

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 355/2018-T

Tema: IVA - Liquidação de tributos no âmbito da Isenção do artigo 9.º, n.ºs 1 e 2 do CIVA e Renúncia à isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 12º do CIVA na atividade de medicina dentária e odontologia.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Magda Feliciano e Henrique Nogueira Nunes, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 25 de Julho de 2018, A..., S.A., NIPC..., com sede na ..., n.º..., ..., salas ... a..., ...-... Porto, na qualidade de sociedade incorporante, na sequência de uma operação de fusão por incorporação da sociedade B..., LDA., titular do NIPC..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade das seguintes liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, referentes aos anos de 2013 a 2016, no valor global de €167.453,79:

	Ti po	Nº de liquidação/ demonstraç ão de acerto de contas	Perío do	Valor a pagar	Data acerto de contas	Data limite de pagame nto
201 3	IV A	2018... 2018...	20130 3T	8.726,7 0€	04-06- 2018	12-07- 2018
	JC	2018... 2018...	20130 3T	1.746,2 9€	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV A	2018.../ 2018...	20130 6T	16.962, 71€	04-06- 2018	12-07- 2018
	JC	2018.../ 2018...	20130 6T	3.200,9 3€	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV A	2018.../ 2018...	20130 9T	13.985, 11€	04-06- 2018	12-07- 2018
	JC	2018.../ 2018...	20130 9T	1.736,0 0€	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV A	2018.../ 2018...	20131 2T	15.037, 27€	04-06- 2018	12-07- 2018
	JC	2018.../ 2018...	20131 2T	2.550,9 8€	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV A	2018.../ 2018...	20140 3T	9.613,8 4€	04-06- 2018	12-07- 2018
	JC	2018.../ 2018...	20140 3T	1.538,2 1€	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV A	2018.../ 2018...	20140 6T	21.716, 63€	04-06- 2018	12-07- 2018
	JC	2018.../ 2018...	20140	1.526,7	04-06-	12-07-

201 4		2018...	6T	4€	2018	2018
	IV	2018.../	20140	8.566,0	04-06-	12-07-
	A	2018...	9T	8€	2018	2018
	JC	2018.../	20140	1.196,9	04-06-	12-07-
		2018...	9T	0€	2018	2018
	IV	2018.../	20141	7.909,7	04-06-	12-07-
A	2018...	2T	3€	2018	2018	
201 5	JC	2018.../	20141	1.026,3	04-06-	12-07-
		2018...	2T	1€	2018	2018
	IV	2018.../	20150	5.594,1	04-06-	12-07-
	A	2018...	3T	8€	2018	2018
	JC	2018.../	20150	671,91	04-06-	12-07-
		2018...	3T	€	2018	2018
	IV	2018.../	20150	6.156,4	04-06-	12-07-
	A	2018...	6T	7€	2018	2018
	JC	2018.../	20150	676,03	04-06-	12-07-
		2018...	6T	€	2018	2018
	IV	2018.../	20150	6.979,9	04-06-	12-07-
	A	2018...	9T	5€	2018	2018
JC	2018.../	20150	696,84	04-06-	12-07-	
	2018...	9T	€	2018	2018	
IV	2018.../	20151	7.220,2	04-06-	12-07-	
A	2018...	2T	7€	2018	2018	
JC	2018.../	20151	648,83	04-06-	12-07-	
	2018...	2T	€	2018	2018	
	IV	2018.../	20160	5.269,9	04-06-	12-07-
	A	2018...	3T	7€	2018	2018
	JC	2018.../	20160	421,02	04-06-	12-07-
2018...		3T	€	2018	2018	
	IV	2018.../	20160	6.345,7	04-06-	12-07-

201 6	A	2018...	6T	3€	2018	2018
	JC	2018... /	20160	442,98	04-06-	12-07-
		2018...	6T	€	2018	2018
	IV	2018.../	20160	5.405,0	04-06-	12-07-
	A	2018...	9T	3€	2018	2018
	JC	2018.../	20160	323,41	04-06-	12-07-
		2018...	9T	€	2018	2018
	IV	2018.../	20161	2.987,1	04-06-	12-07-
A	2018...	2T	2€	2018	2018	
JC	2018.../	20161	573,62	04-06-	12-07-	
	2018...	2T	€	2018	2018	

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

- i. A tese apresentada pela AT, não tem respaldo nem na letra, nem no espírito da norma sobre a qual versa, sendo ainda manifestamente atentatória dos princípios que regem o IVA, designadamente do denominado princípio da neutralidade que se opõe a que prestações de serviços similares, que se encontram em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA;
- ii. resulta inequívoco da letra da lei que a isenção não depende da hospitalização/internamento, mas apenas com a prestação de serviços de assistência médica, desde que prestadas por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;
- iii. o internamento/hospitalização não é requisito da isenção da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º da Sexta Directiva, pois os dispensários não são estabelecimentos que prestem serviços médicos que envolvam o internamento dos pacientes, e se a norma abrange os dispensários por serem estabelecimentos da "mesma natureza", também terá de abranger, por maioria de razão, as clínicas pois estas são mais do que estabelecimentos da "mesma natureza" sendo subsumíveis no conceito de "centros de assistência

médica e de diagnóstico", pelo que as clínicas médicas (nas quais se incluem as clínicas dentárias) estão isentas ao abrigo do n.º 2 do artigo 9.º do CIVA e, como tal, podem renunciar à isenção nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do mesmo diploma.

3. No dia 26-07-2018, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 12-09-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 02-10-2018.
7. No dia 02-11-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pela Requerente, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo a que alude o art.º 21.º/1 do RJAT.

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2/b), do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente, na sequência de uma operação de fusão registada a 22-12-2016, incorporou na sua esfera a sociedade “B..., Lda.”.
- 2- Por força da referida fusão, a Requerente assumiu a qualidade de titular de todos os direitos e deveres da “B..., Lda.”, sociedade incorporada.
- 3- A “B..., Lda.” é uma sociedade comercial que, nos exercícios em questão, e até à sua incorporação na Requerente, se dedicava à actividade de medicina dentária e actividades conexas.
- 4- A ora Requerente tem como actividade a prestação de serviços de medicina dentária e odontologia em estabelecimento aberto ao público, que se consubstancia na realização de consultas médicas e de todo um conjunto de tratamentos e/ou actos cirúrgicos no âmbito da medicina dentária, bem como exames complementares de diagnóstico, tais como radiografias sem, em caso algum, envolver a hospitalização ou o internamento dos pacientes.

- 5- Em 01-10-2012, a “B..., Lda.” apresentou uma declaração de Alterações de Actividade, nos termos da qual renunciou à isenção do IVA.
- 6- Com base nessa informação, o Serviço de Finanças competente integrou a “B..., Lda.” no regime normal trimestral daquele imposto.
- 7- Em consequência de referido enquadramento, a ora Requerente sujeitou a IVA a totalidade das operações efectuadas no âmbito das actividades desenvolvidas, bem como deduziu a totalidade do imposto suportado na aquisição de bens e serviços.
- 8- A “B..., Lda.” foi objecto de uma acção de inspecção tributária, de âmbito geral, abrangendo os exercícios de 2013 a 2016, credenciada pelas Ordens de Serviço n.º OI2017..., OI2017..., OI2017... e OI2017... .
- 9- A inspecção tributária foi motivada por um pedido de reembolso de IVA submetido pela “B...”, no valor de € 8.691,57, referente ao período de 201612T.
- 10- Em 2018, a Requerente foi notificada da conclusão do procedimento de inspecção.
- 11- Do Relatório final do procedimento de inspecção tributária, consta, para além do mais, o seguinte:

1. Enquadramento Legal da Atividade de Medicina Dentária / Odontologia

A exposição que se segue visa proceder ao enquadramento da atividade de *Medicina Dentária / Odontologia*, em sede do IVA.

1.1. Isenção dos Serviços de Saúde

1.1.1. Artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE

Ao nível da legislação comunitária as isenções na saúde estão previstas no n.º 1 do art.º 132º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, que estabelece que "Os Estados Membros isentam as seguintes operações:

(...)

b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos.

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

1.1.2. Artigo 9.º n.º 1 e n.º 2 do CIVA

Ao nível do direito interno, o art.º 9º do CIVA enumera determinadas operações que, por serem consideradas de interesse geral ou social e com fins de relevante importância, ficam abrangidas pela isenção prevista neste artigo, pretendendo assim o legislador **desonerar**, quer administrativamente, quer financeiramente, tais atividades.

No que respeita à área da saúde, o **n.º 1 do Art.º 9º do CIVA** estabelece que estão isentas de imposto "As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas".

Esta norma destina-se, assim, a isentar as prestações de serviços de carácter médico realizadas no exercício objetivo das atividades aí descritas (médicos, paramédicos,...). Embora estejam tipificadas as profissões relativamente às quais os serviços efetuados no seu exercício são abrangidos por aquele regime, subsiste um caráter residual quando se refere a "outras profissões paramédicas". Atendendo a que não

existe no Código do IVA, um conceito que defina as atividades paramédicas, há que recorrer ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de Julho, e ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de Agosto, uma vez que são estes dois diplomas que regulam o exercício das atividades profissionais de saúde designadas por atividades paramédicas, estando as mesmas elencadas na lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93.

Esta isenção, prevista no referido n.º 1 do art.º 9º do CIVA, opera independentemente da natureza jurídica do prestador de serviços e, nomeadamente, do facto de se tratar de uma pessoa singular ou coletiva, conforme decorre de jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, designadamente no n.º 31 do acórdão referente ao Processo C-141/00 – caso Kugler – e nas conclusões do acórdão relativo ao Processo C-45/01 – caso Dornier - “a isenção referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva não depende da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas”.

Por sua vez, o n.º 2 do art.º 9º do CIVA define que estão isentas “As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares”.

Note-se que o n.º 2 do art.º 9º do CIVA resulta da transposição¹ para a ordem jurídica interna da alínea b) do n.º 1 do artigo 132º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (que reformulou a Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio, vulgarmente denominada Sexta Directiva), onde se encontra previsto que estão isentas de imposto as seguintes atividades “A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas...”.

Pelo que se pode concluir que a isenção prevista no n.º 2 do referido artigo abrange as prestações de serviços médicos e sanitários (atos de saúde) que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando doenças ou quaisquer anomalias de saúde e as operações com elas conexas, efetuadas pelos estabelecimentos expressos na referida norma ou por estabelecimentos similares (hospitalização/internamento).

Por outro lado, consideram-se estabelecimentos similares, para efeitos da isenção referida, os estabelecimentos, públicos ou privados, que diagnostiquem e tratem doenças ou qualquer outra anomalia de saúde, ou seja, os estabelecimentos que efetivamente realizem operações que revistam a natureza de serviços de saúde².

Relativamente ao conceito de “prestação de serviços médicos”, o Acórdão do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia, de 14 de setembro de 2000, Processo n.º 384/98, considera como tais atividades as

¹ Conforme resulta do n.º 10 da Informação n.º 3534, de 29/10/2010, da DSIVA

² Em conformidade com o n.º 10 da Informação Vinculativa relativa ao Processo n.º 677, de 04/06/2010

que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde.

1.1.3. Artigo 9.º n.º 1 ou n.º 2 do CIVA

Não subsistem dúvidas sobre o facto de que os serviços médicos que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando doenças ou quaisquer anomalias de saúde e as operações com eles conexos, estão isentos de imposto, por estarem abrangidos pelo n.º 1 ou pelo n.º 2 do art.º 9º do CIVA.

Porém, o mesmo já não se pode afirmar sobre o entendimento de que, a aplicação do n.º 2 do mesmo normativo depende de verificação da exigência / condição de as prestações de serviços de assistência médica terem de ser efetuadas em meio hospitalar, e do entendimento de que tais prestações de serviços devem poder ser acompanhadas, quando necessário, da possibilidade de internamento.

Note-se que ao nível fiscal, quer nas normas comunitárias, quer nas normas internas, não existe qualquer definição ou conceito de "meio hospitalar".

Assim, para se aferir da aplicabilidade do n.º 2 do art.º 9º do CIVA, recorre-se a interpretações do TJUE, designadamente do que diferencia a alínea b) e a alínea c) do n.º 1 do art.º 132º da Diretiva do IVA, a doutrina e a informações vinculativas.

1.1.3.1. Jurisprudência da Comunidade

A análise à jurisprudência comunitária, nesta matéria, deverá ser realizada com alguma prudência, dado que estão em causa realidades económicas com enquadramentos fiscais distintos em função das normas internas dos países. Os acórdãos que vão ser referenciados, estão relacionados com casos verificados na Alemanha, e deve ter-se em atenção que, em ambas as situações, os requerentes pretendiam a isenção das prestações de serviço que realizavam.

1.1.3.1.1. Alíneas b) ou c) do n.º 1 do art.º 132º da Diretiva IVA

Pronunciando-se sobre dúvidas de enquadramento, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), no Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no Processo C –141/00, referente ao caso *Kugler* (nº 36), evidenciou que as alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 132º da Diretiva do IVA, embora visem regular as isenções que são aplicáveis aos serviços de assistência médica, **têm âmbitos distintos**. Enquanto a alínea b)³ isenta as prestações de serviços de assistência **efetuadas no meio hospitalar**, incluindo operações

estritamente conexas, a alínea c)⁴ destina-se a isentar as prestações de serviços de caráter médico e paramédico fornecidas fora desses locais, seja no domicílio privado do prestador, seja no domicílio do paciente, seja em qualquer outro lugar.

Porém, no Acórdão de 8 de junho de 2006, proferido no Processo C –106/05, referente ao caso *Lup* (n.º 31), consta que *“tendo em conta o objetivo de redução do custo dos cuidados de saúde prosseguido pelas isenções supramencionadas, análises clínicas como as que estão em causa no processo principal, que têm por objeto a observação e o exame dos pacientes a título preventivo, podem constituir «assistência médica» na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva ou «prestações de serviços de assistência» pessoal na aceção do mesmo número, alínea c).”* (negrito nosso). Tendo sido decidido que os serviços do caso em apreço - análises efetuadas fora de meio hospitalar - estavam abrangidos pela alínea b) do n.º 1 do art.º 132º da Diretiva do IVA (n.º 35).

Acontece que, neste último caso não é claro que o tribunal tenha valorado adequadamente na formação de decisão o que consta do n.º 31 do acórdão *L.u.P.* de que *“ (...) análises clínicas (...) que têm por objeto a observação e o exame dos pacientes a título preventivo, podem constituir «assistência médica» na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva ou «prestações de serviços de assistência» pessoal na aceção do mesmo número, alínea c) (...)”*. Isto é, as análises clínicas podem ser enquadradas no n.º 2 ou n.º 1, respetivamente, do artigo 9.º do IVA. Tendo, isso sim, dado especial ênfase à “redução do custo dos cuidados de saúde” e “ao princípio da neutralidade fiscal”, conforme expresso no n.º 36 do mesmo acórdão.

Os acórdãos do TJCE deverão ter uma leitura assente no facto dos requerentes pretenderem beneficiar desta isenção, com a conseqüente desoneração do serviço prestado, em benefício do seu destinatário (cliente).

Em Portugal, e em sentido contrário àquele, os sujeitos passivos invocam a mesma jurisprudência para efeitos (pretensão) de um determinado enquadramento de isenção, mas com o propósito final de renunciar à isenção.

1.1.3.1.2. Princípio da Neutralidade Fiscal e a Origem da Isenção

De acordo com a jurisprudência do Tribunal das Comunidades (n.º 42 do Acórdão *Dornier*, de 6/11/2013), *“... a interpretação dos termos utilizados nesta disposição deve estar em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA.”*

Continuando no n.º 43, "A este propósito, resulta da jurisprudência que o objetivo de reduzir o custo dos cuidados de saúde e tornar esses cuidados mais acessíveis aos particulares é comum quer à isenção revista no artigo 13.º, A, n.º1, alínea b), da Sexta Directiva, quer à prevista no mesmo número, alínea c) (acórdãos, Comissão/França, n.º 23, e Kügler, n.º 29)." (negrito nosso).

Além disso, no n.º 44 do Acórdão Dornier, é referido que o "princípio da neutralidade fiscal se opõe, designadamente, a que operadores que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA".

Assim, decorre da Jurisprudência Europeia, a exigência de uma aplicação correta e simples das isenções do IVA que não pode prejudicar os objetivos prosseguidos pela Sexta Diretiva (atual Diretiva 2006/112/CE), nem os princípios de direito comunitário, designadamente o princípio da neutralidade fiscal.

Acresce que a intenção e o objetivo último das isenções previstas no artigo 13º A) nº 1, alíneas b) e c) da Diretiva IVA será sempre a redução do custo dos cuidados de saúde prestados ao doente.

Ora, no que se refere à neutralidade fiscal - *contribuintes idênticos estejam submetidos às mesmas condições para beneficiar de isenção* - no ordenamento jurídico nacional, esta está desde logo garantida, pois todos os prestadores de serviços médicos e sanitários, que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando doenças ou quaisquer anomalias de saúde e as operações com elas conexas beneficiam de isenção a par das pessoas coletivas de direito público a quem, em primeira instância, está cometida a responsabilidade de garantir serviços de saúde (art.º 64º da Constituição da República Portuguesa). Ou seja, a não aplicação da isenção, isso sim, poderá destorcer a concorrência.

Em cumprimento do princípio de neutralidade fiscal, não se compreende que as prestações de serviços realizadas por um médico dentista, no exercício da sua profissão, tenham enquadramento no n.º 1 do art.º 9º do CIVA e as prestações de serviços realizadas por uma clínica dentária (agregadora de vários médicos dentistas) tenham enquadramento no n.º 2 do art.º 9º do CIVA, já que ambas as entidades prestam os mesmos serviços, mas apenas a clínica de dentária poderia renunciar à isenção.

Nesta área (saúde) em particular, o princípio da neutralidade fiscal é cumprido pelo acesso à isenção de IVA, mas também pela possibilidade de renúncia àquela.

1.1.3.2. Informações da DSIVA

A Direção de Serviços do IVA (DSIVA) pronunciando-se sobre situações concretas, nos termos do art.º 68º da Lei Geral Tributária (LGT), produziu informações vinculativas, nas quais ficou expresso o entendimento de que a aplicabilidade da isenção do n.º 2 do art.º 9º do CIVA depende da condição das prestações de

serviços de assistência médica serem efetuadas em meio hospitalar e poderem ser acompanhadas, quando necessário, pela possibilidade de internamento.

A informação n.º 3534, de 29/10/2010, citada em nota de rodapé do ponto 1.1.2. deste capítulo do relatório, refere no seu ponto 12. o seguinte:

*"12. A este propósito, já o mencionado Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, de 10 de setembro de 2002, Processo C-141/00, já evidenciou que as alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva, embora visem regular as isenções que são aplicáveis aos serviços de assistência médica, têm âmbitos distintos. A alínea b) desta disposição, isenta todas as prestações, compreendendo um conjunto de serviços de assistência médica, **efetuados em meio hospitalar**, enquanto que a alínea c) se destina a isentar as prestações médicas fornecidos fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente, ou em qualquer outro lugar, ou seja, aplica-se a prestações efetuadas fora de organismos hospitalares e no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços, relação que normalmente tem lugar no consultório deste último."* (sublinhado nosso).

Merecem, ainda, saliência as informações vinculativas abaixo identificadas, sendo, ainda, transcritos os parágrafos com a informação pertinente para o efeito.

i) Informação Vinculativa n.º 677, de 04/06/2010

"11. O TJCE, no Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no Processo C-141/00, referente ao caso Kugler (n.º 36), evidenciou que as alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva IVA, embora visem regular as isenções que são aplicáveis aos serviços de assistência médica, têm âmbitos distintos. Assim, enquanto a alínea b) – que corresponde à alínea 2 do art.º 9º do CIVA - isenta as prestações de serviços de assistência efetuadas no meio hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas, a alínea c) – que corresponde à alínea 1 do art.º 9º do CIVA - destina-se a isentar as prestações de serviços de carácter médico fornecidos fora desses locais seja no domicílio do prestador, do paciente, ou em qualquer outro lugar." (sublinhado nosso).

ii) Informação Vinculativa n.º 8312, de 21/05/2015

"12. A isenção prevista na alínea 2) do artigo 9.º do CIVA integra, assim, os serviços médicos e sanitários e as operações com eles estreitamente conexas, efetuados no âmbito hospitalar (elemento objetivo da norma), por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares (elemento subjetivo).

Ou seja, estão isentas ao abrigo desta norma legal, as prestações de serviços de assistência efetuadas no meio hospitalar, pelas entidades referidas, incluindo as operações estreitamente conexas, pressupondo

que, a par dos serviços de assistência médica, também possam proporcionar, quando necessário, a possibilidade de internamento." (sublinhado nosso).

iii) Informação Vinculativa n.º 10364, de 06/05/2016

"16. Se no exercício daquela atividade a requerente, não possa proporcionar, quanto necessário e a par dos serviços de assistência médica, a possibilidade de internamento, fica fora do âmbito de aplicação da isenção da alínea 2) do artigo 9.º do CIVA, beneficiando de enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do mesmo artigo. O enquadramento nesta isenção não confere direito à renúncia nos termos do artigo 12.º do CIVA, não podendo, conseqüentemente, optar pela aplicação de imposto às operações efetuadas." (sublinhado nosso).

iv) Informação Vinculativa n.º 10493, de 30/08/2016

"5. A isenção prevista na alínea 2) do artigo 9.º do CIVA integra, assim, os serviços médicos e sanitários e as operações com eles estreitamente conexas, efetuados no âmbito hospitalar (elemento objetivo da norma), por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares (elemento subjetivo).

Ou seja, estão isentas ao abrigo desta norma legal, as prestações de serviços de assistência efetuadas no meio hospitalar, pelas entidades referidas, incluindo as operações estreitamente conexas, pressupondo que, a par dos serviços de assistência médica, também possam proporcionar, quando necessário, a possibilidade de internamento.

6. Note-se que, tendo em conta a jurisprudência emanada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), de que é exemplo o Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, Colect. P. I-6833, n.º 26), que veio definir o âmbito de aplicação da isenção prevista nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA [a que correspondem na ordem jurídica interna, respetivamente, as alíneas 2) e 1) do artigo 9.º do CIVA], o enquadramento na isenção prevista na alínea 2), não pode ser entendido como abrangente a todos os sujeitos passivos senão àqueles que efetivamente reúnam condições para tal.

7. De facto, de acordo com o citado Acórdão do TJUE, embora as alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA visem regular as isenções que são aplicáveis aos serviços de assistência médica, têm âmbitos distintos. Enquanto a alínea b) isenta as prestações de serviços de assistência efetuadas no meio hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas, a alínea c) destina-se a isentar as prestações de serviços de carácter médico fornecidos fora desses locais seja no domicílio do prestador, do paciente, ou em qualquer outro lugar." (sublinhado nosso).

1.1.3.3. Ofício Circulado n.º 30183, de 28/10/2016 - IVA - IMPLANTES DENTÁRIOS

Tendo em vista o esclarecimento de dúvida sobre o enquadramento das transmissões de Implantes e demais peças de ligação ou fixação da prótese dentária foi produzido o Ofício Circulado n.º 30183, de 28/10/2016, nos termos no art.º 68º - A da Lei Geral Tributária (LGT).

Embora o objetivo específico deste ofício circulado seja o enquadramento das transmissões de implantes e a incorporação dos mesmos nos serviços realizados aos pacientes, nele é afirmado o seguinte:

"1. A alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) isenta do imposto "as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões. (...)

8. O seu fornecimento por odontologistas ou por protésicos dentários no âmbito das prestações de serviços realizadas aos seus pacientes, constitui parte destas, isentas de IVA ao abrigo, respetivamente, das alíneas 1) e 3) do artigo 9.º do CIVA."

A inspeção tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares e outros instrumentos da mesma natureza, que visem a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias. Nos termos do n.º 2 do art.º 68.º-A da LGT, as orientações genéricas não são invocáveis retroativamente.

Note-se que, embora o ofício circulado em apreço:

- se reporte à transmissão e ao serviço de colocação de implantes, serviço que se traduz em apenas parte dos serviços prestados pelas clínicas dentárias, e que

- só é aplicável a factos tributários ulteriores à sua divulgação (final de 2016),

será de evidenciar que o seu n.º 1 parte do pressuposto de que os serviços médicos dentários estão isentos ao abrigo do n.º 1 do art.º 9º do CIVA. Acresce que na sua conclusão (n.º 8 do referido ofício) é novamente invocado o n.º 1 e o n.º 3 do art.º 9º do CIVA e em parte alguma, foi invocado o n.º 2 do mesmo diploma.

1.2. Meio Hospitalar

Na sequência da factualidade exposta, relacionada com a jurisprudência comunitária e informação da DSIVA, importará especificar o conceito de meio hospitalar.

A distinção efetuada pelo TJCE (n.º 36 do acórdão *Kugler*) vai no sentido de considerar meio hospitalar, uma realidade que oferece (presta) uma diversidade de serviços, que vão ao encontro das funcionalidades que o conceito de hospital exige: estabelecimento de saúde com serviços diferenciados, dotado de capacidade de internamento, de ambulatório (consultas e urgência) e de meios de diagnóstico e terapêutica.

com o objectivo de prestar assistência médica curativa e de reabilitação (definição de Hospital em <http://portalcodgdh.min-saude.pt>).

Este conceito tem como pressuposto a presença (oferta) dos seguintes elementos (serviços):

- » serviços diferenciados;
- » capacidade de internamento;
- » ambulatório (consultas e urgência);
- » meios de diagnóstico e terapêutica.

1.3. Enquadramento da atividade de Medicina Dentária / Odontologia

Face ao exposto nos pontos anteriores concluiu-se que a atividade de *Medicina Dentária / Odontologia*, exercida em contexto diverso do serviço de assistência em meio hospitalar, deve ser enquadrada no n.º 1 do art.º 9º do CIVA.

2. Situação do Contribuinte

2.1. Atividade Efetivamente Exercida

O sujeito passivo iniciou a atividade de prestação de serviços de saúde, na área da odontologia/medicina dentária, em 21/11/2000.

A atividade efetivamente exercida pelo sujeito passivo consiste na prestação de serviços de medicina dentária e odontologia realizada em clínica, que se consubstancia na realização de consultas médicas, tratamentos e atos cirúrgicos no âmbito da medicina dentária, bem como na realização de exames complementares de diagnósticos conexos.

Realça-se que, em caso algum os serviços prestados envolvem a hospitalização ou o internamento dos pacientes. Acresce que, os referidos serviços prestados não são efetuados em meio hospitalar.

2.2. Declaração de Início / Alterações de Atividade e Enquadramento em Sede do IVA

2.2.1. Declarações de Início de Atividade e de Alterações de Atividade

As Declarações de Início de Atividade, bem como as de Alterações de Atividade, podem ser enviadas por transmissão eletrónica de dados ou apresentadas em qualquer serviço de finanças, por declaração verbal, efetuada pelo sujeito passivo, nos termos do art.º 35º do CIVA, com todos os elementos necessários ao registo de início de atividade ou à alteração dos dados constantes daquele registo. Neste último caso, os

referidos elementos são imediatamente introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante, após a sua impressão em documento tipificado (Documento Comprovativo do Início de Atividade e Documento Comprovativo da Alteração de Atividade).

Assim, no momento da apresentação da Declaração de Início de Atividade ou Declaração de Alteração Início de Atividade, feita por declaração verbal (*front-office*), não podem subsistir dúvidas na esfera do contribuinte relativamente ao seu enquadramento fiscal, em sede dos diferentes impostos, nem quanto às suas obrigações futuras daí decorrentes.

O sujeito passivo apresentou a Declaração de Início de Atividade, prevista no art.º 31º do Código do IVA (CIVA), no Serviço de Finanças de Guimarães ... em 21/11/2000, na qual indicou que iria efetuar apenas transmissões de bens e/ou prestações de serviços sujeitas que conferem direito à dedução.

Posteriormente, em 30/04/2002, foi efetuado pelos serviços do IVA declaração de alteração oficiosa de atividade, na qual o sujeito passivo passou a estar enquadrado na isenção do art. 9º do CIVA, com efeitos retroativos a 21/11/2000, sendo que na referida declaração foi assinalado, quanto ao tipo de operações que iria o sujeito passivo iria efetuar apenas "transmissões de bens e/ou prestação de serviços isentas que não conferem direito à dedução".

Em 01/10/2012, o sujeito passivo apresentou a Declaração de Alterações de Atividade, prevista no art.º 32º do CIVA, através de declaração verbal (*front-office*), no ... Serviço de Finanças do Porto (código ...). Nesta declaração o sujeito passivo, declarou que iria efetuar "transmissões de bens e/ou prestações de serviços sujeitas que conferem direito à dedução" e "transmissões de bens e/ou prestação de serviços isentas que não conferem direito à dedução".

No entanto, assinalou a "Opção pelo Regime de Tributação (IVA)" com a indicação "Regime Normal", ou seja, o sujeito passivo renunciou à isenção, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 12º do CIVA, optando pelo regime normal de tributação em IVA relativamente a todas as operações.

2.2.2. Enquadramento em Sede do IVA

2.2.2.1. Histórico

Em resultado dos elementos constantes da Declaração de Alteração de Atividade, apresentada em 30/04/2002, o sujeito passivo ficou enquadrado no regime de isenção, consagrado no art.º 9º do CIVA.

Porém, em 01/10/2012, o sujeito passivo ficou enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, em consequência da entrega da declaração de alterações ao início de atividade, prevista no art.º 32º do mesmo Código, na qual optou pelo regime normal de tributação, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 12º do

CIVA.

Decorrente deste último enquadramento, e desde então, o sujeito passivo sujeitou a IVA a totalidade das operações realizadas no âmbito da atividade desenvolvida (medicina dentária) e deduziu a totalidade do imposto suportado na aquisição de bens e serviços.

2.2.2.2. Correto Enquadramento em Sede do IVA

Face à atividade que o sujeito passivo desenvolve efetivamente – medicina dentária e odontologia – e cónforme decorre do exposto no ponto 1., deste capítulo do relatório, o sujeito passivo não podia ser considerado isento de imposto por enquadramento no n.º 2 do art.º 9º do CIVA, mas somente por invocação do disposto no n.º 1 do mesmo articulado.

Assim, ao estar enquadrado no n.º 1 do art.º 9º do CIVA, o sujeito passivo não poderia renunciar à isenção, por inexistência de norma legal que o permitisse fazer, por quanto a renúncia à isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 12º do CIVA só se aplica à isenção do n.º 2 do art.º 9º do CIVA.

2.3. Consequências Fiscais

O sujeito passivo não podendo ter efetuado a renúncia à isenção deveria ter continuado enquadrado no regime de isenção previsto no art.º 9º do CIVA.

Na ausência de outras operações, além das realizadas no âmbito da atividade da medicina dentária (operações isentas nos termos do n.º 1 do art.º 9º do CIVA), com referência aos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016, tal implica a não-aceitação da totalidade do IVA deduzido, conforme o previsto no n.º 1 do art.º 20º do CIVA.

No quadro seguinte transcrevem-se os valores inscritos nas declarações periódicas (DP) do IVA entregues pelo sujeito passivo, designadamente os valores constantes dos campos do IVA dedutível (valores em euros):

Período	Imobilizado Campo 20 (1)	Exist. Tx. Red. Campo 21 (2)	Exist. Tx. Normal Campo 22 (3)	Outros Bens e Serviços Campo 24 (4)	Total deduzido (5)=(1)+(2)+(3)+(4)
201303T	193,20 €	344,77 €	1.875,85 €	8.695,50 €	11.109,32 €
201306T	- €	637,34 €	1.819,42 €	12.702,19 €	15.158,95 €
201309T	179,02 €	784,31 €	1.365,17 €	11.806,28 €	14.134,78 €
201312T	- €	193,37 €	1.891,03 €	23.246,34 €	25.330,74 €
Total 2013	372,22 €	1.959,79 €	6.951,47 €	66.460,31 €	66.733,79 €
201403T	- €	530,02 €	1.170,69 €	7.401,51 €	9.102,22 €

201408T	- €	818,03 €	2.648,08 €	8.750,46 €	12.214,55 €
201409T	- €	503,93 €	2.462,98 €	6.059,11 €	9.026,02 €
201412T	- €	447,81 €	1.938,19 €	6.722,79 €	9.108,79 €
Total 2014	- €	2.289,79 €	8.217,92 €	28.933,87 €	39.451,58 €
201503T	- €	508,45 €	1.953,56 €	3.132,17 €	5.594,18 €
201506T	- €	340,08 €	1.941,27 €	3.939,98 €	6.221,33 €
201509T	- €	205,92 €	1.573,92 €	5.210,91 €	6.990,75 €
201512T	- €	314,92 €	959,44 €	8.041,83 €	9.316,19 €
Total 2015	- €	1.369,37 €	6.428,19 €	20.324,89 €	28.122,45 €
201603T	- €	121,56 €	1.403,75 €	5.311,67 €	6.836,98 €
201606T	- €	822,42 €	1.399,07 €	5.783,50 €	8.004,99 €
201609T	- €	208,41 €	485,34 €	5.283,02 €	5.976,77 €
201612T	- €	172,58 €	94,96 €	8.334,97 €	8.602,51 €
Total 2016	- €	1.324,97 €	3.383,12 €	24.713,16 €	29.421,25 €

Note-se que não releva para a determinação do montante deduzido indevidamente o IVA que foi regularizado a favor do sujeito passivo (campo 40 das DP do IVA), dado que respeita essencialmente a correções ao imposto anteriormente liquidado. Do mesmo modo, nas operações passivas, para determinação do valor de IVA que globalmente se mostra em falta, devem ser corrigidos os montantes das regularizações de IVA a favor do Estado (campo 41 da DP), quando as aquisições de bens ou serviços que lhes deram origem foram contabilizadas e o respetivo IVA deduzido.

Consequentemente, os valores de IVA indevidamente deduzido, de acordo com as declarações periódicas (DP) de IVA entregues pelo sujeito passivo, nos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016, ascendem a 64.970,95€, 37.547,13€, 25.985,26€ e a 28.665,02€, respetivamente, repartidos pelos diferentes períodos de imposto, conforme quadro seguinte (valores em euros):

Período	Total deduzido (5)	Reg. a favor A.T. Campo 41 (6)	IVA. Indev. Deduzido (7)=(5)-(6)
201303T	11.109,32 €	404,47 €	10.704,85 €
201306T	15.158,95 €	174,38 €	14.984,57 €
201309T	14.134,78 €	149,67 €	13.985,11 €
201312T	25.330,74 €	34,32 €	25.296,42 €
Total 2013	66.733,79 €	762,84 €	64.970,95 €
201403T	9.102,22 €	1,89 €	9.100,33 €
201406T	12.214,55 €	243,56 €	11.970,99 €
201409T	9.026,02 €	139,43 €	8.886,59 €
201412T	9.108,79 €	1.519,57 €	7.589,22 €
Total 2014	39.451,68 €	1.904,45 €	37.547,13 €
201503T	5.594,18 €	- €	5.594,18 €
201506T	6.221,33 €	64,86 €	6.156,47 €
201509T	6.990,75 €	10,81 €	6.979,94 €
201512T	9.316,19 €	2.061,52 €	7.254,67 €
Total 2015	28.122,45 €	2.137,19 €	25.985,26 €
201603T	6.836,98 €	259,55 €	6.577,43 €
201606T	8.004,99 €	123,67 €	7.881,32 €
201609T	5.976,77 €	255,27 €	5.721,50 €
201612T	8.602,51 €	117,74 €	8.484,77 €
Total 2016	29.421,25 €	756,23 €	28.665,02 €

Importa salientar que os montantes constantes dos quadros anteriores relativos a IVA deduzido e a regularizações a favor do Estado correspondem aos inscritos nas declarações periódicas do IVA entregues pelo sujeito passivo com referência àqueles períodos.

2.4 – Pedido de reembolso de IVA efetuado pelo sujeito passivo

Em face das correções propostas no ponto anterior, será proposto o indeferimento total do pedido de reembolso de IVA no montante de 8.691,57€ efetuado pelo sujeito passivo na sua declaração do período 201612T.

3 – Imposto não liquidado referente a transmissão de bens do ativo

O sujeito passivo celebrou em 25/11/2016 um contrato de “transmissão de estabelecimento (trespasse)” com o sujeito passivo B..., NIF: ... no qual declara que procede a transmissão do estabelecimento (excluindo o direito de arrendamento), pelo montante global de 200.000,00€.

Tal transmissão enquadra-se no conceito de transmissão de bens do art. 3º do CIVA, sendo que o disposto no n.º 4 do mesmo artigo não é aplicável a esta transmissão devido ao facto de o adquirente não ser sujeito passivo de imposto, nem na data de transmissão nem até a presente data.

Assim, estando tal operação sujeita a imposto e dele não isenta, a mesma deveria ser sujeita à taxa normal, encontrando-se por isso em falta imposto no montante de 46.000,00€ (=200.000,00€ x 23%).

12-Na sequência da referida inspeção, foram notificadas à Requerente, em representação da “B..., Lda.”, as seguintes liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, no montante global de €167.453,79:

	Ti po	Nº de liquidação/ demonstraç ão de acerto de contas	Perío do	Valor a pagar	Data acerto de contas	Data limite de pagame nto
2013	IV A	2018.../ 2018...	20130 3T	8.726,7 0€	04-06- 2018	12-07- 2018
	JC	2018.../ 2018...	20130 3T	1.746,2 9€	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV A	2018.../ 2018...	20130 6T	16.962, 71€	04-06- 2018	12-07- 2018
	JC	2018.../ 2018...	20130 6T	3.200,9 3€	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV A	2018.../ 2018...	20130 9T	13.985, 11€	04-06- 2018	12-07- 2018
	JC	2018.../ 2018...	20130 9T	1.736,0 0€	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV A	2018.../ 2018...	20131 2T	15.037, 27€	04-06- 2018	12-07- 2018
	JC	2018.../ 2018...	20131 2T	2.550,9 8€	04-06- 2018	12-07- 2018
201	IV A	2018.../ 2018...	20140 3T	9.613,8 4€	04-06- 2018	12-07- 2018
	JC	2018.../ 2018...	20140 3T	1.538,2 1€	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV A	2018.../ 2018...	20140 6T	21.716, 63€	04-06- 2018	12-07- 2018
	JC	2018.../ 2018...	20140 6T	1.526,7 4€	04-06- 2018	12-07- 2018

4	IV	2018.../ 2018...	20140 9T	8.566,0 8€	04-06- 2018	12-07- 2018
	A					
	JC	2018.../ 2018...	20140 9T	1.196,9 0€	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV	2018.../ 2018...	20141 2T	7.909,7 3€	04-06- 2018	12-07- 2018
2015	JC	2018.../ 2018...	20141 2T	1.026,3 1€	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV	2018.../ 2018...	20150 3T	5.594,1 8€	04-06- 2018	12-07- 2018
	A					
	JC	2018.../ 2018...	20150 3T	671,91 €	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV	2018.../ 2018...	20150 6T	6.156,4 7€	04-06- 2018	12-07- 2018
	A					
	JC	2018.../ 2018000043 89957	20150 6T	676,03 €	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV	2018.../ 2018...	20150 9T	6.979,9 5€	04-06- 2018	12-07- 2018
2015	A					
	JC	2018.../ 2018...	20150 9T	696,84 €	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV	2018.../ 2018...	20151 2T	7.220,2 7€	04-06- 2018	12-07- 2018
	A					
	JC	2018.../ 2018...	20151 2T	648,83 €	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV	2018.../ 2018...	20160 3T	5.269,9 7€	04-06- 2018	12-07- 2018
	A					
	JC	2018.../ 2018...	20160 3T	421,02 €	04-06- 2018	12-07- 2018
	IV	2018.../ 2018...	20160	6.345,7	04-06-	12-07-
	A					

201 6	A	2018...	6T	3€	2018	2018
	JC	2018.../	20160	442,98	04-06-	12-07-
		2018...	6T	€	2018	2018
	IV	2018.../	20160	5.405,0	04-06-	12-07-
	A	2018...	9T	3€	2018	2018
	JC	2018.../	20160	323,41	04-06-	12-07-
		2018...	9T	€	2018	2018
	IV	2018.../	20161	2.987,1	04-06-	12-07-
A	2018...	2T	2€	2018	2018	
JC	2018.../	20161	573,62	04-06-	12-07-	
	2018...	2T	€	2018	2018	

A.2. Factos dados como não provados

- 1- Que a Requerente haja pago as liquidações objecto da presente acção arbitral.
- 2- Que a Requerente haja prestado garantia para suspensão de processo executivo relativo às liquidações objecto da presente acção arbitral.

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

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

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

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Os factos dados como não provados devem-se à inexistência de prova a seu respeito.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

No âmbito da presente acção arbitral cumpre a este Tribunal verificar a legalidade das liquidações de IVA impugnadas, acima identificadas.

A questão a decidir foi já suscitada e apreciada nos processos n.º 168/2015-T, n.º 782/2015-T, n.º 681/2016, n.º 682/2016 e n.º 169/2017 tendo os tribunais arbitrais julgado matéria em tudo idêntica à dos presentes autos, cujas conclusões seguimos de perto por com elas concordarmos.

Em primeiro lugar, torna-se necessário concluir sobre a legalidade da decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre o enquadramento da actividade da Requerente, em sede de IVA, e, desse modo, decidir se a mesma é susceptível de ficar abrangida pelo disposto no n.º 1 ou n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA e, conseqüentemente, se é susceptível de renúncia à isenção do imposto.

Interessa, para tal, atentar nos artigos 9.º e 12.º do CIVA:

Artigo 9.º

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Isenções nas operações internas

Estão isentas do imposto:

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

2) As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares;

(...)

Artigo 12.º

Renúncia à isenção

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

(...)

b) Os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efectuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas;

(...)

2 - O direito de opção é exercido mediante a entrega, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, da declaração de início ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação.

3 - Tendo exercido o direito de opção nos termos dos números anteriores, o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período de, pelo menos, cinco anos, devendo, findo tal prazo, no caso de desejar voltar ao regime de isenção:

a) Apresentar, durante o mês de Janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo do regime de opção, a declaração a que se refere o artigo 32.º, a qual produz efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da sua apresentação;

b) Sujeitar a tributação as existências remanescentes e proceder, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º, à regularização da dedução quanto a bens do activo imobilizado.

O artigo 9.º do Código do IVA transpõe para a ordem jurídica nacional o artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28-11-2006 onde se lê que:

1. Os Estados–Membros isentam as seguintes operações:

(...)

b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;

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

Assim, a alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA permite apenas a renúncia à isenção das entidades isentas enquadradas no n.º 2 do artigo 9.º desse mesmo código.

Concretizando, e tal como é referido no Processo 681/2016-T, “*a renúncia à isenção de IVA só é possível caso a actividade desenvolvida pela Requerente seja a de «prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares» e desde que a Requerente se enquadre no conceito de “estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efectuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas.”*”

Sustenta a Autoridade Tributária e Aduaneira, alicerçada no caso Kügler (acórdão do TJUE de 10 de Setembro de 2002, proferido no Processo C-141/00) que “*a isenção prevista no n.º1 do artigo 9.º do CIVA, opera independentemente da natureza jurídica do prestador de serviços, nomeadamente, do facto de se tratar de uma pessoa singular ou colectiva uma vez que aquela isenção tem por base a alínea c) do nº1 do artigo 132º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro.(...)*” (Ponto 22 da Resposta da Requerida), e que destina-se a isentar as prestações de serviços de carácter médico e paramédico fornecidas fora desses locais, seja no domicílio privado do prestador, seja no domicílio do paciente, seja em qualquer outro lugar. E, por outro lado, que o n.º 2 do artigo

9.º do CIVA, que isenta as prestações de serviços de assistência efetuadas em meio hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas, transpõe para a ordem jurídica interna a alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da referida Diretiva 2006/112/CE.

Considerando que a actividade da Requerente é exercida fora do meio hospitalar, vem a Autoridade Tributária e Aduaneira defender que a isenção que se lhe aplica o é nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.

No entanto, não se retira do referido acórdão que, tal como a Autoridade Tributária e Aduaneira afirma, só os hospitais estejam abrangidos pelo alcance da alínea b) do artigo 132.º acima citado.

Em nosso entender e na senda dos anteriores Acórdãos proferidos no CAAD, o TJUE, no acórdão L.u.P. (de 8 de Junho de 2006, proferido no processo n.º C-106/05), posterior ao acórdão referido pela Requerida, esclareceu que «O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, (...) deve ser interpretado no sentido de que análises clínicas que tenham por objecto a observação e o exame dos pacientes a título preventivo, que sejam efectuadas, como as que estão em causa no processo principal, por um laboratório de direito privado externo a um estabelecimento de assistência médica sob prescrição de médicos generalistas, são susceptíveis de ser abrangidas pela isenção prevista por essa disposição enquanto cuidados médicos dispensados por outro».

Neste acórdão L.u.P., o TJUE entendeu que «uma vez que as análises clínicas são abrangidas, tendo em conta a sua finalidade terapêutica, pelo conceito de «assistência médica» previsto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, um laboratório como o que está em causa no processo principal deve ser considerado um estabelecimento da «mesma natureza» que os «estabelecimentos hospitalares» e os «centros de assistência médica e de diagnóstico» na aceção dessa disposição» (ponto 35).

Vem em reforço do exposto, o que se retira do ponto 35 do acórdão De Fruytier, de 02-07-2015, proferido no processo n.º C-334/14 do TJUE, em que se citam os acórdãos L.u.P., C-106/05, pontos 18 e 35 e CopyGene, C-262/08, ponto 60, afirmando-se «que um laboratório de direito privado que efetua análises clínicas deve ser considerado um estabelecimento «da mesma natureza» que os «estabelecimentos hospitalares» e os «centros de assistência médica e de diagnóstico» na aceção dessa disposição, uma vez que

essas análises são abrangidas, tendo em conta a sua finalidade terapêutica, pelo conceito de «assistência médica».

É assim, suficientemente clara nesta matéria a jurisprudência comunitária, no sentido de que, como se escreveu na decisão do processo arbitral 168/2015-T, que *“a isenção prevista na alínea b) do artigo 132.º abrange os serviços prestados por entidades dos tipos que presta a Requerente, independentemente de a prestação ocorrer ou não em meio hospitalar, interpretação que está em manifesta sintonia com o texto desta norma, ao fazer referência à isenção das operações estreitamente relacionadas com a hospitalização e a assistência médica asseguradas aos «centros de assistência médica e de diagnóstico».”*

Como já se referiu, o direito europeu permite aos Estados isentar, quer *“a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos”,* quer *“as prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa”*.

No Código do IVA, estão isentas *“as prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”,* e *“as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estritamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares”*.

As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas, podem ser efectuadas em qualquer lugar, incluindo o domicílio, do profissional ou do paciente, sem intermediação de estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares.

Como é referido na Decisão do CAAD no processo n.º 169/2017-T *“As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estritamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares não são efectuadas directamente pelos profissionais ao paciente, nem os profissionais as facturam a este. Os*

profissionais de saúde vendem os seus serviços ao estabelecimento, e é este quem os fornece e factura aos pacientes”.

A Requerente presta, em consultórios e clínicas – e não em outro qualquer local -, serviços de medicina dentária e odontologia, aí realizando também exames complementares de diagnóstico.

Desta forma, a Requerente detém condições subjectivas que são fundamentais à isenção da alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva. Sendo que, tal como é defendido pela Requerente, esta não é um organismo que desempenhe a sua actividade em condições sociais análogas à atividade de organismos de direito público.

Quanto ao seu enquadramento no direito nacional, a Autoridade Tributária e Aduaneira interpreta, erradamente, a referência a “dispensários e similares” na isenção prevista no n.º 2 do artigo 9.º do CIVA. Porquanto deve ser nesta referência “dispensários e similares” que são incluídos outros estabelecimentos nos quais «centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza», também de acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE.

Reportando-nos, uma vez mais, ao Acórdão proferido no processo arbitral n.º 168/2015-T:

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

Por outro lado, a referência a «similares», interpretada em consonância com a norma paralela da alínea c) do artigo 132.º da Directiva n.º 2006/112/CE, que faz referência a «centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza», permite concluir que caberão também nesse conceito entidades do tipo da Requerente, que presta serviços de saúde de análises clínicas e de diagnóstico em conexão com estabelecimentos hospitalares.

Assim, não tem suporte textual a tese defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que a isenção aplicável aos estabelecimentos do tipo da Requerente não está prevista no n.º 2 do artigo 9.º do CIVA.”.

Sendo, assim, a norma aplicável o n.º 2 do artigo 9.º do CIVA, e porque vem aqui permitir o enquadramento num regime de sujeição, não se pode afastar a possibilidade de renúncia à isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA.

Como se refere no Processo 682/2016-T, *“O facto de os serviços prestados pela Requerente o serem em regime ambulatorio, não incluindo, em nenhum caso, internamento hospitalar, é irrelevante, pois tal internamento não constitui exigência nem da lei comunitária nem da nacional – designadamente, não é factor de exclusão da previsão do n.º 2 do artigo 9º do CIVA ou de inclusão na do seu n.º 1.”.*

Deste modo, conclui-se que as liquidações efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira enfermam em vício de erro de aplicação da lei.

Não obsta a esta conclusão a argumentação da Requerida em sede arbitral (cfr. pontos 61 e ss. da sua Resposta), relativa à eventual violação do princípio da neutralidade decorrente da opção pelo regime de isenção consagrado no artigo 12.º, n.º 1, alínea b) do CIVA, na medida em que tal não integra os fundamentos de facto e de direito dos actos tributários cuja legalidade ora cumpre sindicar, dado que tais actos assentaram na não aplicabilidade daquela norma, por considerar preenchidos os pressupostos de facto do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, e não do n.º 2 do mesmo artigo.

Argumenta, por fim, a Autoridade Tributária e Aduaneira que *“a opção pela tributação das operações realizada pela Requerente só seria admissível caso as mesmas fossem enquadradas no âmbito do n.º 2 do art.º 9.º do CIVA e a mesma fosse previamente comunicada, mediante a entrega da Declaração de início de actividade ou de alterações, consoante os casos, produzindo efeitos, sempre a partir da data da sua apresentação”* (ponto 79.º da Resposta).

Relativamente à primeira premissa da alegação em causa, verifica-se, como se viu, que as operações realizadas pela Requerente são enquadráveis no âmbito do n.º 2 do art.º 9.º do CIVA.

Relativamente à segunda premissa, verifica-se, conforme resulta dos factos dados como provados, que em 01-10-2012, a *“B..., Lda.”* apresentou uma declaração de

Alterações de Actividade, nos termos da qual renunciou à isenção do IVA, nos termos do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA, tendo ficado enquadrada no regime normal de tributação de IVA, com periodicidade trimestral, passando, por conseguinte, a liquidar e a deduzir IVA.

Acresce que não se encontra provado que a Requerente tenha indicado na declaração referida no ponto 5 dos factos dados como provados, que no exercício da sua actividade iria efectuar transmissões de bens e/ou prestações de serviços que conferem o direito à dedução.

Face ao exposto, não assiste, também nesta parte, razão à AT, sendo que nenhuma similitude existe entre a situação dos presentes autos e a julgada pelo TCA-Sul no âmbito do processo 05235/11, na medida em que, para além do mais, no respectivo acórdão se faz constar que *“a impugnante assumiu comportamento inadequado, incapaz de possibilitar a afirmação, conscienciosa, de ter agido como “sujeito passivo integral”, durante todo o tempo, compreendido entre janeiro de 2000 e junho de 2006.”*

*

A Requerente formulou, cumulativamente, pedidos eventuais de juros indemnizatórios ou de indemnização por prestação indevida de garantia.

No entanto, não se provando que haja efectuado qualquer pagamento por força das liquidações ilegais, nem que haja prestado qualquer garantia para sustentar a respectiva execução, não se poderá reconhecer nenhum daqueles direitos.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência,

- a) Anular as liquidações objecto da presente acção arbitral tributária;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo, abaixo fixadas.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €167.453,79, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de Janeiro de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Magda Feliciano)



O Árbitro Vogal

(Henrique Nogueira Nunes)