

Acórdãos STA**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo: 0216/17.0BEVIS
Data do Acórdão: 27-11-2024
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: NUNO BASTOS
Descritores: IVA
ISENÇÃO
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
ESTABELECIMENTO TERMAL

Sumário: I - As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas estão isentas de imposto a coberto do artigo 9.º, n.º 2, do Código do IVA se forem efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, devidamente reconhecidos.

II - Não são efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, devidamente reconhecidos, as prestações efetuadas por estabelecimento termal que não obteve a licença a emitir pela Administração Regional de Saúde nem o registo na Entidade Reguladora de Saúde, de acordo com a legislação vigente à data em que esses serviços foram prestados.

Nº Convencional: JSTA000P32871
Nº do Documento: SA2202411270216/17
Recorrente: AT – AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Recorrido 1: A..., S.A.
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

 Texto Integral**Texto Integral:**

Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou totalmente procedente a impugnação judicial deduzida por A..., S.A., contribuinte fiscal n.º ...13, com sede no Edifício ..., ... A, Rua ...,, contra o despacho de 8 de fevereiro de 2017, do Senhor Diretor de Finanças de Viseu, que indeferiu o recurso hierárquico (processo n.º ...77) interposto contra o indeferimento da reclamação graciosa (processo n.º ...21) interposta contra os atos de liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado (“IVA”) n.ºs ...03 (referente ao período de 201203T), ...04 (referente ao período de 201206T), ...12 (referente ao período de 201209T), ...13 (referente ao período de 201212T), e de juros compensatórios n.ºs ...05, ...06 e ...07, no valor total de € 21.916,44 (vinte e um mil novecentos e dezasseis euros e quarenta e quatro centimos).

Com a interposição do recurso, foram apresentadas alegações e formuladas as seguintes conclusões:

«(...)

a) *Incide o presente recurso sobre a aliás douta sentença, que julgou procedente a presente impugnação, com a consequente anulação das liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, referentes aos períodos de 2012-03T; 2012-06T; 2012-*

09T e 2012-12T, com fundamento em vício de violação de lei, nomeadamente o disposto no art.º 9.º, n.º 2 do CIVA, do que discordamos;

b) Da leitura do art.º 132.º, n.º 1, alínea b) da Directiva IVA retira-se que a isenção aí plasmada assenta em dois requisitos de verificação cumulativa: devem, por um lado, tratar-se de prestações de serviços de hospitalização ou assistência médica ou operações com elas estreitamente relacionadas e, por outro lado, que essas prestações sejam asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;

c) Quer isto dizer que a aplicação da acabada de referir isenção depende do preenchimento obrigatório de dois pressupostos: um requisito objectivo, que se prende com a natureza do serviço prestado e um requisito subjectivo, que se prende com a qualidade do respectivo prestador do serviço;

d) Em correspondência com a exigência estabelecida no art.º 132.º, n.º 1, alínea b) da Directiva IVA, o art.º 9.º, n.º 2 do CIVA impõe, de igual modo, a verificação cumulativa desses mesmos dois requisitos ao determinar que estão isentas de imposto “as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas” desde que “efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares”;

e) Logo, para que uma determinada prestação beneficie da isenção prevista no art.º 9.º, n.º 2 do CIVA não basta, desde logo, demonstrar a função terapêutica dessa prestação ou a sua conexão estreita com prestações que tenham essa função, sendo, ainda, necessário comprovar que o sujeito passivo que as realiza é um “estabelecimento hospitalar”, “clínica”, “dispensário” ou “similar”;

f) Deste modo, ainda que estejamos perante prestações de serviços médicos e sanitários e/ou as prestações, se as mesmas não forem realizadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, tais operações, por falta de verificação do requisito subjectivo, não se subsumem à isenção prevista no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA, estando, por isso, sujeitas a imposto nos termos gerais.

g) É, portanto, indispensável que o sujeito passivo que efectua a prestação reúna em si a qualidade exigida no art.º 132.º, n.º 1, alínea b) da Directiva IVA e no art.º 9.º, n.º 2 do CIVA, isto é, devem tratar-se de sujeitos passivos que possuam eles mesmos a qualidade de hospital ou estabelecimento similar;

h) Atente-se que, em nenhuma decisão do TJUE se admitiu a aplicação da isenção prevista no art.º 132.º, n.º 1, alínea b), da Directiva IVA, a sujeitos passivos que não fossem, eles mesmos, “organismos de direito público”, “estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico” ou “outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos” (vd. Acórdãos do TJUE proferidos nos Processos Ygeia, C-394/04 e C-395/04; Processo Dornier, C-45/01; Processo Copy Gene, C-262/08, Processo Future Health Technologies, C-86/09 e Processo De Fruytier, C-334/14);

i) Sobre a questão em causa nos autos, o Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo considerou que eminentemente terapêutica, porquanto são realizados em razão e sob prescrição médica e, portanto, sob controlo médico e deles indissociáveis;

j) Tendo ainda considerado que o facto do o estabelecimento termal não se encontrar registado/licenciado na Entidade Reguladora da Saúde (ERS), nem integrar o Serviço Nacional de Saúde (SNS), tal situação não lhe retira o carácter terapêutico aos serviços que presta, tanto mais, que, tendo em atenção que as correcções aqui em causa respeitam ao ano de 2012, a obrigatoriedade de registo na ERS apenas se impôs a partir de 2014 com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º Lei 126/14, de 22/08;

k) Ressalvado o devido respeito, que é muito, entende a Fazenda Pública que a douta sentença recorrida, ao decidir como decidiu, incorreu em erro de julgamento que resulta não só da incorrecta valoração da factualidade assente, como também da errónea interpretação e aplicação do disposto no n.º 2 do art.º 9 do CIVA;

l) Na verdade, os elementos recolhidos no Relatório da Inspecção Tributária comprovaram que, no período temporal a que se reportam os autos (ano de 2012), o estabelecimento termal explorado pela impugnante não podia ser considerado unidade prestadora de cuidados de saúde, posto que, em sede inspectiva, foi apurado que, entre os anos de 2009 e 2013, o estabelecimento termal explorado pela impugnante não se encontrava licenciado

pela Administração Regional de Saúde (ARS), nem registado na ERS como unidade privada de saúde - cfr fls. 11 e 12 da sentença por referência ao relatório inspectivo e ainda anexo 6 deste;

m) A abertura e o funcionamento dos estabelecimentos termais, de acordo com o previsto no art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 279/2009, de 06/10 (que estabelece as condições para abertura, modificação e funcionamento das unidades privadas de serviços de saúde), depende da obtenção de licença emitida pela ARS territorialmente competente, e do registo na ERS, nos termos do Decreto-Lei n.º 127/2009, de 27/05 e da Portaria n.º 52/2011, de 27/01;

n) Por seu turno, a Lei de Bases da Saúde (Lei n.º 48/90, de 24/08) prevê, na sua base XXXIX, que as organizações privadas com objectivos de saúde e com fins lucrativos estejam sujeitas a licenciamento, regulamentação e vigilância da qualidade por parte do Estado;

o) Ora, reitera-se, foi verificado pelos Serviços de Inspeção Tributária que, no ano em causa nos autos (2012), o estabelecimento termal da impugnante não se encontrava licenciado pela competente ARS nem registado na ERS como unidade privada de saúde;

p) Pelo que, não se encontrando o estabelecimento termal explorado pela impugnante licenciado pela ARS, nem registado na ERS, como tal é exigido pela legislação nacional, no sentido de ser reconhecido como unidade privada de saúde, o mesmo não poderia ser considerado unidade prestadora de cuidados de saúde, no período temporal a que se reportam os presentes autos (2012), o que significa que a impugnante não poderia, em si mesma, ser qualificada como hospital, clínica, dispensário ou como um estabelecimento similar, como assim o exige o art.º 9.º, n.º 2 do CIVA;

q) Errou, assim, a sentença ora sindicada ao não valorar, como deveria, o facto de o estabelecimento termal não se encontrar licenciado na competente ARS e registado na ERS, como unidade privada de saúde;

r) Atente-se que, quanto ao conceito de “outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos”, o art.º 132.º, n.º 1 alínea b) da Directiva IVA não especifica as condições e modalidades deste reconhecimento, porém, resulta da jurisprudência comunitária (cfr. Acórdão TJUE Processo Dornier C-45/01, de 06.11.2003) que a questão de saber se um outro estabelecimento da mesma natureza que um estabelecimento hospital é “devidamente reconhecido” deve ser respondida de acordo com o direito nacional;

s) Sendo que, para a abertura e o funcionamento dos estabelecimentos termais, a legislação nacional, à data dos factos aplicável (ou seja, em 2012), exigia a obtenção de licença emitida pela ARS territorialmente competente, nos termos do Decreto-Lei n.º 279/2009, de 06/10 (cfr. art.º 1.º e 2.º), e o registo na ERS, nos termos do Decreto-Lei n.º 127/2009, de 27/05 (cfr. art.º 8.º).

t) Portanto, para que um estabelecimento termal seja reconhecido como unidade privada de saúde e, nessa sequência ser considerado um estabelecimento similar a estabelecimento hospitalar, deve estar licenciado pela ARS e registado na ERS, nos termos legalmente exigidos nos, à data aplicáveis, Decreto-Lei n.º 279/2009, de 06/10, e Decreto-Lei n.º 127/2009, de 27/05;

u) Pelo que não poderia a douta sentença considerar, como considerou, que a obrigatoriedade de registo dos estabelecimentos termais no ERS apenas se impôs a partir de 2014, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 126/14, de 22/08 (que, saliente-se, revogou o Decreto-Lei n.º 127/2009, de 27/05), posto que olvidou o Julgador que, à data a que se reportam as correcções dos autos (ano de 2012) tal obrigatoriedade de registo na ERS se encontrava, de igual modo, prevista no Decreto-Lei n.º 127/2009, de 27/05.

v) Assim, atenta a letra da lei e o princípio da interpretação conforme ao direito comunitário, não se pode, portanto, reconhecer a aplicação da isenção prevista no art.º 9.º, n.º 2 do CIVA, a prestações de serviços médico sanitários e às “operações com elas conexas” levadas a cabo por sujeitos passivos que não possuam, em si mesmos, a qualidade de “estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares”;

w) E, sendo este requisito subjectivo de verificação obrigatória para a subsunção à isenção em causa nos autos, o seu não preenchimento implica a sujeição a imposto das prestações médico sanitárias e operações com ela conexas, ainda que realizadas em contexto de saúde;

x) Assim, salvo melhor duto entendimento, considera a Fazenda Pública que serviços de termalismo clássico (“cura termal”) efectuados pela impugnante ficam excluídas do âmbito de aplicação da isenção prevista no n.º 2 do art.º 9 do CIVA, sendo sujeitas a imposto e dele não isentas, na medida em que a prestadora não é subsumível a estabelecimento hospitalar ou equiparado, só podendo ser considerado unidade prestadora de cuidados de saúde se para tal tiver licenciamento (ARS) e registo (ERS), nos termos exigidos na legislação à data em vigor, mormente, nos termos do Decreto-Lei n.º 279/2009, de 06/10, e do Decreto-Lei n.º 127/2009, de 27/05;

y) Nem, conseqüentemente, não podem ser incluídos na isenção do n.º 2 do art.º 9.º do CIVA, os valores cobrados a título de inscrição termal, porquanto, ainda que se tratem de operações conexas com aquelas prestações de serviços médicos ou sanitários e, portanto, ainda que realizadas em contexto de saúde, foram efectuadas por estabelecimento que não reveste a qualidade de estabelecimento hospitalar ou da mesma natureza devidamente reconhecido;

z) Mal andou assim o Julgador ao não valorar devidamente a falta de licenciamento pela ARS e de registo no ERS (enquanto condições necessárias para aquele estabelecimento ser reconhecido como unidade privada de cuidados de saúde) do estabelecimento termal da impugnante e, nessa medida, considerou isentos nos termos do art.º 9.º, n.º 2 do CIVA os serviços prestados pela impugnante, bem como os valores cobrados a título de inscrição termal;

aa) Padece, deste modo, a douda sentença recorrida de erro de julgamento por incorrecta valoração da matéria factual dada como provada, e por erro na interpretação e aplicação de lei, mormente o disposto no n.º 2 do art.º 9 do CIVA.».

Rematou as suas conclusões pedindo fosse dado provimento ao recurso, fosse revogada a decisão judicial recorrida e fosse a mesma substituída por outra que julgasse a impugnação improcedente.

A Recorrida apresentou contra-alegações, que condensou nas seguintes conclusões:

1- Nas alegações de recurso a AT não indica uma única norma não cumprida pela Recorrida, à data da prática dos factos, relativamente à legislação ínsita do DL nº 142/2004 de 11 de Junho no regime jurídico português as condições de licenciamento, organização, funcionamento e fiscalização, constam do DL nº 142/2004 de 11 de Junho da actividade Termal

2- E que estabelece que os estabelecimentos termais que sejam unidades prestadoras de cuidados de saúde, no âmbito e de acordo aquele quadro normativo, e que põem em prática tratamentos e técnicas termais com o objectivo de prevenção, tratamento e reabilitação da saúde humana, são, nessa medida, estabelecimentos susceptíveis de enquadramento na isenção consignada na alínea 2) do artigo 9º do CIVA – como perfilhado a fls. 5 – ponto 12 pelo Centro de Estudos Fiscais da AT na informação de 07/01/2021 assumida na Informação na informação nº 1274/2021 de 19 de Março de 2021, sobre a qual se havia exarado despacho concordante do Subdirector-geral da área de Gestão Tributária – IVA da Autoridade Tributária e Aduaneira de 26/03/21.

Pelo que

3- Da mesma está obrigada a considerar como isentos os serviços de cura termal (serviços fundamentais) que a Recorrida praticou, pois, seguindo essa informação,

4- Enquadram-se na categoria de serviços de cuidados de saúde os “serviços fundamentais” assegurados pelos estabelecimentos termais enquanto unidades prestadoras de cuidados de saúde, uma vez que a tais serviços estão subjacentes “fins de prevenção de doenças terapêuticos, de reabilitação e de manutenção da saúde” conforme estabelece a alínea a) do nº 1 do artigo 4º do Decreto-lei.

E que são abrangidos pela isenção desde que precedidos de consulta e prescrição médica, por via das quais seja definida numa receita terapêutica adequada à patologia do termalista.

5- O que é manifestamente a situação da Recorrida nos autos.

6- Esta interpretação – que é aliás consentânea com a legislação nacional e comunitária – contém os limites de intervenção do Estado Português face à Legislação Comunitária ao cumprimento da legislação daquele Decreto-Lei e nada diz, quanto à necessidade de registo na ERS, que não constituiu um pressuposto da qualificação como estabelecimento termal que presta cuidados de saúde.

7- Esse registo é uma exigência que surge num plano posterior de análise – já porque são estabelecimentos privados de saúde - e em nada colide com os serviços médicos nelas prestados antes desse registo.

8- Não tendo aplicado à Recorrida – em nome do princípio da igualdade do tratamento - o entendimento que conhece desde 2021, e apresentando (e mantendo) o presente recurso, deve a AT ser condenada como litigante de má-fé.

Se assim se não entender

9- Nenhuma razão subsiste para que a douta sentença proferida seja alterada

10- Pois a mesma faz uma correcta interpretação da legislação e jurisprudência mais relevante aplicável ao caso concreto.

11- Sendo irrelevante o aparente erro de escrita quanto à necessidade de registo naquela altura – 2012 – porque

12- O Tribunal a quo diz, e bem, que se dúvidas existissem quanto à interpretação da norma, e inexistem, parecendo mesmo que inexistem para a AT se bem compreendemos o teor do seu último ofício circulado, bastaria atentar no artº 11.º da LGT e olhar para a substância económica do facto [reportando-se ao ofício circulado com o nº 30184 de 14 de Novembro de 2016.]

13- Pelo que, a douta sentença recorrida faz a melhor aplicação do direito, em cumprimento da Legislação e Jurisprudência Comunitária firmada concluindo pela isenção em IVA (conclusão a que também chegou no Parecer junto a estes autos, subscrito pela Ilustre Professora Doutora Clotilde Celorico Palma) que aqui se reproduz. E por ser assim,

14- Caso esse Venerando Tribunal tenha dúvidas na aplicação do Direito da União ao caso em apreço, deve, nos termos do disposto do art. 267º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) formular pedido de reenvio prejudicial formulando, junto dele, as seguintes questões

1) Poderá a Administração Fiscal portuguesa, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394.º -B/84, de 29 de Junho, e com fundamento na alínea b) do n.º1 do artigo 132.º da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, negar a concessão da isenção a um estabelecimento termal que pratica actos de saúde, qualificado de acordo com a legislação portuguesa como unidade de cuidados de saúde, com fundamento no facto de não ter internamento de doentes, considerando assim não estarmos perante um estabelecimento para efeitos da referida norma da Directiva?

2) Poderá a Administração Fiscal portuguesa, ao abrigo do disposto no n.º2 do artigo 9.º do Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394.º -B/84, de 29 de Junho, e com fundamento na alínea b) do n.º1 do artigo 132.º da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, negar a concessão da isenção a um estabelecimento termal que pratica actos de saúde, qualificado de acordo com a legislação portuguesa como unidade de cuidados de saúde, com fundamento no facto de não se encontrar registado nem licenciado nos termos da legislação portuguesa, considerando assim não estarmos perante um estabelecimento devidamente reconhecido para efeitos da referida norma da Directiva?

3) Será conforme com o princípio da proporcionalidade a actuação da Administração Fiscal portuguesa, ao abrigo do disposto no n.º2 do artigo 9.º do Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394.º B/84, de 29 de Junho, e com fundamento na alínea b) do n.º1 do artigo 132.º da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, ao negar a concessão da isenção a um estabelecimento termal que pratica actos de saúde, qualificado de acordo com a legislação portuguesa como unidade de cuidados de saúde, com fundamento no facto de não se encontrar registado nem licenciado nos termos da legislação portuguesa, considerando assim não estarmos perante um estabelecimento devidamente reconhecido para efeitos da referida norma da Directiva, ainda que mais tarde, sob a exploração de outra entidade, venha a obter o licenciamento e o registo nada se tendo alterado ao nível

dos actos praticados e dos meios humanos, técnicos e materiais empregues para o exercício da mesma actividade?

O Mm.º Juiz lavrou douto despacho de admissão do recurso e ordenou a subida dos autos.

Recebido o processo neste tribunal e cumpridas as formalidades subsequentes, foram os autos com vista o M.º P.º.

A Ex.ma Senhora Procuradora-Geral Adjunta lavrou douto parecer no sentido de ser concedido parcial provimento ao recurso.

Com dispensa dos vistos legais, cumpre decidir.

2. Ao abrigo do disposto no artigo 663.º, n.º 6 do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 679.º do mesmo Código, dão-se aqui por reproduzidos os factos dados como provados em primeira instância.

3. Vem o presente recurso interposto da douda sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que julgou totalmente procedente a impugnação judicial de atos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (“IVA”) e de decisões administrativas de indeferimento de impugnação graciosa e hierárquica desses atos, por entender que os serviços prestados pela Recorrida no seu estabelecimento termal e cobrados a título de “*termalismo clássico – cura termal*” e a título de “*consulta inicial e inscrição termal*” se encontravam isentos de IVA.

Com o assim decidido não se conforma a Recorrente Fazenda Pública, por entender que o tribunal de primeira instância incorreu em erro na interpretação da regra de isenção aplicada.

Em concreto, a Recorrente entende que o tribunal de primeira instância errou ao desconsiderar um *requisito subjetivo* de verificação obrigatória para a subsunção dos tratamentos ministrados pela Recorrida e, por conseguinte, o facto de o seu não preenchimento importar a sujeição a imposto das prestações médico sanitárias e operações com elas conexas, ainda que realizadas em contexto de saúde [artigo 44.º das doudas alegações de recurso e alínea “w)” das suas conclusões].

Decorre do assim alegado e concluído pela Recorrente que não é questionado se os serviços prestados nos estabelecimentos termais (em especial os designados “*serviços fundamentais*”) podem ser considerados serviços prestados na área da saúde e, em determinadas circunstâncias, serem considerados serviços isentos de IVA.

O que a Recorrente verdadeiramente questiona é que o facto de esses serviços serem ou poderem ser considerados, *objetivamente* e em razão da finalidade com que são prestados, serviços de assistência na saúde seja condição suficiente para caberem nas isenções previstas na lei para a área da saúde.

Porque, no seu entendimento, as isenções previstas na lei para a área da saúde (e só importa considerar, no caso, as previstas nos dois primeiros números do artigo 9.º do Código do IVA) são *subjetivamente*

condicionadas. No sentido de que operam quando os serviços são prestados por médicos ou paramédicos ou são prestados por sujeitos que possuem em si mesmos, a qualidade de estabelecimentos hospitalares ou similares.

E, na verdade, extrai-se claramente da sentença recorrida que o Mm.º Juiz entendeu ali que os tratamentos termais deveriam ser considerados isentos apenas porque assumiam uma função terapêutica, em razão do facto de serem prestados sob prescrição médica e com a natureza e finalidade de cuidado de saúde.

Por isso, a questão fundamental que importa dirimir no presente recurso é a de saber se o facto de os serviços serem realizados sob prescrição médica e em razão da mesma constitui condição suficiente para serem subsumidos às isenções das prestações de serviços de saúde.

O Supremo Tribunal Administrativo analisou questão idêntica no acórdão de 16 de fevereiro de 2022, tirado no processo n.º 34/18.9BEVIS, que correu termos entre as mesmas partes. Mas o tribunal de primeira instância considera ter refutado a argumentação nele desenvolvida, pelo que importa a ela voltar.

Vejamos então.

O n.º 1 do artigo 9.º isenta os serviços prestados por certos *profissionais de saúde* no exercício das suas profissões.

Assim, este dispositivo isenta de imposto certas prestações (as prestações próprias destes profissionais de saúde) na condição de serem por eles prestadas (por «*médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas*»).

O n.º 2 isenta os serviços prestados por certas *instituições de saúde* no exercício da atividade de assistência na saúde.

Assim, também este dispositivo isenta de imposto «*as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas*» na condição de serem prestadas por «*estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares*».

Não é, por isso, verdade que não releve para os efeitos da isenção prevista em cada um destes números a qualidade de quem presta os serviços. A finalidade das prestações é pertinente para avaliar se estão abrangidas pela isenção, mas não é a única condição que releva para a isenção.

A verdadeira questão que se poderia colocar neste âmbito seria a de saber se uma tal interpretação das disposições em análise contraria as normas que lhe serviram de base no direito da União.

Só que a interpretação que o Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante “*TJUE*”) vem fazendo das disposições equivalentes da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 (doravante “*Diretiva IVA*”) vão no mesmo sentido.

Assim, a respeito do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1997, a que corresponde, atualmente, a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o TJUE já especificou que a isenção nele prevista isenta depende do preenchimento

de *dois requisitos*: [1.º)] constituir uma prestação de serviços de assistência na saúde; [2.º)] ser efetuada por um prestador que pertença a uma das profissões médicas ou paramédicas no exercício da sua profissão, como tal definida pela legislação do Estado-Membro em causa [ver acórdão do TJUE de 27 de abril de 2006, processo C-443/04 e apenso, §§ 23 e 26].

E a respeito da alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o TJUE também já esclareceu que uma prestação deve estar isenta, por aqui, se estiverem reunidas *duas condições cumulativas* (quando a instituição não seja um organismo de direito público): [1.º)] constituir prestação de serviços de assistência na saúde ou sanitária ou com estas estreitamente relacionada, assegurada em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público; [2.º)] o operador ser um estabelecimento hospitalar, um centro de assistência e de diagnóstico ou outro estabelecimento da mesma natureza devidamente reconhecido [ver acórdão do TJUE de 7 de abril de 2022, processo C- 228/20, §§ 37 e 38].

A razão para reconduzir a isenção aos serviços que são prestados por certos profissionais ou certos estabelecimentos é a seguinte: não se pretende isentar todos os serviços de assistência na saúde, mas apenas os que merecem o «*reconhecimento público de especial mérito ou utilidade*» (a expressão entre aspas foi extraída da obra do Professor José Guilherme Xavier de Basto publicada nos cadernos de Ciência Técnica e Fiscal, n.º 164, com o título «A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional», pág. 234, mas o sentido com que é aqui utilizada é da nossa responsabilidade).

Assim, a isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA abrange apenas as prestações de assistência que «*apresentam um nível de qualidade suficiente tendo em conta a formação profissional dos prestadores*» [ver, a propósito do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva, o citado acórdão do TJUE de 27 de abril de 2006, processo C-443/04 e apenso, § 37].

E a isenção prevista no seu n.º 2, abrange apenas as prestações dos estabelecimentos de saúde que cumprem normas de natureza profissional adequadas, assegurando, assim, o acesso a «*uma assistência médica de boa qualidade*» [ver o citado acórdão do TJUE de 7 de abril de 2022, processo C- 228/20, § 57].

Deve, por isso, responder-se à questão acima identificada no sentido de que o facto de os serviços serem realizados sob prescrição médica e em razão da mesma não constitui condição suficiente para serem subsumidos às isenções das prestações de serviços de saúde.

Importa também que se possa concluir que os serviços foram prestados por um *profissional de saúde* (de entre os mencionados no n.º 1 do artigo 9.º citado) ou que foram prestados num *estabelecimento de saúde* (de entre os referidos no seu n.º 2).

É incontroverso que, no caso dos autos os serviços prestados pela Recorrida no seu estabelecimento termal e cobrados a título de «*termalismo clássico – cura termal*» eram prestados por «*empregados de balneário*», com habilitações que não vão além do 12.º ano, que eram responsáveis pela aplicação das técnicas termais prescritas pelos médicos e que as executavam sem a intervenção destes (ver o ponto III.3.5 do relatório de inspeção tributária transcrito no ponto 3 dos factos dados como provados na sentença recorrida).

Assim sendo, estes serviços não eram prestados por um profissional de saúde com a categoria dos mencionados no n.º 1 do artigo 9.º citado e não poderiam ser considerados isentos por aqui.

Importava, por isso, aferir se o *estabelecimento termal* integrava os estabelecimentos de saúde mencionados no n.º 2 do mesmo artigo 9.º.

Já vimos que esta norma tem por base o artigo 132.º, n.º 1 alínea b) da Diretiva IVA. Que, por sua vez, inclui no seu âmbito os estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza que, não sendo organismos de direito público, estejam «*devidamente reconhecidos*»

O TJUE já declarou que cabe, em princípio, ao direito nacional de cada Estado-Membro estabelecer as regras para que um determinado estabelecimento seja «*devidamente reconhecido*» na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b) da Diretiva IVA.

Resulta do Decreto-Lei n.º 142/2004, de 11 de junho, que a instalação e o funcionamento dos *estabelecimentos termais* obedece a um conjunto de regras e de procedimentos de que depende o seu reconhecimento como unidades prestadoras de cuidados de saúde.

De um lado, os procedimentos dirigidos ao reconhecimento das indicações e das propriedades terapêuticas das águas minerais naturais utilizadas ou a utilizar no estabelecimento termal.

De outro lado, o processo de licenciamento, a instruir nas Administrações Regionais de Saúde, destinado a garantir os requisitos de qualidade e segurança na prestação de cuidados de saúde, ao nível dos recursos humanos, do equipamento e das instalações.

No processo de licenciamento era, ao tempo, subsidiariamente aplicável o Decreto-Lei n.º 13/93, de 15 de janeiro – artigo 39.º, n.º 1, do referido Decreto-Lei. Mas este diploma foi, entretanto, revogado pela alínea b) do artigo 24.º do Decreto-Lei n.º 279/2009, de 6 de outubro (por sua vez, revogado pelo Decreto-Lei n.º 127/2014, de 22 de agosto, vigente a partir de 1 de setembro de 2014). No que para aqui importa, o artigo 2.º do referido Decreto-Lei n.º 279/2009 consignava, ao tempo, que também o funcionamento de uma unidade privada de serviços de saúde dependia da obtenção de uma licença emitida pela Administração Regional de Saúde (“ARS”), e do registo na Entidade Reguladora da Saúde (“ERS”), dispondo as unidades em funcionamento e que não se encontrassem licenciadas de um ano para se adequarem ao novo regime (artigo 19.º).

Resulta dos autos que o estabelecimento termal da Recorrida se submeteu ao processo de reconhecimento das indicações e das propriedades terapêuticas das águas minerais naturais nele utilizadas (ver o despacho n.º 277/96, do gabinete da Ministra da Saúde de 29 de agosto de 1996, publicado no Diário da República de 20 de setembro de 1996, II série, pág. 13 250).

Mas também resulta dos autos que o estabelecimento termal da Recorrida não obedecia, ao tempo, ao regime jurídico de licenciamento vigente para os estabelecimentos termais (aplicável a todos os operadores, públicos e privados), visto que não tinha sido licenciado pela ARS e não se encontrava registado da ERS.

Assim, não se pode considerar que o estabelecimento termal da Recorrida fosse, ao tempo, uma unidade prestadora de cuidados de saúde «*devidamente reconhecida*».

E, assim sendo, também os tratamentos termais prestados naquele estabelecimento não podem ser reconhecidos como prestação de cuidados de saúde isenta pelo n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA.

Pelo que, nesta parte, e ao contrário do que alega e conclui a Recorrida, a sentença em análise não fez uma correta interpretação da legislação e jurisprudência mais relevante aplicável ao caso e não pode ser confirmada com os fundamentos que dela constam.

O mesmo já não se pode dizer dos serviços também prestados pela Recorrida no seu estabelecimento termal e cobrados a título de “*inscrição termal*”.

É que também foi concluído na sentença recorrida que este valor era exclusivamente cobrado como consulta médica e na decorrência da prescrição de tratamento termal por parte de médico habilitado.

Este facto não foi impugnado pela Recorrente e não pode ser sindicado pelo tribunal de recurso.

Ora, a consulta médica e a prescrição de tratamentos e medidas terapêuticas integra a atividade própria dos médicos. Sendo executada por médico habilitado, cabe na isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA e ainda que as instalações em que o ato é praticado não estejam devidamente reconhecidas como uma unidade prestadora de cuidados de saúde, porque esta isenção diz respeito a prestações fornecidas por aqueles profissionais fora destas instalações, isto é, em qualquer outro lugar.

Pelo que, nesta parte, a decisão recorrida deve ser confirmada, com a presente fundamentação.

Retornando aos serviços prestados a título de “*termalismo clássico – cura termal*”, há duas questões que ainda importa decidir.

A primeira é a de saber se o tribunal de recurso deve ordenar o reenvio prejudicial ao TJUE para a apreciação das questões formuladas pela Recorrida no ponto 14.º das conclusões das suas contra-alegações de recurso.

A segunda é a de saber se o tribunal de recurso deve conhecer do vício de violação do princípio da boa-fé em substituição do tribunal recorrido (vício cujo conhecimento o Mm.º Juiz julgou prejudicado na parte final da sentença).

À primeira destas questões respondemos negativamente.

Na essência, por as questões formuladas pela Recorrida não serem pertinentes para a decisão ou não caberem no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais

Na primeira questão prejudicial formulada pela Recorrida, é perguntado se a Administração Tributária pode negar a concessão de isenção a um estabelecimento qualificado de acordo com a legislação portuguesa como

unidade de cuidados de saúde com fundamento no facto de não ter internamento de doentes.

Ora, o tribunal de recurso já decidiu que o estabelecimento termal da Recorrida não podia ser qualificado como uma unidade prestadora de cuidados de saúde de acordo com a legislação portuguesa por não ser como tal devidamente reconhecido pelas autoridades administrativas competentes. Assim, não tem pertinência para a decisão a questão de saber se esse estabelecimento poderia ser reconhecido como unidade prestadora de cuidados de saúde apesar de não ter internamento de doentes.

Na segunda questão prejudicial formulada pela Recorrida, é perguntado se a Administração Tributária pode negar a concessão de isenção a um estabelecimento termal com fundamento no facto de não se encontrar registado nem licenciado nos termos da legislação portuguesa.

Importa lembrar que o entendimento segundo o qual a isenção em causa está condicionada ao facto de o operador ser um estabelecimento devidamente reconhecido como estabelecimento hospitalar, como centro de assistência médica e de diagnóstico ou como estabelecimento da mesma natureza devidamente reconhecido deriva de decisões já proferidas pelo TJUE em interpretação da disposição correspondente da Diretiva IVA e acima invocadas. Pelo que, quanto à questão de saber se as autoridades nacionais podem negar a concessão de isenção a um estabelecimento termal que não se encontra devidamente reconhecido como tal já existe entendimento claro firmado na jurisprudência comunitária, sendo manifestamente desnecessário proceder ao reenvio para o efeito.

Quanto às condições em que opera esse reconhecimento, o TJUE também já declarou que cabe ao direito nacional de cada Estado-membro estabelecer as regras segundo as quais o estabelecimento pode ser reconhecido para efeitos de concessão da isenção e com fundamento na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA. E como a interpretação do direito nacional cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais, essa questão não cabe no âmbito da cooperação instituída no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

A única questão que poderia subsistir neste âmbito seria a de saber se o decidido a este respeito respeitava os limites do poder de apreciação que é atribuído às autoridades nacionais e, em especial, os que decorrem do princípio da igualdade de tratamento que, em matéria de IVA, se traduz no princípio da neutralidade fiscal.

Neste ponto, porém, o TJUE também já esclareceu que o respeito da neutralidade fiscal exige que todos os organismos que não são de direito público sejam colocados em pé de igualdade para fins do seu reconhecimento e com vista ao fornecimento de prestações similares [ver o citado acórdão do TJUE de 7 de abril de 2022, processo C- 228/20, § 63]. E essa é uma questão que, no caso, não se coloca, porque a lei nacional sujeita todos os estabelecimentos termais (incluindo os que são de direito público) às mesmas regras para os fins do seu reconhecimento e com vista à prestação de serviços fundamentais ou complementares e na área do termalismo terapêutico.

Na terceira questão prejudicial formulada pela ora Recorrida, é perguntado, na essência, se é conforme com o princípio da proporcionalidade a atuação da Administração Tributária ao negar a

concessão da isenção por o estabelecimento termal não estar devidamente reconhecido ainda que, mais tarde, venha a obter o licenciamento e o registo e nada se tenha alterado ao nível dos atos praticados e dos meios humanos, técnicos e materiais empregues no exercício da mesma atividade.

A questão de saber se determinada legislação nacional ou a aplicação que dela for feita pelas autoridades administrativas se conforma com o princípio da proporcionalidade não pode ser considerada, em si mesma, uma questão sobre a interpretação dos tratados ou de atos adotados pelas instituições da União. Porque o dever de atuar de forma proporcionada deriva em primeira mão de princípios da Constituição de República Portuguesa.

É verdade que o TJUE já convocou o princípio da proporcionalidade como parâmetro de controlo das medidas jurídico-fiscais adotadas pelos Estados-membros, nomeadamente para aferir se as medidas adotadas para são adequadas para proteger os seus interesses financeiros e combater a fraude e a evasão fiscal. Sucede que a questão que a Recorrida formula nesta parte nunca foi colocada ao tribunal recorrido ou por ele decidida. Trata-se, por isso, de uma questão nova, que o tribunal de recurso nunca poderia apreciar em primeira mão.

E também não poderia ser apreciada por outra razão: é que os elementos em que a Recorrida se apoia para a colocar não derivam do julgamento de facto em primeira instância. Em parte alguma se deu como provado que a Recorrida veio a obter o licenciamento e o registo sem que nada se tivesse alterado ao nível dos atos praticados e dos meios humanos, técnicos e materiais para o exercício da sua atividade.

Razões porque se indefere o pedido de reenvio prejudicial formulado pela Recorrida.

À segunda questão acima formulada respondemos também negativamente.

Isto é, que o tribunal de recurso não deve conhecer do vício de violação do princípio da boa-fé em substituição do tribunal recorrido.

Na essência porque a regra da substituição ao tribunal recorrido que dimana do artigo 665.º do Código de Processo Civil (subsidiariamente aplicável) não se aplica aos recursos para os tribunais com função de revista (ver o artigo 679.º do Código de Processo Civil).

Assim existindo uma questão que o tribunal recorrido não apreciou por ter julgado prejudicado o seu julgamento pela resposta dada ao litígio, se o Supremo Tribunal Administrativo revogar a decisão recorrida deve devolver o processo ao tribunal recorrido para julgamento do que ficou para apreciar.

O que, a final, se decidirá.

4. Conclusões:

I. As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas estão isentas de imposto a coberto do artigo

9.º, n.º 2, do Código do IVA se forem efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, devidamente reconhecidos.

II. Não são efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, devidamente reconhecidos, as prestações efetuadas por estabelecimento termal que não obteve a licença a emitir pela Administração Regional de Saúde nem o registo na Entidade Reguladora de Saúde, de acordo com a legislação vigente à data em que esses serviços foram prestados.

5. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- a) Conceder parcial provimento ao recurso
- b) Revogar a decisão recorrida na parte em que considerou isentos de IVA os designados serviços de termalismo clássico, termalismo terapêutico ou cura termal;
- c) Ordenar, nesta parte, a devolução dos autos à primeira instância para apreciação do vício cujo conhecimento julgou prejudicado na parte final da sentença, se nada mais a tal obstar;
- d) Negar, no mais, provimento ao recurso.

As custas do presente recurso ficam a cargo da Recorrente e da Recorrida, na proporção do decaimento.

Custas em primeira instância de acordo com o que ali for decidido a final.

Lisboa, 27 de novembro de 2024. - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos (relator) - Pedro Nuno Pinto Vergueiro - Isabel Cristina Mota Marques da Silva.