

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 70/2021-T**

**Tema: IVA - Prazos - Acção Arbitral; Causa de pedir e pedido; Ineptidão da petição inicial;**

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro António Pragal Colaço (árbitros vogais), designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído em 21 de maio de 2021, decide o seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

“**A..., LDA.**”, com sede na Rua ..., ..., ..., NIPC ..., sociedade adiante designada por “Requerente”, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1 alínea a), todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e, bem assim, dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (“Portaria de Vinculação”), na redacção vigente.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante identificada por “AT” ou Requerida.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade relativamente às seguintes liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado referentes aos anos de 2013, 2014 e 2015 (sic):

2017 ... 2013.12T no valor de 78.662,51, 2017 ... 2014.06T no valor de 39.753,86, 2017 ... 2014.09T no valor de 23.620,95, 2017 ... 2014.12T no valor de 24.730,25, 2017 ... 2015.01 no valor de 6.464,91, 2017 ... 2015.05 no valor de 2.146,31, 2017 ... 2015.10 no valor de 2.546,47, 2017 ... 2015.11 no valor de 1.607,91 e das liquidações de juros 2017 ... 2013.12T no valor de 11.827,39, 2017 ... 2014.06T no valor de 5.184,33, 2017 ... 2014.09T no valor de 2.844,86, 2017 ... 2014.12T no valor de 2.731,78, 2017 ... 2015.01 no valor de 698,56, 2017 ... 2015.05 no valor de 203,22, 2017 ... 2015.10 no valor de 198,41 e 2017 ... 2015.11 no valor de 119,64, na sequência do indeferimento do recurso hierárquico, apresentado nos termos do n.º 2 do art.º 66.º e n.º 1 do art.º 76.º, ambos do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), que incidiu sobre essas liquidações de IVA, efetuadas no montante global de € 13.766,84, ao qual acrescem os juros compensatórios (presumivelmente) devidos, referente aos anos de 2013 (€ 144,66), 2014 (€ 12.833,58) e 2015 (€ 788,60).(sic), tudo no montante total global de **15.532,97€**. (sic)

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 28 de Janeiro de 2021 e notificado à AT.

Nos termos do disposto nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes, notificadas dessa designação em 3 de Maio de 2021, não manifestaram vontade de a recusar, atento o preceituado nos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Com a aprovação da Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, foram suspensos os prazos procedimentais e processuais, no âmbito das medidas da pandemia Covid 19. Esta suspensão cessou com a entrada em vigor da Lei n.º 13-B/2021, de 5 de abril, prosseguindo a tramitação processual a partir de 6 de abril de 2021.

O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 21 de maio de 2021.

Em 23 de junho de 2021, a Requerida apresentou a sua Resposta, na qual se defendeu por exceção e por impugnação. Protestou juntar o processo administrativo, tendo vindo a dar

cumprimento ao mesmo através da sua junção em 20/7/2021.

Nessa resposta a Requerida requereu que a Requerente “*venha juntar os documentos em falta, designadamente cópias das liquidações adicionais e cópia do despacho de indeferimento do recurso hierárquico.*”

A Requerente foi notificada para exercer o contraditório sobre a matéria de exceção constante da Resposta, o que fez em 7 de julho de 2021, tendo junto com a mesma resposta várias liquidações adicionais de IVA e várias liquidações de juros compensatórios.

Por despacho arbitral exarado em 8/7/2021, foi a Requerente convidada a indicar os artigos a que pretendia que as testemunhas fossem inquiridas, o que a mesma veio a cumprir por requerimento impetrado em 23/7/2021.

Em 29 de Outubro de 2021, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, com inquirição das três testemunhas arroladas pela Requerente. Na mesma reunião o Tribunal determinou face a requerimento da Requerente sobre a existência de um “erro informático”, que os documentos em falta devessem ser juntos no prazo de 48 horas, sendo que seguidamente a Requerida exercia o seu direito de resposta no prazo de 10 dias, após o qual seria proferido pelo Tribunal despacho arbitral de admissão/não admissão dos documentos, bem como, se fixaria prazo para as partes produzirem as suas alegações simultaneamente.

Decidiu ainda o tribunal que a decisão final fosse proferida até ao fim do prazo fixado no artigo 21.º, 5, n.º 1 do RJAT, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente por parte da Requerente até essa data (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

Posteriormente, veio a ser detectado que a omissão dos documentos invocada pela Requerida, não se devia a um “erro informático”, mas a uma incorrecta leitura do sistema processual electrónico, pois os mesmos encontravam-se disponíveis na plataforma. Esta constatação deu origem a um inúmero e “anormal” conjunto de actos processuais atípicos.

A Requerida por requerimento impetrado em 9/11/2021, veio requerer o seguinte:

Ao abrigo do princípio da descoberta da verdade material dos factos, que:

- convide a ora Requerente a juntar a lista de técnicos – assim como os respectivos contratos de trabalho e/ou recibos verdes - que, nos anos fiscais em discussão, intervieram nas clínicas A... e realizaram as Ecografias que, posteriormente, eram remetidas para a Avenida ..., para que um cardiologista certificado, pertencente à B..., elaborasse o relatório;

- convide a Requerente a exibir a certificação/credenciação, emitida pela ARS Norte e/ou ERS – Entidade Reguladora de Saúde – que a autoriza à realização de exames de Ecografia, bem como, caso exista, a certificação dos técnicos autorizados à realização desses exames.

Por despacho arbitral de 2/2/2022, o Tribunal decidiu:

Quanto ao primeiro pedido de documentos:

*“No contexto que descrevemos tal materialidade é um ónus das partes que deve ser “triada” pela aplicação do princípio do ónus da prova e da livre apreciação e que o Tribunal não deverá por si só determinar, apenas em casos extremos, o que julgamos não é o presente, pelo que se indefere.”*

Quanto ao segundo pedido de documentos:

*“Assim determina-se que a A. seja notificada para vir proceder à junção dos mencionados elementos.”*

O Requerente veio a proceder à mencionada junção em 15/3/2022.

Por despacho arbitral proferido a 24/4/2022, foram notificadas as partes para, querendo, apresentarem simultaneamente as suas alegações em 15 dias, não tendo nenhuma das partes exercido esse direito.

Por despachos de 8 de Novembro de 2021, de 20 de Janeiro e 18 de Março de 2022, foi prorrogado o prazo para prolação da decisão, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, derivado da tramitação processual, da interposição de períodos de férias judiciais e da situação pandémica e da tramitação atípica deste processo.

#### **POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente contesta as correções promovidas pela Requerida, que considerou determinadas operações serem passíveis de IVA, ao contrário do que a Requerente considerou nas facturas que emitiu, pois qualificou-as como isentas ao abrigo do artº 9º, nºs 1 e 2, do CIVA, por ter entendido que corresponderiam a serviços médicos. Estão em “crise” as facturas emitidas pela Requerente ao seu cliente B..., SA (B...).

Salienta que a Requerida constatou que na faturação emitida ao cliente B... utilizava descrições distintas, designadamente:

- “Prestação de Serviços Médicos”, seguido de “Marcações” (ou, abreviadamente, de “Marc” ou “M”), situação que a AT conotou com serviços de intermediação e, nesse contexto, concluiu não se reportarem a serviços médicos, o que invalidou o direito à correspondente isenção;

- “Prestação de Serviços Médicos” sem qualquer outra referência adicional, caso em que a AT concluiu que, por falta de conhecimento do âmbito ou especialidade subjacente, também não poderia sancionar a isenção como serviços médicos;

- Por último e quanto à descrição dos serviços como “Exames” e “ECG”, a AT considerou a sua inclusão como tendo a natureza de serviços médicos, reconhecendo o direito à isenção como tal;

Sustenta, invocando variada jurisprudência nacional e internacional que “...o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais...”, “...quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar os requisitos substantivos.”

Por outro lado, assinala que a Diretiva IVA não prevê a discriminação detalhada dos serviços prestados, nem tampouco no Código do IVA, referindo-se este último à quantidade e denominação usual dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável – v. artigo 36.º, n.º 5, alínea c) do Código do IVA. Deste modo, não é legítimo condicionar o direito à dedução a requisitos das faturas que não estão expressamente previstos na Diretiva IVA, nomeadamente no seu artigo 226.º.

No caso concreto, estamos perante a realização de eletrocardiogramas sustentada por parceria estabelecida entre a Requerente e a B... (atualmente designada C..., Lda), empresas que pertencem ao mesmo universo empresarial.

Diz a Requerente que tem como *modus operandi*, "...através do pessoal próprio de cada clínica, ou de clínicas próximas, e com recurso a aparelhos que integram o equipamento da clínica ou a aparelhos portáteis, desenvolve as seguintes tarefas”:

- Recebem os pacientes, abrem as respetivas fichas;
- Realizam o exame, sendo certo que este, como é do conhecimento geral, não se apresenta especialmente complexo (basta uma ligeira formação aos técnicos/enfermeiros), o qual se concretiza na emissão de um “traçado”;
- Este traçado é colocado numa capa com a identificação do paciente e de todos os dados inerentes ao mesmo, como, por exemplo, idade, altura, peso e medicação que tomam, questionário que é realizado pelas técnicas/enfermeiras que realizaram o exame;
- Estas capas eram, à data, enviadas por correio interno para as instalações da B... (agora é remetido por e-mail) para o expediente ser analisado e relatado pelo médico cardiologista;
- O médico cardiologista, dos quadros da B..., relata o exame, relatório que é impresso e colocado na capa anteriormente enviada;
- Esta capa era novamente devolvida para a clínica da demandante onde foi realizado o exame para que o exame seja entregue ao paciente;
- A faturação ao paciente era efetuada em nome da B..., já que era esta empresa que detinha os protocolos com as diferentes entidades.

Conclui dizendo que “...a única intervenção da B... na concretização de todo o processo inerente à realização dos eletrocardiogramas (ECG), respeitantes à área territorial em que a demandante tem as suas clínicas disseminadas, se resume à realização das análises dos “traçados” recolhidos pelos técnicos/enfermeiros da demandante e posterior emissão do seu relatório.”

Invoca a violação do princípio da neutralidade fiscal e baseando-se nas posições do

TJUE, defende que “...uma determinada prestação de serviço intercalar deve ser sempre considerada acessória da prestação de serviço principal, a menos que possa constituir perante o seu cliente um fim em si e não um simples meio para desenvolver o serviço, globalmente considerado, em condições mais apropriadas e vantajosas.”

Neste contexto considera que as tarefas por si realizadas e facturadas à B..., gozam da isenção de IVA prevista no art.º 9.º, n.ºs 1 e 2 do CIVA.

### **POSIÇÃO DA REQUERIDA**

Segundo a Requerida, a presente acção arbitral é intempestiva, porquanto o prazo de 90 dias para deduzir “impugnação”, conta-se a partir da data do “terminus” do prazo para o pagamento das liquidações e nem a Requerente peticiona a anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico. Invoca a decisão arbitral da CAAD proferida no Processo 261/2013-T.

Argui ainda a Requerida que a Requerente não junta cópias dos actos de liquidação, conforme prevê e exige o artigo 10.º do RJAT, nem cópia do despacho de indeferimento do recurso hierárquico.

Nestes termos, conclui estarmos perante a exceção de intempestividade do pedido arbitral, devendo a Requerida ser absolvida da instância – cf. alínea e), do n.º 1, do artigo 278º do Código de Processo Civil vigente, aplicável ex vi artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

De seguida a Requerida elenca os factos que no seu entendimento considera como provados, defendendo-se assim por via de impugnação “tipo” indirecta.

Na perspetiva da Requerida, apesar de o descritivo das faturas não ter de ser exaustivo, tem de ser suficiente para, quando complementado com informação adicional, permitir uma adequada gestão do imposto, contendo a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, o que não se verificou.

Termina por sustentar que competia à Requerente demonstrar que se encontravam reunidos os pressupostos constantes na lei, da respectiva existência das condições substantivas exigíveis para a aplicação da isenção às suas operações, o que não cumpriu, não sendo possível através da fatura ser alcançada essa função.

Conclui pela procedência da exceção dilatória e, a título subsidiário, pela improcedência da ação arbitral.

\* \* \*

Tendo sido suscitada pela Requerida a exceção dilatória de intempestividade da acção arbitral, cujo conhecimento tem carácter prioritário, a mesma é de seguida apreciada, logo após a fixação da matéria de facto.

## **II. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

### **1. FACTOS PROVADOS**

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

**A.** A Requerente iniciou a actividade em 2011-01-24, encontrando-se registada como sujeito passivo de IVA, do tipo misto com afectação real de parte dos bens, para o exercício da actividade principal de “Outras actividades de saúde humana, n.e.”, CAE 86906, e da actividade secundária de “Institutos de beleza”, CAE 96022, com enquadramento no regime normal de periodicidade mensal.

**B.** A Requerente foi objecto de um procedimento de inspecção tributária, credenciado pelas Ordens de Serviço nºs OI2016..., OI2016... e OI2016... e realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direcção de Finanças do Porto.

**C.** Na sequência da acção inspectiva identificada na alínea anterior, apuraram-se correcções, em sede de IVA, referentes aos anos de 2013, 2014 e 2015, no valor de, respetivamente, € 108.473,05, € 105.951,22 e € 30.363,78.

**D.** A Requerente apresentou reclamação graciosa, a qual tomou o número ...2018... .

**E.** Por carta registada datada de 19/10/2018, a Requerente foi notificada para exercer, querendo, o direito de audição prévia sobre o projecto de decisão, o qual veio a exercer por email remetido em 7 de Novembro de 2018 à Direcção de Finanças do Porto.

**F.** Tendo a reclamação graciosa vindo a ser indeferida com fundamento em não estarem reunidas as condições para que possa ser atendida a pretensão da reclamante, por falta de probatório, nos termos do art.º 74.º da LGT. O despacho final de indeferimento da reclamação graciosa foi notificado à Reclamante, através do Ofício n.º 2018..., de 2018-11-14, registado nos CTT em 2018-11-15, presumindo-se a sua notificação em 2018-11-19, nos termos do n.º 1 do art.º 39.º e do art.º 40.º, ambos do CPPT.

**G.** A Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, deduzida contra as liquidações adicionais de IVA referentes aos anos de 2013, 2014 e 2015, e correspondentes juros compensatórios, no valor total de € 277.832,62, em 19/12/2018.

**H.** A decisão que incidiu sobre o Recurso Hierárquico, foi notificada à Requerente por carta registada datada de 2020-06-24, para a mesma exercer o direito de audição prévia, querendo.

**I.** A Requerente não exerceu o direito de audição prévia, pelo que o projecto de decisão se tornou definitivo, o qual foi notificado à Requerente por ofício datado de 14-10-2020.

**J.** A Requerida concedeu deferimento parcial ao recurso hierárquico, no sentido de conceder a anulação parcial das correções efetuadas, no valor de €221.634,42 despacho proferido pela Diretora de Serviços do IVA em 2020-10-13.

**K.** O despacho de deferimento parcial alicerçou-se em informação que propôs a anulação parcial das correções efectuadas, no valor de € 221.634,42, “no que concerne ao IVA em falta decorrente da faturação emitida à CLMM referente a postos de colheita”, indeferindo a parte respeitante às facturas emitidas pela Requerente à sociedade B... .

**L.** Em 28/1/2021, a Requerente em discordância com as liquidações adicionais que não foram anuladas, nem em sede de reclamação graciosa, nem em sede de recurso

---

hierárquico, pediu a constituição de Tribunal Arbitral singular junto da CAAD, identificando como objecto do ppa as seguintes liquidações:

2017 ... 2013.12T no valor de 78.662,51, referente ao período de 2013(12), com data de liquidação de 5/12/2017, por acerto de contas a 6/12/2017, com data limite de pagamento a 15/1/2018;

2017 ... 2014.06T no valor de 39.753,86, referente ao período de 2014(6), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

2017 ... 2014.09T no valor de 23.620,95, referente ao período de 2014(9), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

2017 ... 2014.12T no valor de 24.730,25, referente ao período de 2014(12), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

2017 ... 2015.01 no valor de 6.464,91, referente ao período de 2015(1), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

2017 ... 2015.05 no valor de 2.146,31, referente ao período de 2015(5), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

2017 ... 2015.10 no valor de 2.546,47, referente ao período de 2015(10), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

2017 ... 2015.11 no valor de 1.607,91, referente ao período de 2015(11), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

e das liquidações de juros

2017 ... 2013.12T no valor de 11.827,39, referente ao período de 2013(12), com data de liquidação de 5/12/2017, por acerto de contas a 6/12/2017, com data limite de pagamento a 15/1/2018;

2017 ... 2014.06T no valor de 5.184,33, referente ao período de 2014(6), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

2017 ... 2014.09T no valor de 2.844,86, referente ao período de 2014(9), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

2017 ... 2014.12T no valor de 2.731,78, referente ao período de 2014(12), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

2017 ... 2015.01 no valor de 698,56, referente ao período de 2015(1), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

2017 ... 2015.05 no valor de 203,22, referente ao período de 2015(5), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

2017 ... 2015.10 no valor de 198,41 e referente ao período de 2015(10), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

2017 ... 2015.11 no valor de 119,64, referente ao período de 2015(11), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

Todas emitidas em nome de D.. Lda,

NUMERO DA LIQUIDAÇÃO	PERÍODO	VALOR	DATA DE LIQUIDAÇÃO	DATA ACERTO DE CONTAS	NATUREZA	DATA LIMITE PAGAMENTO
201 7	2013.12T	78 662,51	05/12/2017	06/12/2017	IVA	15/01/2018
201 7	2014.06T	39 753,86	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
201 7	2014.09T	23 620,95	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
201 7	2014.12T	24 730,25	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
201 7	2015.01T	6 464,91	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
201 7	2015.05T	2 146,31	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
201 7	2015.10T	2 546,47	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
201 7	2015.11T	1 607,91	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
<b>SUB TOTAL</b>		<b>179 533,17</b>				
201 7	2013.12T	11 827,39	05/12/2017	06/12/2017	JUROS	15/01/2018
201 7	2014.06T	5 184,33	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
201 7	2014.09T	2 844,86	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
201 7	2014.12T	2 731,78	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
201 7	2015.01T	698,56	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
201 7	2015.05T	203,22	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
201 7	2015.10T	198,41	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
201 7	2015.11T	119,64	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
<b>SUB TOTAL</b>		<b>23 808,19</b>				
<b>TOTAL</b>		<b>203 341,36</b>				

**M.** Na sequência do indeferimento do recurso hierárquico, apresentado nos termos do nº 2 do artº 66º e nº 1 do artº 76º, ambos do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), relativamente às liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), efetuadas no montante global de € 13.766,84, ao qual acrescem os juros compensatórios devidos, referente aos anos de 2013 (€ 144,66), 2014 (€ 12.833,58) e 2015 (€ 788,60), (sic) tudo no montante total global de 15.532,97€. (sic), *cf. ppa*

**N.** A Requerente emitiu faturas à sociedade B... com a mera descrição “Prestação de Serviços Médicos”, sob os n.ºs FA 2013/28 (1309T - € 144,66), FA 2014/27 (1406T - € 4.025,00), FA 2014/33 (1406T - € 4.542,50), FA 2014/35 (1406T - € 3.047,50), 17/W (1412T - € 158,53), 18/W (1412T - € 493,07) e P89, P101 e P118 (1510 - € 421,42; 1511 - € 65,70 e 1512 - € 60,52, respetivamente), no valor total de € 12.958,90.

**O.** Da informação, que fundamentou o indeferimento do recurso hierárquico, consta a seguinte fundamentação: «Quanto às faturas emitidas à sociedade B... com a mera descrição “Prestação de Serviços Médicos”, verificou-se não haver qualquer referência adicional que permitisse conhecer o âmbito ou especialidade em causa, nem foi possível obter, quer da ora Recorrente quer do adquirente (B...), elementos de prova de que efetivamente respeitassem a “Serviços Médicos”.

Deste modo, apenas as faturas emitidas que continham a descrição “Prestação de Serviços Médicos – Exames” e “Prestação de Serviços Médicos – ecg” foram consideradas como respeitando a operações isentas de IVA.

No que toca às correcções relativas às prestações de serviços faturadas à B..., verifica-se que nem a Recorrente nem a destinatária dos serviços, juntaram quaisquer elementos de prova que comprovassem os esclarecimentos prestados, no sentido de que as faturas em causa respeitavam à execução de eletrocardiogramas.

Em sede de reclamação graciosa, consta dos factos alegados, “...que eram realizados diariamente ECG em 60 clínicas, dispersas geograficamente, e que a B... só possuía 4 técnicos habilitados para os concretizar, e que a Recorrente possuía o pessoal habilitado para realizar os exames em causa.

Porém, analisados os anexos 8, 9 e 10 da reclamação graciosa para os quais remete a ora Recorrente, não parece que tais factos se encontrem comprovados.

Com efeito, não basta demonstrar que existe pessoal habilitado para a realização de ECG para se haver como provado que as faturas em apreço se referem a ECG, tanto mais que apenas consta a existência de enfermeiros, técnicos de análises clínicas e técnicos assistentes, como colaboradores de clínicas onde existiam outras valências na área da saúde.”

**P.** A Requerente celebrou em 19/9/2011, um contrato que denominou de contrato de colaboração e parceria com B... S.A., em que essencialmente, esta concede àquela em regime de exclusividade, a prestação de serviços de ECG nas instalações das suas clínicas.

**Q.** Em discordância com as liquidações adicionais de IVA acima identificadas e com indeferimento da Reclamação e Recurso Hierárquico contra as mesmas deduzidos, a Requerente apresentou junto do CAAD, em 28 de Janeiro de 2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) no SGP do CAAD.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO E FACTOS NÃO PROVADOS**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Começa por salientar-se que o presente processo sofreu várias atipicidades no que respeita aos documentos juntos. Numa primeira linha, a Requerida na sua Resposta afirmou o seguinte:

*41.º.*

*Porém, a Requerente refere que juntou à p.i. um contrato celebrado com a B..., o qual se constata não constar dos anexos disponibilizados, nem as facturas remetem para qualquer contrato.*

*42.º.*

*Apenas consta em anexo ao p.i. (anexos 6 e 7) algumas listagens exemplificativas, com indicação da realização de eletrocardiogramas, que não estão associadas a facturas, pelo que podem ser, por hipótese, referentes às faturas com a descrição “Prestação de Serviços Médicos – Exames” ou “Prestação de Serviços Médicos – ecg”, aceites pelos SIT, e que não estão aqui em causa, até porque as referidas listagens dizem respeito ao período 1505 que não está aqui em causa.*

O Tribunal também foi induzido em erro sobre a falta de junção aos autos dos anexos mencionados, tendo sido considerado como um erro informático a falta de junção dos mencionados documentos em sede de reunião do art.º 18.º do RJAT.

No entanto, 4 dias após a realização da reunião do art.º 18.º a Requerente lavrou requerimento onde escreveu:

*“Já depois do Requerimento constante da acta da sessão de 29/10/2021 o CAAD demonstrou ao signatário como ter acesso electronicamente ao pedido de Pronúncia Arbitral;*

1) *Através do qual se constatou que o descrito erro informático significou que os documentos cuja junção se requereu por se pensar estarem omissos, afinal, encontram-se juntos aos autos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, embora no campo destinado às Liquidações;*

2) *As Liquidações, essas sim, por erro informático não foram submetidas com o Pedido de Pronúncia Arbitral, omissão que já se colmatara através da sua junção após a Resposta da Requerida, momento em que tal questão foi suscitada e por isso percebida pela Requerente;”*

Terminou o seu requerimento por:

*“6) Atendendo a que os documentos que se criam em falta afinal estavam juntos ao Pedido de Pronúncia Arbitral, todavia, no campo errado do formulário electrónico, entende a Requerente, s.m.o. (mas V<sup>a</sup> Exa. melhor ajuizará), não dever juntá-los novamente, embora considere perfeitamente justo e adequado que a Requerida disponha do prazo de contraditório conferido.*

Notificada então a Requerida para se pronunciar sobre os mencionados documentos que não vislumbrara inseridos na sua maioria aquando da entrega da sua Resposta, (exceptunado as liquidações propriamente ditas), veio a mesma a impugná-los, quanto ao seu efeito jurídico, *“...por não comprovar o facto determinante nos presentes autos:*

E quais são os factos que enumera como o documento não os comprovar?

Anexo 1 - e os serviços prestados pela Requerente à sociedade B... são de natureza médica ou se apenas de natureza administrativa?;

Anexo 2 - se os serviços prestados pela Requerente à sociedade B... são de natureza médica ou se apenas de natureza administrativa?;

Anexo 3 - se os serviços prestados pela Requerente à sociedade B... são de natureza médica ou se apenas de natureza administrativa?;

Anexo 4 - se os serviços prestados pela Requerente à sociedade B... são de natureza médica ou se apenas de natureza administrativa?;

Termina essa impugnação articulando:

*“Nestes termos e nos mais de Direito, impugna-se o efeito pretendido obter com a apresentação de toda a documentação, dado não resultar esclarecido se os serviços prestados pela Requerente à sociedade B... são de natureza médica ou se apenas de natureza administrativa, bem como não prova que as Ecografias que alegadamente justifica a emissão das facturas em dissídio fossem colaboradores afectos aos quadros da ora Requerente.*

*Ao abrigo do princípio da descoberta da verdade material dos factos, que:*

*- convide a ora Requerente a juntar a lista de técnicos – assim como os respectivos contratos de trabalho e/ou recibos verdes - que, nos anos fiscais em discussão, intervieram nas clínicas A... e realizaram as Ecografias que, posteriormente, eram remetidas para a Avenida ..., para que um cardiologista certificado, pertencente à B..., elaborasse o relatório;*

*- convide a ora Requerente a exibir a certificação/credenciação, emitida pela ARS Norte e/ou ERS – Entidade Reguladora de Saúde – que a autoriza à realização de exames de Ecografia, bem como, caso exista, a certificação dos técnicos autorizados à realização desses exames.”*

Face a esta tramitação atípica o Tribunal exarou o seguinte despacho a 2/2/2022:

*“O Requerente (ora em diante A.), veio em requerimento autónomo articular, de forma sumária o seguinte:*

*impugna o efeito jurídico pretendido obter com a apresentação dos anexos 1,2,3, e 4 por não comprovarem o facto determinante nos presentes autos, que no seu entendimento será "se os serviços prestados pela Requerente à sociedade B... são de natureza médica ou se apenas de natureza administrativa."*

*Os anexos 1, 3 e 4, são documentos sem qualquer assinatura, descritivos de factos que o A. entendeu plasmar, exceptuando o Anexo 2 que é um contrato assinado.*

*Da leitura do requerimento, verifica-se que a Requerida (ora em diante R.), não procede à impugnação da genuinidade de documento, nos termos e para os efeitos do art. 444.º do CPC, mas sim à impugnação do valor probatório de tais documentos. É o que se alcança da*

*expressão "Pelo que se impugna o efeito jurídico pretendido obter com a apresentação do anexo..., por, mais uma vez, não comprovar o facto determinante nos presentes autos"*

*Ora, os documentos particulares que tenham sido impugnados deixam de fazer prova plena quanto às declarações atribuídas ao seu autor, nos termos previstos no art. 376º do CC, mas podem ser utilizados como meios de prova, apreciados livremente pelo tribunal.*

*Nenhum dos Anexos 1, 3 e 4, têm letra e assinatura pelo que não constituem em si qualquer declaração atribuída a alguém em específico, exceptuando o Anexo 2 que é um contrato devidamente assinado e que não foi impugnado quanto ao seu conteúdo, mas antes, quanto ao seu efeito probatório.*

*Num processo, ao A. cabe o ónus de provar os factos que articula, a não ser que existam presunções que afastem esse ónus e o invertam e ao R. cabe produzir prova que infirme fixando outros factos à prova da A., ou pelo menos, que a contrarie sem com isso fixar outros factos.*

*Demanda a R. em consequência que este Tribunal determine à A.*

*- convide a ora Requerente a juntar a lista de técnicos - assim como os respectivos contratos de trabalho e/ou recibos verdes - que, nos anos fiscais em discussão, intervieram nas clinicas A... e realizaram as Ecografias que, posteriormente, eram remetidas para a Avenida ..., para que um cardiologista certificado, pertencente a B..., elaborasse o relatório;*

*No contexto que descrevemos tal materialidade é um ónus das partes que deve ser "triada" pela aplicação do princípio do ónus da prova e da livre apreciação e que o Tribunal não deverá por si só determinar, apenas em casos extremos, o que julgamos não é o presente, pelo que se indefere.*

*Quanto ao segundo pedido:*

*- convide a ora Requerente a exhibir a certificação/credenciação, emitida pela ARS Norte e/ou ERS- Entidade Reguladora de Saúde -que a autoriza à realização de exames de Ecografia, bem como, caso exista, a certificação dos técnicos autorizados à realização desses exames.- acrescentando nós "ou prova de que não necessita de tais autorizações.*

*Devera também ler-se exames de electrocardiograma.*

*Quanto a este pedido seguimos o que foi vertido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo: 763/08.5BELRS, de 17-10-2019, cujo Relator foi a Desembargadora ANA PINHOL*

*Sumario. As isenções constituem derrogações ao principio geral enunciado no artigo 2.º da Sexta Directiva, segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efectuada a titulo oneroso por um sujeito passivo.*

*II. A isenção prevista no artigo 9.º n.º 1 al. b) do CIVA, implica que a actividade seja prestada por determinados profissionais devidamente habilitados para o efeito.*

*Assim determina-se que a A. seja notificada para vir proceder à junção dos mencionados elementos.*

*Consigna-se desde já, que tudo sem prejuízo de o Tribunal poder vir a considerar a final que tais serviços poderão ser conexos.”*

O artigo 10.º, n.º 2, alínea d) do RJAT prescreve que devem constar do pedido de pronúncia arbitral as questões de facto e os meios de prova produzidos e a produzir, em linha com o previsto nos artigos 552.º, n.º 2 e 423.º do Código de Processo Civil (“CPC”), que expressamente fixam como momento de apresentação dos documentos o da apresentação dos articulados em que se aleguem os factos correspondentes, ou, no limite (mediante pagamento de multa), até 20 dias antes da audiência final. Após este limite temporal, só são admitidos os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento, bem como aqueles cuja apresentação se tenha tornado necessária em virtude de ocorrência posterior.

Assim, numa primeira análise seria evidente que todos os documentos juntos posteriormente aos articulados não seriam admissíveis. No entanto, os documentos que foram juntos na resposta pela Requerida aos documentos que já haviam sido juntos pelo Requerente com o ppa e os que vieram a ser juntos em requerimento autónomo, resultam de acordo das partes exactamente quanto a essa junção.

Por sua vez os documentos que foram juntos posteriormente, visaram o cumprimento de uma determinação do Tribunal no uso também do seu poder inquisitório e após pedido de uma das partes.

Por todas estas razões os mesmos são admitidos como prova.

Quanto ao invocado pela Requerida sobre vários documentos juntos pela Requerente com o seu requerimento de 2/11/2021, o despacho deste Tribunal de 2/2/2022, é explícito quanto à qualificação da mesma arguição da Requerida e à força probatória dos documentos nessas circunstâncias, sendo livremente apreciados pelo Tribunal. Note-se ainda que quanto ao Anexo 2, não foi impugnada a assinatura do mesmo, nem invocada a sua falsidade, pelo que foi apreciado como tal em termos probatórios.

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se essencialmente na análise crítica da prova documental junta aos autos.

Não se deram como provadas, nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam considerar-se como não provados.

### **III. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

#### **1. SOBRE A (IN) TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO PRONUNCIA ARBITRAL**

No entanto, há que conhecer previamente da excepção deduzida pela Requerida e mesmo de matéria que possa ser de conhecimento oficioso, pois a proceder, inviabiliza a apreciação sobre o mérito da causa.

Para resolver esta questão prévia, importa ter presente, o âmbito de competência dos tribunais arbitrais.

A competência dos tribunais arbitrais fiscais é delimitada pelo disposto no artigo 2.º do RJAT e pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e, em conformidade com o disposto no n.º 1 do indicado artigo 2.º do RJAT, compreende a apreciação das pretensões relacionadas com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; e, bem assim, a apreciação de pretensões relacionadas com a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável que não deem origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Acrescenta o artigo 4.º do RJAT que a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de Portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça. E aqueles serviços e organismos vincularam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais nos casos que tenham por objeto a apreciação das acima identificadas pretensões, de valor não superior a € 10 000 000, relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida<sup>1</sup>.

Atendendo ao disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, em conjugação com o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, conclui-se que a jurisdição arbitral é inequivocamente competente para apreciar a legalidade de atos de liquidação de IVA.

Diz a Requerida que a Requerente “...não peticiona , a final, a anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico, como era seu dever efectuar.”

Invoca Jorge Lopes de Sousa ao afirmar que esse prestigiado Autor é” *peremptório, ao afirmar (Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, página 121):*

*“(...) Embora na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT apenas se faça referência explícita à competência dos tribunais arbitrais para declararem a ilegalidade de atos de liquidação, atos definidores da quantia a pagar pelo contribuinte, essa competência estende-*

---

<sup>1</sup> Com exceção das pretensões expressamente identificadas nas alíneas a) a d) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, sem cabimento na situação dos autos.

*se também a atos de segundo e terceiro grau que apreciem a legalidade desses atos primários, designadamente atos de indeferimento de reclamações gratuitas e atos de indeferimento de recursos hierárquicos interpostos das decisões destas reclamações.”*

*Acrescenta que “É pacífico na doutrina e na jurisprudência arbitral do CAAD que apesar do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT fazer referência explícita à competência dos tribunais arbitrais para declararem a ilegalidade de actos de liquidação, essa competência estende-se também a actos de segundo e terceiro grau que apreciem a legalidade dos actos primários, como é o caso de actos de indeferimento de reclamações gratuitas e de actos de indeferimento de recursos hierárquicos interpostos das decisões de tais reclamações. Assim, tendo sido ultrapassado o prazo para uma impugnação directa da liquidação ou da autoliquidação, abria-se à Requerente a via de impugnar o acto de indeferimento tácito da reclamação gratuita a que alude no artigo 5.º do seu pedido, ou seja, suscitar a apreciação da legalidade da autoliquidação na dependência da interposição e decisão desfavorável de um meio de defesa gratuito. Sucede, no entanto, que a Requerente quando identifica expressamente o pedido arbitral o faz nos seguintes termos (cf. artigos 13.º e 14.º da seu pedido)<sup>2</sup>*

*[...]*

*Ao contrário do que pretende a Requerente na sua Resposta à excepção de intempestividade deduzida pela Requerida (cf. o seu n.º 20), a interpretação do disposto no artigo 2.º e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, alínea b), ambos do RJAT, no sentido de que, para efeitos de prazo de reacção de 90 dias que se abre com o indeferimento da reclamação gratuita, o objecto do processo e a pretensão arbitral não podem ser, respectivamente, o acto tributário e o pedido de declaração da sua ilegalidade, não contraria qualquer disposição constitucional, designadamente as que garantem o princípio do acesso aos tribunais para a tutela de direitos (cf. artigos 20.º, n.º 1, e 268.º n.º 4) ou o princípio da protecção da confiança (artigo 2.º), nem tão-pouco o disposto no artigo 9.º do Código Civil.*

*Com efeito, o acesso ao direito não é ilimitado nem incondicional. Faz-se de acordo com as normas legais que o disciplinam. A Requerente tinha um meio adequado para garantir a sua pretensão – impugnar o acto de indeferimento tácito da reclamação gratuita -*

<sup>2</sup> Processo n.º 261/2013-T da CAAD, in.<https://www.caad.org.pt/tributario>;

, mas não o fez. De modo algum, portanto, não há lugar a qualquer violação do princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito consagrado no artigo 2.º da Constituição da República. Pelos fundamentos expostos, o Tribunal decide:

- a) Julgar procedente a excepção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral;
- b) E, por consequência, julgar improcedente o pedido arbitral, dele se absolvendo a Requerida.»

Efectivamente a Requerente deduziu o seu pedido nos seguintes termos:

*“Nestes termos e nos mais de Direito, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente procedente por provado e, conseqüentemente, os actos tributários devem ser totalmente anulados, bem como os respetivos juros compensatórios.”<sup>3</sup>*

Não foi demandada nenhuma anulação, quer da decisão da reclamação graciosa, quer da decisão do recurso hierárquico. Mas não tinha de ser!

No intróito a Requerente escreve: *na sequência do indeferimento do recurso hierárquico, apresentado nos termos do n.º 2 do art.º 66º e n.º 1 do art.º 76º, ambos do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT),*”, mas o seu em sequência, apenas pode significar que a seguir à decisão do recurso hierárquico, segue-se a “impugnação”, neste caso em sede arbitral.

E refere no art.º 4.º que *“a demandante apresentou a competente reclamação graciosa contra a parte restante, cujo indeferimento total motivou a necessidade de apresentação de recurso hierárquico nos termos antes referidos.”* Não se compreendendo muito bem a que termos se refere!

Acrescenta no art.º 5.º do seu ppa, que *“Por sua vez, a decisão proferida em sede desse recurso hierárquico veio a determinar a anulação das liquidações respeitantes à faturação efetuada ao cliente CLMM, todavia entendendo manter as liquidações na parte que respeita ao cliente B..., as quais constituem, assim, o objeto do presente pedido, com abrangência dos correspondentes juros compensatórios.”*

---

<sup>3</sup> Valor: €15.532,97 (inclui juros compensatórios estimados no valor de € 1.766,13) (sic);

---

Conforme se lê na decisão arbitral da CAAD, processo nº 244/2019-T, de 2020-09-25, “*Ora, como explica Carla Castelo Trindade , “Esta é a primeira questão que deve ficar clara: o objecto do processo arbitral é o acto de liquidação (...).”*”.

*Prosseguindo com a mesma Autora, conclui-se que “os actos de segundo ou terceiro grau poderão sempre ser arbitráveis, na medida em que comportem, e só nessa medida, eles próprios, a (i)legalidade dos actos de liquidação em causa”.*

*Deste modo a competência dos tribunais arbitrais tributários, tal como delimitada pelo RJAT, está limitada à apreciação dos actos elencados no art.º 2.º, n.º 1, daquele diploma, norma que toma como objecto da competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária, os actos primários (“actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”), sendo os actos secundários unicamente relevantes como elementos proporcionadores da tempestividade da pretensão impugnatória, como resulta do artigo 10.º, n.º 1, al. a) daquele Regime, onde se impõe que os pedidos de constituição de tribunal arbitral sejam apresentados no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Dos autos consta o ofício que deu origem à notificação da decisão do recurso hierárquico, (14/10/2020, mas não consta o registo dessa expedição. Também a Requerida não argui a intempestividade por esse facto, mas antes pelo decurso do prazo a contar da data do pagamento das liquidações. Conforme se escreveu supra, “*sendo os actos secundários unicamente relevantes como elementos proporcionadores da tempestividade da pretensão impugnatória, como resulta do artigo 10.º, n.º 1, al. a) daquele Regime, onde se impõe que os pedidos de constituição de tribunal arbitral sejam apresentados no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*”, pelo que com base nesse fundamento nunca seria intempestiva. Mas há outra questão a apreciar e que também é de conhecimento officioso.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, Processo, 203848/14.2YIPRT.C1, MANUEL CAPELO, de 18-10-2016

– Segundo o art. 186º, n.º 2, alínea a) do N.C.P.C., a petição será inepta quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir.

---

A Requerente vem demandar a anulação das seguintes liquidações:

liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado referentes aos anos de 2013, 2014 e 2015 (sic):

→ 2017 ... 2013.12T no valor de 78.662,51, referente ao período de 2013(12), com data de liquidação de 5/12/2017, por acerto de contas a 6/12/2017, com data limite de pagamento a 15/1/2018;

→ 2017... 2014.06T no valor de 39.753,86, referente ao período de 2014(6), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

→ 2017 ... 2014.09T no valor de 23.620,95, referente ao período de 2014(9), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

→ 2017 ... 2014.12T no valor de 24.730,25, referente ao período de 2014(12), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

→ 2017 ... 2015.01T no valor de 6.464,91, referente ao período de 2015(1), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

→ 2017 ... 2015.05T no valor de 2.146,31, referente ao período de 2015(5), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

→ 2017 ... 2015.10T no valor de 2.546,47, referente ao período de 2015(10), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

---

II - A ineptidão da petição inicial é uma exceção dilatória que conduz à abstenção do conhecimento do mérito da causa e à absolvição dos Réus da instância e que tal exceção é de conhecimento oficioso pelo tribunal, conforme os artigos 186.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), e 278.º, n.º 1, alínea b), ambos do Código de Processo Civil. In. www.dgsi.pt

---

→ 2017 ... 2015.11T no valor de 1.607,91, referente ao período de 2015(11), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

e das liquidações de juros

→ 2017 ... 2013.12T no valor de 11.827,39, referente ao período de 2013(12), com data de liquidação de 5/12/2017, por acerto de contas a 6/12/2017, com data limite de pagamento a 15/1/2018;

→ 2017 ... 2014.06T no valor de 5.184,33, referente ao período de 2014(6), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

→ 2017 ... 2014.09T no valor de 2.844,86, referente ao período de 2014(9), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

→ 2017 ... 2014.12T no valor de 2.731,78, referente ao período de 2014(12), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

→ 2017 ... 2015.01 no valor de 698,56, referente ao período de 2015(1), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

→ 2017 ... 2015.05 no valor de 203,22, referente ao período de 2015(5), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

→ 2017 ... 2015.10 no valor de 198,41 e referente ao período de 2015(10), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

→ 2017 ... 2015.11 no valor de 119,64, referente ao período de 2015(11), com data de liquidação de 13/12/2017, por acerto de contas a 14/12/2017, com data limite de pagamento a 22/1/2018;

Todas emitidas em nome de D... Lda, <sup>5</sup>, o que nos dá o seguinte quadro, *cf.*, também alínea L) do probatório.

NUMERO DA LIQUIDAÇÃO	PERÍODO	VALOR	DATA DE LIQUIDAÇÃO	DATA ACERTO DE CONTAS	NATUREZA	DATA LIMITE PAGAMENTO
201 7	2013.12T	78 662,51	05/12/2017	06/12/2017	IVA	15/01/2018
201 7	2014.06T	39 753,86	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
201 7	2014.09T	23 620,95	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
201 7	2014.12T	24 730,25	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
201 7	2015.01T	6 464,91	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
201 7	2015.05T	2 146,31	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
201 7	2015.10T	2 546,47	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
201 7	2015.11T	1 607,91	13/12/2017	14/12/2017	IVA	22/01/2018
<b>SUB TOTAL</b>		<b>179 533,17</b>				
201 7	2013.12T	11 827,39	05/12/2017	06/12/2017	JUROS	15/01/2018
201 7	2014.06T	5 184,33	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
201 7	2014.09T	2 844,86	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
201 7	2014.12T	2 731,78	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
201 7	2015.01T	698,56	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
201 7	2015.05T	203,22	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
201 7	2015.10T	198,41	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
201 7	2015.11T	119,64	13/12/2017	14/12/2017	JUROS	22/01/2018
<b>SUB TOTAL</b>		<b>23 808,19</b>				
<b>TOTAL</b>		<b>203 341,36</b>				

Conforme alínea M) do probatório, as facturas que serviram de causa de pedir à Requerente foram:

M. A Requerente emitiu faturas à sociedade B... com a mera descrição “Prestação de Serviços Médicos”, sob os n.ºs FA 2013/28 (1309T - € 144,66), FA 2014/27 (1406T - € 4.025,00), FA 2014/33 (1406T - € 4.542,50), FA 2014/35 (1406T - € 3.047,50), 17/W (1412T - € 158,53), 18/W (1412T - € 493,07) e P89, P101 e P118 (1510 - € 421,42; 1511 - € 65,70 e 1512 - € 60,52, respetivamente), no valor total de € 12.958,90.

Como encaixar as facturas nas liquidações? Desde logo, existem facturas do período de 1309 (3º trimestre de 2013) e 1512 (Dezembro de 2015) e estes períodos não se encontram “contemplados” nas datas liquidações, mesmo que o Tribunal tivesse que deduzir que os períodos das declarações teriam de ser posteriores à manifestação dos períodos das facturas – mas uma das facturas é do 3º trimestre e a primeira liquidação é do 4º trimestre de 2013!

Mesmo que tivesse que adivinhar quando e se a Requerente esteve no regime trimestral e passou, ou não, para o regime mensal de IVA.

<sup>5</sup> Cfr. intróito do ppa;

Em segundo lugar os valores são muito diferentes (as liquidações somam 179.533,17€ e os juros 23.808,19€).

Em terceiro lugar, não se consegue fazer uma correspondência mínima entre o que quer que seja.

Repare-se que o Requerente demanda no intróito do seu ppa, a anulação de todas estas liquidações (*tendo por objecto as seguintes Liquidações de IVA:*) (sic), mas logo de seguida escreve que “*relativamente às liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), efetuadas no montante global de € 13.766,84, ao qual acrescem os juros compensatórios devidos, referente aos anos de 2013 (€ 144,66), 2014 (€ 12.833,58) e 2015 (€ 788,60).*”(sic), juros mencionados no global por anos!

Se levarmos à letra, temos que serão 13,766,84€, a que crescerão os juros que menciona e que somam 13,766,84€, o que significa que os valores de 2013 (€ 144,66), 2014 (€ 12.833,58) e 2015 (€ 788,60), serão eles próprios IVA e não juros, o que “ensombra” ainda mais qualquer conexão. Acresce que, se as facturas somam € 12.958,90, tal não é possível e mesmo que fosse mencionado o valor como sendo o IVA, é inferior aos 13.766,84€.

Nem sequer o valor total que consta do quadro que reproduzimos, 203.341,36€, “joga” com o valor demandado em sede de recurso hierárquico e conforme alínea j) do probatório veio a ser anulado - J.A Requerida concedeu deferimento parcial ao recurso hierárquico, no sentido de conceder a anulação parcial das correções efetuadas, no valor de €221.634,42 proferido pela Diretora de Serviços do IVA em 2020-10-13. E a ter procedido o recurso hierárquico, foram anuladas liquidações?

O Tribunal não pode anular liquidações que não fazem parte da causa de pedir, a causa de pedir não se conexas com o pedido, nem sequer o Tribunal consegue saber o que afinal está anulado, o que é para anular em caso de procedência e em que liquidações específicas, com a agravante do Requerente pedir a anulação de juros estimados?!<sup>6</sup>

O RJAT não contém regime próprio em matéria de excepções e nulidades processuais, aplicando-se, nesta matéria, a título subsidiário, o disposto no CPPT, no CPTA e no CPC, como decorre do previsto no art. 29.º, n.º 1, a), c) e e) do RJAT.

---

<sup>6</sup> Mas demanda a anulação de liquidações de juros compensatórios!

De acordo com o estabelecido no art. 186.º, n.º 2, do CPC, há lugar a ineptidão da petição inicial quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir; quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir e quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

Na presente instância, a imprecisão quanto à identificação do pedido e a omissão dos factos correspondentes à identificação e caracterização específica dos actos tributários em causa, as contradições quantitativas existentes entre as liquidações objecto de pedido de pronúncia arbitral, a definição do objecto do processo pela Requerente, os valores demandados, os valores das mesmas liquidações, as liquidações em si mesmas, representam factualidade essencial, por isso integrante da causa de pedir e do pedido. Trata-se, além do mais, de conteúdo que, pela sua essencialidade, deve, nos termos do estabelecido no art. 10.º, n.º 2, b), do RJAT, constar necessariamente do pedido de pronúncia arbitral.

Com efeito, o pedido é um elemento da petição inicial que, para além de ser importante para o réu (de modo a devidamente poder conformar a sua defesa), assume carácter essencial para o tribunal, na medida em que é com base no pedido que o tribunal aquilata o tipo de actividade jurisdicional que lhe é solicitada e define as balizas e objecto de conhecimento do mérito que lhe são permitidos e devidos. Conclusões que, no presente caso, em face do teor da petição inicial, e, em particular, da ausência, nela, da formulação de pedido consentâneo com a causa de pedir, o tribunal não consegue apurar, não se reunindo, pois, as condições mínimas para que este possa conhecer do mérito.

Coloca-se ao Tribunal a impossibilidade insanável de em caso de procedência da acção arbitral, anular que liquidações? O quê? Quanto? Com referência a que períodos?

Verifica-se, portanto, um dos tipos de deficiências “de carácter substancial, que irremediavelmente” comprometem “a finalidade da petição inicial” (ANTUNES VARELA, SAMPAIO e NORA e Miguel BEZERRA, Manual de Processo Civil, 1985, Coimbra Editora, p. 244), constituindo causa de ineptidão da petição inicial. Esta consubstancia, por seu turno, irregularidade geradora da nulidade de todo o processo (cfr. art. 186.º, n.º 1 do CPC), cuja previsão legal, enquanto excepção dilatária, consta do art. 89.º, n.º 4, b) do CPTA. Representa, por outro lado, nulidade insanável, como decorre do estipulado no art. 98.º, n.º 1,

a), do CPPT, determinando, conseqüentemente, a absolvição da Requerida da instância (cfr. art. 576.º, n.º 2 do CPC).

#### **IV. DECISÃO**

À face do exposto, decide este Tribunal Arbitral Singular em:

- (a) Em declarar a ineptidão da petição inicial por inexistência de causa de pedir e pedido inteligíveis e concretos, em consonância de ambos, por falta de liquidações específicas a anular, o que gera a absolvição da instância;

#### **V. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se ao processo o valor de € **15.532,97**, indicado pela Requerente e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

#### **VI. CUSTAS**

Custas no montante de € **918,00**, a suportar pela Requerente, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 19 de Maio de 2022

O árbitro,

António Pragal Colaço