comunitário, em especial o princípio da igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal.” E, mais adiante, com referência a este princípio, da neutralidade, refere o TJ que o princípio se opõe a que “prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA.” E para determinar se as prestações de serviços são semelhantes há que ter em conta, à luz do objectivo prosseguido pela disposição da Directiva, as qualificações profissionais desses prestadores de serviços. “Com efeito, quando estas [qualificações profissionais] não forem idênticas, as prestações de serviços de assistência só podem ser consideradas semelhantes se oferecerem um nível equivalente de qualidade aos prestatários.”

E em relação com o anterior, vejamos o Acórdão Rank Group, Proc.s C-259/10 e C-260/10, de 10.11.2011 que, não obstante suscitado por questão relacionada com isenção prevista em outro artigo da DIVA que não o art.º 132.º, veremos, é de todo o interesse também, quanto a nós, para a matéria que agora nos ocupa, sendo a questão central a da interpretação do princípio da neutralidade fiscal em matéria de isenções em IVA.^{99 100} A respeito da abrangência com que

⁹⁸(que, refira-se, constava do n.º 1 do Artigo 13.º da Sexta Directiva e passou a constar do Artigo 131.º da DIVA)

⁹⁹ Ainda que no âmbito da aplicação do Artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva.

¹⁰⁰Em comentário a este Acórdão, que considera de significativo potencial impacto para as isenções de IVA em geral mas não só, v. Rita de la Feria, “Novo rumo para a aplicação do princípio da neutralidade fiscal às isenções

deve ser interpretada a isenção em causa¹⁰¹ nos processos, pois que se trata de norma que, também ela, deixa uma certa margem de conformação aos EM, o TJ é aqui colocado¹⁰², entre outras, perante a questão de saber se o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que uma diferença de tratamento, em termos de IVA, de duas prestações de serviços idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor, e que satisfaz as mesmas necessidades deste, basta para demonstrar uma violação desse princípio. Ou se, diferentemente, tal violação exige, também, que se demonstre a existência efectiva de concorrência entre os serviços em causa, ou uma distorção da concorrência devida à referida diferença de tratamento. E o TJ, depois de deixar claro que o princípio da neutralidade se opõe em especial a que “prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA”, esclarece que, quando as prestações de serviços sejam *semelhantes*, por consequência elas estarão em concorrência entre si. E parte de seguida o TJ para determinar o que se deva entender por prestações de serviços semelhantes para efeitos do princípio da neutralidade, neste âmbito. Sendo que a existência de concorrência entre as prestações, explica, não é uma condição autónoma para a verificação da violação do princípio - quando aquela semelhança se verifique – *i. e.*, “se as prestações em causa forem idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e satisfizerem as mesmas necessidades deste.” E vem a responder à questão prejudicial em causa assim: “(...) o princípio da neutralidade fiscal deve ser interpretado no sentido de que uma diferença de tratamento em termos de IVA de duas prestações de serviços idênticas ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste basta para demonstrar uma violação deste princípio. (...)”¹⁰³ E, mais adiante, a propósito de uma outra questão prejudicial - sempre na interpretação do princípio da neutralidade no âmbito de isenção em IVA – lê-se assim: “Assim, duas prestações de serviços são semelhantes quando apresentam propriedades análogas e satisfazem as mesmas necessidades dos consumidores, em função de um critério de comparabilidade na utilização, e quando as diferenças existentes não influenciam de forma

de IVA? (Comentário ao Acórdão...), in “Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal”, IDEFF, Ano IV, n.º 4, Almedina, 2011, p. 295 e ss.

¹⁰¹(dois processos apensos)

¹⁰²(a título de reenvio prejudicial)

¹⁰³Ponto 36.

considerável a decisão do consumidor médio de recorrer a uma ou a outra das referidas prestações.”¹⁰⁴ Sendo que Tribunal adiantou ainda, no caso, critérios concretos que poderão ser tidos em consideração para aferir da comparabilidade das prestações do ponto de vista do consumidor e se respondem às mesmas necessidades.

Por seu turno, no Caso Ines Zimmermann, Proc. C-174/11, de 15.11.2012, o TJ esclarece de forma lapidar, entendemos, o que se deve entender como princípio da neutralidade no âmbito da interpretação das isenções em IVA. Passamos a transcrever os pontos 46 a 51, sublinhando o que de mais relevante queremos fazer notar. O aresto é de especial interesse, a nosso ver, no respeitante à conciliação que estabelece entre interpretação estrita e princípio da neutralidade em matéria de interpretação de isenções em IVA.

“46. No que a estes aspetos respeita, deve recordar-se que o conceito de neutralidade em sede de IVA é utilizado em sentidos diferentes.

47. Por um lado, ao recordar que o mecanismo de dedução previsto pela Sexta Diretiva visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas, o Tribunal de Justiça declarou que o sistema comum do IVA procura garantir a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, na condição de as ditas atividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v....).

48. Por outro lado, segundo jurisprudência bem assente, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v....).

49. É neste último sentido que o conceito de neutralidade é aqui pertinente. Com efeito, como resulta da jurisprudência exposta (v....), no contexto da interpretação das isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Diretiva, o princípio da neutralidade fiscal deve ser aplicado paralelamente com o princípio segundo o qual essas isenções devem ser interpretadas de forma estrita (v....).

50. Importa recordar, nesta ótica, que o princípio da neutralidade fiscal, que é uma expressão específica do princípio da igualdade a nível do direito derivado da União e no setor particular da fiscalidade (v....), não é uma norma de direito primário que possa determinar a validade de

¹⁰⁴Ponto 44.

uma isenção prevista no artigo 13.º da Sexta Diretiva. Também não permite alargar o âmbito de aplicação dessa isenção quando não exista uma disposição inequívoca (v....).

51. Com efeito, as atividades de interesse geral que devem ser isentas de IVA, as que podem sê-lo pelos Estados-Membros e as que não o podem, bem como as condições a que os Estados-Membros podem sujeitar as atividades suscetíveis de beneficiar da isenção, são definidas pelo conteúdo do artigo 13.º, A, da Sexta Diretiva (v....). (...)”

Façamos ainda referência a dois julgados mais recentes. Sendo posteriores à nossa lei *interpretada*, ainda assim daremos breve nota dos mesmos, dada a sua pertinência acrescida e, ainda, sendo os mesmos, afinal, desenvolvimento de Jurisprudência do TJ que os antecede.

No Despacho do TJ¹⁰⁵ no Caso Gabarel, Proc. C-555/15, de 14.04.2016, estamos perante um caso, em Portugal, de um fisioterapeuta (profissão paramédica, *cf.* art.º 2.º do DL n.º 320/99) que, na sua actividade, prestava também serviços de osteopatia (profissão TNC, *cf.* art.º 2.º da Lei n.º 71/2013).

Sucedia que, conforme matéria de facto dada por assente no órgão jurisdicional de reenvio, o fisioterapeuta prestava os serviços de assistência de fisioterapia e de osteopatia indistintamente, conjuntamente. Nesse pressuposto, o TJ parte para a análise das questões prejudiciais que lhe foram colocadas, sendo que as reformulou, de duas, em uma apenas, e que descreveu assim: “(...) o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um fisioterapeuta que, no âmbito da sua atividade de profissional de saúde, aplica, de forma indistinta ou complementar, terapêuticas próprias quer da fisioterapia quer da osteopatia deve ser isento do IVA não apenas relativamente às primeiras terapêuticas mas também às segundas.”¹⁰⁶ O TJ começa por esclarecer que, conforme jurisprudência assente, não-de estar preenchidos, para a isenção ser aplicável, necessariamente, dois requisitos: (i) tratar-se de prestação de serviços de assistência e, (ii) efectuada no âmbito do exercício de actividades médicas e paramédicas conforme definidas

¹⁰⁵ *Cfr.* artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça; quanto a nós, o TJ ter decidido mediante Despacho fundamentado confirma até estarmos perante uma Jurisprudência que é de continuação (sem inovação) de Jurisprudência anterior.

¹⁰⁶ De notar que a pergunta colocada em separado e em primeiro lugar pelo órgão de reenvio era: “1) Se para efeitos da interpretação da alínea c) do n.º 1 do art. 132.º da Diretiva 2006/112[...], as terapêuticas não convencionais, nomeadamente a osteopatia, deve, ou não, ser qualificada como atividade paramédica?”

pelo EM. Não se questionando a verificação do primeiro requisito, no caso, é então em relação ao segundo que cabe ao TJ apreciar. Assim: “(...) sobre a questão de saber se o segundo requisito se encontra preenchido no caso de prestações que, nos termos do direito nacional aplicável, se enquadrem, em parte, numa atividade paramédica e, em parte, numa atividade que não é qualificada como tal por esse mesmo direito nacional.” E prossegue assim o TJ: “Como o Tribunal de Justiça já salientou, compete a cada Estado-Membro definir, no seu direito interno, as profissões paramédicas em cujo âmbito os serviços de assistência são isentos do IVA. Os EM dispõem de um poder de apreciação a esse respeito.” Passando então a referir que este poder dos EM não é ilimitado e que, no seu exercício, não podem os EM prejudicar os objectivos prosseguidos pela Directiva, nem os princípios do direito da União, “em especial o princípio da igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal.” E é nesta medida que deve ser verificado se o EM excedeu aquele seu poder de apreciação.

Assim, tentando nós agora uma explicação mais “esquemática” do que o TJ desenvolve ali a este respeito. Quanto aos limites do poder de apreciação conferido aos EM pela norma da al. c) do n.º 1 do Artigo 132.º da DIVA. Há que verificar se foram respeitados (i) a finalidade daquela al. c), e (ii) o princípio da neutralidade.

Depois de se reconhecer que pode não ser possível fazer, em Portugal, a comparação do nível de qualidade entre as duas prestações de assistência em causa, dado que uma não se encontra isenta (osteopatia) (e é por referência às que estão isentas, é o nosso entendimento, que o TJ manda fazer a “teste” garantia de igual qualidade; é nas que estão isentas, diremos, que se encontra assegurado o nível de qualidade que se pretende pela norma ficar garantido), ainda assim há uma possibilidade de comparação a aplicar no caso. Assim: ao aquele fisioterapeuta em concreto prestar, no âmbito do exercício da sua actividade de fisioterapeuta (A - paramédica) - também - serviços de assistência de osteopatia (B - TNC), e admitindo que tal implementação, dessa técnica, pelo fisioterapeuta, se possa considerar, como tal, funcionalmente equivalente aos serviços de assistência prestados pelo mesmo no âmbito da sua actividade profissional de fisioterapeuta, cabe verificar se ao fazê-lo (ao praticar as duas técnicas, prestando serviços de assistência próprios da B e da A, indistinta ou complementarmente) está em condições (tem qualificações profissionais) para assegurar que as técnicas B são por si prestadas com um nível de qualidade equivalente àquele com que presta as técnicas A. “(...) verificar se os

fisioterapeutas dispõem (...) de qualificações profissionais aptas a assegurar a esses serviços [B] o mesmo nível de qualidade que caracteriza os serviços de assistência funcionalmente equivalentes [A] e que beneficiam de uma isenção.” (v. Pontos 39. e 40. do Despacho).

Assim entendemos dever ser interpretado o teor do Despacho do TJ. E é porque assim é, cremos, que o TJ expressamente nota que nessa verificação o órgão jurisdicional de reenvio deverá tomar em conta que o fisioterapeuta em causa exerce uma profissão paramédica (fisioterapia) e, para além disso, é também detentor de formação específica na área da osteopatia.¹⁰⁷

E aí então – se sim – se se concluir que o fisioterapeuta está em condições de assegurar o mesmo nível de qualidade na prestação de serviços de osteopatia que aquele com que presta serviços de fisioterapia, então se poderá concluir que o EM estará a exceder os seus poderes de apreciação se conceder a isenção à A e não à B, no caso.

Por fim, se se entender que não são ultrapassados esses limites pelo EM ao não conceder a isenção à B (se o fisioterapeuta, pois, não estava em condições de assegurar o mesmo nível de qualidade...), há ainda que aferir se as prestações devem entender-se como constituindo uma única operação, ou operações distintas, aplicando o TJ a esta última questão a jurisprudência assente a respeito.¹⁰⁸

É neste contexto, e nesta medida, que entendemos dever interpretar-se a resposta do TJ à questão prejudicial.^{109 110} Questão prejudicial que é, no fundo, diremos, a de saber se aquele fisioterapeuta - por força das circunstâncias analisadas - deve ser tratado antes de mais como um profissional que exerce uma profissão paramédica, com as consequências daí decorrentes em IVA.

¹⁰⁷Como tinha ficado provado nos respectivos autos.

¹⁰⁸(que aos nossos autos não releva).

¹⁰⁹Que é textualmente, a rematar o Despacho, assim: “Resulta do exposto que o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um fisioterapeuta que, no âmbito da sua atividade profissional de saúde, aplica, de forma indistinta ou complementar, terapêuticas próprias quer da fisioterapia quer da osteopatia deve ser isento do IVA não apenas relativamente às primeiras terapêuticas mas também às segundas, se a exclusão destas últimas do âmbito do exercício das profissões paramédicas para efeitos da isenção do IVA ultrapassar os limites do poder de apreciação conferido aos Estados-Membros por esta disposição.”

¹¹⁰V. em comentário a este mesmo Despacho, Rui Laires, “Âmbito da isenção do IVA aplicável a serviços prestados no exercício de profissões médicas e paramédicas”, Comentário ao Despacho ..., *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, IDEFF, Ano IX, n.º 2, Almedina, 2016, p. 227 e ss.

Ainda que muito sinteticamente, refira-se por fim o Acórdão no Caso Belgisch Syndicaat van Chiropraxie, Proc. C-597/17, de 27.06.2019. O caso ocorrera na Bélgica, onde medicina convencional e não convencional se integram no sistema de saúde¹¹¹ e onde, assim, a profissão de quiroprático está, à partida, incluída na isenção do art.º 132.º, 1, c) da DIVA como profissão médica ou paramédica. Sucede que apesar de como tal reconhecida, a profissão em causa não foi alvo de regulamentação estadual. Assim, coloca-se prejudicialmente ao TJ, no que aqui releva, a questão de saber se por não ter sido alvo de regulamentação pelo Estado, ainda que sendo uma das profissões abrangidas pela norma, deixará por isso de beneficiar da isenção. Ao que o TJ responde que o facto de o Estado ter ou não regulamentado o exercício da profissão em causa não deve ser tido como um critério determinante. A regulamentação não pode ser um requisito a impor necessariamente pelos EM para efeitos da aplicabilidade da isenção. “(...) o quadro regulamentar do Estado-Membro em causa apenas constitui um elemento entre outros a ter em conta para determinar se um contribuinte tem as qualificações profissionais exigidas para lhe ser aplicada essa isenção (...) o que implica que a pertença dos prestadores de cuidados de saúde a uma profissão regulamentada não pode ser um requisito a impor necessariamente pelos Estados-Membros para esse efeito.”

Ou seja, diremos nós, é o facto de qualificar como profissão médica ou paramédica, e não o de se encontrar regulamentada pelo Estado, o determinante.

*

Percorrida por nós como fica a Jurisprudência do TJ, notemos no que mais releva e sumariando. Há que interpretar a norma da DIVA em causa no sentido de que é aos EM que cabe definir as profissões médicas e paramédicas às quais se aplica a isenção fiscal em IVA. Nesta definição os EM estão limitados pelos fins da norma (que não podem sair prejudicados) e pelo respeito, em especial, do princípio da neutralidade fiscal. Os fins da norma passam por assegurar a qualidade dos serviços em causa e, em certa medida também, não os encarecer. A qualidade dos serviços em causa pode não ser comparável entre prestações quando alguma delas não se

¹¹¹Que não funciona em moldes comparáveis ao nosso SNS.

encontrar isenta.¹¹² Sendo que as normas que consagram as isenções são de interpretação estrita. E esta mesma interpretação estrita deve ser compatibilizada com o princípio da neutralidade. Traduzindo uma ideia de igualdade de tratamento, este princípio deve aqui ser entendido como se opondo a que prestações de serviços semelhantes sejam tratadas de maneira diferente em IVA. E por prestações de serviços semelhantes devem entender-se aquelas que, da perspectiva do utilizador/utente, são prestações idênticas e satisfazem as mesmas necessidades. Duas prestações de serviços - no caso, prestações de serviços de assistência na saúde - serão semelhantes quando tenham características análogas e satisfaçam as mesmas necessidades dos utilizadores, com base num critério de comparabilidade na sua utilização. E quando as diferenças existentes não influenciem de forma considerável a decisão das pessoas (do *utilizador médio*) de recorrerem a uma ou a outra dessas prestações. Respeitados que sejam estes limites (não prejudicar os fins com que a isenção foi consagrada pela DIVA e não desrespeitar o princípio da neutralidade, tudo nos termos acabados de ver), o EM não excede o poder de conformação que lhe é dado pela norma da Directiva para definir quais são as profissões médicas e paramédicas. Acresce que o facto de uma determinada profissão estar ou não estar regulamentada não é determinante para efeitos da aplicabilidade da isenção. Nem, por um lado, a existência de regulamentação pode ser tida como requisito para a aplicabilidade da isenção,¹¹³ nem, por outro, o facto de determinada profissão estar regulamentada desautoriza o EM de, ainda assim, a não qualificar como médica ou paramédica.¹¹⁴

Ponderado o Direito da União Europeia e a Jurisprudência do TJ, o intérprete da norma portuguesa tal como vigente no período que aos autos releva (recuando a 02.10.2013 e até surgir a norma *interpretativa* em 2017) teria o que antecede em mente.

*

Concluindo.

¹¹²Cfr. Caso Gabarel

¹¹³Caso Belgisch Syndicaat

¹¹⁴Caso Solleveld

Depois do esforço desenvolvido para apurarmos se o intérprete poderia - no período anterior a Janeiro de 2017 - ter interpretado a lei, tal como então vigente, no sentido de as prestações de serviços de TNC estarem abrangidas pela isenção do art.º 9.º, 1) do CIVA, vejamos.

Não existia na lei uma norma em matéria fiscal para as TNC.

O CIVA dispunha, em matéria de serviços na área da saúde, *cf.* art.º 9.º, 1), que a isenção se aplica às prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro enfermeiro e outras profissões paramédicas.

O CIVA não identificava, para além do que antecede, quais as profissões consideradas como médicas ou como paramédicas.

Pelo que o intérprete era, assim, remetido para a demais legislação e/ou regulamentação existente sobre tais profissões.¹¹⁵

As TNC não constavam desta legislação e/ou regulamentação, seja entre as profissões médicas¹¹⁶, seja entre as paramédicas. A saber, elas não faziam parte de nenhuma das respectivas listas, aprovadas pelo legislador. Relativamente à lista das paramédicas ela constava dos Diplomas aflorados acima¹¹⁷ e da mesma não constavam TNC.

Não existia qualquer norma legal a equiparar as TNC às profissões paramédicas.

Ao contrário do que viria a suceder, em 2014,¹¹⁸ com relação à profissão de podologista, que o mesmo legislador equiparou às profissões paramédicas, para todos os efeitos legais.

A Lei de enquadramento das TNC, e assim também a Lei n.º 71/2013 que a veio regulamentar (e que estamos a procurar interpretar), contém a lista das profissões TNC, não as equiparam, vimos já, a profissões paramédicas, nem as enquadram ou caracterizam como semelhantes às paramédicas. Muito pelo contrário, vimo-lo desenvolvidamente, não só toda a matriz, a base de uma e de outras é distinta, sendo umas de base científica, a nível de investigação e metodologia, e outras – as TNC – de base declaradamente diferente da das primeiras, uma base filosófica

¹¹⁵E v. art.º 11.º, n.º 2 da LGT

¹¹⁶Sobre as quais não nos debruçamos pois que a lei *interpretativa* remete para o regime das paramédicas, e é, assim, nesta medida que estamos a procurar interpretar a lei *interpretada*.

¹¹⁷Em anexo ao DL n.º 261/93 e, depois, no art.º 2.º do DL n.º 320/99

¹¹⁸*V. supra*, Lei n.º 65/2014

variada entre as diversas TNC e que se traduz em métodos de diagnóstico e terapêuticos que são igualmente específicos de cada uma destas Terapêuticas. Como depois mais desenvolvido nas Portarias de regulamentação relativamente a cada uma delas.¹¹⁹

O próprio cuidado revelado pelo legislador com relação a riscos eventuais no caso das TNC é também, quanto a nós,¹²⁰ significativo quanto à dissemelhança de tratamento conferido a umas (paramédicas) e a outras (TNC).

O tempo que intermediou entre a publicação da Lei de enquadramento e a publicação da Lei que a regulamentou (dez anos) é também, quanto a nós, de significado, revelando, para além do mais, e mais uma vez, um tratamento por parte do legislador que é diferente do concedido às paramédicas.

O simples facto de no enquadramento das paramédicas, nos respectivos preâmbulos legislativos, o legislador as ter enquadrado no âmbito do direito à protecção da saúde, remetendo inclusive para a Lei de Bases, o que não sucedeu, depois, no caso das TNC, é também no mesmo sentido.

Nem o que acabámos em último de referir poderia ter sido, nas circunstâncias, diferente. Como vimos, a nossa Lei Fundamental é impositiva quanto à criação de um SNS e à necessidade de concretização legislativa pelo legislador ordinário, dentro de certos parâmetros e no respeito por certos princípios. Concretização a ser feita desde logo por via de uma Lei de Bases,¹²¹ sendo que da mesma, desde logo, não constava¹²² a medicina não convencional. E sendo também que, vimo-lo acima, ao legislador ordinário não se impunha, neste contexto, ir mais longe, ele que não está impedido de, neste âmbito, em certa medida, fazer escolhas.

A nível internacional, a Estratégia da OMS para os anos 2014-2023, espelhada no documento a que nos referimos *supra*, é também de auxílio na compreensão do ponto em que se encontrava o reconhecimento das TNC, da evolução ainda por percorrer e, aqui, das diferenças entre países e, para além do mais, também das razões que em geral levam os utilizadores a recorrer a TNC. Sendo estas razões normalmente diferentes, outras, distintas daquelas pelas quais recorrem à medicina convencional. Do que ali se refere, entendemos, fica demonstrado que a escolha

¹¹⁹De 2014, referidas *supra*.

¹²⁰Vimos *supra*

¹²¹Como aflorámos *supra*.

¹²² (como não consta)

subjacente não é uma escolha entre prestações semelhantes, indiferenciadas, trata-se de prestações que são procuradas por razões que são distintas. Ainda que, certo é, possa assim suceder num quadro de complementaridade entre diferentes - distintas, aos olhos de quem faz a escolha, de quem a elas recorre - prestações.

Também ao Direito da União Europeia, e à interpretação e aplicação que do mesmo é feita pelo Tribunal de Justiça, tinha o intérprete que atentar. E por aqui, como decorre do que vimos, o intérprete também não seria conduzido a resultado interpretativo diferente daquele a que chegava por tudo o mais que apreciámos.

Assim, desde logo é clara a redacção do art.º 132.º, n.º 1, c) da DIVA no sentido de que é aos EM que compete a definição das profissões¹²³ médicas e paramédicas - “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 primeira parte da frase não suscita questões, a natureza de prestações de serviços de assistência, conceito comunitário, não se coloca nos autos. É por referência à segunda parte da norma que se colocará sempre a questão que vimos analisando. De saber se o intérprete poderia, interpretando a lei, ter chegado à conclusão de que as TNC estavam abrangidas pela norma - pelo art.º 9.º, 1) do CIVA, decalcado da Sexta Directiva, integrado no Sistema Comum do IVA -, quando o que ela refere é: “As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas;”.

Como se conclui da Jurisprudência do TJUE percorrida, as normas de isenção em IVA, e os seus termos, devem ser interpretados de forma estrita. Mas, por outro lado, devem ser respeitados os princípios do direito comunitário e, em especial, o princípio da neutralidade. Portanto, como também se vê dito, de forma estrita mas não restritiva.

Neste contexto, tendo os Estados a competência de conformação dos conceitos de profissões médicas e paramédicas, excederão essa competência, esse seu poder de conformação: (i) quando desrespeitarem os fins visados pela norma comunitária, e (ii) quando desrespeitarem o princípio da neutralidade fiscal. Só nessa medida poderiam os particulares adquirir direitos contra os seus Estados com base na DIVA.

¹²³(“actividades”, na redacção do Artigo 13.º da Sexta Directiva)

Ora, teria o intérprete da nossa lei razões para chegar à conclusão de que, ao não contemplar na lei (leia-se, no âmbito da isenção em IVA) as TNC, o Estado Português estava a exceder aquele seu poder de conformação?

Vejamos.

Quanto aos objectivos visados pela norma da Directiva, primeiro, assegurar a mesma qualidade dos serviços. Desde logo, comparar qualidade de serviços prestados no âmbito de profissões que foram contempladas pelo legislador na isenção, com qualidade de serviços próprios de profissões que o não foram, poderá - como o TJ faz notar no Caso Gabarel - não ser fazível. Termo de comparação que poderia servir para dizer que, tendo o mesmo nível de qualidade ou nível equivalente, deveriam ter sido contemplados na isenção, assim também se respeitando o princípio da neutralidade. Mas termo de comparação este que não será de auxílio se estivermos em face, como se disse, de prestações de serviços próprios de profissões isentas *versus* próprios de profissões, outras, que não isentas. Dificuldade que poderá ser ultrapassada se estivermos perante prestações de serviços prestadas indistintamente por um profissional de profissão isenta – como fez o TJ no Caso Gabarel. Mas não assim nas situações em que - como é a que nos ocupa nos autos – se trate de prestações de serviços (de TNC) prestadas só por si, que não conjunta ou indistintamente com outras prestações (isentas).

Segundo, quanto ao fim de não encarecimento dos consumos finais de certos serviços. Têm-se em vista, pela Directiva, consumos finais de serviços considerados de interesse geral, como o próprio título do Capítulo em que se insere a norma indica - “Capítulo 2 – Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral”. Quando a Sexta Directiva veio regular as isenções, fê-lo também procurando respeitar aquelas que já eram as isenções que vinham sendo aplicadas nos EM anteriormente, ainda que tentando limitá-las (tendo em vista o funcionamento próprio do imposto, como vimos). Pois bem, neste ponto diremos, desde logo, que um tal objectivo sempre será, em nosso entender, relativo, pois que nunca se conseguirá garantir que o prestador não fará a repercussão económica, do que deixa de poder deduzir a montante (*v. supra*), no preço que cobrará ao consumidor final. Depois, sempre se notará que o qualificativo de “de interesse geral” não foi propriamente (até à data) *vestido* pelo legislador às TNC. Queremos referir-nos a que, parece-nos, de tudo o percorrido, aos olhos do legislador português aquilo que são os serviços de assistência na saúde de interesse geral não são tudo o que existe – e que o

mesmo legislador reconhece existir – de serviços de assistência na saúde. Veja-se como a distinção é feita, desde logo, pelo que consta da Lei de Bases da Saúde no confronto com o que dali não consta, e o mais que a este respeito afluímos acima.¹²⁴ E sempre se poderá ainda entrever de alguma maneira, diremos, nas prestações de serviços tidas ali em vista, conforme o legislador as verá, as prestações à partida abrangidas pelo SNS e reflectidas na Lei de Bases, pelo pendor que lhes será próprio de directa ou indirectamente associadas a prerrogativas de direito público, não originando distorções de concorrência por estarem em causa “serviços semelhantes, tratando todos os utentes da mesma maneira”.¹²⁵

Quanto, agora, ao respeito pelo princípio da neutralidade. Para se colocar a questão de poder estar a ser violado este princípio teríamos, ficou claro, de estar perante prestações semelhantes. Ou seja, prestações de serviços que, aos olhos dos utilizadores (ou do *utilizador médio*), são idênticas e lhes servem as mesmas necessidades. Prestações de serviços com características análogas, aos olhos dos utilizadores, segundo um critério de comparabilidade na sua utilização. E em que a decisão destes de recorrer a umas ou a outras não é influenciada de forma considerável pelas diferenças que entre elas possam ainda assim existir.

Ora, tudo visto e ponderado, não estamos em crer que as escolhas por umas ou pelas outras, no nosso país e do ponto de vista do *utilizador médio*, sejam feitas como se de prestações idênticas se tratasse. Não são vistas, umas e outras, como satisfazendo as mesmas necessidades. É o nosso entendimento. A título exemplificativo, e de limite, e com todo o respeito por quem possa assim não pensar, não será uma escolha entre prestações idênticas a que um doente com uma doença potencialmente fatal fará nesse caso. Quer havendo esperança de cura, quer não havendo. Uma decisão pelo recurso a umas e não às outras, visará, para o *utilizador médio*, objectivos distintos, a satisfação de necessidades diferentes (de cura / de qualidade de vida numa fase terminal). Diremos que são prestações de serviços de assistência na saúde que, com todo o mérito que umas e outras terão, não se pautam por tempos iguais. Por um lado, a evolução e reconhecimento, na cultura Ocidental, não foi nem é feita ao mesmo ritmo. Por outro, diríamos, os tempos de resposta serão, em geral e à partida, também eles diferentes. Num enquadramento

¹²⁴Na sub-questão B)

¹²⁵Pode ver-se, a este respeito, embora a propósito de um enquadramento específico, Adriana Monteiro, “IVA nos Atos Médicos – alguns aspectos essenciais”, Almedina, 2018, p. 37.

que será o próprio de cada umas delas. Numa perspectiva tendencialmente mais reactiva, nas primeiras, e mais preventiva, nas segundas. No fundo, é toda uma matriz, como ficou visto, diferente, com todos os seus reflexos.

Sem maiores desenvolvimentos, diremos que não se tratará de uma escolha indiferenciada. Mas sim de uma opção deliberada por prestações vistas como diferentes, dissemelhantes, por quem a elas recorre. A decisão de recorrer a umas ou a outras não deixará de ser influenciada de forma considerável pelas diferenças existentes. Os utilizadores vêm-nas como prestações diferentes, que são¹²⁶, e com base nesse conhecimento fazem as suas opções. Não se encontrando as mesmas, conseqüentemente, em concorrência entre si.

Conclui-se que o princípio da neutralidade fiscal, tal como vem sendo entendido pelo TJ na matéria, não resulta violado pela não inclusão das profissões TNC na isenção em IVA. Mais, como refere o TJ, o princípio da neutralidade fiscal “não permite alargar o âmbito de aplicação dessa isenção quando não exista uma disposição inequívoca.”¹²⁷ E, como também se retira da Jurisprudência do TJ, não é por um Estado ter regulamentado as TNC que fica limitado no seu poder de conformação, podendo, da mesma maneira, continuar a fazer uso do poder que lhe é conferido pela parte final da al. c) do n.º 1 do art.º 132.º da DIVA.

Não poderia o intérprete pois, também por aqui, interpretar a lei *interpretada* em sentido diferente daquele em que tudo o mais analisado por nós aponta. A norma de isenção tal como constante do art.º 9.º, 1) do CIVA não se revela desconforme ao Direito da União Europeia.

*

Vimos de percorrer tudo o que antecede em interpretação da Lei *interpretada*. Numa perspectiva, pois, do nosso Ordenamento Jurídico antes da Lei n.º 1/2017. Para aferir se esta

¹²⁶Basta lembrar a diferença de base científica *versus* bases filosóficas diversas, com as conseqüentes distintas técnicas de diagnóstico e de tratamentos.

¹²⁷Caso Zimmermann

última é ou não interpretativa. Recuámos à lei *interpretada* assumindo ser ela a Lei n.º 71/2013, e assim ao tempo da sua entrada em vigor, a 02.10.2013.

Poderia o intérprete chegar à solução/ao resultado da Lei n.º 1/2017 pela interpretação da lei em vigor até então? Não.

Tudo ponderado, dúvidas não restam, assim o entendemos, de que o intérprete não podia, antes da Lei n.º 1/2017, ter chegado ao resultado que esta veio impôr. A lei *interpretada* não comportava tal resultado. Não era possível ao intérprete, aplicando os critérios hermenêuticos como lhe compete, concluir que as TNC estavam abrangidas pela isenção em IVA. E “se o julgador ou o intérprete, em face dos textos antigos, não podiam sentir-se autorizados a adotar a solução que a LN vem consagrar, então esta é decididamente inovadora.”¹²⁸

A Lei n.º 1/2017 é inovadora. Não é uma lei interpretativa.

Mais se diga que, ainda que se tivesse entendido ser a lei *interpretada* não a Lei n.º 71/2013, mas sim o próprio art.º 9.º, 1) do CIVA, o resultado a que chegaríamos seria igual. Admitamos tal possibilidade. O que sempre se poderá considerar, dada a técnica legislativa menos feliz constante da Lei n.º 1/2017, a que já nos referimos, sendo que da mesma também consta, entre o mais que vimos, que “O artigo 8.º-A (...) tem natureza interpretativa.” Ora, a ser como a letra desta norma dispõe, estaria então, admitamos agora, o próprio Artigo 8.º-A a *interpretar* uma lei anterior a ele. Se ficcionarmos que ele já vigorava em 02.10.2013, e, ainda, que é ele próprio lei *interpretativa*, então a lei a ser interpretada, tendo que lhe anteceder, seria ou bem que a Lei de enquadramento de 2003, ou bem que o CIVA. Não contendo a primeira qualquer norma em matéria fiscal, seria, então, o CIVA. Vejamos brevemente.

Aceitemos que o que se estaria a pretender interpretar seria o art.º 9.º, 1) do CIVA. Que sempre será, em última análise, a norma que o legislador, em 2017, pretendeu vir fazer aplicar às prestações de serviços de TNC. Será plausível pensar que os nossos Tribunais (ou outra fonte de interpretação doutrinal) teriam chegado a igual resultado? Ou seja, interpretando o art.º 9.º,

¹²⁸Cfr. Baptista Machado, *op. cit.*, p. 247

1) do CIVA - em qualquer momento até Janeiro de 2017 e desde a sua entrada em vigor - teriam considerado ali incluídas, naquela previsão normativa, as TNC?

Em 1986, quando entrou em vigor o CIVA, a evolução no conhecimento e no reconhecimento das TNC estava entre nós mais atrasada no tempo, como é bom de ver. Por outro lado, a Jurisprudência do TJ foi sempre clara, desde a introdução das isenções, na Sexta Directiva, que o CIVA transpõe, no sentido da interpretação estrita das respectivas normas e dos seus termos. Para além do mais, as isenções em IVA, desde o início e como não poderia deixar de ser, integravam a zona de harmonização forte neste imposto. Nada acrescia, fosse na nossa lei, fosse no demais a ter em conta numa interpretação sistemática e ponderando a unidade do Sistema Jurídico, recuando dessa forma no tempo, que pudesse militar, na tarefa de interpretação da lei (do art.º 9.º, 1) do CIVA), no sentido inverso ao que concluímos ser a interpretação possível da mesma à data de 02.10.2013.

*

A Lei n.º 1/2017 não é pois interpretativa, por qualquer uma das duas perspectivas quanto àquela que se considere ser a lei *interpretada*. Valendo para a última hipótese os argumentos que vimos para a anterior, com as necessárias adaptações (inexistiam até certo momento os Diplomas que percorremos acima), e com força quanto a nós reforçada. Demonstrado que ficou que a mesma não procedeu a uma interpretação autêntica, como é próprio das leis interpretativas. Não veio *estabilizar* (fixar) o sentido e alcance contido na lei anterior. Visou, não interpretar, mas sim introduzir na Ordem Jurídica um regime inovador. A saber, a aplicabilidade do regime de IVA a que estão sujeitas as profissões paramédicas - também - às profissões TNC. Que é o regime de isenção constante do art.º 9.º, 1) do CIVA.

Não deixa de se notar, ainda a propósito da conclusão de que a Lei não é interpretativa:

a) Que na já referida Proposta da Autoridade da Concorrência (“AdC”), de Junho de 2016, se lê, a final, assim: “(...) vem esta Autoridade recomendar (...) que seja promovida a regulamentação do enquadramento fiscal (...) formalizando a classificação destes profissionais enquanto “outras profissões paramédicas” para efeitos da isenção concedida ao abrigo da alínea

1) do art.º 9.º do CIVA.” Mais (tal como até mencionado na exposição de motivos do projecto de lei que esteve na origem da Lei n.º 1/2017), na queixa à AdC que viria a originar a dita Recomendação desta Autoridade, e como nesta consta, dizia-se que se pretendia chamar a atenção da AdC “para a omissão legislativa/de regulamentação por parte do Estado Português, do enquadramento das actividades das TNC, (...), em sede de IVA (...).” Ou seja, parece-nos claro, era ponto assente que na lei - conforme então em vigor - a isenção não era aplicável às TNC; e

b) Que, em conformidade, e tanto quanto nos é dado conhecer, anteriormente à Lei n.º 1/2017 não afluíam aos Tribunais acções em que se viessem impugnar liquidações, ou outros actos tributários, com fundamento na aplicabilidade da isenção em IVA às TNC. As decisões que se conhecem são arbitrais e reportadas a período precisamente posterior a esta lei. O que, parece-nos, demonstra que quem veio depois bater-se pela aplicação da isenção às TNC (assim vindo a evoluir-se até ao processo legislativo que deu lugar à Lei n.º 1/2017) não considerava que a isenção já constava da lei. E, ainda, que não só não existia controvérsia na interpretação da lei por parte dos sujeitos passivos em geral, como não havia uma controvérsia jurisprudencial a respeito da interpretação da norma.¹²⁹

Temos, pois, que a Lei n.º 1/2017 não é interpretativa. E, assim, há-de entender-se que produz os seus efeitos nos termos gerais - para o futuro, *cf.* art.ºs 5.º e 12.º, n.º 1, primeira parte do CC e art.º 12.º, n.º 1 da LGT.¹³⁰ *Cfr.* art.º 4.º, a Lei n.º 1/2017 “entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação”. Que ocorreu no DR n.º 11/2017, de 16.01.2017. Iniciou a sua vigência, pois, a 17 de Janeiro de 2017.

¹²⁹Referindo-se ao requisito, das normas interpretativas (que não é o caso da norma nestes autos, como vimos), da existência de controvérsia, e no sentido de esta ter que configurar uma controvérsia jurisprudencial, pronunciou-se mais recentemente o TC (*v.*, esclarecendo a esse propósito, a fundamentação do Acórdão do TC n.º 107/2018, de 22.02.2018).

¹³⁰ *v.*, a título de exemplo, Acórdão do STA de 26.02.1992, proc. n.º 13746, *apud* Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, “Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada”, Encontro de escrita, 4.ª edição, 2012, p. 137, em anotação ao art.º 12.º da LGT - “(...) O n.º 40 do art.º 9.º do CIVA, acrescentado pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, é inovador e não interpretativo, pelo que a isenção que ele consagra não se aplica aos factos tributários anteriores à sua entrada em vigor.”

Respondida que fica a questão do momento de início de produção de efeitos da Lei, estamos em condições de responder à 1.^a Questão decidenda *supra*, assim:

1.^a A isenção consagrada no art.º 9.º, 1) do CIVA é ou não aplicável às prestações de serviços de TNC (e, assim, em abstracto às autoliquidações em crise):

- (i) reportadas a todos os períodos em causa nos autos, *i.e.*, desde Janeiro de 2012 a Dezembro de 2015?; se a resposta for negativa:
- (ii) reportadas aos períodos de 201312T a 201512T?

Não. A isenção consagrada no art.º 9.º, 1) do CIVA não é aplicável às prestações de serviços de TNC em crise, em qualquer dos períodos em causa nos autos.

Reportando-se as (auto)liquidações em crise aos períodos de Janeiro de 2012 a Dezembro de 2015, não tendo a Lei n.º 1/2017 natureza interpretativa, e produzindo efeitos a partir de 17.01.2017, não tem a mesma a virtualidade de fazer aplicar a isenção do art.º 9.º, 1) do CIVA aos factos tributários subjacentes. Que lhe são anteriores. As prestações de serviços estavam sujeitas e não isentas (v. art.º 1.º, n.º 1, al. a) do CIVA).

*

Mas sempre se diga.

Ainda que assim não fosse, *i.e.*, ainda que se entendesse (ao contrário do entendimento deste Tribunal, que é o que ficou exposto) estarmos perante uma lei realmente interpretativa.

Ou que se aderisse a um entendimento no sentido de que o carácter interpretativo da lei, quando *meramente formal* (que seria então o caso, ou seja, a lei seria interpretativa formalmente, ainda que não sendo interpretativa do ponto de vista material), deve ser entendido como uma cláusula de retroactividade aposta pelo legislador.¹³¹¹³²

Quid iuris?

¹³¹(neste sentido v. proc.º n.º 638/2017-T, CAAD)

¹³²V. nota 76

Sempre teríamos, vimo-lo já, que sujeitar a lei à apreciação da sua conformidade à Constituição, à proibição da retroactividade, seja quando se entendesse ser ela uma lei realmente interpretativa, seja quando se a visse como uma pura e simples lei retroactiva a que o legislador deu o nome de interpretativa.

Posto isto. **A Lei n.º 1/2017 passaria os testes da retroactividade?**

Primeiro que tudo, pensemos assim. A Lei vem ampliar o âmbito de aplicação de uma isenção. Vem determinar a aplicação de uma isenção a um conjunto de situações anteriormente por esta não abrangidas. Um determinado conjunto de sujeito passivos, nas suas prestações de determinados serviços, anteriormente sujeitos e não isentos, passam, assim, a estar isentos.

Dir-se-à, à partida, que estamos perante uma lei que é favorável aos contribuintes. Que é uma lei que vem, afinal, em sentido desfavorável à parte activa da relação jurídico-tributária.

Coloque-se então a questão. A parte activa da relação jurídico-tributária estará a descoberto da protecção constitucional da retroactividade? Terá o legislador constituinte pretendido proibir a retroactividade tão-só nos casos de retroactividade desfavorável aos contribuintes?

O art.º 103.º, n.º 3 da CRP, também já o vimos, não é cabalmente esclarecedor. Embora utilizando a expressão “pagar impostos”, a verdade é que também não consagrou uma fórmula que exclua essa possibilidade, de se ter por proibida a retroactividade seja ela desfavorável, seja ela favorável aos contribuintes. Consagra-se um princípio, o da não retroactividade da lei fiscal. Poderá retirar-se dali (art.º 103.º/3) que toda a retroactividade da lei fiscal que não directamente em desfavor da posição dos contribuintes é de admitir?

Não obstante o TC normalmente se vir reportando à questão de uma perspectiva da protecção da confiança dos contribuintes, e referindo por vezes a proibição do art.º 103.º/3 como sendo nesse sentido¹³³, também não é claro, parece-nos, que tenha excluído totalmente a possibilidade de a proibição se entender aplicável, também, ao caso de retroactividade de normas à partida favoráveis aos contribuintes. Diríamos que o facto de as situações tendencialmente recorrentes serem as do primeiro tipo fará com que as ocasiões para aprofundar esta nossa questão tenham

¹³³V. supra, sub-questão A).

sido em número muito escasso, comparativamente. Mas veja-se, por exemplo, como se lê no seu Acórdão n.º 129/09¹³⁴: “(...) Decorre deste preceito constitucional [103.º, n.º 3] que qualquer norma fiscal desfavorável (não se entrando aqui na questão de saber se normas fiscais favoráveis podem, e em que medida, ser retroactivas) será constitucionalmente censurada quando (...)”.

Na Jurisprudência, agora do STA, também assim: “Salvo norma especial, a lei tributária mais favorável não se aplica aos factos tributários verificados na vigência da lei anterior.”¹³⁵

Na Doutrina, onde a questão também não vem sendo muito aprofundada, as opiniões não são unânimes. Embora sempre se reconhecendo que se trata de um princípio sobretudo desenvolvido e justificado por razões de protecção da esfera dos contribuintes - “iminentemente dirigido à tutela dos contribuintes” - como também o vemos, veja-se como ao assunto se refere Casalta Nabais: “Naturalmente que não está em causa que o princípio da não retroactividade também sirva a certeza e a segurança da ordem jurídica e das relações que esta disciplina, em que se incluem os próprios sujeitos activos das relações tributárias (...)”¹³⁶

E, em matéria de leis adjectivas, o princípio é reconhecidamente - como o TC já assim em diversos Acórdãos - abrangente da proibição da retroactividade desfavorável à parte sujeito activo. Com as consequências que a nosso ver, daqui também, poderíamos retirar.

De todo o modo, e porque como veremos já de seguida, esta nossa questão, nos autos, não terá que se resolver por aqui, sumariemos apenas que, assim o vemos, não podem deixar de se considerar também merecedores da protecção constitucional, da proibição da retroactividade, a posição ocupada na relação jurídico-tributária pela Administração Tributária e os interesses patrimoniais que representa enquanto sujeito activo / credor na relação jurídico-tributária.

Para além do mais, a consagração constitucional do princípio da legalidade em matéria fiscal é abrangente o suficiente, a nosso ver, para conter em si os fundamentos da necessária garantia da Segurança Jurídica e da Certeza do Direito que, também à comunidade em geral, interessa sobremaneira garantir.

¹³⁴*apud* Ana Paula Dourado, *op. cit.*, p. 184.

¹³⁵*apud* Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, “Lei Geral Tributária...”, pp. 134 e 138 (trata-se de um Acórdão de 05.12.90 e outro, do Pleno da Secção do CT, de 11.12.91).

¹³⁶*op. cit.*, pp. 326-327

Pelo que, à partida, numa situação *normal* de uma lei atribuidora de uma isenção, com pretensos efeitos retroactivos, também haveria, é a nossa opinião, que apreciar quanto a estar a mesma ferida de inconstitucionalidade.

E não deixaremos de fazer esta nota, mesmo que a título de apontamento: não valerá a pena pensar, num caso como o da lei em causa nos presentes autos, no interesse da comunidade em geral e dos demais contribuintes não abrangidos pela norma? A ser admitida a retroactividade ela abrangeria potencialmente três anos e um trimestre (o último trimestre de 2013 e os anos de 2014, 2015 e 2016). Em abstracto, apreciando a lei. Estarão potencialmente em causa valores consideráveis; de receita pública; se a lei se considerar interpretativa, poderão então estar implicados, também, juros indemnizatórios, à taxa que conhecemos... a *subsidiar*... pela comunidade, pelos demais contribuintes... enfim. E mais, os interessados poderão potencialmente receber devolvidos os montantes pagos acrescidos de juros indemnizatórios, mas... os seus clientes/pacientes não lhes terão pago com IVA? (as operações estavam, vimo-lo, sujeitas e não isentas). Porventura irão depois devolver esses valores de IVA aos seus clientes, que haviam afinal suportado o imposto? Não estará potencialmente toda a cadeia do imposto a ser colocada em causa? Fim de nota.

Mas. Não estamos numa situação *normal* de isenção. Estamos em IVA. Onde, como vimos, as isenções revestem, de uma forma muito especial, um carácter de excepcionalidade.

Ora. Estamos perante uma isenção incompleta – como vimos, são-no, à partida, todas as do art.º 9.º do CIVA. O que significa que os sujeitos passivos que dela *beneficiem* deixam, por força dela, de poder deduzir, ao total de IVA a entregar ao Estado, o valor de IVA que suportaram nas suas operações passivas, a montante.

Como é bom de ver, a isenção não é necessariamente em favor do sujeito passivo.

Mais. Estamos, neste contexto, note-se, perante uma isenção - art.º 9.º, 1) - que é obrigatória. Porquê? Porque quem por ela fique abrangido não tem sequer a possibilidade (que noutros casos se entendeu assegurar aos sujeitos passivos) de a ela renunciar. *I.e.*, mesmo que verifique que, no seu caso, o facto de deixar de poder deduzir o valor de IVA que suportou a montante o deixa numa posição, a final, mais desvantajosa, não tem o direito de renunciar à isenção (que não consta do art.º 12.º do CIVA).

Se podem pois, como é o caso no art.º 9.º/1), os sujeitos passivos abrangidos pela isenção ficar, em consequência da aplicação da isenção, numa posição mais desvantajosa que aquela em que estariam não tendo a isenção, não poderemos dizer que a “nossa” norma é favorável aos contribuintes. Assim o entendemos.

Diga-se, não se vê como não seria de acautelar, também e numa perspectiva de protecção Constitucional, as expectativas, igualmente legítimas, daqueles sujeitos passivos que ficam prejudicados pela norma deixando de poder proceder à dedução do imposto suportado.

Às isenções incompletas se referia Saldanha Sanches como vimos *supra*¹³⁷ e, também, assim: “(...) São falsas isenções (...). A isenção pode levar a um preço menor para o consumidor final, mas o sujeito passivo isento pode suportar o imposto porque lhe é negado o direito à dedução do imposto que pagou.”¹³⁸

Estas isenções podem, parece-nos claro, ser penalizadoras para os sujeitos passivos.

Sendo que não poderia entender-se, também, que perante uma mesma lei o julgador a pudesse qualificar para uns casos como retroactiva e constitucionalmente proibida, e, para outros, como não retroactiva (ou retroactiva *em grau admissível*), em função daquilo que em cada caso concreto fossem os interesses dos contribuintes e as consequências da isenção para uns / para outros. Como também já assim em Acórdão do TC *supra* referido¹³⁹: “(...) Por outras palavras, o juízo de inconstitucionalidade decorre apenas da mera análise dos dados normativos, não dependendo, em nenhum momento, da averiguação de quaisquer elementos circunstanciais que resultem da condição, em concreto, de uma certa relação jurídico-tributária.”

Ou seja, e também em conformidade com a metodologia que vem sendo seguida pelo Tribunal Constitucional na verificação da inconstitucionalidade por retroactividade em matéria fiscal, haveria que aferir da violação do princípio da proibição da retroactividade na perspectiva da protecção da confiança legítima dos próprios contribuintes abrangidos pela norma, que vem impossibilitar, com carácter de obrigatoriedade, a dedução do imposto a montante.

Mas mais. Ainda.

¹³⁷V. sub-questão C)

¹³⁸*op. cit.*, p. 422

¹³⁹v. nota 134

O IVA é um imposto que, embora com uma estrutura de funcionamento muito própria, se caracteriza por ser de obrigação única. Enquadra-se na categoria dos impostos instantâneos, por contraposição aos impostos periódicos, em que o facto tributário é de formação sucessiva, prolongada no tempo.¹⁴⁰

O facto tributário, em IVA, v. art.º 7.º do CIVA - “Facto gerador e exigibilidade do imposto”¹⁴¹ -, é fixo no tempo, instantâneo. Ocorre num único momento localizado no tempo. Percorrendo este artigo é, quanto a nós, *isenta* de dúvidas a qualificação. Neste artigo se dispõe, entre tudo o mais, assim: “1. Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o imposto é devido e torna-se exigível: (...) b) nas prestações de serviços, no momento da sua realização. (...)”. No art.º 8.º, que rege a - apenas a - exigibilidade do imposto, sob a epígrafe “Exigibilidade do imposto em caso de obrigação de emitir factura”, estabelece-se, em derrogação à parte que no art.º 7.º se refere à exigibilidade (e apenas a esta, reforce-se), que, em regra, quando seja obrigatória a emissão de factura, aquela (a exigibilidade) fica associada à data de emissão desta (da factura). Ou seja, em IVA temos uma clara distinção feita pelo legislador entre “facto gerador” e “exigibilidade do imposto”. Mas sendo que o facto tributário é ali que se localiza.

Ao facto gerador e à exigibilidade no IVA se refere Casalta Nabais¹⁴² assim: “Enquanto aquele é o facto cuja verificação preenche as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto, originando assim a relação jurídica de IVA e, por conseguinte, os múltiplos poderes em que a mesma se desdobra, a exigibilidade consiste no direito que a administração tributária tem de poder fazer valer, a partir de certo momento, o pagamento do imposto. (...)” Qualquer deles (“facto gerador” e “exigibilidade do imposto”), notemos, são reportados a um momento¹⁴³ fixo no tempo, instantâneo, como claramente decorre desde logo da lei. Em regra, o imposto será devido no momento em que os bens são colocados à disposição dos adquirentes ou no momento da realização da prestação de serviços, *cf.* art.º 7.º, que é quando nasce a obrigação tributária e por força do art.º 8.º a exigibilidade pode verificar-se reportada ao momento da data da emissão da respectiva factura.

¹⁴⁰Se dúvidas houvesse, v. , por ex., Acórdãos do STA, do Pleno, de 05/07/2003, proc.º 026806B, e de Acórdão de 14.06.2012, proc.º 0402/12

¹⁴¹V. também o art.º 8.º - “Exigibilidade do imposto em caso de obrigação de emitir factura”

¹⁴²*in* “Direito Fiscal”, Almedina, 8.ª edição, 2015, pp. 551-552

¹⁴³É esta a expressão legal, “no momento”.

Na base da distinção entre impostos instantâneos (ou de obrigação única) e impostos periódicos está a diferente configuração temporal do facto tributário. Que nos primeiros é - como no IVA - configurado, tão só, num momento exacto. Como refere ainda o mesmo Autor¹⁴⁴, o critério em que se baseia a distinção entre impostos de obrigação única e impostos periódicos coincide com o critério jurídico de distinção entre impostos indirectos e impostos directos, sendo que no caso dos primeiros¹⁴⁵ estamos perante “uma relação desencadeada por um facto ou acto isolado ou por factos ou actos sem continuidade entre si, isto é, *de* uma relação de carácter instantâneo, que dá origem a uma obrigação de imposto isolada (ainda que o seu pagamento possa ser realizado em parcelas ou prestações) (...).” No mesmo sentido, e concretamente em relação ao IVA, Jorge Lopes de Sousa¹⁴⁶, assim: “No caso do IVA, os factos tributários não perduram no tempo nem se renovam pelo mero decurso do tempo, mas apenas, eventualmente, pela prática de novos factos tributários instantâneos que, ainda que se possam repetir, são considerados autonomamente para efeitos de tributação”.

Sendo o facto tributário (ou facto gerador em IVA) constituído (em geral) por transmissões de bens ou por prestações de serviços, não há senão como considerar o IVA um imposto de obrigação única. Já a organização temporal feita pelo legislador para efeitos da entrega do IVA ao Estado, periodicamente, pelos sujeitos passivos é – claramente – algo que se não confunde com, nem prejudica, o que vimos de verificar. Em causa, para a qualificação do imposto, estão os factos tributários subjacentes ao imposto. E o facto tributário não é, certamente, a contabilização a cargo do sujeito passivo, a certa altura no tempo, de quanto suportou *versus* quanto liquidou (antes), apurando o que tem a entregar ao Estado e, então, fazendo essa entrega (depois). Parece-nos, mais uma vez, claro.

Assim sendo, somos levados a concluir que uma lei que pretenda fazer retroagir os seus efeitos ao tal momento, fixo no tempo, instantâneo, em que ocorreu o facto tributário, iniciado e

¹⁴⁴*Idem*, pp. 68 e 71

¹⁴⁵ (e sabemos que em IVA estamos em sede de tributação indirecta)

¹⁴⁶*in* “Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado”, Vol. III, Áreas editora, 6.^a edição, 2011, p. 251.

concluído, pois, nesse único e mesmo momento, anterior a si, lei nova, estará ferida de retroactividade autêntica – *cf.* os três graus de retroactividade na metodologia desenvolvida pelo TC¹⁴⁷, a retroactividade de grau mais forte e que é aquela que, inelutavelmente, o TC considera proibida pelo art.º 103.º, n.º 3 da CRP.

Em casos como esses, e como é o da Lei n.º 1/2017, estão em causa factos tributários ocorridos – por completo – ao abrigo da lei anterior. Que hão-de reger-se por esta última – *i.e.*, pela lei em vigor à data da sua verificação. Quando não, incorrer-se-á naquela retroactividade mais grave, em que uma lei nova pretende regular um facto tributário que já produziu todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga.

A respeito da inadmissibilidade da retroactividade autêntica ou de 1.º grau poderão ver-se, entre muitos outros, os Acórdãos do TC que já deixámos referidos *supra*¹⁴⁸ ou, ainda a título de exemplo, o Acórdão do TC n.º 63/2006¹⁴⁹, onde se lê, a respeito de acto tributário instantâneo, assim: “a chave da determinação da retroactividade reside [...] na localização do nascimento do imposto, que é o da formação do facto tributário – não de qualquer outro momento posterior (...)”¹⁵⁰.

*

Antecipámos já atrás a nossa decisão, quando concluímos que a Lei n.º 1/2017 não é uma lei interpretativa. Pelo que rege, apenas, para o futuro. Sendo que as autoliquidações em crise lhe são anteriores.

Caso assim não tivéssemos concluído, ou seja, caso tivéssemos concluído que estávamos perante uma lei realmente interpretativa, sempre teríamos apreciado da sua conformidade à

¹⁴⁷V. *supra*, sub-questão A)

¹⁴⁸Sub-questão A)

¹⁴⁹Do Pleno, d

e 24.01.2006, proc.º n.º 392/2005

¹⁵⁰Citava o Venerando Tribunal Jorge Bacelar Gouveia, “A irretroactividade da norma fiscal na Constituição Portuguesa”, in “Estudos de Direito Público”, Vol. I, Principia, 2000, em especial p. 278.

Constituição e, proferindo juízo de inconstitucionalidade, chegado à mesma conclusão – de que a Lei não se aplicaria às autoliquidações em crise, porque ferida de retroactividade autêntica.

*

2.^a Em concreto, a isenção do art.º 9.º, 1) do CIVA aplica-se às autoliquidações em crise, encontrando-se assim as mesmas feridas de ilegalidade? Em caso afirmativo, em que medida?

Pelo que antecede, fica prejudicado o conhecimento desta questão (v. art.º 130.º do CPC).

4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

Decorre do que antecede que não se verificam os vícios imputados pela Requerente às autoliquidações que colocou em crise. Não há que as anular, pelo que não houve pagamento indevido.

Assim, não se encontram reunidos os pressupostos de procedência seja do pedido de reembolso de quantias pagas, seja do pedido de juros indemnizatórios (v. art.ºs 43.º, n.º 1 da LGT e 99.º do CIVA), que improcedem.

5. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o PPA, e assim:

- a) Absolver a Requerida do pedido de anulação das autoliquidações em IVA referentes aos períodos de 201201T a 201512T, melhor identificadas nos autos;
- b) Absolver a Requerida do pedido de devolução das quantias pagas e do pedido de juros indemnizatórios.

6. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em € **14.143,34**.

7. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € **918,00**, a cargo da Requerente.

Lisboa, 23 de Agosto de 2019

O Árbitro

(Sofia Ricardo Borges)