

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 397/2017-T

Tema: IVA - Prestação de serviços de saúde; Renúncia à isenção.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma e Dr.^a Filipa Barros (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 12-09-2017, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., portadora do número de identificação de pessoa colectiva ..., com sede no ... sito na ..., em Coimbra (doravante “Requerente”) veio, ao abrigo da al. a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade das seguintes liquidações adicionais de IVA:

- n.º..., respeitante ao período 201404;
- n.º..., respeitante ao período 201405;
- n.º ..., respeitante ao período 201406;
- n.º..., respeitante ao período 201407;
- n.º..., respeitante ao período 201408;
- n.º..., respeitante ao período 201409;
- n.º..., respeitante ao período 201410;
- n.º..., respeitante ao período 201411;

-
- n.º..., respeitante ao período 201412;
 - n.º..., respeitante ao período 201501;
 - n.º ..., respeitante ao período 201502;
 - n.º..., respeitante ao período 201503;
 - n.º..., respeitante ao período 201504;
 - n.º..., respeitante ao período 201505;
 - n.º..., respeitante ao período 201506;
 - n.º..., respeitante ao período 201507;
 - n.º..., respeitante ao período 201508;
 - n.º..., respeitante ao período 201509;
 - n.º..., respeitante ao período 201510;
 - n.º..., respeitante ao período 201511;
 - n.º..., respeitante ao período 201512;
 - n.º..., respeitante ao período 201601;
 - n.º..., respeitante ao período 201602;
 - n.º..., respeitante ao período 201603;
 - n.º ..., respeitante ao período 201604;
 - n.º..., respeitante ao período 201605;
 - n.º..., respeitante ao período 201606;
 - n.º..., respeitante ao período 201607;
 - n.º..., respeitante ao período 201610;
 - n.º..., respeitante ao período 201611.

A Requerente pretende ainda ver apreciada a legalidade das liquidações de juros compensatórios, de juros de mora e das demonstrações de acerto de contas associadas a estas liquidações.

Pede ainda a Requerente, subsidiariamente, que, caso se considere que a Requerente deve ser enquadrada no regime de isenção de IVA durante os anos de 2014 a 2016, a devolução por parte da AT à Requerente do IVA indevidamente liquidado e pago ao Estado, no valor de € 2.308.274,14.

A Requerente pede ainda a devolução do IVA que considera indevidamente pago e indemnização pela prestação de garantia bancária.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-06-2017.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 14-08-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 12-09-2017.

Em 17-10-2017, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que suscitou a excepção da incompetência material da jurisdição arbitral, e a questão da suspensão da instância nos termos do artigo 272.º do CPC, por a Requerente ter pedido em acção pendente no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra a «*anulação do acto administrativo de alteração oficiosa do enquadramento em sede de IVA da impugnante, com efeitos a 1 de Outubro de 2012*»

Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 17-11-2017, foi indeferida a pretensão da Autoridade Tributária e Aduaneira de suspensão da instância, por se entender que é manifestamente inconveniente.

Por despacho da mesma data foi dispensada reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

Em 27-11-2017, a Requerente veio pedir a ampliação do pedido «*de modo a abranger a apreciação da legalidade da liquidação adicional de IVA n.º 2017..., da liquidação de juros*

compensatórios n.º 2017... e das demonstrações de acerto de contas associadas a estas liquidações», referentes ao período 2015/07.

A Requerente apresentou alegações.

Em 15-12-2017, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou o processo administrativo e um requerimento com a designação de «alegações» em que deu «*por integralmente reproduzido o teor da Resposta, e, bem assim, do processo administrativo, uma vez que nada de novo foi trazido à contenda*» e formula um pedido de «*ser revogado o despacho de 17-11-2017 e suspensa a causa*».

Sobre o requerimento de ampliação do pedido, a Autoridade Tributária e Aduaneira nada veio dizer.

Por acórdão de 16-01-2018 foi decidido efectuar reenvio prejudicial para o TJUE.

Por despacho de 19-02-2018 foi admitida a requerida ampliação do pedido por forma a incluir a apreciação da legalidade da liquidação adicional de IVA n.º 2017..., da liquidação de juros compensatórios n.º 2017... e das demonstrações de acerto de contas associadas a estas liquidações.

Na sequência do reenvio prejudicial, o TJUE proferiu, em 05-03-2020, acórdão no seu processo C-211/180.

Após a junção do acórdão do TJUE, as partes foram notificadas para alegações.

Apenas a Requerente apresentou alegações.

Nas conclusões, a Requerente formulou as seguintes conclusões:

A. O TJUE (e também o Advogado-Geral, que esclarece de forma ainda mais detalhada este raciocínio) veio aos autos esclarecer que, optando o sujeito passivo pela renúncia à isenção, esta isenção prevista na Diretiva apenas se aplica às prestações concretamente efetuadas em “condições análogas”, e não à globalidade da atividade do prestador.

B. O TJUE esclareceu também nos autos que a Diretiva 2006/112 estabelece que a Requerente teria sempre de ser considerada um “sujeito passivo misto”, sendo isenta de IVA quanto às prestações de serviços médicos efetuadas em “condições sociais análogas” e sujeita à tributação em IVA quanto às restantes prestações de serviços médicos.

C. Ora, até à alteração introduzida pela referida Lei n.º 7-A/2016, a isenção e a renúncia à isenção, previstas no artigo 9.º, n.º 2 e no artigo 12.º, n.º 1, b), do Código do IVA, aplicavam-se indistintamente para todas as prestações de serviços médicos.

D. Ou seja, nos termos daquelas normas (na versão aplicável até 31.03.2016), o sujeito passivo que prestava serviços médicos ou estava totalmente isento ou estava totalmente sujeito a tributação em IVA, se optasse pela renúncia à isenção.

E. Significa o exposto que o artigo 9.º, n.º 2 e o artigo 12.º, n.º 1, b), do Código do IVA, na redação em vigor até 31.03.2016, não são compatíveis com a Diretiva 2006/112.

F. E apenas após a alteração introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, ao artigo 12.º, n.º 1, b), do Código do IVA, é que a relação entre isenção e renúncia à isenção, nos termos previstos no Código do IVA, passou a estar conforme ao disposto na Diretiva 2006/112.

G. Isto porque apenas com a entrada em vigor desta alteração é que as normas nacionais passaram a isentar (sem possibilidade de renúncia) apenas as prestações efetuadas em “condições sociais análogas”, possibilitando, via renúncia à isenção, a sujeição ao regime geral a tributação em sede de IVA das restantes prestações de serviços médicos, tornando o operador que optou pela renúncia num “sujeito passivo misto”, tal como resulta do Acórdão TJUE.

H. Ora, os atos aqui impugnados referentes aos períodos entre abril de 2014 e março de 2016 resultam da aplicação da isenção a todas as prestações de serviços médicos da Requerente pois, conforme decorre do Relatório de Inspeção, a AT considerou que, neste período, todas as prestações de serviços médicos da Requerente estavam isentas, quer tenham sido praticadas em “condições sociais análogas”, quer não tenham sido.

I. Para o efeito, a AT fundamentou as liquidações do período entre abril de 2014 e março de 2016 no entendimento de que toda a atividade da Requerente era praticada em “condições sociais análogas”, pois a proporção de faturação, utentes e atos médicos da Requerente indicavam que toda a sua atividade deveria estar isenta, por força do artigo 9.º, n.º 2, sem possibilidade de renúncia nos termos do artigo 12.º, n.º

l, b), do Código do IVA, precisamente como o TJUE entendeu que não poderia ser feito, à luz da Diretiva 2006/112.

J. E não se diga contra o exposto que deverá este Tribunal Arbitral proceder, ele próprio, ao cálculo das deduções que dizem respeito a prestações efetuadas em “condições sociais análogas”, para efetuar o cálculo das deduções que dizem respeito a esta parte, anulando depois os atos tributários na parte em que dizem respeito às restantes prestações, pois tal seria ilegal e inconstitucional.

K. É que pura e simplesmente não existia no ordenamento jurídico português, até à alteração introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, qualquer norma que permitisse isentar apenas as prestações de serviços médicos efetuadas em “condições sociais análogas”, aplicando a renúncia à isenção às restantes.

L. Tendo sido considerado pelo TJUE que a conjugação dos artigos 9.º, n.º 2 e 12.º, n.º 1, b), do Código do IVA, na redação em vigor até 31.03.2016, é incompatível com o Direito Europeu, estas normas, quando aplicadas conjugadamente, devem ser afastados por força do princípio do primado consagrado no art.º 8.º, n.º 4, da CRP, pelo que este Tribunal Arbitral estaria a substituir-se não só à AT mas também ao próprio legislador.

M. Teríamos assim um órgão judicial a decidir que, afinal, a renúncia à isenção que estava prevista no artigo 12.º, n.º 1, b) do Código do IVA era apenas aplicável às prestações de serviços médicos não realizadas em “condições sociais análogas”, sendo a isenção aplicável às restantes... e isto quando as normas do Código do IVA prescreviam precisamente o contrário, ou seja, antes da alteração introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, estas normas eram perentórias ao estabelecer a isenção para todas as prestações ou o regime geral de tributação (em caso de opção pela renúncia) a todas as operações.

N. Acresce referir que também não foi essa a fundamentação dos atos tributários sindicados, que consta do Relatório de Inspeção, sendo jurisprudência pacífica que a legalidade dos atos tributários deve ser aferida única e exclusivamente à luz da fundamentação vertida no Relatório de Inspeção.

O. A jurisprudência do STA e a doutrina são claras: nestes casos, em que as normas internas são incompatíveis com o Direito Europeu, não cabe ao poder judicial substituir-se ao legislador e “criar” jurisprudencialmente normas internas em substituição das existentes (terão se ser criadas “por via legislativa”, conforme esclareceu o STA no Acórdão de 03.08.2017, proferido no processo n.º 298/13).

P. Note-se que, no presente caso, o legislador nacional acabou por adequar as normas internas ao Direito Europeu... mas essa adequação só entrou em vigor a 31.03.2016, ou seja, após os factos tributários que originaram as liquidações aqui em causa do período entre abril de 2014 e março de 2016 (alteração que não se aplica retroativamente, como a própria Requerida expressamente reconhece na sua Resposta, vide artigos 200.º e 201.º).

Q. Resulta do exposto que a manutenção na ordem jurídica dos atos de liquidação referentes ao período de abril de 2014 a março de 2016 é manifestamente ilegal e inconstitucional, pois a interpretação conjugada dos artigos 9.º, n.º 2 e 12.º, n.º 1, b), do Código do IVA, na redação em vigor até 31.03.2016, no sentido de permitirem isentar todas as prestações de serviços médicos e com elas conexas, apesar do sujeito passivo ter optado pela renúncia à isenção, apenas porque o sujeito passivo realiza algumas prestações de serviços médicos (independentemente da proporção) em termos integrados no sistema nacional de saúde, viola a Diretiva 2006/112, tal como interpretada pelo TJUE no Acórdão proferido no Processo C-211/18, em resposta a questões solicitadas nestes mesmos autos, violando assim o artigo 8.º, n.º 4 da CRP.

R. Resulta também do exposto que a manutenção, ainda que meramente parcial, na ordem jurídica dos atos de liquidação referentes ao período de abril de 2014 a março de 2016 será sempre manifestamente ilegal e inconstitucional, pois a interpretação conjugada dos artigos 9.º, n.º 2 e 12.º, n.º 1, b), do Código do IVA, na redação em vigor até 31.03.2016, no sentido de permitirem apenas isentar as prestações concretamente efetuadas que decorram de acordos com o Estado no sistema nacional de saúde, apesar do sujeito passivo ter optado pela renúncia à isenção, será sempre inconstitucional por violação do princípio constitucional da fundamentação formal dos atos administrativos (art. 268º n.º 3 CRP), que foi densificado nos arts.

124º e 125º CPA e no art. 77º n.ºs 1 e 2 LGT, visto que os atos tributários aqui em causa não foram objeto dessa fundamentação.

S. Resulta também do exposto que a manutenção na ordem jurídica, ainda que meramente parcial, dos atos de liquidação referentes ao período de abril de 2014 a março de 2016, será sempre inconstitucional, pois a interpretação do artigo 12.º, n.º 1, b), do Código do IVA, com a redação conferida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, como sendo aplicável ao período compreendido entre abril de 2014 e março de 2016, é manifestamente inconstitucional, pois viola o princípio da irretroatividade da lei fiscal previsto no artigo 103º, n.º 3 da CRP.

T. Resulta também do exposto que a reforma dos atos de liquidação referentes ao período de abril de 2014 a março de 2016 será sempre manifestamente ilegal e inconstitucional, pois a interpretação conjugada dos artigos 9.º, n.º 2 e 12.º, n.º 1, b), do Código do IVA, na redação em vigor até 31.03.2016, no sentido de permitirem ao Tribunal Arbitral anular as liquidações apenas parcialmente, considerando apenas isentas as prestações concretamente efetuadas que decorram de acordos com o Estado no sistema nacional de saúde, apesar do sujeito passivo ter optado pela renúncia à isenção, é inconstitucional por violação do princípio da separação de poderes e também por violação, pelo tribunal arbitral, do núcleo essencial da função administrativa, nos termos pugnados na CRP.

U. Mas mesmo que assim não se entenda, o que apenas se admite por mero dever de patrocínio, os atos impugnados serão também ilegais uma vez que, à luz da sua fundamentação, os mesmos não podem subsistir após o Acórdão TJUE.

V. Acresce que, quanto aos preços fixados nas Convenções, esse poderia – de facto – ser um elemento que ajudaria à compreensão dos moldes como a Requerente presta, realmente, os seus serviços, em comparação com as condições em que operam os Hospitais Públicos, mas a Requerida não fundamentou as liquidações na questão dos preços, conforme decorre de uma mera leitura do Relatório de Inspeção.

W. Quanto ao último dos fatores enunciados pelo TJUE no seu Acórdão, sublinhe-se que as entidades públicas com as quais Requerente celebrou Convenções em nada se assemelham à missão ou funções do Instituto da Segurança Social I.P.,

comportando-se antes, salvo melhor opinião (e nada nos autos permite concluir em sentido distinto), em moldes similares aos das empresas privadas do ramo segurador que vendem seguros de saúde!

X. Quanto às liquidações impugnadas referentes ao período entre abril de 2016 a junho de 2016 devem, também elas, ser anuladas, pois não se verifica quanto a estas as condições referidas pelo TJUE que demonstra que a Requerente atua em “condições sociais análogas” às dos Hospitais Públicos, à luz do vertido no Relatório de Inspeção.

Y. Acresce que a alteração legislativa promovida pela Lei do Orçamento do Estado (LOE) 2016 à redação da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA não é aplicável à Requerente, pois esta mantém-se, nos termos da lei, sujeita ao regime geral de IVA durante cinco anos.

Z. Entendendo que transpôs mal a Diretiva IVA, o Estado apenas tem que “emendar a mão” e alterar a lei interna, não sendo sequer concebível que pretenda que seja este Tribunal Arbitral (ou, no limite, o próprio TJUE) a interpretar o direito interno de forma diferente ao que foi positivado, ao arrefio daquelas que são, à luz da CRP e do Código Civil, as regras da hermenêutica jurídicas e que estipulam a melhor interpretação da lei ordinária, face à CRP.

AA. O TJUE esclareceu que a Diretiva não se opõe a que o legislador nacional possa legislar no sentido do sujeito passivo ficar abrangido pela isenção, mesmo que o período estabelecido para a renúncia ainda não tenha decorrido... mas a verdade é que não foi isso que o legislador interno fez (até à data).

BB. O que este Tribunal Arbitral não deverá fazer é aplicar normas internas inexistentes mas em relação às quais o TJUE já afirmou que poderiam (ou deveriam) existir.

Termos em que deve este Tribunal Arbitral decidir pela procedência do presente pedido de pronúncia arbitral, com todas as consequências legais daí advenientes.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, linha a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Acórdãos de 16-01-2018 e de 19-02-2018

Por acórdão de 16-01-2018, decidiu-se e entendeu-se o seguinte, em suma:

- não tomar conhecimento do pedido da Autoridade Tributária e Aduaneira de que fosse revogada a decisão de não suspensão da instância;
- julgar procedente a excepção da incompetência material suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto ao pedido subsidiário de, caso se considere que a Requerente deve ser enquadrada no regime de isenção de IVA durante os anos de 2014 a 2016, se devolva à Requerente do IVA indevidamente liquidado e pago ao Estado;
- julgar improcedente a excepção de incompetência quanto ao pedido principal de anulação das liquidações;
- que o regime da isenção e renúncia previsto nos artigos 9.º, n.º 2, e 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA está definido na lei, interpretada nos termos legais, em sintonia com o direito da União Europeia e com a interpretação que dele fazia o TJUE, e, por isso, a definição deste regime nestes termos, não envolve violação dos princípios da legalidade e da tipicidade tributária, que se extraem dos artigos 103.º, n.ºs 2 e 3, e da CRP e 8.º da LGT, antes concretiza a sua aplicação;
- que a Requerente não tem razão quanto à questão da inexistência de acto de revogação do administrativo que conferiu o direito à renúncia à isenção;
- que não se está perante situação a que sejam aplicáveis os artigos 24.º a 26.º do CIVA, mas, antes, uma situação enquadrável no artigo 87.º do mesmo Código, que prevê a liquidação adicional nos casos em que nas declarações é efectuada dedução superior à devida; por isso, não ocorre o alegado vício do preceituado

no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, por falta de previsão legal para as liquidações efectuadas, no pressuposto de que sejam ilegais as deduções;

- que não se demonstrou violação do princípio da igualdade por aplicação de regime diferente do indicado na Informação n.º 1476;
- que é correcta a interpretação da Requerente no sentido de que a alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA na redacção dada pelo Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, não ser aplicável a quem já renunciou à isenção, mas ficou para esclarecer se esta interpretação é compatível com princípios do Direito da União;
- que a Requerente tem razão quanto à interpretação que faz da lei nacional no sentido da manutenção do regime de tributação em IVA pelo qual optou durante período mínimo de cinco anos, previsto como uma obrigação, mas que tem como corolário um desígnio legislativo de que seja aquela a duração mínima da situação gerada com a renúncia; mas, ficou para esclarecer se essa manutenção do regime de tributação, após a cessação das condições que permitiram renunciar à isenção, é compatível com o Direito da União;
- efectuar reenvio prejudicial para o TJUE sobre as seguintes questões, com a redacção dada no acórdão de 19-02-2018:

- 1) *O artigo 132.º, n.º 1, alínea b) da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro, relativa ao Sistema Comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“Directiva do IVA”), opõe-se a que se entenda que um estabelecimento hospitalar pertencente a uma sociedade comercial de direito privado, que celebrou convenções para a prestação de serviços de assistência médica com o Estado e pessoas colectivas de direito público, passa a actuar em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público previstos naquela norma quando se verificam as seguintes condições:*
- *mais de 54,5 % da facturação, incluindo os montantes faturados aos respetivos utentes beneficiários, é efectuada com serviços do Estado e subsistemas públicos de saúde, a preços fixados em acordos e convenções com estes celebrados;*

- mais de 69% dos utentes são beneficiários de subsistemas de saúde públicos ou usufruem de serviços prestados no âmbito de convenções celebradas com serviços do Estado;*
- mais de 71% dos actos médicos foram realizados ao abrigo das convenções celebradas com subsistemas de saúde públicos e com serviços do Estado; e*
- é grande interesse público geral da actividade desenvolvida?*

- 2) *Tendo Portugal optado, ao abrigo do artigo 377.º da Directiva do IVA, por continuar a isentar de IVA as operações efectuadas pelos estabelecimentos hospitalares não referidos no artigo 132.º, n.º 1, alínea b) desta Directiva e tendo concedido a estes sujeitos passivos, ao abrigo do artigo 391.º da Directiva, a faculdade de optarem pela tributação das referidas operações, com a obrigação de se manterem no regime de tributação por um período mínimo de cinco anos e prevendo apenas a possibilidade de voltarem ao regime de isenção se manifestarem tal intenção, este artigo 391.º e/ou os princípios da protecção de direitos adquiridos e da confiança legítima, da igualdade, da não discriminação, da neutralidade e da não distorção da concorrência em relação aos utilizadores e aos sujeitos passivos que sejam organismos de direito público, opõem-se a que a Autoridade Tributária e Aduaneira imponha o regime de isenção, antes do decurso daquele prazo, a partir do período em que entende que o sujeito passivo passou a prestar serviços em condições sociais análogas aos organismos de direito público?*
- 3) *O referido artigo 391.º da Directiva e/ou os princípios referidos opõem-se a que a uma nova lei imponha o regime de isenção aos sujeitos passivos que anteriormente optaram pelo regime de tributação, antes do decurso daquele prazo de cinco anos?*

4) *O referido artigo 391.º e/ou os referidos princípios referidos opõem-se a um regime legal à face do qual um sujeito passivo que optou pela aplicação do regime de tributação, por no momento em que formulou a opção não prestar serviços de saúde em condições sociais análogas aos organismos de direito público, pode permanecer em tal regime se passar a prestar esses serviços em condições sociais análogas aos organismos de direito público?*

Em 05-03-2020, o TJUE veio a proferir acórdão no processo n.º C-211/18, com a seguinte declaração:

- 1) *O artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que, para determinar se as prestações de serviços de assistência efetuadas por um estabelecimento hospitalar privado, que revestem caráter de interesse geral, são asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, na aceção da mesma disposição, as autoridades competentes de um Estado-Membro podem tomar em consideração o facto de essas prestações serem efetuadas no âmbito de convenções celebradas com autoridades públicas desse Estado-Membro, a preços fixados por essas convenções e cujos custos são parcialmente assumidos por instituições de segurança social do referido Estado-Membro.*
- 2) *O artigo 391.º da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o artigo 377.º da mesma diretiva e com os princípios da confiança legítima, da segurança jurídica e da neutralidade fiscal, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à isenção do imposto sobre o valor acrescentado das prestações de serviços de assistência efetuadas por um estabelecimento hospitalar privado que estejam abrangidas pelo âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva devido a uma alteração das condições de exercício das suas atividades ocorrida após ter optado pelo regime de tributação previsto pela legislação nacional do Estado-Membro em causa, a qual estabelece a obrigação de todos*

os sujeitos passivos que efetuarem tal escolha permanecerem no referido regime durante um determinado período, quando este ainda não tiver decorrido.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** A Requerente é uma sociedade por quotas de capitais privados, com fins lucrativos, cujo objecto social consiste na gestão e exploração de unidades de saúde, prestação de serviços médicos, de meios complementares de diagnóstico, radiologia, análises clínicas, enfermagem e fisioterapia (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- B)** A Requerente está enquadrada, de acordo com a Classificação Portuguesa de Actividades Económicas - CAE Rev 3, no Código de Actividade 86 100 que se caracteriza por “actividades dos estabelecimentos de saúde com internamento”;
- C)** A Requerente exerce actualmente a sua actividade económica através da exploração de cinco estabelecimentos de saúde:
 - (i) B... (em Coimbra);
 - (ii) C...— ... Pombal;
 - (iii) D...— ... Cantanhede;
 - (iv) E...—... ... (na Figueira da Foz), e
 - (v) F... —... Coimbra;
- D)** A Requerente presta, nas suas várias unidades de saúde, um conjunto vasto de cuidados de saúde;

- E)** A Requerente a celebrou diversos acordos e convenções com entidades públicas e privadas a operar no âmbito dos seguros de saúde, inclusivamente os seguintes subsistemas de saúde públicos:
- ADSE - Direcção-Geral de Protecção Social aos Trabalhadores em Funções Pública (doravante “ADSE”) (convenção datada de 21-09-2012);
 - Serviço de Assistência na Doença da GNR ADSE (doravante “SAD/GNR”) (convenção datada de 08-07-2014);
 - Serviço de Assistência na Doença da PSP (doravante “SAD/PSP”) (convenção datada de 18-11-2013);
 - Administração Regional de Saúde do Centro, no âmbito do Sistema Integrado de Gestão de Inscritos para Cirurgia (doravante “ARS-SIGIC”) (convenção datada de 24-09-2013);
 - a Assistência na Doença aos Militares das Forças Armadas, no âmbito do Instituto de Acção Social das Forças Armadas (doravante “ADM-IASFA”) (convenção com efeitos a partir de 01-06-2015) (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F)** Os preços dos serviços de saúde prestados pela Requerente ao abrigo dos acordos e convenções referidos, em ambulatório ou em internamento, encontram-se pré-definidos, sendo sempre esses os preços a pagar independentemente de a Requerente liquidar ou não IVA nos serviços médicos prestados;
- G)** Os serviços prestados pela Requerente aos utentes desses subsistemas públicos de saúde têm o mesmo preço que os praticados a esses utentes por quaisquer outros hospitais que tenham igualmente celebrado acordos ou convenções com aqueles entes públicos;
- H)** Desde 2014 a Junho de 2016, e por força do exercício das actividades afectas ao seu objecto social, a Requerente apresentou o seguinte volume de facturação líquida:

2014	2015	2016 (janeiro a junho)
€ 14.003.019,31	€ 15.396.311,10	€ 8.350.863,72

I) Durante os anos de 2014 (Abril a Dezembro) a 2016 (até Junho), a Requerente liquidou, nas prestações de serviços que realizou, IVA no montante total de € 2.678.449,72 (sendo € 2.308.274,14 alusivos a prestações de serviços médicos), assim discriminados (conforme declarações periódicas que junta ao pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 7):

Período de tributação	IVA liquidado - Campo 2	IVA liquidado - Campo 4	Total
2014.04M	70.694,56 €	6.967,09 €	77.661,65 €
2014.05M	104.328,38 €	9.309,59 €	113.637,97 €
2014.06M	118.243,63 €	7.214,63 €	125.458,26 €
2014.07M	75.573,29 €	6.946,93 €	82.520,22 €
2014.08M	57.984,86 €	6.846,77 €	64.831,63 €
2014.09M	92.984,13 €	6.893,42 €	99.877,55 €
2014.10M	87.527,77 €	7.018,80 €	94.546,57 €
2014.11M	93.370,90 €	26.822,95 €	120.193,85 €
2014.12M	74.746,78 €	21.012,55 €	95.759,33 €
Subtotal 2014	775.454,30 €	99.032,73 €	874.487,03 €
2015.01M	82.799,76 €	8.717,79 €	91.517,55 €
2015.02M	77.221,32 €	6.536,13 €	83.757,45 €
2015.03M	86.063,41 €	12.560,71 €	98.624,12 €
2015.04M	82.018,29 €	7.010,02 €	89.028,31 €
2015.05M	75.415,85 €	7.246,16 €	82.662,01 €
2015.06M	80.603,84 €	7.227,16 €	87.831,00 €
2015.07M	76.391,96 €	20.997,54 €	97.389,50 €
2015.08M	54.463,88 €	16.629,96 €	71.093,84 €
2015.09M	80.692,24 €	10.921,18 €	91.613,42 €
2015.10M	109.565,04 €	7.675,35 €	117.240,39 €
2015.11M	105.920,30 €	7.611,84 €	113.532,14 €
2015.12M	88.144,97 €	56.430,82 €	144.575,79 €
Subtotal 2015	999.300,86 €	169.564,66 €	1.168.865,52 €
2016.01M	90.192,61 €	53.028,27 €	143.220,88 €

2016.02M	90.422,78 €	8.574,01 €	98.996,79 €
2016.03M	100.783,02 €	10.027,67 €	110.810,69 €
2016.04M	88.266,80 €	8.195,69 €	96.462,49 €
2016.05M	87.121,52 €	13.012,01 €	100.133,53 €
2016.06M	76.732,25 €	8.740,54 €	85.472,79 €
Subtotal 2016	533.518,98 €	101.578,19 €	635.097,17 €
Total	2.308.274,14 €	370.175,58 €	2.678.449,72 €

- J)** A Requerente entregou a sua declaração de início de actividade no dia 06-01-2012, declarando o início em 01-01-2012, optando por ficar enquadrada em IVA no regime de tributação «*Normal Trimestral por Opção*», passando a periodicidade mensal a partir de 01-01-2014 (documentos n.ºs 7 e 8 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- K)** Em resultado dessa opção, desde o início da sua actividade, a Requerente liquidou IVA sobre:
- (i) Os serviços médicos por si prestados, à taxa reduzida de imposto, conforme verba 2.7, da Lista I anexa ao Código do IVA;
 - (ii) Os demais serviços por si realizados (prestações de serviços de cedência de espaço e gestão de parque de estacionamento), à taxa normal de 23%;
- L)** A Requerente deduziu o IVA suportado na aquisição de bens e serviços necessários à prossecução da sua actividade;
- M)** A Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu a uma acção inspectiva externa à Requerente ao abrigo das ordens de serviço n.ºs OI2016..., OI2016... e OI2016...), de âmbito parcial – IVA – para os períodos de 2014.04M a 2016.06M;
- N)** Nessa acção inspectiva foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

III. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à matéria tributável

Imposto sobre o valor acrescentado

III.1 IVA indevidamente deduzido - artigo 9.º n.º 2 do Código do IVA

III.1.1 Enquadramento, em sede de IVA, da atividade desenvolvida

Como referido no ponto II.4 do presente relatório, a atividade desenvolvida pela A..., SA consiste na gestão e exploração de unidades de saúde; prestação de serviços de saúde, médicos, de meios complementares de diagnóstico, radiologia, análises clínicas, enfermagem e fisioterapia, estando enquadrada no CAE 86100 - Atividades dos estabelecimentos de saúde com internamento.

No âmbito da sua atividade, a empresa celebrou ainda, com diversas entidades que operam no setor da saúde, contratos de "cedência de espaço e de prestação de serviços" na F... que explora. Por outro lado, a F... dispõe ainda de um parque de estacionamento subterrâneo, que também se encontra a ser explorado pela A..., SA. Desde o início declarado da atividade, em 2012-01-01, que a sociedade se encontra no regime normal de IVA.

Nos termos do n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA estão isentas de imposto "as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares". Trata-se de uma isenção simples ou incompleta, uma vez que o operador económico não está obrigado a liquidar imposto nas transmissões de bens e nas prestações de serviços que efetua, não podendo, no entanto, deduzir o imposto que suporta na aquisição de bens e serviços.

Em simultâneo, e de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, o legislador nacional previu a possibilidade de renúncia à isenção, optando pela aplicação de imposto às suas operações "os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensados e similares, não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efetuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas".

Recentemente esta norma foi objeto de alteração. Na verdade, com a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Orçamento de Estado para 2016), com entrada em vigor em 31 de março de 2016, a alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA passou a ter a seguinte redação:

“Podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações 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 decorrem de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respetiva lei de bases”.

Assim, a atividade principal desenvolvida pela A..., SA (prestação de serviços médicos) enquadra-se na isenção prevista no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA, sendo concedida aos estabelecimentos hospitalares privados, que não se encontrem integrados no sistema nacional de saúde, a opção de renúncia a isenção de imposto. Neste sentido, as entidades hospitalares privadas que estejam integradas no sistema nacional de saúde não podem renunciar à isenção de IVA, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA. A partir de 31 de março de 2016, a impossibilidade de renúncia à isenção de imposto apenas se verifica nas prestações de serviços médicos que decorrem de acordos com o Estado no âmbito do sistema de saúde.

Isto mesmo consta do ofício Circulado n.º 30180, de 2016-03-31, da Área de Gestão Tributária – IVA que estabelece: "afastando as pessoas coletivas de direito público, a nova redação permite que as entidades privadas que reúnam os requisitos da alínea 2) do n.º 9 renunciem a esta isenção, efetuem, ou não, operações resultantes de acordos ou convénios com o Estado, restringindo, no entanto, os efeitos da renúncia às operações que não resultem de tais acordos.

Em suma, a nova redação da norma não permite a renúncia à isenção relativamente às prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas que resultem de acordos ou convénios com o Estado no âmbito do sistema nacional de saúde.

Dado que o legislador não atribuiu à nova redação da norma um carácter interpretativo, os sujeitos passivos referidos na alínea 2) do n.º 9 que realizem, em simultâneo, prestações de serviços médicos e sanitários e operações com ela estreitamente conexas que decorrem de acordos com o Estado, nas condições previstas na lei, e operações que não decorram de tais acordos, apenas podem

renunciar à isenção, relativamente às que não decorram de acordos com o sistema nacional de saúde, a partir da entrada em vigor da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março”.

Por outro lado, a prestação de serviços de cedência de espaço na F... efetuada pela A..., SA é uma atividade sujeita e não isenta de imposto.

A cedência de exploração é considerada uma prestação de serviços, nos termos do artigo 4.º do Código do IVA, encontrando-se excluída da isenção a que se refere a alínea c) do n.º 29 do artigo 9.º do mesmo diploma, que considera que não estão abrangidas pela isenção "a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial”.

Trata-se, então, de uma prestação de serviços sujeita e não isenta de IVA.

Na verdade na informação n.º 1294, de 10 de abril de 2003, a DSIVA considerou que a cedência a médicos de espaços situados num estabelecimento hospitalar era uma operação sujeita a tributação, uma vez que "o(s) espaços cedidos aos médicos encontram-se devidamente equipados para o exercício desta atividade”. Neste âmbito, foi ainda entendimento desta Direção de Serviços, na informação n.º 2626, de 15 de dezembro de 1995, que quando uma atividade médica seja exercida em consultórios devidamente equipados, cedidos por outros sujeitos passivos com atividades conexas, que tal estaria subjacente um contrato de cessão de exploração, excluído da isenção.

No mesmo sentido, a exploração do parque de estacionamento subterrâneo por parte da entidade e também uma atividade sujeita e não isenta de imposto. Em ambas as situações, e conforme a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA, estas prestações de serviços são tributadas à taxa normal, ou seja, 23% no período em análise.

Verificou-se, então, que a A..., SA procedeu à liquidação de imposto, à taxa reduzida de 6%, nas operações ativas que realizou referentes à prestação de cuidados médicos.

Em relação à prestação de serviços de cedência de espaço e exploração do parque de estacionamento, liquidou imposto à taxa normal de 23%. Por sua vez, procedeu à dedução da totalidade do imposto suportado na aquisição de bens e serviços para a realização destas operações.

III.1.2 Impossibilidade de renúncia à isenção nas prestações de serviços médicos e operações estreitamente conexas

Períodos de imposto de 2014 04 a 2016 03

A regulamentação comunitária

O imposto sobre o Valor Acrescentado tem a sua génese no direito comunitário, implicando a adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia (CEE), a adoção do sistema comum do IVA, regulado por várias diretivas do Conselho das Comunidades Europeias. Entre elas, assume especial relevo a chamada Sexta Diretiva (Diretiva 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977), que procedeu a uniformização da base tributável do imposto a aplicar em todos os Estados Membros da CEE.

Posteriormente, a Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (doravante designada de Diretiva IVA), veio reformular e substituir a Sexta Diretiva.

Neste sentido, a interpretação das normas nacionais deve ser efetuada em consonância com o sistema comum do IVA constante da Diretiva IVA e com o ordenamento jurídico nacional.

De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros isentam as prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas.

Por sua vez, nos termos da alínea b) da norma citada, encontram-se isentas “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 as que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos”.

Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), o critério a tomar em consideração para delimitar o âmbito de aplicação destas duas isenções de imposto está menos ligado à natureza da prestação, do que ao local da sua realização. Com efeito, “o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva isenta prestações que compreendem um conjunto de serviços de assistência médica em estabelecimentos que têm finalidades sociais, como a proteção da saúde humana, ao passo que o mesmo número, alínea c), visa a isenção de prestações efetuadas fora de organismos hospitalares, seja no domicílio privado do prestador, no domicílio do paciente ou em qualquer outro local” - acórdão L.u.P, processo C-106/05, de 2006-06-08, n.º 22 (neste sentido ver acórdão Dornier, processo C-45/01, de 2003-11-06, n.º 47).

Decorre, então, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a isenção consagrada na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA visa os estabelecimentos devidamente reconhecidos com fins sociais como a salvaguarda da saúde humana (acórdão CopyGene, processo C-262/08, de 2010-06-10, n.º 58).

Quanto ao conceito de "outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos", a alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, à semelhança do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, não especifica as condições e modalidades desse reconhecimento. Neste âmbito, no acórdão Dornier (n.ºs 66 e 67) é referido que não tem que existir um processo formal de reconhecimento destes estabelecimentos, nem este tem que estar expressamente previsto nas disposições nacionais de natureza fiscal.

A Diretiva IVA consagra, assim, um regime de isenção de imposto (simples ou incompleta) para estas prestações serviços, quando sejam realizadas por organismos de direito público e por estabelecimentos hospitalares em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos públicos.

No caso específico de Portugal, o artigo 377.º da Diretiva IVA prevê um regime de exceção. Segundo este regime, o Estado Português pode continuar a isentar, entre outras, as operações enumeradas no n.º 7 da Parte B do Anexo X, ou seja,

"operações efetuadas pelos estabelecimentos hospitalares não referidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º.

No entanto, nos termos do artigo 391.º do diploma citado, Portugal pode conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação das referidas operações.

Segundo Laires (2012, pp. 150-151) "(...) em matéria de serviços de saúde, nos termos do artigo 391.º da Diretiva do IVA, os Estados membros só podem conceder a possibilidade de renúncia à isenção às entidades não abrangidas pela alínea b) do n.º 1 do seu artigo 132.º, ou seja, só podem autorizar a opção pela tributação as entidades abrangidas pela alínea 7) da Parte B do seu Anexo X".

O âmbito da aplicação da renúncia depende, então, da natureza dos sujeitos passivos, ou seja, aplica-se estritamente àqueles que não sejam organismos de direito público ou que, não tendo essa natureza, não exerçam a sua atividade em condições sociais análogas a estes organismos.

Pode-se, então, concluir, de acordo com a Diretiva IVA relativa ao Sistema Comum deste imposto, que os estabelecimentos hospitalares públicos e os privados que desenvolvam a sua atividade em condições sociais análogas as previstas para os organismos de direito público, encontram-se isentos de imposto, sem possibilidade de renunciar a esta isenção.

Importa, então, aferir, à luz do direito comunitário, o que se entende pela expressão "condições sociais análogas" constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA.

O TJUE tem vindo a estabelecer algumas linhas de orientação, no sentido de determinar quando é que um estabelecimento privado pode ser considerado "devidamente reconhecido" como praticando condições análogas as existentes para os organismos de direito público.

Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para determinar se estabelecimentos de direito privado podem ser "reconhecidos" para efeitos da aplicação da isenção prevista do artigo 13.º, A, alínea b), da Sexta Diretiva "(...) as autoridades nacionais podem, em conformidade com o direito comunitário e sob

fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, tomar em consideração, nomeadamente, além do carácter de interesse geral das atividades do sujeito passivo em causa e o facto de os outros sujeitos passivos que têm as mesmas atividades beneficiaram já de um reconhecimento semelhante, o facto de os custos das prestações em questão serem eventualmente assumidos em grande parte por caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social” - n.º 53 do já citado acórdão L.u.P.

Neste mesmo sentido, vão os acórdãos CopyGene, n.º 65, Dornier, C-45/01, n.º T2 e Ines Zimmermann, C-17411/1, n.º 31.

Pela análise da jurisprudência do TJUE, não nos parece que isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA não possa abranger as entidades comerciais privadas que prossigam fins lucrativos, quando estas desenvolvem a sua atividade em condições sociais análogas às dos estabelecimentos públicos. Na verdade, no já citado acórdão CopyGene, consta que:

“(…) o simples facto de um sujeito passivo como a CopyGene ser um estabelecimento de direito privado não tem como consequência automática que as atividades desse sujeito passivo não possam ser abrangidas pela isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva. Com efeito, quando o legislador comunitário quis reservar a concessão das isenções previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva a determinadas entidades que não prosseguem fins lucrativos ou não tem um carácter comercial, indicou-o de maneira expressa, como resulta das alíneas l), m) e q) desta disposição (.. .)”
n.º 72.

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça já declarou, relativamente ao conceito de “organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa” à luz do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea 9), da Sexta Diretiva, “que este é, em princípio, suficientemente amplo para incluir igualmente pessoas singulares e entidades privadas que prosseguem fins lucrativos” (acórdão Ines Zimmermann, n.º 57).

Refira-se ainda, a título meramente informativo, que o Tribunal Tributário Federal Alemão também se pronunciou sobre esta matéria, tendo entendido que a isenção

de imposto, consagrada na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, também se aplica aos estabelecimentos hospitalares privados com fins lucrativos, se os seus serviços forem prestados em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público. Neste contexto, este Tribunal decidiu que, no caso de 30% dos utentes destas entidades privadas serem beneficiários do seguro nacional de saúde alemão, estas encontravam-se abrangidas pela isenção estabelecida na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA.

Também no já citado acórdão L.u.P. a propósito da norma alemã que fazia depender a isenção, nas clínicas privadas (com fins lucrativos) especializadas em exames de despistagem, de diagnóstico ou de exames médicos, da condição das prestações serem fornecidas sob controlo médico, e de pelo menos 40% dessas prestações terem sido prestadas, no ano anterior, a utentes inscritos num organismo de segurança social e beneficiários de apoio social [§ 4, n.º 16, alínea c), da Umsatzsteuergesetz 1993 (UStG)], o Tribunal de Justiça considerou que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva não se opunha a uma regulamentação nacional que exigisse "para efeitos do reconhecimento como laboratório de direito privado para a aplicação da referida isenção, que as análises clínicas efetuadas pelos laboratórios em causa sejam, pelo menos 40% de entre elas, destinadas a inscritos num organismo de segurança social (...)" - n.º 54.

Neste mesmo sentido, e nas conclusões do Advogado Geral M. Poiares Maduro, no âmbito deste processo, este refere que quanto a condição de "(...) pelo menos 40% das prestações serem prestadas, no ano civil transacto, a beneficiários de um organismo de segurança social (...) apesar de não estar explicitamente prevista na Sexta Diretiva, pode considerar-se instrumental relativamente à condição facultativa prevista no artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), terceiro travessão, nos termos da qual, para poderem beneficiar do regime de isenção, os organismos que não sejam de direito público «devem praticar preços homologados pela Administração Pública, ou que não excedam os preços homologados». Com efeito, se uma parte dos utentes da entidade em causa forem beneficiários da segurança social, isto permitirá eventualmente assegurar que os preços praticados por essa entidade

sejam compatíveis com os preços homologados pela Administração Pública"- n.º 43.

Neste contexto, La Feria (2015, pág. 66) refere que no caso de a maioria das atividades dos estabelecimentos hospitalares privados serem subcontratadas pelo Estado, "(...) como tal limitando a sua independência económica e a medida em que exercem a prestação de serviços de assistência médica em condições de mercado, a prossecução dos fins lucrativos e em concorrência direta com outras instituições privadas, haverá certamente argumento para concluir que essas mesmas atividades são praticadas em condições análogas às que vigoram para organismos de direito público".

Por sua vez, no Acórdão Ines Zimmermann (Processo C-17411 1, de 2012-11-15), o TJUE entendeu que uma atividade que é em cerca de dois terços assumida por organismos de segurança social constitui "um elemento que pode ser tomado em consideração para determinar os organismos cujo «carácter social», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, deve ser reconhecido para efeitos desta disposição" - n.º 35.

Refira-se que este último acórdão citado aborda a questão na perspetiva do normativo alemão [§ 4, n.º 16, alínea e), da USIG 1993] que, à data dos factos, previa que estavam isentos de IVA, os organismos que prestassem cuidados ambulatoriais a doentes quando os custos dos cuidados médicos "tenham sido suportados, na totalidade ou na maior sua parte, em, pelo menos dois terços dos casos, pelas instituições legais do seguro social ou da assistência social, no ano civil anterior".

Em resumo, se um estabelecimento hospitalar privado exercer a sua atividade em condições sociais análogas às que existem para os organismos de direito público, as prestações de serviços médicos que realiza encontram-se, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, isentas de imposto, sem possibilidade de renúncia à isenção.

Assim, importa analisar, com maior detalhe, a atividade de prestação de cuidados médicos, desenvolvida pela A..., SA. Retira-se que esta análise apenas releva para

os períodos de imposto até 2016 03 (inclusive), uma vez que com a recente redação da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, a renúncia a isenção de imposto, por parte dos estabelecimentos hospitalares privados, é sempre possível, com exceção das operações realizadas resultantes de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde.

Tendo em conta os elementos relativos à faturação (e ao seu respetivo detalhe) dos anos de 2014, 2015 e 2016 (até ao mês de junho) disponibilizados pela A..., SA, conclui-se que, do total dos seus utentes, cerca de 69,09% em 2014, 70,71% em 2015 e 69,37% em 2016 (até junho) são beneficiários de subsistemas de saúde públicos ou usufruíram de serviços prestados no âmbito de convenções celebrados com o Estado, através da ARS. Nos quadros seguintes apresenta-se um resumo destes dados e em anexo n.º 1 uma listagem dos utentes, por ano, agrupados por subsistema de saúde (público, privado ou utentes sem qualquer subsistema de saúde).

Quadro 7 - Número de utentes beneficiários de subsistemas públicos saúde e Estado (ARS): 2014

Beneficiários	Número de utentes	Percentagem
ADSE	70.958	66,21%
SAD PSP	1.972	1,84%
SAD GNR	925	0,86%
ARS (SIGIC)	190	0,18%
Total Estado e subsistemas públicos saúde	74.045	69,09%
Restantes utentes	33.126	30,91%
Total utentes	107.171	100,00%

Quadro 8 - Número de utentes beneficiários de subsistemas públicos saúde e Estado (ARS): 2015

Beneficiários	Número de utentes	Percentagem
ADSE	86.885	65,98%
SAD GNR	2.926	2,22%
SAD PSP	2.538	1,93%
ADM-IASFA	449	0,34%
ARS (SIGIC)	314	0,24%
Total Estado e subsistemas públicos saúde	93.112	70,71%
Restantes utentes	38.572	29,29%
Total utentes	131.684	100,00%

Quadro 9 - Número de utentes beneficiários de subsistemas públicos saúde e Estado (ARS): 2016 (até junho)

Beneficiários	Número de utentes	Percentagem
ADSE	46.608	63,05%
SAD GNR	2.298	3,12%
SAD PSP	1.617	2,19%
ADM-IASFA	601	0,81%
ARS (SIGIC)	149	0,20%
Total Estado e subsistemas públicos saúde	51.173	69,37%
Restantes utentes	22.591	30,63%
Total utentes	73.764	100,00%

Pela análise efectuada, conclui-se que, no período em causa, mais de dois terços dos utentes da A..., SA são beneficiários de subsistemas de saúde públicos, com os quais esta entidade celebrou um acordo ou convenção, ou usufruíram de cuidados médicos prestados ao abrigo da convenção com o Estado, através da ARS.

Outro elemento, considerado relevante nesta análise, é a própria atividade desenvolvida, na área da saúde, ou seja, o número de atos médicos realizados pela A..., SA no âmbito dos acordos e convenções celebrados com o Estado e com os seus subsistemas de saúde.

Mais uma vez, tendo em conta os elementos relativos a faturação (e ao respetivo detalhe) disponibilizados pela A..., SA, no âmbito do presente procedimento de inspeção, conclui-se que os atos médicos realizados ao abrigo das convenções celebradas com o Estado, através da ARS ou de subsistemas de saúde público, representam cerca de 71,28% em 2014, 73.38% em 2015 e 74,58% em 2016 (até ao mês de junho) do total da atividade médica exercida pela empresa. Esta percentagem apurada, encontra-se em linha com a percentagem determinada no que respeita ao número de utentes e acima evidenciada.

Nos quadros seguintes apresenta-se um resumo dos cálculos efetuados e em anexo n.º 2, evidencia-se, por entidade participante (pública, privada ou utentes sem qualquer subsistema de saúde) e por ano, o número de atos médicos realizados pela A..., SA.

Quadro 10 - Atos médicos no âmbito de acordos com o Estado e subsistemas públicos: 2014

Acordos e convenções com o Estado	Atos médicos
ADSE	219.383
SAD PSP	5.783
SAD GNR	1.977
ARS (SIGIC)	36.533
Total Estado e subsistemas públicos saúde (1)	263.676
Outros beneficiários (2)	106.234
Total atos médicos (3) = (1) + (2)	369.910
Percentagem de atos médicos no âmbito de acordos e convenções com Estado (4) = (1)/(3)	71,28%

Quadro 11 - Atos médicos no âmbito de acordos com o Estado e subsistemas públicos: 2015

Acordos e convenções com o Estado	Atos médicos
ADSE	211.049
SAD PSP	7.807
SAD GNR	7.124
ARS (SIGIC)	57.991
ADM-IASFA	924
Total Estado e subsistemas públicos saúde (1)	284.895
Outros beneficiários (2)	103.358
Total atos médicos (3) = (1) + (2)	388.253
Percentagem de atos médicos no âmbito de acordos e convenções com Estado (4) = (1)/(3)	73,38%

Quadro 12 - Atos médicos no âmbito de acordos com o Estado e subsistemas públicos: 2016 (até junho)

Acordos e convenções com o Estado	Atos médicos
ADSE	125.968
SAD PSP	4.666
SAD GNR	5.924
ARS (SIGIC)	25.835
ADM-IASFA	1.695
Total Estado e subsistemas públicos saúde (1)	164.088
Outros beneficiários (2)	55.897
Total atos médicos (3) = (1) + (2)	219.985
Percentagem de atos médicos no âmbito de acordos e convenções com Estado (4) = (1)/(3)	74,59%

No que respeita à faturação para o Estado e respetivos subsistemas públicos de saúde, incluindo os montantes faturados aos respetivos utentes beneficiários, esta representa cerca de 55,60% em 2014, 54,50% em 2015 e 57,04% entre os meses de janeiro e junho de 2016.

Retira-se que esta percentagem foi determinada considerando a faturação líquida (prestação de serviços deduzida dos descontos e abatimentos) dos períodos em

causa relativa à prestação de serviços médicos. Por outro lado, foi incluída, quer a faturação à entidade participante, quer ao respectivo utente beneficiário do subsistema público de saúde, uma vez que o que está em causa é a prestação do serviço médico, que, em regra, dá origem ao pagamento por parte de dois operadores distintos: o utente beneficiário do sistema de saúde e a entidade pública que participa essa mesma prestação de serviço.

Não foi tida em consideração a faturação respeitante à cedência de espaço e outras prestações serviços, bem como a faturação referente à exploração do parque de estacionamento, uma vez não se tratam de prestações de serviços médicos e sanitários ou operações com elas estreitamente conexas, não se enquadrando na isenção consagrada no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA.

Nos quadros seguintes apresenta-se um resumo dos valores apurados.

Quadro 13 - Faturação Estado, subsistemas públicos e respetivos beneficiários: 2014

Entidade e beneficiários	Faturação líquida
ADSE	€ 7.121.045,11
SAD GNR	€ 100.569,30
SAD PSP	€ 138.929,37
ARS (SIGIC)	€ 425.189,69
Total Estado e respetivos utentes beneficiários (1)	€ 7.785.733,47
Restante faturação dos serviços médicos (2)	€ 6.217.285,84
Total faturação dos serviços médicos (3) = (1) + (2)	€ 14.003.019,31
Percentagem de faturação Estado e respetivos utentes beneficiários (4) = (1)/(3)	55,60%

Quadro 14 - Faturação Estado, subsistemas públicos e respetivos beneficiários: 2015

Entidade e beneficiários	Faturação líquida
ADSE	€ 7.313.011,23
SAD GNR	€ 195.296,96
SAD PSP	€ 141.632,61
ADM-IASFA	€ 76.574,77
ARS (SIGIC)	€ 664.173,07
Total Estado e respetivos utentes beneficiários (1)	€ 8.390.688,64
Restante faturação dos serviços médicos (2)	€ 7.005.622,46
Total faturação dos serviços médicos (3) = (1) + (2)	€ 15.396.311,10
Percentagem de faturação Estado e respetivos utentes beneficiários (4) = (1)/(3)	54,50%

Quadro 15 - Faturação Estado, subsistemas públicos e respetivos beneficiários: 2016 (até junho)

Entidade e beneficiários	Faturação líquida
ADSE	€ 4.125.823,21
SAD GNR	€ 185.958,29
SAD PSP	€ 75.024,71
ADM-IASFA	€ 103.728,23
ARS (SIGIC)	€ 293.061,95
Total Estado e respetivos utentes beneficiários (1)	€ 4.763.596,39
Restante faturação dos serviços médicos (2)	€ 3.587.267,33
Total faturação dos serviços médicos (3) = (1) + (2)	€ 8.350.863,72
Percentagem de faturação Estado e respetivos utentes beneficiários (4) = (1)/(3)	57,04%

Pelo exposto, verifica-se que, no período em inspeção, mais de dois terços dos utentes da A..., SA são beneficiários de subsistemas públicos de saúde, com os quais esta entidade celebrou convenções, ou são utentes no âmbito do acordo celebrado com a ARS (Estado). No mesmo sentido, e no que respeita aos atos médicos realizados pela sociedade, também aqui mais de dois terços foram efetuados ao abrigo das convenções celebradas com o Estado (ARS) e com subsistemas de saúde públicos (ADSE, SAD PSP, SAD GNR e ADM-IASFA).

Assim, pode-se concluir que uma grande parte da atividade médica exercida A..., SA (quer no que respeita ao número de utentes, quer ao número de atos médicos) resulta de convenções celebradas com o Estado e com subsistemas públicos de saúde.

Por sua vez, quando se analisa o valor dos serviços prestados (faturação), o montante relativo às prestações de serviços médicos efetuadas ao abrigo das convenções com o Estado e subsistemas públicos de saúde, representa mais de metade da faturação da A..., SA relativa à prestação de cuidados de saúde.

A legislação nacional

Na esfera do direito nacional, e como referido, a alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código IVA apenas prevê a possibilidade de renúncia à isenção das prestações de serviços médicos por parte dos estabelecimentos hospitalares privados que não se encontrem integrados no sistema nacional de saúde.

É entendimento da AT que as entidades privadas que celebrem acordos ou convénios com o Serviço Nacional de Saúde ou com os seus respetivos subsistemas, se encontram integradas no sistema nacional de saúde (prestando serviços em condições sociais análogas às pessoas coletivas de direito público). Deste modo, estas entidades encontram-se impossibilitadas de renunciar à isenção de imposto, a partir do momento em que celebram tais convenções, a luz do estabelecido na já citada alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, conjugada com a Base XII da Lei n.º 48/90, de 24 de agosto (Lei de Bases da Saúde).

De facto, na Informação n.º 1746, de 20 de outubro de 2007, da DSIVA, foi entendimento desta Direção de Serviços que não podem aproveitar da renúncia à isenção constante do n.º 2 do artigo 9.º, as entidades que, face à Lei de Bases da Saúde (Base XII da Lei n.º 48/90), sejam de considerar integradas no sistema nacional de saúde e a partir do momento em que o sejam.

A Lei n.º 48/90, de 24 de agosto (lei que aprovou a chamada Lei de Bases da Saúde) consagra que "o sistema de saúde é constituído pelo Serviço Nacional de Saúde e por todas as entidades públicas que desenvolvem atividades de promoção e tratamento na área da saúde, bem como por todas as entidades privadas e por todos os profissionais livres que acordam com a primeira a prestação de todas ou de algumas atividades" (n.º 1).

O n.º 4 da lei citada dispõe ainda que "rede nacional de prestação de cuidados de saúde abrange os estabelecimentos do Serviço Nacional de Saúde e os estabelecimentos privados e os profissionais em regime liberal com quem sejam celebrados contratos".

Assim, a interpretação preconizada é a de que o conceito de "sistema nacional de saúde" abrange as entidades públicas integradas no Serviço Nacional de Saúde (SNS), bem como as entidades privadas que, nos termos da lei vigente, tenham celebrado acordos ou convénios com o SNS ou com um dos subsistemas de saúde públicos para prestação de cuidados de saúde.

Em resumo, de acordo com o entendimento da Administração fiscal, as entidades privadas que acordam com o Estado a prestação de atividades de promoção,

prevenção e tratamento na área da saúde encontram-se integradas no sistema nacional de saúde. Pelo facto, estas entidades não estão em condições de renunciar à isenção de IVA, devendo estar enquadradas no regime de isenção previsto no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA.

Neste mesmo âmbito refere Laires (2012, página 150):

"De harmonia com o entendimento que, tanto quanto se sabe, vem sendo adoptado pela administração tributária, a impossibilidade de renúncia à isenção abrange, quer as entidades públicas integradas no Serviço Nacional da Saúde (SNS), quer as entidades privadas que celebrem acordos ou convénios com aquele, incluindo os respetivos subsistemas, para a prestação de cuidados de saúde. Neste último domínio há razões para crer que a inviabilização da possibilidade de renúncia à isenção aos organismos privados que tenham celebrado acordos ou convénios com o SNS esteja em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, uma vez que esta norma parece determinar a obrigatoriedade dos estados membros isentarem, sem possibilidade de conferirem a renúncia à isenção, quer as instituições públicas, quer as instituições privadas a que cada Estado atribua funções consideradas de interesse público na área da saúde".

Este autor conclui que "(...) na medida em que as entidades privadas que celebram acordos ou convénios com o SNS já estariam abrangidas pela isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, o sistema comum do IVA não permitiria que a disposição interna contida na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA fosse interpretada no sentido de que a possibilidade de renúncia à isenção aí consignada abrangeria tais entidades" (Laires, 2012, página 151).

Pelo exposto, e considerando que a A..., SA, no período em inspeção, tinha acordos e convenções com o Estado e com diversos subsistemas públicos de saúde, não poderia estar enquadrada no regime normal de IVA no que respeita a atividade principal de prestação de cuidados médicos.

Este entendimento é reforçado pelo facto de, como já evidenciado, uma parte bastante significativa dos utentes deste estabelecimento hospitalar (mais de dois

terços) serem beneficiários desses subsistemas de saúde e também da maioria das atividades médicas desenvolvidas (novamente mais de dois terços) serem realizadas no âmbito de acordos ou convenções celebradas com o Estado.

Assim, e até ao período de imposto de 2016 03, inclusive, a A..., SA, no âmbito das prestações de serviços médicos, encontra-se isenta de imposto, nos termos do n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA, sem possibilidade de renunciar a esta isenção.

Período de 2016 04 a 2016 06

Como referido, com alteração promovida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, a alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA passou a prever que os estabelecimentos hospitalares privados possam renunciar à isenção de imposto nas prestações de serviços médicos, com exceção das que decorrem de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respetiva lei de bases.

Neste sentido, as prestações de serviços na área da saúde efetuadas pela A..., SA ao abrigo dos acordos ou convenções celebradas com o Estado e com os subsistemas públicos encontram-se isentas de IVA, não sendo possível renunciar à isenção de imposto. Em relação às restantes prestações de serviços realizadas pela entidade, estão sujeitas (e não isentas) a imposto à taxa reduzida de 6%, tal como previsto na verba 2.7 da lista I anexa ao Código do IVA. Recorde-se que esta última análise apenas se aplica aos períodos de imposto de 2016 04 e seguintes.

III.1.3 Direito à dedução: artigos 20.º e 23.º do Código do IVA

Para além da prestação de serviços médicos, faz ainda parte da atividade da A..., SA a cedência de espaço na F... a outras entidades e profissionais que operam no setor da saúde e a exploração do parque de estacionamento subterrâneo, também no estabelecimento hospitalar, operações estas que se encontram sujeitas e não isentas de imposto.

Pode-se, então, concluir que a A..., SA desenvolve, no âmbito da sua atividade, operações sujeitas a imposto e dele não isentas e operações sujeitas, mas isentas. Pelo facto, estamos perante o que comumente se designa por sujeito passivo misto. Neste sentido, e na determinação do quantum do imposto contido na aquisição de

bens e serviços a deduzir observam-se as regras estabelecidas, entre outros, nos artigos 20.º e 23.º do Código do IVA.

O n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, na sua alínea a), estabelece que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviço sujeitas a imposto e dele não isentas.

Por sua vez, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IVA e do Ofício-Circulado n.º 30 103 "Novas regras para a determinação do direito à dedução pelos sujeitos passivos mistos", de 2008-04-23, as regras constantes deste artigo aplicam-se exclusivamente às situações em que os sujeitos passivos pretendem exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista. De acordo com o ponto I do ofício em questão "entende-se como bens e serviços de utilização mista os que são utilizados conjuntamente no exercício de uma atividade económica (...) que confere direito à dedução com atividades económicas que não conferem esse direito ou, ainda, conjuntamente com operações fora do conceito de atividades económicas".

Segundo o ponto III.2 do referido ofício "tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações com direito a dedução do imposto, apresentando uma relação direta e imediata com essas operações, o respetivo imposto é objeto de dedução integral, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA".

Por outro lado, consagra ainda que "tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto mas isentas sem direito à dedução ou a operações que, embora abrangidas pelo conceito de atividade económica estejam fora das regras de incidência do imposto ou ainda de operações não decorrentes de uma actividade económica, o respetivo IVA suportado não pode ser objeto de dedução" (ponto III.3 do Ofício-circulado 30 103).

Em relação aos bens e serviços afetos a realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parte dos quais não conferem direito à dedução, a alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IVA estabelece que o

imposto dedutível seja determinado mediante a utilização de uma percentagem (vulgarmente designada de pro rata).

Não obstante, o n.º 2 do artigo 23.º do Código do IVA prevê que o sujeito passivo pode "(...) efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito (. . .)". O ponto IV.2 do Ofício-circulado citado aponta, a título exemplificativo, alguns critérios objetivos, entre os quais, se destaca a área ocupada.

Pela análise da contabilidade e das respetivas declarações periódicas de IVA, verificou-se que a A..., SA procedeu, com as exceções enunciados no artigo 21.º do Código do IVA, à dedução da totalidade do imposto suportado na aquisição de bens e serviços afetos, quer à atividade de prestação de cuidados de saúde, quer às operações relativas a cedência de espaço e exploração do parque de estacionamento.

Nos quadros seguintes apresenta-se um resumo do IVA deduzido pela sociedade nos períodos de imposto objeto de inspeção e que consta das respetivas declarações periódicas. O imposto deduzido pela entidade, entre 2014 04 e 2016 06 ascendeu a € 2.779.579,07, tendo as respetivas regularizações de IVA a favor do Estado, neste mesmo período, sido de € 124.836,98.

Quadro 16 - IVA deduzido: 2014 04 a 2014 12

Período de Imposto	Campo 20 Imobilizado	Campo 21 Existências Taxa reduzida	Campo 22 Existências Taxa normal	Campo 24 OBS	Campo 41 Reg. favor Estado	Total
2014 04	€ 6.993,21	€ 10.148,47	€ 17.286,77	€ 79.490,76	-€ 1.642,11	€ 112.277,10
2014 05	€ 6.054,92	€ 19.250,26	€ 21.554,97	€ 80.148,02	-€ 1.184,97	€ 125.823,20
2014 06	€ 14.081,84	€ 12.752,10	€ 19.999,80	€ 72.989,76	-€ 498,54	€ 119.304,96
2014 07	€ 2.566,11	€ 13.900,46	€ 25.485,96	€ 81.023,99	-€ 1.638,51	€ 121.338,01
2014 08	€ 675,63	€ 12.025,49	€ 13.808,15	€ 76.383,34	-€ 865,05	€ 102.027,56
2014 09	€ 531,30	€ 12.490,55	€ 14.855,56	€ 81.013,09	-€ 4.312,32	€ 104.578,18
2014 10	€ 0,00	€ 15.386,58	€ 19.743,26	€ 78.781,37	-€ 2.267,78	€ 111.643,43
2014 11	€ 14.950,00	€ 14.027,30	€ 21.486,94	€ 94.102,27	-€ 15.969,46	€ 128.577,05
2014 12	€ 91,06	€ 11.054,13	€ 13.578,05	€ 102.439,44	-€ 16.806,13	€ 110.356,55
Total	€ 45.924,07	€ 121.035,34	€ 167.779,46	€ 746.372,04	-€ 45.184,87	€ 1.035.926,04

Quadro 17 - IVA deduzido: 2015

Período imposto	Campo 20 Imobilizado	Campo 21 Existências Taxa reduzida	Campo 22 Existências Taxa normal	Campo 23 Existências Tx intermédia	Campo 24 OBS	Campo 41 Reg. favor Estado	Total
2015 01	€ 1.863,00	€ 12.816,29	€ 26.281,72	€ 1,09	€ 70.920,69	-€ 4.035,72	€ 107.827,07
2015 02	€ 126,50	€ 8.776,47	€ 18.896,56	€ 0,00	€ 64.070,00	-€ 1.098,41	€ 90.771,12
2015 03	€ 254,84	€ 8.499,01	€ 16.353,42	€ 1,46	€ 46.241,46	-€ 2.208,18	€ 69.142,01
2015 04	€ 7.560,61	€ 15.766,14	€ 20.326,35	€ 0,00	€ 59.814,15	-€ 2.275,41	€ 101.191,84
2015 05	€ 766,69	€ 7.718,64	€ 13.950,50	€ 0,00	€ 52.268,40	-€ 514,64	€ 74.189,59
2016 06	€ 846,40	€ 10.349,54	€ 20.297,78	€ 0,00	€ 62.349,52	-€ 10.805,76	€ 83.037,46
2015 07	€ 1.863,00	€ 8.451,24	€ 15.877,46	€ 0,00	€ 68.700,71	-€ 3.002,58	€ 91.889,83
2015 08	€ 517,18	€ 6.663,95	€ 13.879,25	€ 1,09	€ 10.556,32	-€ 2.922,91	€ 28.694,88
2015 09	€ 1.796,70	€ 10.975,37	€ 16.954,26	€ 2,18	€ 101.951,99	-€ 2.118,47	€ 129.562,03
2015 10	€ 115,92	€ 14.191,72	€ 21.165,05	€ 3,64	€ 54.327,92	-€ 1.905,51	€ 87.898,74
2015 11	€ 949,90	€ 11.945,81	€ 20.791,24	€ 0,00	€ 61.309,52	-€ 386,03	€ 94.610,44
2015 12	€ 3.326,57	€ 11.211,17	€ 18.789,53	€ 0,00	€ 56.911,72	-€ 11.073,46	€ 79.165,53
Total	€ 19.987,31	€ 127.365,35	€ 223.543,12	€ 9,46	€ 709.422,40	-€ 42.347,08	€ 1.037.980,56

Quadro 18 - IVA deduzido: 2016 01 a 2016 06

Período imposto	Campo 20 Imobilizado	Campo 21 Existências Taxa reduzida	Campo 22 Existências Taxa normal	Campo 23 Existências Tx intermédia	Campo 24 OBS	Campo 41 Reg. favor Estado	Total
2016 01	€ 21.154,57	€ 11.927,86	€ 17.532,31	€ 0,73	€ 55.313,58	-€ 14.262,49	€ 91.666,56
2016 02	€ 0,00	€ 8.635,60	€ 23.148,01	€ 0,00	€ 118.105,37	-€ 12.904,75	€ 136.984,23
2016 03	€ 354,66	€ 13.034,86	€ 30.453,04	€ 0,00	€ 54.202,30	-€ 2.401,64	€ 95.643,22
2016 04	€ 0,00	€ 10.495,87	€ 22.463,26	€ 0,00	€ 61.354,27	-€ 2.641,57	€ 91.671,83
2016 05	€ 0,00	€ 10.430,00	€ 22.816,91	€ 0,00	€ 49.198,62	-€ 3.437,04	€ 79.008,49
2016 06	€ 1.168,77	€ 9.581,72	€ 21.796,72	€ 0,00	€ 54.971,49	-€ 1.657,10	€ 85.861,60
Total	€ 22.678,00	€ 64.105,91	€ 138.210,25	€ 0,73	€ 393.145,63	-€ 37.304,59	€ 580.835,93

Ora, considerando que a A..., SA, no período em inspeção, realiza, nos termos do n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA, operações isentas sem direito a dedução [e sem possibilidade de opção pela renúncia à isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA], e operações sujeitas e não isentas, consagradas no artigo 4.º do mesmo diploma, o direito à dedução do imposto suportado é determinado nos termos do artigo 20.º e do artigo 23.º, ambos do Código do IVA. Assim, para os bens e serviços adquiridos que se encontravam afetos exclusivamente a atividade isenta (prestação de serviços de saúde), o imposto não é dedutível. Por sua vez, o imposto suportado na aquisição de bens e serviços diretamente associados à atividade sujeita e não isenta (cedência de espaço na F... e a exploração do parque de estacionamento) é dedutível na sua totalidade. No que

se refere aos bens e serviços que se encontram simultaneamente afetos, no âmbito do exercício de uma atividade económica, a atividades que conferem direito a dedução e a operações que não conferem esse direito, o IVA dedutível é determinado tendo em consideração o disposto no artigo 23.º do Código do IVA.

Realça-se novamente o facto de que, a partir do período de imposto de 2016 04 (inclusive), apenas os serviços médicos prestados pela A... e, SA no âmbito das convenções e acordos celebrados com o Estado (ARS) e com os subsistemas públicos de saúde, se encontram isentos de IVA, sem possibilidade de renúncia à isenção, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA.

Neste sentido, e a partir do período de 2016 04, os serviços médicos realizados pela sociedade são operações sujeitas e não isentas de imposto, com exceção das prestações de serviços de saúde efetuadas ao abrigo de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respectiva lei de bases (ARS e subsistemas públicos de saúde). Estas últimas traduzem-se em operações isentas, nos termos do n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA, sem que seja possível renunciar a esta isenção.

III.1.4 Métodos de dedução

(...)

III.1.5 IVA não dedutível: artigos 20.º e 23.º do Código do IVA

Pelo exposto nos pontos anteriores e tendo em consideração o IVA deduzido pela A..., SA nos períodos em causa, já evidenciado no ponto III.1.3 deste relatório, o imposto deduzido indevidamente, nos termos dos artigos 20.º e 23.º do Código do IVA ascende a € 822.218,35 em 2014, a € 838.020,79 em 2015 e a € 380.410,70 em 2016, repartido pelos seguintes períodos de imposto.

III.2 Regularizações a favor da entidade: artigo 25.º do Código do IVA

(...)

- O)** No Relatório da Inspeção Tributária a AT propôs uma correcção a favor da Requerente no montante de € 30.704,89, relativa às regularizações efectuadas ao abrigo do artigo 25.º, n.º 1, do Código do IVA (“Regularizações relativas a bens do activo immobilizado por motivo de alteração da actividade ou imposição legal”), reportada ao período de 2016.04M;
- P)** Na sequência da acção inspectiva, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações de IVA e juros compensatórios, que constam do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido:
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201404, nos valores de € 57.749,28 + € 5.967,95, de IVA e juros compensatórios, respectivamente;
 - n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201405, nos valores de € 61.528,20 + € 6.162,93, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
 - n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201406, nos valores de € 72.561,47 + € 7.013,61, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
 - n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201407, nos valores de € 65.320,51 + € 6.098,96, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
 - n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201408, nos valores de € 35.810,75 + € 3.225,91;
 - n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201409, nos valores de € 72.860,96 + € 6.315,94, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
 - n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201410, nos valores de € 76.991,91 + € 6.420,91;
 - n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201411, nos valores de € 100.280,27 + € 8.000,44, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
 - n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201412, nos valores de € 58.485,10 + € 4.480,11, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
 - n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201501, nos valores de € 70.848,32 + € 5.209,77, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
 - n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201502, nos valores de € 60.633,63 + € 4.252,66, de IVA e juros compensatórios respectivamente;

- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201503, nos valores de € 87.927,70 + € 5.868,27, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201504, nos valores de € 76.619,16 + € 4.853,24, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201505, nos valores de € 63.343,21 + € 3.811,00, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201506, nos valores de € 75.135,67 + € 4.265,23, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... 2017 ..., respeitantes ao período 201507, nos valores de € 76.037,27 + € 4.058,09, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201508, nos valores de € 55.036,58 + € 2.744,28, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201509, nos valores de € 79.399,06 + € 3.706,73, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201510, nos valores de € 94.170,15 + € 4.086,72, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201511, nos valores de € 84.556,28 + € 3.372,98, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201512, nos valores de € 121.501,12 + € 4.447,27, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201601, nos valores de € 76.413,57 + € 2.554,09, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201602, nos valores de € 69.791,61 + € 2.088,01, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201603, nos valores € 62.840,52 + € 1.680,33, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201604, nos valores de € 12.141,38 + € 279,41, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- n.ºs... e 2017..., respeitantes ao período 201605, nos valores de € 54.397,54 + € 1.084,97, de IVA e juros compensatórios respectivamente;

-
- n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201606, nos valores de € 36.834,54 + € 613,57, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
 - n.ºs ... e 2017..., respeitantes ao período 201607, nos valores de € 5.123,01 + € 100,85, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
 - n.ºs... e 2017..., respeitantes ao período 201610, nos valores de € 6.139,64 + € 41,74, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
 - n.ºs... e 2017 ..., respeitantes ao período 201611, nos valores de € 15.215,24 + € 41,40, de IVA e juros compensatórios respectivamente;
- Q)** A Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu ainda as liquidações de juros compensatórios, de juros de mora e das demonstrações de acerto de contas associadas a estas liquidações;
- R)** Em 28-07-2017, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IVA n.º 2017..., no montante de € 76.037,27, e a liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., no montante de € 4.058,09, ambas relativas ao período 2015/07 (documentos apresentados pela Requerente em 27-11-2017, cujos teores se dão como reproduzidos);
- S)** Foi instaurada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra pela Requerente uma acção administrativa especial que tem o n.º .../15....BECBR, em que é impugnado «o administrativo de alteração oficiosa do enquadramento em sede de IVA da impugnante, com efeitos a 1 de Outubro de 2012, cuja proposta de alteração foi notificada à Impugnante a 7 de Outubro de 2014, através do Ofício n.º..., de 3 de Outubro de 2014, da Direcção de Finanças de Coimbra (...), tendo-se convertido em definitivo a 23 de Outubro de 2014» (documento junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 10-11-2017);
- T)** Em 17-05-2017, a Requerente apresentou garantia bancária, para suspender execuções fiscais instauradas para cobrança coerciva das quantias liquidadas (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- U)** Em 27-06-2017, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

3.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, que se indicam sobre cada um dos pontos.

3.4. Factos não provados

Não se provou que a facturação da Requerente em relação a entidades públicas tenha correspondido, em média, a 39,5% do seu volume total de negócios.

A Requerente referiu, na reclamação que apresentou do acórdão de 16-01-2018, que nos artigos 225.º a 272.º do pedido de pronúncia arbitral contestou os valores indicados pela Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspecção Tributária e que *«em relação ao período compreendido entre 2014 e 2016, a faturação da Requerente alocada a entes públicos correspondeu, em média, a 39,5% do volume total de negócios (cfr. decorre das folhas excel toda a faturação, por ano, da Requerente, e que se protesta juntar)»*.

No entanto, a Requerente não apresentou as folhas excel a que alude, nem qualquer outro documento demonstrativo da facturação global dos períodos a que se referem as liquidações, pelo que sobre essa alegada facturação não foi apresentada pela Requerente qualquer prova.

4. Matéria de direito

O artigo 9.º, n.º 2, do CIVA estabelece que *«estão isentas do imposto» «as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares»*.

No artigo 132.º, n.º 1, alínea b) da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelece-se que *«os Estados-Membros isentam 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 vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos».

No artigo 12.º, n.º 1, alínea b) do CIVA, na redacção anterior à Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, estabelece-se que *«podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações» «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».*

Com a redacção daquela Lei n.º 7-A/2016, esta alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º passou a referir que *«podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações» «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».*

O regime normal de tributação em IVA, que implicou renúncia à isenção prevista no n.º 2 do artigo 9.º do CIVA, por opção, foi aplicado à Requerente, com aceitação da Autoridade Tributária e Aduaneira, desde o início da actividade, em 01-01-2012, até Setembro de 2012.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que este regime cessou a partir do momento em que a Requerente celebrou convenções com o Serviço Nacional de Saúde e com os seus respectivos subsistemas, por passar a prestar serviços em condições sociais análogas às pessoas colectivas de direito público, para efeitos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA.

No Relatório da Inspeção Tributária em que se fundamentam as liquidações impugnadas, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma:

- a Directiva IVA consagra um regime de isenção de imposto (simples ou incompleta) para as prestações de serviços de hospitalização e assistência médica quando sejam realizadas por organismos de direito público e por estabelecimentos hospitalares em condições análogas às que vigoram para os hospitais públicos;

- à face da jurisprudência do TJUE, uma unidade privada de saúde opera em condições sociais análogas às de um organismo público no caso de, além do carácter de interesse geral das suas actividades e de os outros sujeitos passivos que têm as mesmas actividades beneficiarem já de um reconhecimento semelhante, os custos das prestações em questão serem eventualmente assumidos em grande parte por caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social;
- uma grande parte da actividade médica exercida pela Requerente (quer no que respeita ao número de utentes, quer ao número de actos médicos) resulta de convenções celebradas com o Estado e com subsistemas públicos de saúde”, sendo que “o valor dos serviços prestados (facturação) relativo às prestações de serviços médicos efectuadas ao abrigo de convenções com o Estado e subsistemas públicos de saúde, representa mais de metade da facturação da Requerente relativa à prestação de cuidados de saúde;
- as entidades privadas que celebrem acordos ou convénios com o Serviço Nacional de Saúde ou com os seus respectivos subsistemas, se encontram integradas no sistema nacional de saúde (prestando serviços em condições sociais análogas às pessoas colectivas de direito público)” pelo que estão “*impossibilitadas de renunciar à isenção de imposto, a partir do momento em que celebram tais convenções*”;
- uma vez que a Requerente, no período temporal inspeccionado “*tinha acordos e convenções celebrados com o Estado e com diversos subsistemas públicos de saúde (ADSE)*”, não poderia, a partir daquele momento, estar enquadrada no regime normal de IVA no que respeita à actividade principal de prestação de cuidados de médicos, a qual dependia numa parte bastante significativa dos “*utentes deste estabelecimento hospitalar (mais de dois terços) serem beneficiários desses subsistemas de saúde e também da maioria das actividades médicas desenvolvidas (novamente mais de dois terços) serem realizadas no âmbito de acordos ou convenções celebrados com o Estado*”;

- por isso, até ao período de imposto de 2016 03, inclusive, a Requerente, no âmbito das prestações de serviços médicos, encontrava-se isenta de imposto, nos termos do n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA, sem possibilidade de renunciar a esta isenção;
- a partir do período de imposto de 2016.04M, e por via da alteração legislativa promovida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, à alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, os estabelecimentos hospitalares privados “*podem renunciar à isenção de imposto nas prestações de serviços médicos, com exceção das que decorram de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respectiva lei de bases*”;
- assim, em relação às prestações de serviços na área da saúde efectuadas pela Requerente ao abrigo dos acordos ou convenções celebradas com o Estado e com os subsistemas públicos, estando isentas de IVA, não é possível renunciar à isenção de imposto;
- no que respeita às restantes prestações de serviços realizadas pela Requerente, estão sujeitas (e não isentas) a imposto à taxa reduzida de 6%, tal como previsto na verba 2.7 da lista I anexa ao Código do IVA:
- a Requerente é “*sujeito passivo misto*” que exerce ao mesmo tempo actividades sujeitas e não isentas de IVA e actividades isentas que não conferem o direito à dedução.

A Requerente sumaria as questões que coloca da seguinte forma:

- (i) A AT fez uma errada aplicação do conceito de “sistema nacional de saúde”;
- (ii) AT não soube interpretar correctamente o artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA;
- (iii) A alteração legislativa imposta pela LOE 2016 ao artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA, não produz os efeitos que a AT pretende;
- (iv) Exerce a sua actividade económica em condições sociais diferentes (e não análogas) às que vigoram nos estabelecimentos hospitalares públicos;
- (v) É impossível “perder-se o direito à renúncia à isenção”;

- (vi) Inexistiu a revogação do acto administrativo que lhe conferiu o direito à renúncia;
- (vii) Inexiste a obrigação daquela de regularizar o IVA relativo a bens do activo imobilizado no caso concreto;
- (viii) AT se equivoca ao considerar que (supostamente) o IVA indevidamente liquidado e pago pela Requerente é devido ao Estado;
- (ix) AT promoveu uma desigualdade de tratamento entre contribuintes.

4.1. Questão do erro de interpretação do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do CIVA

A questão essencial, subjacente a todas as questões arroladas pela Requerente, é a de saber se a Requerente tem direito a que lhe seja aplicado, nos períodos de tributação a que se referem as liquidações impugnadas, o regime normal de IVA.

O artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (CRP) estabelece que «as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático».

Por força desta regra, as normas do CIVA referidas devem ser interpretadas em consonância com a normas do Direito de União Europeia, embora a obrigação de interpretação conforme não possa servir de fundamento a uma interpretação *contra legem* do direito nacional, como tem afirmado reiteradamente o TJUE. (¹)

Como resulta da supremacia do Direito da União sobre o Direito Nacional e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior

¹ Acórdãos do TJUE: de 04-07-2006, processo C-212/04, Adeleneer e o., n.ºs 98 e 100; de 15 de abril de 2008, Impact, C-268/06, n.º 100; de 23-04-2009, Angelidaki e o., processos C-378/07 a C-380/07, n.º 199; de 24-01-2012, Processo C-282/10, Maribel Dominguez, n.º 25; de 08-05-2019, Zwiasek Gmin Zagłębia Miedziowego, processo n.º C-566/17, n.ºs 48 e 49, e de 30-04-2020, CTT - Correios de Portugal, processo n.º C-661/18, n.º 61.

artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões de Direito da União Europeia. (²)

O acórdão do TJUE, proferido em sede de reenvio prejudicial efectuado no presente processo, vem esclarecer que

- *«a isenção das prestações de serviços de assistência efetuadas por estabelecimentos hospitalares privados está sujeita à condição de essas prestações serem asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público»* (§ 20);
- *«uma vez que esta exigência se refere às prestações efetuadas e não ao prestador em causa, a proporção das prestações de serviços de assistência asseguradas em condições sociais análogas, na aceção da referida disposição, relativamente ao conjunto da atividade desse prestador não é relevante para a aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva»* (§ 21);
- *«para determinar se as prestações de serviços de assistência efetuadas por um estabelecimento hospitalar privado, que revestem carácter de interesse geral são asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, na aceção da mesma disposição, as autoridades competentes de um Estado-Membro podem tomar em consideração o facto de essas prestações serem efetuadas no âmbito de convenções celebradas com autoridades públicas desse Estado-Membro, a preços fixados por essas convenções e cujos custos são parcialmente assumidos por instituições de segurança social do referido Estado-Membro»* (§ 32).

Decorre deste acórdão do TJUE que a isenção das prestações de serviços de assistência efetuadas por estabelecimentos hospitalares privados depende (*«está sujeita à condição»*) de elas serem asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de

² Neste sentido tem vindo a pronunciar-se pacificamente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: de 25-10-2000, processo n.º 025128, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, página 3757; de 7-11-2001, processo n.º 026432, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2602; de 7-11-2001, processo n.º 026404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2593.

direito público (n.º 20), **reportando-se esta condição às prestações e não aos prestadores** (n.º 21).

Por isso, à face desta jurisprudência, a isenção das prestações de serviços de assistência efetuadas por estabelecimentos hospitalares privados nessas condições aplica-se a todas essas prestações (não depende da proporção dos serviços que são assegurados nessas condições em relação à actividade global dos prestadores), sem possibilidade de renúncia, mas apenas a elas, não se aplicando a isenção às prestações de serviços de assistência prestados noutras condições.

No entanto, é inequívoco que o artigo 9.º, n.º 2), do CIVA estende a isenção às *«prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares»*, sem a fazer depender de qualquer condição.

Por isso, não podendo a obrigação de interpretação conforme servir de fundamento a uma interpretação *contra legem* do direito nacional (jurisprudência do TJUE citada), terá de se concluir que a isenção se estende à generalidade das prestações de serviços de assistência prestadas pela Requerente.

A obrigação de interpretação conforme ao Direito da União impõe, porém, que em relação a essas prestações de serviços de assistência prestadas em condições análogas às que vigoram para os organismos de direito público, enquadráveis no 132.º, n.º 1, alínea b), da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, seja obrigatória a aplicação da isenção, sem possibilidade de renúncia, uma vez que essa é uma interpretação possível da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA.

4.1.1. Liquidações até ao período 2016 03, inclusive

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu no Relatório da Inspeção Tributária que do artigo 132.º, n.º 1, alínea b) do CIVA decorria que a aplicação da isenção e inadmissibilidade de renúncia,

- abrangiam *«as entidades privadas que celebrem acordos ou convénios com aquele, incluindo os respetivos subsistemas, para a prestação de cuidados de saúde»;*
- *«a inviabilização da possibilidade de renúncia à isenção aos organismos privados que tenham celebrado acordos ou convénios com o SNS (está) em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA»;*
- *«na medida em que as entidades privadas que celebram acordos ou convénios com o SNS já estariam abrangidas pela isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, o sistema comum do IVA não permitiria que a disposição interna contida na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA fosse interpretada no sentido de que a possibilidade de renúncia à isenção aí consignada abrangeria tais entidades»;*
- *«a A..., SA, no período em inspeção, tinha acordos e convenções com o Estado e com diversos subsistemas públicos de saúde, não poderia estar enquadrada no regime normal de IVA no que respeita a atividade principal de prestação de cuidados médicos»;*
- *«até ao período de imposto de 2016 03, inclusive, a A..., SA, no âmbito das prestações de serviços médicos, encontra-se isenta de imposto, nos termos do n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA, sem possibilidade de renunciar a esta isenção».*

À face desta fundamentação, tem de se concluir que, quanto às liquidações até ao período de 2006 03, inclusive, há erro da Autoridade Tributária e Aduaneira na interpretação que fez no Relatório da Inspeção Tributária do artigo 12.º, n.º 1, alínea b) do CIVA (na redacção anterior à Lei n.º 7-A/16, de 30 de Março), ao entender que as entidades privadas que celebram acordos ou convénios com o Estado ou subsistemas de saúde têm de aplicar a isenção, sem possibilidade de renúncia, quanto à globalidade dos serviços médicos que prestam, não podendo estar enquadradas no regime geral de IVA.

Na verdade, como decorre do referido acórdão do TJUE, apenas quanto à prestação de serviços de assistência asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público era obrigatória a isenção e apenas quanto a estes serviços a Requerente estava impedida de optar pela aplicação do regime normal de tributação em IVA: *«a isenção das prestações de serviços de assistência efetuadas por estabelecimentos*

hospitales privados está sujeita à condição de essas prestações serem asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público» (§ 20); «esta exigência se refere às prestações efetuadas e não ao prestador em causa» (§ 21).

No caso em apreço, verificam-se, quanto às prestações de serviços de assistência efectuadas pela Requerente no âmbito de convenções com sistemas e subsistemas assistenciais de natureza pública, os elementos que no acórdão do TJUE são referidos como relevantes para concluir que as são asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público.

Na verdade, como decorre do ponto 1) da parte decisória do acórdão do TJUE, *«as autoridades competentes de um Estado-Membro podem tomar em consideração o facto de essas prestações serem efetuadas no âmbito de convenções celebradas com autoridades públicas desse Estado-Membro, a preços fixados por essas convenções e cujos custos são parcialmente assumidos por instituições de segurança social do referido Estado-Membro».*

Neste caso, verifica-se em relação às prestações de serviços de assistência no âmbito de convenções *«o carácter de interesse geral das prestações»*, que está ínsito da natureza criação de sistemas e subsistemas assistenciais de natureza pública, que é *«um elemento relevante a tomar em consideração para determinar se as prestações de serviços de assistência de um estabelecimento hospitalar privado são abrangidas pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva»* (§ 26 do acórdão do TJUE).

Por outro lado, verifica-se também a fixação de preços de prestação dos serviços no âmbito de convenções que é *«pertinente para determinar se as prestações de serviços de assistência de um estabelecimento hospitalar privado são asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112»* (§§ 28 e 29 do acórdão do TJUE) e a assunção parcial de custos por instituições de segurança social (§ 32 do acórdão).

Por isso, em relação a tais prestações, é aplicável a isenção e é afastada a possibilidade de aplicação do regime normal de IVA, com base na renúncia.

Mas, decorre do acórdão do TJUE que apenas em relação a essas prestações efectuadas no âmbito de convenções celebradas com entidades públicas a opção que a Requerente formulou pela aplicação do regime de tributação não pode relevar, para afastar a aplicação da

isenção que o artigo 9.º, n.º 2) do CIVA estende às restantes prestações de serviços de assistência.

Por isso, em face dos fundamentos invocados no Relatório da Inspeção Tributária, conclui-se que as liquidações impugnadas enfermam de vício de erro sobre os pressupostos de direito, por erro de interpretação dos artigos 9.º, n.º 2, e 12.º, n.º 1, alínea b) do CIVA, e do artigo 132.º, n.º 1, alínea b) da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, uma vez que a Autoridade Tributária e Aduaneira interpretou estas normas como afastando a relevância da opção da Requerente pelo regime de tributação em relação a todas as prestações de serviços de assistência, incluindo as prestadas fora do âmbito das referidas convenções, a partir do momento em que estas foram celebradas.

Este vício justifica a anulação das liquidações até ao período 2016 03, inclusive, de harmonia com o disposto nos artigos 134.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo de 1991 e 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo de 2015 subsidiariamente aplicáveis nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Independentemente de a anulação com este fundamento poder viabilizar ou não a renovação parcial das liquidações, afectando os erros de interpretação a globalidade das liquidações, justifica-se a anulação total.

Como entendeu o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 23-10-2019, proferido no processo n.º 1532/10.8BEBRG 0736/16, «*o critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por determinar se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial*». «*Não é possível proceder-se à anulação parcial do acto se ela implicar uma nova liquidação, em consequência de a liquidação impugnada se basear em fundamento jurídico errado*».

A *anulação parcial* é admissível quando o fundamento da anulação valha apenas em relação a uma parte do acto, isto é, quando haja uma *ilegalidade apenas parcial*, de forma a que, com a anulação da parte ilegal, fica a subsistir na ordem jurídica a parte legal (independentemente de qualquer acto de acerto). No caso dos autos, os erros de interpretação da lei que se referiram implicam ilegalidade total dos actos de liquidação, pois

para além de serem errados os montantes liquidados, os fundamentos são errados, não havendo qualquer parte das liquidações que assente em fundamentos legais.

Num contencioso de mera anulação, como é a arbitragem tributária, os Tribunais têm de limitar-se a declarar a ilegalidade de actos, como decorre do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, pelo que, quando os actos assentam num fundamento ilegal (errada interpretação da lei) que está subjacente à totalidade dos actos, deve ser declarada a sua anulação, cabendo a Administração Tributária, em sede de execução do julgado, no âmbito do preceituado no artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, decidir se pode e deve ou não praticar novos actos com uma fundamentação diferente, assegurando aos contribuintes todos os direitos de defesa que a lei lhes reconhece, não podendo o Tribunal Arbitral substituir-se à Administração Tributária, mantendo parcialmente na ordem jurídica esses actos com uma fundamentação que não foi neles invocada, o que equivaleria à emissão de novos actos de liquidação com supressão da possibilidade de invocação pelo contribuinte de todos os meios de impugnação administrativa e contenciosa que lhe são assegurados pela lei.

Nestas condições, justifica-se a anulação total das liquidações impugnadas, pois os fundamentos invocados pela Administração Tributária não têm fundamento legal, à face da referida jurisprudência, quer quanto ao entendimento de que a condição de as prestações serem asseguradas em condições sociais análogas a organismos de direito público, que se refere no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Directiva n.º 2006/112/CE, se reportava ao prestador de serviços e não às prestações, quer quanto a ter considerado que o facto de a Requerente ter celebrado acordos e convenções o Estado e subsistemas públicos de prestações assistenciais afastava a possibilidade de opção pelo regime de tributação em relação à generalidade das prestações de serviços de assistência previstos no artigo 9.º, n.º 2) do CIVA.

Com a aplicação desta jurisprudência do TJUE, que é obrigatória fica prejudicado, por ser inútil o conhecimento das restantes questões colocadas pela Requerente quanto à interpretação o artigo 12.º, n.º 1, alínea b) do CIVA, na redacção anterior à Lei n.º 7-A/2016.

4.1.2. Liquidações a partir do período 2016 04

A fundamentação utilizada no Relatório da Inspeção Tributária para as liquidações referente aos períodos a partir de 2016 04, inclusive, é diferente.

Na verdade, à face da nova redacção da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu o seguinte:

Como referido, com alteração promovida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, a alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA passou a prever que os estabelecimentos hospitalares privados possam renunciar à isenção de imposto nas prestações de serviços médicos, com exceção das que decorrem de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respetiva lei de bases.

Neste sentido, as prestações de serviços na área da saúde efetuadas pela A...e, SA ao abrigo dos acordos ou convenções celebradas com o Estado e com os subsistemas públicos encontram-se isentas de IVA, não sendo possível renunciar à isenção de imposto. Em relação às restantes prestações de serviços realizadas pela entidade, estão sujeitas (e não isentas) a imposto à taxa reduzida de 6%, tal como previsto na verba 2.7 da lista I anexa ao Código do IVA. Recorde-se que esta última análise apenas se aplica aos períodos de imposto de 2016 04 e seguintes.

Este entendimento de que a isenção, sem possibilidade de renúncia, se aplica às prestações de serviços na área da saúde efectuadas por estabelecimentos hospitalares privados que não decorram de acordos com o Estado e com os subsistemas públicos está em sintonia com o citado acórdão do TJUE.

Na verdade, como se refere no § 32, «o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, para determinar se as prestações de serviços de assistência efectuadas por um estabelecimento hospitalar privado, que revestem carácter de interesse geral, são asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, na aceção da mesma disposição, as autoridades competentes de um Estado-Membro podem tomar em consideração o facto de essas prestações serem efectuadas no âmbito de convenções celebradas com autoridades públicas desse Estado-Membro, a preços

fixados por essas convenções e cujos custos são parcialmente assumidos por instituições de segurança social do referido Estado-Membro».

A esta luz, o Direito da União não se opõe a que o Estado Português tenha considerado, na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, que são asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para organismos de direito público as prestações efectuadas no âmbito de convenções celebradas com entidades públicas, a preços fixados por essas convenções e cujos custos são parcialmente assumidos por instituições de segurança social portuguesas.

Por isso, as liquidações que se referem a períodos a partir de 2016 04, inclusive, que têm subjacentes apenas as prestações de serviços na área da saúde efectuadas pela Requerente ao abrigo dos acordos ou convenções celebradas com o Estado e com os subsistemas públicos não enfermam do vício que afecta as anteriores, pois têm suporte na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA e esta norma não é incompatível com o Direito da União.

4.2. Alcance da alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA, relativamente à opção pela tributação formulada pela Requerente

A alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA passou a ter a seguinte redacção, com a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março:

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 respectiva lei de bases;

A Requerente defende que esta alteração legislativa não lhe é aplicável, pois se limita a indicar quem pode renunciar à isenção e a Requerente já renunciou em 2012.

Afigura-se correcta a interpretação da Requerente, que resulta do teor literal.

Na verdade, esta norma reporta-se aos actos de renúncia à isenção, que são, por natureza, actos instantâneos, indicando quais os sujeitos passivos que os podem praticar, mas nada dizendo sobre a cessação de efeitos de actos de renúncia anteriormente praticados.

Assim, esta norma tem potencialidade para se aplicar apenas aos factos posteriores à sua entrada em vigor, como decorre do n.º 1 do artigo 12.º da LGT.

À mesma conclusão se chega por via da regra geral do artigo 12.º, n.º 2, do Código Civil, pois esta nova lei dispõe sobre requisitos para a prática de um facto e não sobre o conteúdo de relações jurídicas criadas por factos anteriores do mesmo tipo.

O facto de se ter mantido em vigor o n.º 3 do mesmo artigo, em que se prevê a obrigação dos sujeitos passivos que tenham exercido o direito de opção permanecerem no regime por que optaram durante um período de, pelo menos, cinco anos, confirma que não se pretendeu eliminar os efeitos de opções anteriormente.

Assim, tem razão a Requerente ao defender que esta nova redacção não lhe é aplicável, com o sentido de que não se aplica ao acto de renúncia.

No entanto, uma vez que decorre do referido acórdão do TJUE que a inviabilidade de renúncia já existia anteriormente, quanto às prestações de serviços de assistência asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público, a aplicabilidade ou não do novo regime previsto no CIVA, não altera a situação que se referiu nos pontos 4.1.1. e 4.1.2., sobre a relevância ou não de renúncia à isenção.

Na verdade, na perspectiva subjacente ao acórdão do TJUE, a alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA na redacção da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, não diminuiu nem ampliou as

possibilidades de renúncia à isenção quanto à prestação de serviços na área da saúde, mantendo-se a pré-existente inviabilidade de renúncia à isenção das prestações asseguradas em condições sociais análogas às que vigoram para organismos de direito público: *«a partir do momento em que um estabelecimento hospitalar privado efetua prestações abrangidas pelo âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da mesma diretiva, deve ser-lhe aplicado o regime de isenção para essas prestações, mesmo que tenha optado pelo regime de tributação a título de atividades que não estavam previstas pela referida disposição»* (§ 39 do acórdão do TJUE).

4.3. Questão da impossibilidade de “perder-se o direito à renúncia à isenção”

O artigo 12.º, n.ºs 1, alínea b), 2 e 3, do CIVA, na redacção do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho, estabelece o seguinte:

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 noutra 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 35.º do CIVA estabelece o seguinte:

Artigo 35.º

Apresentação das declarações

- 1 - As declarações referidas nos artigos 31.º a 33.º são enviadas por transmissão electrónica de dados ou apresentadas em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, por declaração verbal efectuada pelo sujeito passivo, de todos os elementos necessários ao registo e início da actividade, à alteração dos dados constantes daquele registo e à cessação da actividade, sendo estes imediatamente introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante, após a sua impressão em documento tipificado.
- 2 - O documento comprovativo referente às declarações mencionadas no número anterior, apresentadas nos serviços de finanças ou noutros locais autorizados, é entregue ao sujeito passivo, após autenticação pelo funcionário receptor e aposição da vinheta do técnico oficial de contas, se for o caso, que assume a responsabilidade fiscal do sujeito passivo a que respeitam as declarações.

- 3 – *As declarações são informadas no prazo de 30 dias pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que se pronuncia sobre os elementos declarados e quaisquer outros com interesse para a apreciação da situação. (Redacção da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro) (³)*
- 4 – *No caso de a Autoridade Tributária e Aduaneira discordar dos elementos declarados, fixa os que entender adequados, disso notificando o sujeito passivo. (Redacção da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro) (⁴)*
- 5 – *As declarações referidas nos artigos 32.º e 33.º produzem efeitos a partir da data da sua apresentação no respeitante às operações referidas nas alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como às operações que devam ser mencionadas na declaração recapitulativa a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias. (Aditado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro)*
- 6 – *A Autoridade Tributária e Aduaneira pode, disso notificando o sujeito passivo, alterar oficiosamente os elementos relativos à atividade quando verifique alguma das seguintes situações: (Aditado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro)*
- a) *Qualquer dos factos enunciados no n.º 2 do artigo 34.º; (Aditado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro)*
- b) *A falsidade dos elementos declarados; (Aditado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro)*
- c) *A existência de fundados indícios de fraude nas operações referidas; (Aditado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro)*

³ A redacção anterior era essencialmente idêntica, só sendo alterada a referência a DCGI, que foi substituída pela referência à Autoridade Tributária e Aduaneira:

3 - As declarações são informadas no prazo de 30 dias pela Direcção-Geral dos Impostos, que se pronuncia sobre os elementos declarados e quaisquer outros com interesse para a apreciação da situação.

⁴ A redacção anterior era essencialmente idêntica, só sendo alterada a referência a DCGI, que foi substituída pela referência à Autoridade Tributária e Aduaneira:

4 - No caso de a Direcção-Geral dos Impostos discordar dos elementos declarados, fixa os que entender adequados, disso notificando o sujeito passivo.

d) Não terem sido apresentadas as declarações a que se refere o artigo 41.º, bem como aquelas a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, por um período de, pelo menos, um ano ou, tendo sido apresentadas, não evidenciem qualquer atividade, por igual período. (Aditado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro)

7 - As alterações oficiosas com fundamento na aplicação das alíneas a), b) ou c) do número anterior produzem efeitos imediatos, devendo as mesmas, em todo o caso, ser posteriormente notificadas ao sujeito passivo no prazo de 10 dias. (Aditado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro)

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- exerceu validamente o direito de renúncia isenção, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, pois em Janeiro de 2012 e até Setembro de 2012 era um estabelecimento hospitalar privado não integrado no sistema nacional de saúde (só em Outubro de 2012 celebrou uma convenção com uma entidade pública);
- cumpriu o procedimento burocrático para que o direito possa ser exercido, a saber, a entrega da declaração de alterações, produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação;
- estando cumpridos os requisitos de entrada no regime de tributação e uma vez exercida validamente a opção pela renúncia, tal renúncia produz “efeitos a partir da data da (...) apresentação” da declaração de início de atividade (cfr. artigo 12.º, n.º 2, parte final do Código do IVA), sendo “o sujeito passivo (...) obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período de, pelo menos, cinco anos” (cfr. artigo 12.º, n.º 3, do Código do IVA);
- não está prevista na lei: (i) qualquer situação de “perda do direito à renúncia” pelo sujeito passivo ou (ii) qualquer mecanismo legal que permita à AT determinar esta “perda” a título oficioso;

- o artigo 12.º, n.º 3, do Código do IVA, o legislador apenas conferiu à própria Requerente (e não à AT) o direito de voltar, de forma voluntária, ao regime de isenção, e após terem decorrido cinco anos;
- nos termos do artigo 35.º, n.º 6, do Código do IVA, que define as situações em que a AT tem o direito de alterar oficiosamente os elementos relativos à actividade, não é conferido qualquer poder à AT de alterar o enquadramento dos sujeitos passivos quando considere que os pressupostos de uma renúncia à isenção se alteraram em momento posterior ao exercício da renúncia;
- ao aplicar o artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA, como se este permitisse que a AT, a título oficioso, faça cessar a produção dos efeitos da renúncia à isenção validamente exercida pela Requerente, em momento posterior ao válido exercício do correspondente direito, a AT está a criar uma isenção de IVA sem previsão legal para o efeito, o que viola os princípios da legalidade e tipicidade tributária ínsitos no artigo 103.º, n.ºs 2 e 3, da CRP, e no artigo 8.º, da LGT.

Também neste caso a Autoridade Tributária e Aduaneira questionou a compatibilidade com o Direito da União da manutenção do regime de tributação após a cessação das condições que permitiram renunciar à isenção.

Do acórdão do TJUE decorre o seguinte:

- resulta *«da leitura conjugada dos artigos 377.º e 391.º da referida diretiva, bem como do anexo X, parte B, ponto 7, desta, que a faculdade de optar pela tributação prevista no artigo 391.º da mesma diretiva diz unicamente respeito às operações dos estabelecimentos hospitalares não referidos no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112. Ora, esta última disposição impõe aos Estados-Membros que isentem as prestações por ela abrangidas»* (§ 38.º);
- *«daqui resulta que, a partir do momento em que um estabelecimento hospitalar privado efetua prestações abrangidas pelo âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da mesma diretiva, deve ser-lhe aplicado o regime de isenção para essas prestações, mesmo que tenha optado pelo regime de tributação a título de atividades que não estavam previstas pela referida disposição* (§ 39.º); (negrito nosso)

-
- «por conseguinte, os Estados-Membros **não se podem basear nos artigos 377.º e 391.º da Diretiva 2006/112 para justificar a manutenção da tributação das operações de um sujeito passivo, se tal tiver como consequência as suas operações não serem isentas, apesar de estarem abrangidas pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva**» (§ 40.º);
 - «à luz do princípio da neutralidade fiscal, recordado no considerando 7 da referida diretiva, segundo o qual prestações do mesmo tipo, que, consequentemente, estão em concorrência entre si, não podem ser tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (...), o facto de, no passado, o sujeito passivo em causa ter efetuado outras prestações para as quais beneficiou de um regime fiscal específico não pode, em princípio, alterar o tratamento fiscal das prestações que efetuou posteriormente em condições sociais diferentes» (§ 41);
 - «o facto de a legislação nacional que prevê essa possibilidade de opção pelo regime de tributação das atividades obrigar o sujeito passivo a permanecer nesse regime durante um determinado período, que ainda não terminou, é irrelevante para o tratamento fiscal das prestações abrangidas pelo âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, uma vez que aquela possibilidade só é válida para as operações não previstas por esta disposição» (§ 42);
 - «o facto de a legislação nacional que permitiu a um sujeito passivo optar pela tributação das suas atividades condicionar o exercício dessa opção à obrigação de este permanecer no regime escolhido, durante um determinado período, não pode criar a esse sujeito passivo uma confiança legítima na manutenção, pelas autoridades competentes, desse regime em caso de alteração das condições em que exerce as suas atividades» (§ 45);
 - «o princípio da segurança jurídica não se opõe, portanto, a que a Administração Tributária aprecie a situação de um sujeito passivo que tinha optado pela tributação das suas atividades e que, na sequência dessa apreciação, a referida Administração proceda a uma liquidação adicional de IVA correspondente ao imposto deduzido relativamente a prestações que esse sujeito passivo efetuou após ter exercido o seu direito de opção, desde que conclua que essas prestações estão abrangidas pelo

âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), daquela diretiva e deveriam ter sido isentas em conformidade com essa disposição» (§ 47);

Decorre destas considerações que, na perspectiva do TJUE, o facto de a Requerente ter renunciado à isenção, num momento em que ainda não existia obstáculo à renúncia, não obsta a que a Administração Tributária aprecie a situação em que se encontra o sujeito passivo e proceda a uma liquidação adicional de IVA correspondente ao imposto deduzido relativamente a prestações que esse sujeito passivo efectuou após ter exercido o seu direito de opção, desde que conclua que essas prestações estão abrangidas pelo âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Directiva n.º 2006/112/CE e, por isso, não pode quanto a elas valer a renúncia.

Improcede, assim, a tese da Requerente, quanto a este ponto.

4.4. Questão da inexistência de revogação do acto administrativo que conferiu o direito à renúncia

A Requerente defende que a Autoridade Tributária e Aduaneira não revogou o acto administrativo que enquadrou a Requerente no regime geral de IVA, tendo apenas “decretado” a perda do direito à renúncia.

No entanto, não se encontra demonstrado nos autos que tenha sido praticado qualquer acto administrativo que tenha enquadrado a Requerente no regime geral de IVA, nem a Requerente o identifica (quando foi praticado, quem o praticou).

Por outro lado, nem o artigo 12.º, n.º 2, do CIVA nem o artigo 35.º do mesmo Código prevêm a emissão de que acto administrativo para determinar o enquadramento em IVA de sujeitos passivos que renunciem à isenção, prevendo-se apenas a prática de um acto administrativo no caso de a Autoridade Tributária e Aduaneira discordar dos elementos declarados (n.ºs 1 a 5 do artigo 35.º).

Pelo exposto, não tem razão a Requerente ao imputar este vício às liquidações impugnadas.

4.5. Da inexistência de obrigação de regularizar o IVA relativo a bens do activo imobilizado no caso concreto

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- das liquidações efectuadas, o apuramento do valor de € 2.040.649,79 tem por base regularizações das deduções a favor do Estado, nos termos dos artigos 20.º a 23.º, do Código do IVA (cfr. págs. 31 e seguintes do Relatório);
- não existe qualquer norma prevista no Código do IVA ou em legislação avulsa que obrigue a Requerente a regularizar as deduções de IVA anteriormente realizadas em resultado das mudanças de enquadramento em IVA determinadas officiosamente pela AT, designadamente não estando prevista esta possibilidade nas normas referidas e a AT não faz referência aos artigos 24.º a 26.º daquele Código;
- a AT parte de um pressuposto errado ao inferir que o IVA liquidado e pago ao Estado pela Requerente é devido aos cofres do Estado porquanto, no caso dos autos, não se está perante uma circunstância de fraude, pelo que a sua situação nunca seria enquadrável no escopo da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 2 do artigo 27.º, ambos do Código do IVA;
- nas situações indicadas no artigo 12.º, n.º 3, e 24.º, n.º 6, alínea b), do CIVA, prevê-se a obrigatoriedade de os sujeitos passivos efectuarem regularizações das deduções anteriormente efectuadas a propósito de bens em existências e do activo imobilizado, quando cessa a aplicação do regime de tributação de que aqueles gozavam por aplicação da renúncia à isenção, mas tal cessação tem de ocorrer opção expressamente assumida pelo sujeito passivo, após o término do período de 5 anos em que o mesmo esteve enquadrado no âmbito do regime de tributação;
- a aplicação dos artigos 20.º a 23.º, do Código do IVA, no caso concreto leva assim a que a liquidação de imposto, na parte relativa à regularização, no valor de €2.040.649,79, seja materialmente inconstitucional, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da CRP, na parte em que este dita que ninguém pode pagar impostos cuja liquidação se não faça nos termos da lei e ilegal.

Os artigos 24.º a 26.º do CIVA reportam-se a regularizações de deduções que foram legalmente, mas que devem ser corrigidas, com fundamento em factos ulteriores.

Não é esse o caso dos autos, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou terem sido efectuadas deduções ilegais, nos períodos a que se referem as liquidações impugnadas, isto é, entendeu que se está perante *«imposto deduzido indevidamente, nos termos dos artigos 20.º e 23.º»*.

Por isso, não se está perante situação a que sejam aplicáveis os artigos 24.º a 26.º do CIVA, mas, antes, uma situação enquadrável no artigo 87.º do mesmo Código, que prevê, no seu n.º 1, a liquidação adicional nos casos em que nas declarações é efectuada dedução superior à devida.

Assim, não ocorre o alegado vício do preceituado no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, por falta de previsão legal para as liquidações efectuadas, no pressuposto de que sejam ilegais as deduções.

Nestes termos, a questão de legalidade que se coloca é apenas a da existência ou não do direito à dedução, que é abordada nos pontos anteriores, e não de regularizações efectuadas sem previsão legal.

4.6. Questão da *«errada consideração que o IVA indevidamente pago pela Requerente é devido ao Estado»*

A Requerente defende, em suma, que,

– *«ainda que a Requerente tivesse “perdido” o direito de renúncia à isenção a partir de uma determinada data não materializada pela AT», «na medida em que no caso em apreço não está em causa, como resulta dos autos, qualquer ato de fraude», nem «se está perante qualquer caso de dedução indevida do IVA cobrado nos serviços médicos (este IVA, pela sua natureza, não é dedutível pelos utentes)», «não existiria base para a AT considerar que o IVA liquidado pela Requerente é devido ao Estado, nos termos da alínea c), do n.º 1, do artigo 2.º, do Código do IVA»;*

-
- «a única forma de garantir a neutralidade fiscal e aplicar justiça, caso se verificasse o cenário acima descrito, seria (em contraponto a reconhecer a dedução do IVA realizada em excesso pela Requerente) reconhecer que o valor do IVA liquidado e pago a mais pela Requerente ao Estado deveria ser regularizado pelo Estado a favor daquela e restituído por esta aos seus utentes»;
 - «o que não se pode aceitar é que, a verificar-se a situação acima referida, a AT atue em "venire contra factum proprium" arrecadando imposto sobre operações que a própria AT declara isentas de IVA»;
 - «a serem mantidos os actos de liquidação aqui em causa com esta base os mesmos não representariam uma correção do enquadramento da Requerente, mas antes uma verdadeira punição desta, a qual é inadmissível, por inconstitucional, face aos princípios que subjazem ao sistema fiscal, consagrados no artigo 103.º, da CRP».

A questão de saber se, quanto às liquidações que são de considerar legais, deve ser considerado indevido o IVA que a Requerente liquidou aos seus utentes e entregou ao Estado, não tem a ver com declaração de ilegalidade de actos de liquidação, pelo que não se insere na competência deste Tribunal Arbitral, definida no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT.

Por isso, pelo que já se referiu no ponto «3. *Questão da incompetência material*» do acórdão de 16-01-2018, não se toma conhecimento desta questão.

4.7. Da desigualdade de tratamento entre contribuintes

A Requerente invocou violação do princípio da igualdade por a Autoridade Tributária e Aduaneira ter não ter decidido na «*Informação n.º 1746, de 20.10.2007, da Direção de Serviços de IVA, mencionada no Relatório*) em que estava em causa a prestação de serviços médicos por parte de um sindicato, tal aplicação retroativa decorrente da perda do direito à renúncia à isenção foi excluída pela AT, com despacho concordante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais».

A Requerente defende que *«será inconstitucional a interpretação e aplicação do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA, por parte da AT em moldes tais que conduza a que a Requerente seja mais gravosamente penalizada (aplicação retroativa da perda do direito à renúncia à isenção com obrigatoriedade de regularizações de IVA e entrega ao Estado do IVA liquidado) do que o sindicato, no caso que esteve na génese da Informação n.º 1746, de 20.10.2007, aludida no Relatório (perda do direito à renúncia à isenção apenas aplicável para futuro)»*.

A Informação n.º 1476, datada de 10-10-2007 (junta pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 10-11-2017) não permite a conclusão que a Requerente dela retira, antes refere a perda da renúncia à isenção em Janeiro de 2000, não esclarecendo se dela resultou *«obrigatoriedade de regularizações de IVA e entrega ao Estado do IVA liquidado»*.

Por outro lado, no que concerne à *«Informação n.º 1295, de 18-02-1993»*, a que a Requerente alude nas alegações, nada se provou, quer quanto à sua existência quer quanto ao seu conteúdo.

Por isso, não se pode considerar demonstrado que tenha ocorrido esta invocada a violação do princípio da igualdade.

5. Indemnização por garantia indevida

A Requerente prestou garantia para suspender execuções fiscais instauradas para cobrança coerciva das liquidações impugnadas e formula um pedido de indemnização, nos termos do artigo 53.º da LGT.

O artigo 171.º do CPPT estabelece que *«a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda»* e que *«a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência»*.

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual

adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «*legalidade da dívida exequenda*», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, *é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.*

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

- 1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.*
- 2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.*
- 3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.*
- 4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.*

No caso em apreço, os erros subjacentes às liquidações impugnadas que são ilegais são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois estas foram de sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esses erros fossem praticados.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada, na parte proporcional às liquidações anuladas.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante exacto da indemnização, a condenação terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão, de harmonia com o preceituado no artigo 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

6. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a)** Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b)** Anular as seguintes liquidações de IVA, bem como as correspondentes liquidações de juros e demonstrações de acerto de contas:
 - n.º..., respeitante ao período 201404;
 - n.º ..., respeitante ao período 201405;
 - n.º..., respeitante ao período 201406;
 - n.º..., respeitante ao período 201407;
 - n.º..., respeitante ao período 201408;
 - n.º..., respeitante ao período 201409;
 - n.º..., respeitante ao período 201410;
 - n.º..., respeitante ao período 201411;
 - n.º..., respeitante ao período 201412;
 - n.º ..., respeitante ao período 201501;
 - n.º..., respeitante ao período 201502;
 - n.º..., respeitante ao período 201503;
 - n.º..., respeitante ao período 201504;
 - n.º..., respeitante ao período 201505;

-
- n.º..., respeitante ao período 201506;
 - n.º..., respeitante ao período 201507;
 - n.º..., respeitante ao período 201508;
 - n.º..., respeitante ao período 201509;
 - n.º..., respeitante ao período 201510;
 - n.º..., respeitante ao período 201511;
 - n.º..., respeitante ao período 201512;
 - n.º..., respeitante ao período 201601;
 - n.º..., respeitante ao período 201602;
 - n.º..., respeitante ao período 201603;
- c) Anular ainda as liquidações de IVA n.º 2017 ... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., ambas relativas ao período 2015/07;
- d) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às seguintes liquidações:
- n.º..., respeitante ao período 201604;
 - n.º..., respeitante ao período 201605;
 - n.º..., respeitante ao período 201606;
 - n.º..., respeitante ao período 201607;
 - n.º..., respeitante ao período 201610;
 - n.º..., respeitante ao período 201611;
- e) Julgar parcialmente procedente o pedido de indemnização por garantia indevida, na parte proporcional às liquidações anuladas, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira e pagar à Requerente a indemnização que for liquidada em execução do presente acórdão.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.998.541,02**. (⁵)

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **26.010,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 6,61 % e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 93,39 % (as Partes ficam vencidas nos valores de € 132.013,29 e € 1.866.527,73, respectivamente).

Lisboa, 17-06-2020

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Clotilde Celorico Palma)

(Filipa Barros)

⁵ Afigura-se que haverá lapso no cálculo do valor de € 2.009.944,90, indicado pela Requerente, pois a soma dos valores das liquidações é € 1.998.541,02.