

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 32/2019-T**

**Tema: IVA – Renúncia a isenção – Serviços de Saúde – Medicina dentária e odontologia.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (árbitro presidente), José Coutinho Pires e Álvaro Caneira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

### **I. Relatório**

**1. A..., S.A., NIPC...**, com sede na ..., n.º..., ..., Sala ..., ...-... ..., na qualidade de Requerente e de sociedade incorporante, na sequência de uma operação de fusão por incorporação, da sociedade B..., Ld.<sup>a</sup>, NIPC..., apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º10/2011, de 20 de Janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) – e artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro, visando a declaração de ilegalidade e anulação de atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e de juros compensatórios, relativos a diversos períodos trimestrais dos anos de 2010 a 2013, no valor global de €60 494,88.

Os Requerentes pedem também a devolução do imposto indevidamente cobrado, acrescido dos correspondentes juros indemnizatório contados nos termos legais.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT).

---

2. Como fundamento do pedido, apresentado em 16-01-2019, a Requerente, em síntese, alega que os atos tributários em causa têm como fundamento o entendimento da AT de que os serviços de saúde prestados pela B..., por não envolverem a hospitalização/internamento dos respetivos destinatários, não têm enquadramento no âmbito da norma do artigo 9.º, n.º 2, do Código do IVA mas antes no n.º 1 do mesmo artigo, estando, conseqüentemente, afastada a possibilidade de renúncia à isenção ao abrigo do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do mesmo Código.

Reagindo contra tal entendimento, a Requerente, louvando-se em numerosa jurisprudência arbitral proferida sobre a mesma matéria, sustenta que, conforme claramente resulta da letra da lei, a hospitalização/internamento não constitui requisito da isenção prevista no n.º 2 do artigo 9.º do citado Código, sendo absolutamente inequívoco que as clínicas médicas, em que se incluem as clínicas dentárias, estão isentas de IVA ao abrigo do referido preceito e, como tal, podem renunciar à isenção nos termos daquela alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do mesmo diploma.

3. Em resposta ao solicitado, a AT pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, considerando dever manter-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados e, em conformidade, decidindo-se pela absolvição da entidade requerida.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado com base no cometimento à arbitragem tributária de impugnação judicial deduzida em 30-06-2014, ao abrigo do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15/10, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

5. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os ora signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

**6.** Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

**7.** Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 27-03-2019.

**8.** Regularmente constituído o tribunal arbitral é materialmente competente, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

**9.** As partes, devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03). A legitimidade da Requerente, enquanto sociedade incorporante no âmbito de processo de fusão, advém-lhe da transmissão global dos direitos e obrigações da sociedade fundida –B...– a que respeitam os atos impugnados, por força do disposto nas normas dos artigos 97.º a 112.º do Código das Sociedades Comerciais (Doc.1).

**10.** Não ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas questões prévias ou exceções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito, encontrando-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

**11.** Atento o conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas partes, que se julga suficiente para a decisão, o Tribunal considerou ser dispensável a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

**12.** Assim, por despacho de 17-05-2019 foi, salvo oposição expressa e fundamentada de qualquer uma das Partes, dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas em prazo sucessivo de 20 dias,

sendo fixado o dia 10-09-2019 como data limite previsível para a prolação e notificação da decisão arbitral.

**13.** A decisão mereceu concordância das Partes. Apenas a Requerente apresentou alegações escritas, reafirmando, no essencial, a posição já anteriormente expressa no pedido de pronúncia arbitral.

## **II. Matéria de facto**

**14.** Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, destacam-se os seguintes elementos factuais, que, com base na prova documental junta aos autos, se consideram provados:

**14.1** A Requerente, na sequência de uma operação de fusão registada a 22 de Dezembro de 2016, incorporou na sua esfera a sociedade B..., Ld<sup>a</sup>, titular do NIPC ... (Doc. 1).

**14.2.** Por força da referida fusão, e conseqüente transmissão global do património da sociedade incorporada para a esfera da Requerente, sucedeu esta nos direitos e obrigações daquela.

**14.3.** A B... é uma sociedade comercial por quotas que, até à data da sua incorporação na esfera da Requerente, se dedicava às atividades de medicina dentária e de atividades conexas desde o início da sua atividade.

**14.4.** A B... sempre teve como atividade o exercício da medicina, em particular da medicina dentária e odontologia, desenvolvida por médicos dentistas, por odontologistas e dentista pediátricos, efetuada em consultórios, clínicas e similares, sem internamento.

**14.5.** Em 14 de Junho de 2010 apresentou no Serviço de Finanças do ... .., declaração de início de atividade, em que declara ter esta sido iniciada em 1 do mesmo mês, ficando, para efeitos de IVA, enquadrada no regime normal trimestral.

**14.6.** Da referida declaração consta, ainda, quanto ao tipo de operações, que apenas realiza operações que conferem direito a dedução (Doc.8).

**14.7.** Na sequência da declaração de início de atividade e do seu enquadramento no regime geral do IVA, a B... apresentou as respetivas declarações periódicas, evidenciando a liquidação do imposto relativo aos serviços prestados e a consequente dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços para a realização das operações ativas (Docs.6 e 7).

**14.8.** Em 16 de Agosto de 2013, a B... solicitou, relativamente ao período de 2013 06, um pedido de reembolso de IVA no valor de € 8 630,57.

**14.9.** Na sequência do referido pedido os Serviços Tributários desencadearam procedimentos de inspeção tributária relativos aos anos de 2010 a 2013.

**14.10.** No decurso dos referidos procedimentos de inspeção tributária, foi a B... notificada dos respetivos projetos de relatórios de Inspeção, através dos ofícios n.ºs .../..., de 7-11-de 2013 e .../..., de 27-11-2013 (Docs. 9 e 10)

**14.11.** Numa primeira abordagem, conforme se extrai dos aludidos projetos de relatório, é expresso o entendimento da AT no sentido de que os serviços médicos e conexos prestados por clínicas estão isentos de IVA, nos termos do n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA e, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, podem ser objeto de renúncia à isenção. No entanto, por não ter a B... exercido o direito à renúncia à isenção, não poderia deduzir o imposto por ela suportado na aquisição de bens e serviços destinados à realização de operações isentas.

**14.12.** Notificados ao sujeito passivo os referidos projetos de relatórios, foi por este exercido o direito de audição na sequência do qual veio a AT a emitir relatórios finais (Docs. 6 e 7), dando sem efeito os anteriores projetos.

**14.13.** De acordo com estes relatórios finais, é recusada à B... a dedução do IVA por ela suportado na aquisição de bens e serviços necessários à realização da sua atividade, com o fundamento de que esta atividade estaria isenta de IVA ao abrigo do artigo 9.º, n.º 1, do Código do IVA e não ao abrigo do n.º 2 do mesmo diploma, sendo aquela isenção insuscetível de renúncia com a consequente opção pelo regime geral de tributação.

**14.14.** Este entendimento vem fundamentado, de forma idêntica, em ambos os relatórios, nos seguintes termos:

**II.2. Enquadramento legislativo**

Nos termos do n.º 1 do art.º 8.º do Código do IVA estão isentas de imposto *"As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas"*.

A isenção prevista no referido n.º 1 do art. 9.º do Código do IVA opera independentemente da natureza jurídica do prestador de serviços e, nomeadamente, do facto de se tratar de uma pessoa singular ou coletiva.

A referida disposição interna tem por base a alínea c) do n.º 1 do art.º 132.º 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).

Nos termos do n.º 2 do art.º 9.º do Código do IVA, estão isentas "As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares".

O n.º 2 do art.º 9.º do Código do IVA transpõe para a ordem jurídica interna a alínea b) do n.º 1 do art.º 132.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro, prevendo que estão isentas de imposto as seguintes atividades: "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".

Esta isenção abrange, assim, as prestações de serviços médicos e sanitários (actos 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)

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 efectivamente efetuem operações que revistam a natureza de serviços de saúde

O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, no Acórdão de 10 de Setembro de 2002, proferido no Processo C-141/00, referente ao caso *Kügler* (n.º 36), evidenciou que as alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 132.º da Directiva do IVA, embora visem regular as isenções que são aplicáveis aos serviços de assistência médica, têm âmbitos distintos. Assim, enquanto a alínea b) – que corresponde ao n.º 2 do art.º 9.º do Código do IVA – isenta as prestações de serviços de assistência efetuadas no meio hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas, a alínea c) – que corresponde ao n.º 1 do art.º 9.º do Código do IVA – 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

### II.3. Situação concreta do sujeito passivo

O sujeito passivo iniciou a actividade de "Atividades de medicina" em 01-06-2010.

Através de ação externa, confirmou-se que a atividade exercida pelo sujeito passivo consiste na prestação de serviços de saúde na área da Medicina dentária. Em caso algum os serviços prestados envolvem a hospitalização ou o internamento dos pacientes, pelo que, de acordo com o referido no ponto anterior, não poderão ser considerados isentos por enquadramento no n.º 2 do art.º 9.º do Código do IVA, mas sim no n.º 1 do mesmo articulado

Desta forma, ao estar enquadrado no n.º 1 do art.º 9.º do Código do IVA, o sujeito passivo não poderia renunciar à isenção, por inexistência de norma legal que o permitisse fazer

#### II.4. Consequências Fiscais

II.4.1. Não podendo o sujeito passivo efectuar a renúncia à isenção, deveria ter sido enquadrado no regime de isenção previsto no art.º 9.º do Código do IVA, o que implica a não aceitação da totalidade do IVA deduzido a partir de 01-06-2010, conforme o previsto no n.º 1 do art.º 20.º do Código do IVA.

De acordo com o n.º 1 do art. 20º do Código do IVA, "só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a) *Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas*".

II.4.2. O imposto que foi liquidado aos clientes, apesar de o ter sido indevidamente, tem que ser entregue nos Cofres do Estado, atendendo ao que dispõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 2º do Código do IVA.

II.4.3. No quadro seguinte, discrimina-se o imposto que foi considerado nas declarações de 2010, 2011 e 2012 e que não é dedutível.

Período de imposto	IVA liquidado	IVA indevidamente deduzido
201006T	1.585,74	614,04
201009T	11.369,14	3.467,28
201012T	6.249,58	7.144,22
<b>Total 2010</b>		<b>11.225,54</b>
201103T	10.095,87	7.852,46
201106T	8.182,07	10.327,56
201109T	5.924,48	3.626,99
201112T	4.755,65	12.492,15
<b>Total 2011</b>		<b>34.299,16</b>
201203T	3.965,34	2.564,35
201206T	3.762,66	5.063,95
201209T	2.111,53	5.106,89
201212T	5.548,87	2.544,74
<b>Total 2012</b>		<b>15.279,93</b>
<b>Total geral</b>		<b>60.804,63</b>

B... Lda  
NIF ...

## II.5. Conclusões e propostas

Face ao que atrás ficou exposto, encontrando-se o sujeito passivo enquadrado no regime normal quando deveria estar no regime de isenção do art. 9º do CIVA, operações isentas sem direito à dedução, conclui-se pela não dedutibilidade do imposto suportado pelo que vai ser proposta a liquidação adicional do IVA, nos termos do art. 87º do Código do IVA, nos períodos e valores seguintes: 201006T – € 614,04; 201009T – € 3.467,28; 201012T – € 7.144,22; 201103T – € 7.852,46; 201106T – € 10.327,56; 201109T – € 3.626,99; 201112T – € 12.492,15; 201203T – € 2.564,35; 201206T – € 5.063,95; 201209T – € 5.106,89; 201212T – € 2.544,74

**14.15.** Na sequência da ação inspetiva foram indeferidos os pedidos de reembolso do IVA, efetuada a correção do imposto deduzido pela B... nos períodos de 2010 a 2013 e determinado o enquadramento oficioso da mesma no regime de isenção previsto no artigo 9.º, n.º 1, do Código do IVA reportado à data de início de atividade.

**14.16.** As referidas conclusões foram oportunamente notificadas ao sujeito passivo através do Ofício n.º .../..., de 17-01-2014, dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do ..., sendo, posteriormente, efetuadas as correspondentes liquidações adicionais de imposto e juros compensatórios, referentes aos períodos trimestrais de imposto de 2010 a 2013, no valor global de € 60 494,88 (Doc.2):

- Liquidações n.ºs ..., ..., ..., referentes ao ano de 2010, totalizando o montante de € 12 580,51, de imposto e juros compensatórios, cujo termo do prazo para pagamento voluntário terminou no dia 31-03-2014;

- Liquidações n.ºs..., ..., ..., 2014..., referentes ao ano de 2011, totalizando o montante de € 29 074,73, de imposto e juros compensatórios, cujo termo do prazo para pagamento voluntário terminou no dia 31-03-2014;

- Liquidações n.ºs 2014..., 2014..., 2014... e 2014... referentes ao ano de 2012, totalizando o montante de € 16 164,96, de imposto e juros compensatórios, cujo termo do prazo para pagamento voluntário terminou no dia 07-04-2014.

- Liquidações n.ºs 2014... e 2014..., referentes ao ano de 2013, totalizando o montante de € 2 674,68, de imposto e juros compensatórios, cujo termo do prazo para pagamento voluntário terminou no dia 07-04-2014;

**14.17.** A B... efetuou o pagamento voluntário do imposto e juros compensatórios apurados as liquidações acima referidas dentro dos respetivos prazos (Doc. 5).

**14.18.** Em 30-06-2014, a B..., deduziu impugnação judicial contra os atos de liquidação supra identificados (Doc.2).

**14.19.** O competente processo foi instaurado junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do ... – Unidade Orgânica ..., sob o n.º .../14...B..., onde se encontrava pendente de decisão à data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15/10, cujo artigo 11.º, n.º1, determina que *“os sujeitos passivos podem, até 31 de Dezembro de 2019, submeter aos tribunais arbitrais tributários, dentro das respetivas competências, as pretensões formuladas em processo de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais tributários e que nestes tenham dado entrada até 31 de Dezembro de 2016, com dispensa de pagamento de custas processuais.”*

**14.20.** Ao abrigo do disposto na referida norma legal, a B... apresentou, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do ..., requerimento a requerer a extinção do processo de impugnação judicial por o ir cometer ao Tribunal Arbitral, conforme consta da certidão judicial eletrónica do respetivo requerimento (Doc. 4).

**15.** Não existem factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

### **III. Cumulação de pedidos**

**16.** O presente pedido de pronúncia arbitral reporta-se a diversas liquidações de IVA, respeitantes a períodos trimestrais dos anos de 2010 a 2013. Todavia, atendendo à identidade dos factos tributários, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, o tribunal considera que nada obsta, face ao disposto nos artigos 3.º do RJAT e 104.º do CPPT, à cumulação de pedidos.

#### **IV. Matéria de direito**

**17.** No pedido de pronúncia arbitral a Requerente submete à apreciação deste tribunal a legalidade dos atos de liquidação de IVA, relativos aos períodos de 2010 a 2013, identificados na petição e documentos anexos (Doc. 2), invocando, no essencial, o facto de a sociedade incorporada B... desenvolver uma atividade enquadrada no âmbito da isenção prevista no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA e, conseqüentemente, suscetível de renúncia e opção pela tributação, nos termos gerais, conforme dispõe o artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do referido diploma.

**18.** Por seu lado, a AT, na resposta ao presente pedido de pronúncia arbitral, mantém a posição já assumida na decisão proferida sobre o relatório final de inspeção tributária, que constitui fundamentos dos atos tributários ora impugnados, no sentido de que a atividade desenvolvida pela empresa nos referidos anos se enquadra no âmbito de isenção prevista no n.º 1 daquele artigo 9.º do Código do IVA, sendo, portanto, insuscetível de renúncia. Deste facto decorre, segundo a AT, a ilegalidade das deduções efetuadas pela B..., porquanto aquela isenção, configurada como simples ou incompleta, não confere o direito à dedução, nos termos da alínea a) do n.º 1, do artigo 20.º do Código do IVA. Entende, também, que o imposto liquidado pela B... aos respetivos clientes, ainda que indevidamente, tem de ser entregue nos cofres do Estado, atendendo ao que dispõe a alínea c) do n.º 1, do artigo 2.º do Código do IVA.

**19.** No essencial, a Requerida (AT) alicerça a sua posição na jurisprudência do Tribunal de Justiça de União Europeia – Acórdão de 10-09-2002, proferido no processo C-141/00, Kugler – sustentando que *“a isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA opera*

---

*independentemente da natureza jurídica do prestador de serviços, nomeadamente do facto de se tratar de uma pessoa singular ou coletiva, uma vez que aquela isenção tem por base a alínea c) do n.º 1, do artigo 132.º da 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).” Esta isenção visa as prestações de serviços de carácter médico e paramédico, desde que fornecidas fora do meio hospitalar, isto é, seja no domicílio privado do prestador, seja no domicílio do paciente, seja em qualquer outro lugar.*

**20.** No caso de os referidos serviços serem prestados em meio hospitalar (hospitalização/internamento) ficam os mesmos enquadrados no âmbito da isenção prevista no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA, norma que transpõe para o direito interno o artigo 132.º n.º 1, alínea b), da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28/11, que prevê que os Estados-Membros isentem de IVA as seguintes operações: *“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 vigorem para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos.”*

**21.** Segundo a AT, *“esta isenção abrange as prestações de serviços médicos e sanitários (atos de saúde) que consistam a 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)”*

**22.** Sustentando o entendimento que fundamenta os atos impugnados, conclui a AT: *“32º. Acerca da conformidade desta delimitação do âmbito de aplicação dos n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º do Código do IVA com o direito comunitário, decorre do Acórdão Kugler a evidência de que as alíneas b) e c) embora visem regular as isenções que são aplicáveis aos serviços de assistência médica, têm âmbitos distintos. 33º. Na verdade, enquanto a alínea b) – que corresponde ao n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA – isenta as prestações de serviços de*

---

*assistência no meio hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas; 34.º a alínea c) – que corresponde ao n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA – 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.”*

**23.** Assim, conclui a AT, o âmbito da isenção prevista no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA invocada pela Requerente é restrito às situações em que os prestadores permitam a hospitalização/internamente, o que, conforme decorre do relatório de inspeção, e, de resto é confirmado pela Requerente, não se verifica no presente caso.

**24.** No essencial está, pois, em causa saber se a atividade de medicina dentária desenvolvida pela B... nos anos de 2010 a 2013 se enquadra no âmbito da isenção prevista no n.º 1, conforme pretende a Requerida (AT), ou no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA, conforme entendimento da Requerente, sendo que apenas neste último caso seria permitida a renúncia à isenção ao abrigo da alínea b) do n.º 1, do artigo 12º daquele Código.

**25.** Está, pois, em causa apreciar-se a legalidade da decisão da AT sobre o enquadramento da atividade da B... em sede de IVA porquanto é neste enquadramento que se fundamentam os atos tributários impugnados.

**26.** Interessa, assim, ter presente as disposições legais relativas à isenção de IVA de que beneficiam as prestações de serviços de saúde, consignadas no direito comunitário e normas que o transpõem para o direito interno.

**27.** À data da adesão da República Portuguesa às Comunidades Europeias, as isenções em causa encontravam-se previstas nas alíneas d) e c) do artigo 13.º, Parte A, da Diretiva 77/388/CEE (Sexta Diretiva IVA), nos seguintes termos:

***“Artigo 13º***

***A) Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral***

*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:*

...

*b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente conexas, 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 das actividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-membro em causa;*

**28.** A acima referida foi entretanto revogada pelo artigo 411º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28/11/2006, relativa ao sistema comum do IVA, que reformulou, numa base consolidada e com adaptações de forma, as diretivas anteriores – 1ª e 6ª. As referidas normas, sem alteração de conteúdo, ficaram a constar dos seus artigos 131º e 132º, nº 1, alíneas b) e c) da atual Diretiva IVA.

**29.** Os referidos preceitos comunitários foram transpostos para o direito interno pelos nºs 1 e 2 do artigo 9.º do Código do IVA, com a seguinte redação:

**“Artigo 9.º - Isenções nas operações internas - Estão isentas do imposto:**

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

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

30. Assinala-se que no que concerne ao âmbito da isenção prevista no n.º 2 do artigo 9.º, a República Portuguesa, no respetivo Ato de Adesão, fez uso da possibilidade de derrogação conferida pelo artigo 28.º, n.º 3, alínea b) da Sexta Diretiva, então em vigor, no sentido de continuar a isentar de IVA diversas operações das elencadas no Anexo F daquela Diretiva entre as quais se incluem as *“Operações efectuadas pelos estabelecimentos hospitalares não referidos em A), 1, b), do artigo 13.º;”*. Esta derrogação, vigente numa base transitória, mantém-se atualmente em vigor, conforme prevê o artigo 377.º da Diretiva 2006/112/CE.

31. De acordo com o n.º 3, alínea c), do artigo 28.º da Sexta Diretiva, a que atualmente corresponde o artigo 391.º da Diretiva 2006/112/CE, é conferida ao Estados Membros que tenham optado por isentar aquelas operações a possibilidade de conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação dessas operações.

32. O Estado Português fez uso da possibilidade admitida no direito comunitário através da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, cuja redação, presentemente em vigor, é a seguinte:

***“Artigo 12.º - Renúncia à isenção***

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

*...*

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

33. Da legislação acima transcrita decorre, em resumo, que as isenções de IVA de que beneficiam os serviços médicos previstas nos n.ºs 1 e 2 do respetivo Código são obrigatórias, não conferindo direito à isenção do imposto suportado para a sua realização, apenas sendo passível de opção pelo regime de tributação, por via da renúncia à isenção, as que se enquadrem

naquele n.º 2 mas estas são somente na condição de o respetivo prestador não ser pessoa coletiva de direito público.

**34.** O direito de opção, nas condições referidas, é exercido mediante a entrega à Administração Tributária da declaração de início de atividade ou de alterações, consoante o caso, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação, conforme decorre do n.º 2 do artigo 12.º do Código do IVA.

**35.** Todavia, entende a AT que a atividade desenvolvida pela B..., porque exercida fora do meio hospitalar, não se enquadra no âmbito do n.º 2 do artigo 9.º do CIVA mas antes no n.º 1 do mesmo diploma sendo, conseqüentemente, insuscetível de renúncia.

**36.** Nestes termos, não se suscitando na fundamentação das liquidações qualquer dúvida sobre o formalismo atinente à renúncia à isenção, a questão a apreciar consiste, desde logo, em averiguar-se da correção da posição assumida pela AT ao considerar que apenas a atividade exercida em meio hospitalar se enquadra no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA e que a atividade da B... não era exercida nesse meio, sendo antes desenvolvida nas suas instalações sem que os serviços prestados envolvessem a hospitalização ou internamento dos pacientes.

**37.** Esta questão foi já suscitada e apreciada em numerosas decisões arbitrais tendo-se, quanto a ela, firmado sólida doutrina no sentido de que a isenção em causa abrange as prestações de cuidados de saúde efetuadas por estabelecimentos hospitalares, e estabelecimentos da mesma natureza, independentemente de a prestação se efetuar em meio hospitalar envolvendo, ou não, o internamento dos pacientes.<sup>ii</sup>

**38.** Pronunciando-se sobre matéria em matéria em tudo idêntica à que constitui o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral pode ler-se na decisão proferida no processo arbitral 168/2015-T:

*“A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os campos de aplicação das alíneas b) e c) do artigo 132.º da Directiva n.º 2006/112/CE correspondem aos campos de aplicação dos n.ºs 2) e 1), respectivamente, do artigo 9.º do CIVA, e com esse pressuposto, na esteira de jurisprudência do TJUE sobre o campo de aplicação da norma das alíneas b) e c) do artigo 13.º A, n.º 1, da Sexta Directiva [literalmente correspondentes às alíneas b) e c) do artigo 132.º da Directiva n.º 2006/112/CE], entendeu que aquela alínea c) e, conseqüentemente, o n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, abrange prestações de serviços de saúde efectuadas por pessoas colectivas e que «a alínea b) desta disposição isenta todas as prestações efectuadas no meio hospitalar, ao passo que a alínea c) se destina a isentar as prestações médicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente, ou em qualquer outro lugar» (ponto 36 do acórdão Kügler, de 10-09-2002, proferido no processo n.º C-141/00).*

*No entanto, o TJUE, no acórdão L.u.P. ( [2] ), posterior ao acórdão Kügler esclareceu que*

*«O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva 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., 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 Directiva, 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 acepção dessa disposição» (ponto 35).*

*Em recente acórdão, o TJUE reafirmou «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» previsto na referida disposição (ponto 35 do acórdão De Fruytier, de 02-07-2015, proferido no processo n.º C-334/14, em que se citam os acórdãos L.u.P., C-106/05, pontos 18 e 35 e CopyGene, C-262/08, ponto 60).*

*Por isso, tem de se concluir que, à face da jurisprudência do TJUE, 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».*

*No que concerne ao artigo 9.º do CIVA, o texto do seu n.º 2), não fornece também suporte explícito para a tese da defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que apenas a actividade exercida em meio hospitalar nele se enquadra e, designadamente, que está fora da sua previsão a prestação de serviços de análises clínicas e de diagnóstico conexos com actividades hospitalares.”*

*Na verdade, neste n.º 2) do artigo 9.º faz-se referência, para além dos estabelecimentos hospitalares, também a «clínicas, dispensários e similares».*

*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» ( [3] ), ou «estabelecimento para dar, gratuitamente, cuidados e medicamentos aos doentes pobres que podem ser tratados no domicílio» ( [4] ).*

*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.*

**39.** No mesmo sentido, reportando-se a situação também ela idêntica à de que trata o presente processo, pronunciou-se o tribunal arbitral, em acórdão proferido no processo 355/2018:

*“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 Directiva 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»."*

**40.** Acompanhando-se a jurisprudência referida, conclui-se que a B..., incorporada pela Requerente em processo de fusão, se encontrava, em razão da atividade por si desenvolvida, abrangida pela isenção de IVA prevista no artigo 9.º, nº 2, do respetivo Código podendo, considerando a sua natureza de instituição privada, renunciar a tal isenção, optando por aplicação do regime geral de tributação às operações ativas por si realizadas.

**41.** Dos elementos factuais dados como provados extrai-se que a referida empresa tendo declarado ir realizar exclusivamente operações sujeitas e não isentas de IVA ficou enquadrada no regime geral do IVA, desde então procedendo à liquidação do IVA nas operações por si realizadas e deduzindo o imposto suportado para a respetiva realização.

**42.** Face ao exposto, conclui-se que o entendimento da AT sobre o enquadramento da B... em sede de IVA não tem suporte legal pelo que as liquidações efetuadas enfermam em vício de erro de aplicação da lei.

### **Do direito a juros indemnizatórios**

**43.** A par da anulação das liquidações, e conseqüente reembolso das importâncias indevidamente pagas, a Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito aos juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

**44.** Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, serão devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."* Para além dos meios referidos na norma que se transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

**45.** O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.

**46.** No caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, pelas razões que se apontaram anteriormente, a Requerente efetuou o pagamento de importâncias manifestamente indevidas.

**47.** Resulta, também, dos autos, que a ilegalidade dos atos de liquidação objeto do presente processo é diretamente imputável à Requerida (AT), que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal, padecendo de uma errada apreciação dos factos juridicamente relevantes e errada aplicação das normas jurídicas ao caso concreto.

**48.** Reconhece-se, assim, à Requerente o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre os montantes indevidamente cobrados, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (cfr. LGT, art.43.º, n.º 1 e CPPT, art. 61.º).

## **V. Decisão**

Nos termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
  
- b)** Determinar a anulação das liquidações oficiosas de IVA relativas aos anos de 2010 a 2013, que constituem o objeto do presente processo, com o conseqüente reembolso das importâncias indevidamente cobradas;
  
- c)** Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 24.º, n.º- 5, do RJAT, 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

**Valor do processo:** Fixa-se o valor do processo em € 60 494,88, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

**Custas:** Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 2 448,00, a cargo da Requerida (AT).

Lisboa, 4 de setembro de 2019

O Árbitro Presidente

(José Poças Falcão)

O Árbitro Vogal

(José Coutinho Pires)

O Árbitro Vogal,

(Álvaro Caneira)

---

<sup>i</sup> Acto de Adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa às Comunidades Europeias, Anexo XXXII. N.º 3, alínea b).

<sup>ii</sup> Neste sentido, CAAD, Processos 168/2015-T, 303/2015-T, 315/2015-T, 782/2015-T, 788/2015-T, 789/2015-T, 681/2016-T, 169/2017-T, 629/2017-T, 199/2018-T e 355/2018-T, disponíveis em <https://caad.org.pt>.