

***Arbitragem entre B_____, Unipessoal, Lda., como Demandante, e
Instituto_____, I. P., como Demandado***

Decisão Arbitral

1. Identificação das partes

A presente ação arbitral foi proposta por **B_____ Unipessoal, Lda.** (adiante também designada como «B» e «Demandante») contra **Instituto_____, I. P.,** (adiante também designado como «I» e «Demandado»).

A Demandante é uma sociedade por quotas, com sede _____, NIPC _____, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de _____ sob o mesmo número. Foi representada no processo pelo advogado _____, da sociedade de advogados _____.

O Demandado é uma pessoa coletiva de direito público, NIPC _____, com sede _____. Foi representado no processo pelos advogados _____ e pelas Advogadas Estagiárias _____, da sociedade de advogados _____.

2. Composição do tribunal arbitral

O tribunal arbitral foi composto por F_____, professor universitário e advogado, com escritório _____, F_____, advogado, com escritório _____, e F_____, com domicílio profissional _____, composição essa que resultou dos factos que a seguir se relatam.

Em 17.5.2019, por requerimento dirigido ao Centro de Arbitragem Comercial da Associação Comercial de Lisboa Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa (adiante «CAC»), a Demandante solicitou a constituição de tribunal arbitral destinado a dirimir litígio entre ela e o Demandado relativo ao cumprimento do contrato abaixo identificado. Em tal requerimento, a Demandante indicou como árbitro que lhe competia designar o signatário F_____.

Por carta registada do CAC de 22.5.2019, o Demandado foi citado «para o presente processo arbitral, podendo, no prazo de trinta dias, apresentar Resposta ao Requerimento de Arbitragem apresentado pela **B**, onde deverá:

- a) Tomar posição sobre o litígio e sobre o pedido;
- b) Designar o árbitro que lhe compete ou fornecer quaisquer outras indicações relativas à constituição do Tribunal Arbitral;
- c) Indicar quaisquer outras circunstâncias que considere relevantes.»

Em 21.6.2019, o Demandado respondeu ao requerimento da Demandante, tendo nomeadamente indicado como árbitro que lhe competia designar o signatário F_____.

Os signatários F_____ e F_____ aceitaram as suas designações e escolheram como terceiro árbitro e árbitro-presidente o signatário F_____, que aceitou o encargo por declaração de 16.9.2020.

Por despacho de 13.9.2019, o Presidente do CAC definiu a composição do presente tribunal arbitral, confirmando as designações de árbitros feitas pelas Partes e a escolha por eles feita do terceiro árbitro e árbitro-presidente, referindo que o tribunal se consideraria constituído com a aceitação do encargo pelo terceiro árbitro.

3. Convenção de arbitragem, regras processuais, direito aplicável e lugar da arbitragem

A convenção de arbitragem que está na base da presente ação consta da cláusula 42.^a do contrato celebrado entre as Partes, datado de 31 de agosto de 2018, intitulado «Contrato de Locação de Meios Aéreos e Aquisição de Serviços de Operação, Gestão da Aeronavegabilidade Permanente e Manutenção para o Serviço de Helicópteros de Emergência Médica do I» (ao abrigo da Resolução do Conselho de Ministros n.º _____, de _____)», em cuja primeira página surgem as referências «_____» e «Contrato n.º _____)» (de que consta uma cópia em anexo ao requerimento de arbitragem e outra em anexo à contestação como doc. R-2), do seguinte teor:

«Arbitragem

1. As partes aceitam atribuir a competência para a resolução de litígios relativos ao CONTRATO ao Centro de Arbitragem Comercial da Associação Comercial de Lisboa Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa, também designado por Centro de Arbitragem Comercial.
2. A constituição do Tribunal Arbitral e a arbitragem far-se-ão de acordo com o Regulamento do Centro de Arbitragem Comercial da Associação Comercial de Lisboa Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa e, supletivamente, de acordo com a Lei de Arbitragem Voluntária, aprovada pela Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro.
3. O Tribunal Arbitral será composto por 3 (três) árbitros, sendo um designado pelo CONTRAENTE PÚBLICO, outro designado pelo COCONTRATANTE e o terceiro, que preside, cooptado pelos dois árbitros nomeados pelas Partes.
4. O Tribunal Arbitral decide segundo o direito constituído.»

Da convenção de arbitragem resulta, pois, a competência do CAC, sob cuja égide decorreu o presente processo, bem como a aplicação do respetivo Regulamento de Arbitragem.

Da cláusula 43.^a do contrato em causa consta que «O Contrato rege-se pelo direito português e tem natureza administrativa», pelo que o litígio deve ser decidido pelo direito português.

A arbitragem teve lugar em Lisboa, nas instalações do CAC.

4. Resumo do processado

4.1. Audiência preliminar

Em 9.10.2019, realizou-se a audiência preliminar prevista no art. 30 do Regulamento do Centro de Arbitragem Comercial (adiante «o Regulamento»), cuja ata se transcreve, na parte substancial:

«Encontravam-se presentes: os membros do Tribunal Arbitral, Senhor F_____, que preside, Senhor F_____, Árbitro designado pela Demandante, e Senhor F_____, Árbitro designado pelo Demandado. Pelas Partes, estiveram a representá-las os seus Mandatários, respetivamente, pela Demandante, o Senhor F_____ e, pelo Demandado, a Senhora F_____ e o Senhor F_____, acompanhados pelas Senhoras F_____ e F_____, Advogadas Estagiárias. Secretariaram a audiência a Dra. F_____ e o Dr. F_____, do Centro de Arbitragem Comercial.

Iniciada a audiência, a Senhora Mandatária do Demandado apresentou substabelecimento a favor do Senhor F_____.

Em seguida, o Senhor Árbitro Presidente lembrou que a presente audiência se destinava, nomeadamente, à discussão dos pontos resultantes das alíneas do artigo 30.^o do Regulamento de Arbitragem.

Após debate, o tribunal, com o acordo dos Mandatários das Partes, determinou o seguinte, em cumprimento do art. 30, n.º 2, do Regulamento de Arbitragem:

1. Questões a decidir:

Serão as seguintes:

1.ª Dever da Demandante de liquidar IVA pelos serviços por ela prestados ao Demandado no âmbito do contrato celebrado entre as Partes com data de 31 de agosto de 2018.

2.ª Dever do Demandado de pagar os valores de IVA liquidados pela Demandante relativamente aos serviços por ela prestados no âmbito do contrato celebrado entre as Partes com data de 31 de agosto de 2018.

3.ª Montante dos valores de IVA eventualmente devidos pelo Demandado à Demandante.

2. Articulados a apresentar

a) A Demandante apresentará a sua petição inicial até ao dia 11 de novembro de 2019;

b) O Demandado apresentará a sua contestação no prazo de 30 dias a contar da data da notificação da petição inicial;

3. Prova a produzir

a) Os articulados serão acompanhados dos documentos destinados à prova dos factos neles alegados, bem como da indicação dos demais meios de prova;

b) Findos os articulados, o tribunal proferirá despacho sobre a produção de prova requerida nos articulados;

c) O tribunal poderá autorizar requerimentos probatórios complementares, posteriores aos articulados, destinados à apresentação de meios de prova cuja pertinência só se revele depois de produzidos os articulados;

d) No despacho referido nas alíneas anteriores, o tribunal arbitral fixará prazo para a eventual junção de pareceres;

e) Os depoimentos testemunhais e dos representantes das Partes serão orais;

f) As Partes numerarão sequencialmente todos os documentos que juntem durante o processo, devendo a Demandante incluir na numeração a letra A e o Demandado a letra R.

4. Audiência final

A audiência final será marcada oportunamente, em função dos meios de prova indicados pelas Partes.

5. Alegações finais

As alegações finais (sobre matéria de facto e de direito) serão escritas e deverão ser apresentadas simultaneamente em prazo a fixar no momento da produção de prova.

6. Valor da arbitragem

A título provisório, o valor da arbitragem é fixado em € 700.000,00, correspondente ao valor do pedido estimado pela Demandante. O valor final da arbitragem será fixado em função do valor final do pedido.»

4.2. Petição inicial

Em 11.11.2019, a Demandante apresentou a petição inicial (adiante «p.i.»), na qual solicitou a condenação do Demandado **I** «nos seguintes termos:

- A) Reconhecendo-se nos termos aplicáveis do Código do IVA e atenta a natureza do objecto e prestações contratuais do contrato celebrado entre o **I** e a **B** junto aos autos, a **B** é sujeita passiva de Iva à taxa actual de 23%, desde o início da execução do contrato em apreço, IVA este repercutível no Demandado **I** por via das facturas do preço contratual que lhe vêm sendo entregues com IVA incluído.
- B) Deve, pois, o demandado **I** ser condenado a pagar à Demandante **B**, as parcelas não satisfeitas da facturação elencada na presente petição, no total apurado até 22 de Maio de 2019 de € 715.837,00, correspondente ao IVA devido.
- C) Deve o Demandado **I** ser condenado ainda a pagar os juros moratórios à taxa legal máxima devida neste fornecimento comercial, desde as datas de cada um dos vencimentos das facturas parcialmente não pagas.
- D) Deve, finalmente, o Demandado **I** suportar a totalidade das custas do presente processo arbitral a que deu causa, bem como condignos honorários de patrocínio.»

Para basear as suas pretensões, alegou a Demandante, em síntese, que:

DA RELAÇÃO CONTRATUAL ENTRE AS PARTES:

- Entre Demandante e Demandado foi celebrado o contrato antes identificado (adiante o «Contrato»);
- O Contrato tem por objeto a locação pela **B** ao **I** de 4 aeronaves (HELICÓPTEROS PARA SERVIÇO DE HELICÓPTEROS DE EMERGÊNCIA MÉDICA), bem como a prestação pelo cocontratante de serviços de operação, gestão da aeronavegabilidade permanente e MANUTENÇÃO das AERONAVES, como consta da sua cláusula 1.^a;
- Na cláusula 4.^a do Contrato estão definidas as missões em que se corporizam as várias componentes que preenchem o objeto contratual e que «as aeronaves e a respetiva tripulação devem ser aptas a desempenhar», a saber:
 - a) Transporte ao local da ocorrência, de equipas de emergência médica e/ou de coordenação (sublinhado da Demandante);
 - b) Evacuação de emergência do local da ocorrência, de vítimas de acidentes, doença súbita ou catástrofes;
 - c) Transporte inter-hospitalar de doentes;
 - d) Transporte relacionado com a colheita de órgãos (sublinhado da Demandante);
 - e) Transporte relacionado com o serviço TIP (transporte inter-hospitalar pediátrico) do I;
 - f) Missões de deslocação entre as BASES DE OPERAÇÃO HEMS, em Portugal Continental (sublinhados da Demandante);
- A B ficou obrigada a assegurar os «serviços de OPERAÇÃO, gestão da aeronavegabilidade permanente e MANUTENÇÃO no período compreendido entre as 00h00m (zero horas) de 1 de Novembro de 2018 e as 23h59m59s (vinte e quatro horas) de 31 de Dezembro de 2023 (doravante período de operação)» (sublinhados da Demandante);

- Trata-se de um contrato não só típico da locação de meios aéreos, mas igualmente de prestação de outros serviços complementares, que não os da mera OPERAÇÃO das aeronaves, incluindo os respetivos tripulantes, no caso, dois pilotos (cláusula 9.ª alínea a);
- Para além da OPERAÇÃO dos helicópteros, fazendo-os voar com tripulações suas, a B ficou obrigada a prover à MANUTENÇÃO das aeronaves locadas, através dos seus meios humanos e técnicos.
- Tem, pois, a B de prover às intervenções de manutenção, programadas ou não programadas, nas suas oficinas ou nas bases, e com meios técnicos e humanos seus, e aprovisionando todas as necessárias peças e componentes;
- A B ficou ainda obrigada a prover ao serviço de «GESTÃO DE AERONAVEGABILIDADE PERMANENTE», que consiste no controle de todos os ditames técnicos e administrativos relacionados com os calendários para a realização de intervenções obrigatórias, substituição de componentes - verificações mais ou menos extensas, em função, quer do mero calendário, quer das efetivas horas de voo acumuladas;
- Tal GESTÃO é imperativa, por razões de «safety» e para cumprir com ditames da entidade certificante e tutelante da Aviação Civil Portuguesa e da EASA (European Air Space Agency), no caso a ANAC - Autoridade Nacional de Aviação Civil;
- Quer na componente locação de meios aéreos, quer na das prestações de serviços conexos ou complementares, as aeronaves estão contratadas em exclusividade absoluta e permanente, «H24», ao I (sublinhado da Demandante);
- A locadora e prestadora de serviços tem assim de manter a prontidão de todas as aeronaves e respetivas tripulações, pilotos e mecânicos, 24 sobre 24 horas, nas bases que estejam definidas, em cada uma delas, para poderem ser ativadas pelo I, a qualquer momento, entre 1 de novembro de 2018 e 31 de dezembro de 2023;
- Podem, pois, ser ativados os helicópteros para evacuar ou deslocar doentes ou sinistrados ou para simplesmente «transportar ao local da ocorrência, equipas de emergência médica» (sublinhado da Demandante);

- Ou ainda simplesmente transportar ao local da ocorrência equipas de coordenação (sublinhado da Demandante);
- Ou para proceder a «transporte relacionado com colheita de órgãos» (sublinhados da Demandante);
- Ou, ainda, executarem meras «missões de deslocação (de meios aéreos), entre as BASES DE OPERAÇÃO HEMS, em Portugal Continental», sem passageiros, equipas ou doentes (sublinhados da Demandante);
- A exclusividade, total e permanente, «H24», quer das aeronaves, quer dos demais serviços a prestar e meios logísticos a utilizar pela B, estão bem referenciadas, designadamente, sob as cláusulas 5.^a, n.º 2, 7.^a, 8.^a n.ºs 1 e 2, 9.^a, alínea e), 15.^a n.º 1, e 10.^a, n.º 5, do Contrato;
- Sob a previsão da cláusula 24.^a do Contrato, ficou definido que o I está obrigado a pagar à B o preço contratual do cumprimento por esta de todas as obrigações contratuais, mais concretamente € 38.750.000,00 «Correspondente a € 8.525,00 (oito mil quinhentas e vinte cinco) HORAS DE VOO para o conjunto das 4 (quatro) AERONAVES, durante o prazo contratual...» «... acrescido de IVA, à taxa legal em vigor, se este for legalmente devido» (sublinhados da Demandante);
- Para cada HORA DE VOO suplementar para além da quantidade de HORAS DE VOO base indicadas, o preço unitário estabelecido foi de € 909,00, acrescido de IVA à taxa legal, se este for legalmente devido (sublinhado da Demandante);
- O I ficou obrigado a pagar o preço contratual previsto em 62 prestações de igual valor, em cada um dos meses de execução do Contrato (cláusula 25.^a, n.º 1);
- O preço mínimo garante primordialmente a permanente disponibilidade e prontidão de aeronaves e tripulações nas bases, até ao número de horas de voo garantidas (sublinhado da Demandante);
- Tal preço tem de ser pago em prestações mensais iguais e sucessivas, independentemente de serem efetuadas horas de voo;
- Ou seja, em teoria, se não fossem ativados voos pelo I - designadamente por não se registar num mês qualquer necessidade de transporte de órgãos, não terem sido solicitados voos para transporte a locais de ocorrência de equipa de coordenação,

não terem sido solicitados voos para transporte a locais de ocorrência de equipas de emergência médica, não terem sido solicitados voos para deslocação de aeronave de uma base para outra base, não ter havido qualquer ativação de helicópteros para «evacuação de emergência do local da ocorrência, de vítimas de acidentes de doença súbita ou catástrofes», ou, finalmente, não ter sido também efetuada qualquer missão de «transporte inter-hospitalar de doentes» - permaneceria sempre o I obrigado a pagar na íntegra, no final de cada mês, 1/62 do preço global ajustado, seja, a quantia de € 625.000,00;

- Salvo em situações que se preveem como exceções para casos extraordinários de suspensão da execução do contrato ou eventual algum atraso no visto do Tribunal de Contas, que dê lugar a uma redução e ajuste no início do Contrato, nos termos da cláusula 5.ª n.º 3, não haverá afetação desse direito da B a receber a parcela fixa e mensal do preço global pré ajustado e garantido, só havendo, no mais, previsão contratual e lugar a ajuste, para cima, caso se verifique, para o conjunto das aeronaves, um excesso de horas voadas, relativamente às pré-fixadas (sublinhados da Demandante);

- Nesse caso, sim, há um adicional a receber pela B, relativamente ao valor base, fazendo-se uso do preço unitário para tanto previsto no Contrato;

- O exposto revela à saciedade, antes de quaisquer outras considerações e conclusões, que o I paga, neste contrato, antes de tudo o mais, a locação com a garantia de disponibilidade permanente, total e exclusiva, dos meios aéreos contratados, «H24», independentemente da sua maior, menor ou mesmo nula, ativação (sublinhado da Demandante);

DA VICISSITUDE E DIFERENDO SUSCITADO

- O I veio pugnar pela tese de que se trata, no caso, de serviços de transporte de doentes pela B, beneficiando, como tal, os pagamentos por si (I) devidos de isenção de IVA, nos termos do n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA, que dispõe que «... estão isentas do imposto: ... o transporte de doentes ou feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efetuados por organismos devidamente autorizados» (sublinhado da Demandante);

- Trata-se de uma interpretação falaciosa que importa criticar, repondo-se a normalidade e equilíbrio desta relação contratual tão violentamente postas em causa pelo **I**, criando a tão absurda situação de ter a **B** de entregar ao Estado tal imposto, supostamente recebido do **I** e que ele, Estado, através deste mesmo Instituto sob a sua tutela e indireta administração, ... se lhe recusa continuamente a pagar;
- O próprio Contrato refere expressamente que sobre o preço a pagar incide «IVA à taxa legal em vigor se este for legalmente devido» (cláusula 24.^a);
- Não só pelo entendimento que a **B** teve da não isenção de IVA neste contrato, como sobretudo na decorrência do **PARECER VINCULATIVO** da Autoridade Tributária, junto como **doc. A-12**, que na sequência de reuniões com o **I** em que se não obteve consenso sobre tal controvérsia, a propósito pediu à Autoridade Tributária, que também assim se pronunciou, a Demandante fez incidir a taxa em vigor de 23% de IVA, a ser suportado pelo **I**, em rigorosa observância pois do entendimento da Administração Fiscal;
- Emitida a primeira fatura (n.º FA 2018/112), no valor de € 538.125,00, em 6.12.2018, IVA incluído à taxa devida, conforme **doc. A-1**, o **I** pagou integralmente o respetivo valor, que incluía expressamente o valor de € 100.625,00 de IVA, como resulta do **doc. A-2**;
- Chegados à 2.^a fatura, correspondente ao segundo mês de serviços prestados, o **I** passou a não pagar a parcela de IVA;
- De forma unilateral e arbitrária, não só não pagou o IVA dessa segunda fatura, como se restituiu nesse momento, sem o consentimento da **B**, do montante correspondente ao IVA que pagara à **B** na primeira fatura: da fatura n.º FA 2018/130, de 4.1.2019, no valor de € 768.750,00, incluindo € 143.750,00 de IVA, o **I** só pagou pois € 524.375,00, como se comprova pelos **docs. A-3 e A-4**;
- A partir de então, até à data presente, não obstante ter ele próprio obtido da Autoridade Tributária a reconfirmação do antes referido em Parecer Vinculativo, o **I** vem sucessiva e continuamente recusando parcialmente o pagamento das faturas da **B**, nos exatos montantes correspondentes ao IVA nelas incorporado;

- Do mesmo passo, a **B** vê-se na contingência de, para observar a sua própria interpretação da lei fiscal e o parecer vinculativo recebido da Autoridade Tributária, entregar ao Estado, pontual e rigorosamente, todas as quantias debitadas ao **I** a título de IVA, que este, não obstante, lhe não pagou nem paga;
- Assim empobrece a tesouraria e a sustentabilidade da Empresa Demandante, que cumpre rigorosa e pontualmente as suas obrigações contratuais e fiscais, e se enriquece o Estado, sem causa, através de uma absurda e ignóbil contradição de se exigir da contribuinte **B** que continue a entregar ao Estado o imposto afinal devido mas não pago pelo **I**, Instituto Público tutelado e indiretamente de administração desse mesmo Estado (sublinhado da Demandante);

OS FACTOS DAQUI DECORRENTES

- Para mais clareza e total agregação da causa de pedir e pedido, voltam de seguida a ser referidas as 1.^a e 2.^a faturas;
- A 1.^a fatura (que apresenta um valor base inferior a 1/62 do preço global, em virtude de a execução inicial não corresponder a um mês completo por força de alguns dias de atraso no início da vigência por atraso no visto do Tribunal de Contas), n.º FA 2018/112, no valor total de € 538.125,00 IVA incluído, no montante de € 100.625,00, foi paga integralmente (**docs. A-1 e A-2**);
- Quanto à 2.^a fatura, n.º **FA 2018/130**, no valor de € 768.750,00, o **I** não pagou o seu IVA e descontou ao restante montante um valor correspondente ao IVA pago quanto à 1.^a fatura, pagando apenas € 524.375,00 - ficando em dívida € 244.375,00 (**docs. A-3 e A4**);
- Da 3.^a fatura, n.º **FA 2018/142**, no valor de € 768.750,00, o **I** pagou apenas € 625.000,00 - ficando em dívida € 143.750,00, (**docs. A-5 e A-6**);
- Da 4.^a fatura, n.º **FA 2018/150**, no valor de € 768.750,00, o **I** pagou apenas € 584.398,00 - ficando em dívida € 184.352,00 (**docs. A-7, A-8 e A-9**);
- Da 5.^a fatura, n.º **FA 2019/1**, no valor de € 768.750,00, o **I** pagou apenas € 625.000,00 - ficando em dívida € 143.750,00 (**docs. A-10 e A-11**);
- A dívida crescente e acumulada do **I** para com a **B**, mercê da recusa de pagamento das parcelas de IVA das faturas é, pois, até 22.5.2019, de € 715.837,00;

- Sobre a dívida deverão incidir juros de mora vencidos desde as datas de vencimento das faturas - a 30 dias da apresentação, como contratualmente previsto (n.º 2 da cláusula 25.ª do Contrato);

DA SEM RAZÃO DO I

DO DIREITO

- Basicamente a **B** e a Autoridade Tributária entendem que o Contrato reveste a natureza de um «wet lease», com prestação de serviços complementares, inserível basicamente no conceito de contrato de locação regulado no Código Civil (adiante «CC»);

- A **B** está obrigada à prestação de alguns outros serviços, que não apenas ao fornecimento em disponibilidade total e permanente da operação dos helicópteros, com dois pilotos, mecânico e combustível;

- Tem também, para além dessas, a obrigação de assegurar, de sua conta, todos os serviços de manutenção e de gestão de aeronavegabilidade permanente (sublinhados da Demandante);

- De entre as missões a que está obrigada a **B**, cabe-lhe operar as aeronaves com pilotos seus, e neles deslocar as equipas de emergência médica (1 médico e 1 enfermeiro), assim como o equipamento clínico propriedade do I, e ainda quaisquer outras pessoas ou objetos necessários à realização dos diversos tipos de missões que se discriminaram;

TIPO DE SERVIÇOS PRESTADOS E SUA NATUREZA

- Nos termos da Resolução do Conselho de Ministros n.º _____, o **I** foi autorizado a adquirir serviços de locação e operação e manutenção dos meios aéreos para a prestação de serviços a que se reportam estes autos;

- Nos termos do Contrato, cabe ao I toda a coordenação tática, o que significa que, de conformidade com a sua cláusula 10.ª, cabe exclusivamente ao **I**, através do respetivo C, ativar qualquer das Aeronaves, o que faz através de uma Ordem de Missão, com observância dos ditames contantes do Anexo II do Contrato (n.ºs 1 e 3 da cláusula 10.ª);

- Após a ativação da Aeronave, toda a orientação técnica da emergência médica da missão considera-se delegada no médico que integra a equipa de emergência médica, tendo em vista a execução da ordem de missão e ativação atribuída (n.º 3 da cláusula 10.ª, sublinhado da Demandante);
- A **B** é, pois, apenas responsável pela prontidão e operação da Aeronave pelos seus pilotos, cumprindo a ordem de Missão proveniente do C, sendo delegada tal orientação técnica da emergência médica da missão no médico do **I** que integra a equipa a bordo, acompanhado de enfermeiro;
- A **B** limita-se a, através do meio aéreo e dos seus tripulantes, executar as indicações do C e do médico, apenas com as limitações e condicionantes da vertente «Operação Aeronáutica», em si, e da condução técnica operacional do voo e apenas - em linguagem corrente, à pilotagem do meio aéreo.
- Importa, pois, precisar, qual a entidade que na verdade efetua estas missões (sublinhados da Demandante);
- A resposta afigura-se clara, resultando da análise conjugada das disposições da cláusula 9.ª do Contrato, da qual se pode extrair que as obrigações do locador B se limitam aos serviços de «Operação» e «Manutenção» da Aeronave e da «Aeronavegabilidade permanente», em disponibilidade operacional total, «H24» para todas as 4 aeronaves;
- Ou seja, os serviços prestados circunscrevem-se aos estritamente relacionados com a operacionalidade dos helicópteros locados;
- Não incluem qualquer forma de serviços técnicos médicos do transporte especial dos doentes ou sinistrados, os quais, em absoluto e legal exclusivo, estão adstritos ao **I**, e à responsabilidade do médico da equipa;
- Aliás, os serviços de transporte de doentes e sinistrados estão em Portugal legalmente reservados ao **I** e às entidades que por este sejam expressas e oficialmente autorizadas para tanto (sublinhado da Demandante);
- Da entre as entidades que o **I** autorizou ou autoriza atualmente a efetuar esse tipo de transporte de doentes e sinistrados nunca constou nem consta a **B**, nem a sua antecedente denominada **X**;

- A responsabilidade e autoridade pelo transporte por parte do I constam expressamente do n.º 1 da cláusula 10ª do Contrato, onde se prescreve que o locador **B** se obriga tão só a operar cada uma das aeronaves para o desempenho das missões que lhe sejam determinadas, sujeitando-se ao comando tático do Departamento de Emergência Médica do I («DEM») através do Centro _____ («C») do I (sublinhado da Demandante);
- A **B** limita-se, pois, a disponibilizar o veículo e a tripulação, sendo qualquer missão sempre operada e controlada pelo próprio I e só por este ou delegadamente pelo seu médico que segue a bordo, em comunicação rádio, sempre, com esse comando tático
- tudo na esteira dos bem elucidativos termos da Resolução dos Conselho de Ministros supra referida, quando expressamente menciona o objetivo de garantir o dispositivo de meios aéreos adequados à realização das Missões do I (sublinhados da Demandante);
- As missões são, pois, asseguradas pelo I, não obstante com recurso instrumental à locação de meios aéreos da **B**;
- Trata-se pois, de mera locação de um meio de transporte com condutores, acrescida de prestações de serviços complementares (sublinhado da Demandante);
- Não, de todo o ponto, a **B** a transportar por si, doentes ou sinistrados, para o que teria de constar oficialmente do rol das entidades terceiras, que não o próprio I, autorizadas a efetuar serviço de transporte de doentes ou sinistrados;
- É, pois, sempre e só o I a transportar os doentes ou sinistrados;
- Também o detalhe de que o preço contratual a pagar tem por referência uma estimativa mínima de horas a voar e um valor unitário dessa hora, designadamente para efeito de acerto por horas a mais, concorre esclarecedoramente para a conclusão de que o que se paga não são transportes de doentes, mas disponibilidade permanente de meios aéreos e horas voadas nas Aeronaves;
- Parte das horas voadas nem são efetuadas em evacuação e deslocação de doentes;
- Há voos que são tão só de transporte de órgãos;
- Há voos de deslocação em vazio, entre bases;
- Há voos para manutenção nas oficinas centrais;

- Há voos para mera deslocação de equipas de coordenação;
- Tal tornaria aliás impossível diferenciar qual a parte do preço que poderia integrar apenas e concretamente a definição de «transporte de doentes», para o efeito de isenção fiscal;
- Forçoso será concluir que, sendo o **I** e não a **B** a verdadeira e única fornecedora do «transporte de doentes», não pode o preço contratual estar isento de IVA, por lhe não ser aplicável o n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA;
- A locadora **B** apenas fornece aeronaves certificadas para operações de emergência médica, com o equipamento-base necessário à execução de missões de emergência médica em condições operativas, enquanto que cabe ao **I** fornecer o equipamento sanitário e médico, designadamente oxigénio, conjunto monitor/desfibrilhador, seringas infusoras, aspirador elétrico de secreções, designadamente fármacos e outro material de uso clínico, conforme se retira do n.º 5 do Anexo I ao Contrato;
- Daqui se conclui que estas operações de emergência médica só são legalmente possíveis caso o **I** disponibilize para as integrar, como faz imperativamente, o pessoal médico e de enfermagem que integra e chefia cada missão médica, acompanhados dos equipamentos indispensáveis ao cumprimento de tais fins;
- Para que o objeto do Contrato seja prosseguido, é necessário contar não só com os serviços prestados pelo veículo fornecido e tripulado pela **B** (operação aérea), mas também, incontornável e decisivamente, com os serviços de ativação, e coordenação tática e técnico/médica do **I** (operação médica) e a sua presença a bordo (sublinhado da Demandante);
- Os serviços de «transporte médico», em sentido próprio, são, pois, totalmente prestados pelo **I** e seu pessoal;
- A locadora **B** responderá apenas e só, com base na culpa e risco, em resultado da operação, manutenção, avarias, incidentes ou acidentes das aeronaves, não sendo nunca a **B** responsabilizável por nenhum facto decorrente do serviço da prestação do transporte aeromédico dos doentes, ou sinistrados, em si;
- Trata-se efetivamente de um contrato de locação «wet lease», que tem acolhimento normativo nacional no Regulamento 32/2003, de 1 de julho, e a nível europeu no

Regulamento (CE) 859/2008, de 20 de agosto de 2008, relativo à harmonização de normas técnicas e dos procedimentos administrativos no sector da aviação civil;

- Na aceção deste Regulamento (CE) existe locação com tripulação («wet lease»), quando o avião é operado ao abrigo do «COA» (Certificado de Operador Aéreo) do locador: OPS 1.165, a), 2 - o que é o caso dos autos;

- Se o locador **B** fosse responsável por efetuar o transporte de doentes, seria ele também responsável médica e clinicamente pelos pacientes ou sinistrados que se fizessem deslocar nas aeronaves;

- O Regulamento 32/2003 define «wet lease» como o contrato de locação de uma aeronave com toda a sua tripulação, cuja operação é efetuada sob o COA do locador, que mantém a responsabilidade operacional sobre a aeronave, cabendo ao locatário apenas o controlo comercial da operação;

- O referido Regulamento associa, pois, esta modalidade ao contrato de locação, distinguindo a responsabilidade operacional sobre a aeronave propriamente dita dos restantes aspetos da operação no seu todo;

- Da análise conjugada de todas as regras e de todos os diplomas é forçoso concluir que a **B** restringe a sua prestação à operação e manutenção dos helicópteros e que essa prestação de modo algum abrange, no todo ou em sequer em parte, o transporte sob sua responsabilidade de pacientes carecidos de cuidados médicos ou de emergência durante o voo, nem o transporte de órgãos humanos, situações que totalmente são geridas asseguradas e suportadas pelo **I**, através das suas equipas médicas e dos equipamentos de especialidade médica de emergência adequados a esses fins;

- A realidade de que os serviços efetivamente prestados pela **B** são mais amplos e envolvem prestações de serviços complementares, contrapartida do preço a pagar pelo **I**, releva para efeitos fiscais em concreto, em sede de IVA;

- O que releva é a substância económica dos serviços prestados;

- A operação dos autos não pode nem deve, pois, configurar-se como operação isenta nos termos do n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA;

- A regra geral é de que o IVA incide sobre transmissões de bens e prestações de serviços efetuados em Portugal, sendo que «prestação de serviços», por decorrência do n.º 1 do art. 4.º do Código do IVA (adiante «Código»), são as «operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens»;
- A operação da **B** só pode ser enquadrada como prestação de serviços, já que inexistem transmissões de bens corpóreos por formas correspondentes ao exercício do direito de propriedade nos termos definidos do Código;
- Não verificam também no caso importação ou aquisição intracomunitária.
- De acordo com o art. 16 do Código, o valor tributável nas prestações de serviços é o valor da contraprestação obtida o que, no caso dos autos, corresponde ao preço resultante da cláusula 24.^a, o qual, esclarecedoramente, é referenciado a valores unitários aplicáveis a um pacote de horas de voo para o conjunto de todas as aeronaves envolvidas;
- Uma vez que os serviços em causa são na essência uma locação de aeronaves com tripulantes e prestações de serviços complementares, os mesmos não se encontram previstos nas listas I e ou II anexas ao código do IVA, sendo-lhe, pois, aplicável a taxa de 23%;
- O art. 9.º do Código visa aplicar a todos os bens e serviços o imposto em causa, garantindo um tratamento igualitário a todos os operadores económicos, sendo a concessão de isenção só defensável se o for em benefício de algumas atividades de interesse geral;
- Em conclusão: apesar da aparência de uma remota possibilidade de enquadramento nas isenções previstas no art. 9.º, o mesmo não se aplica ao caso, já que tecnicamente o serviço do transporte de doentes ou feridos não é uma responsabilidade da locadora B, mas sim, total e expressamente, do I;
- A **B** é assim sujeito passivo de IVA e as operações são sujeitas e não isentas, tributadas à taxa normal de 23%, repercutível pois na faturação do preço respetivo à locatária e beneficiário dos serviços contratados, no caso, o **I**.

A Demandante fez acompanhar a sua p.i. de 12 documentos e indicou várias testemunhas.

4.3. Contestação

Em 13.12.2019, o Demandado apresentou a sua contestação, em que defendeu a improcedência da ação.

Para tanto, alegou, em síntese, que:

Considerações introdutórias

- Pela Resolução do Conselho de Ministros n.º _____, foi «autorizada a realização de despesa pelo I com a aquisição dos serviços de disponibilização, locação, manutenção e operação de meios aéreos para a prossecução das missões públicas atribuídas ao I, durante os anos de 2018 a 2022, **no montante total de € 45 000 000,00, isento de IVA**» (destacado do Demandado);

- Foi determinado que os encargos orçamentais com aquela despesa **«não podem exceder**, em cada ano económico, **os seguintes montantes, isentos de IVA:**

- a) 2018 — € 9 000 000,00;
- b) 2019 — € 9 000 000,00;
- c) 2020 — € 9 000 000,00;
- d) 2021 — € 9 000 000,00
- e) 2022 — € 9 000 000,00.»;

- No quadro daquela Resolução, foi promovido um concurso para aquisição de serviços de helitransporte para os anos de 2018 a 2022, para um dispositivo de 4 helicópteros, de modo a garantir que o I continuasse a assegurar a prestação do serviço de helitransporte de doentes urgentes/emergentes, melhorando a qualidade dos cuidados urgentes/emergentes disponibilizados ao cidadão e assegurando a equidade no acesso a estes cuidados;

- Em virtude do atraso na tramitação deste procedimento de concurso, o contrato que o **I** tinha celebrado com o anterior prestador de serviços terminou, entretanto, a sua vigência;
- Por forma a evitar uma rutura na prestação dos serviços de helitransporte, o **I** teve de celebrar um contrato intermédio por via de um ajuste direto (Ajuste Direto AJ-_____);
- Em virtude da exclusão de todas as propostas apresentadas no concurso público promovido na sequência da Resolução do Conselho de Ministros n.º _____, foi determinada a abertura de novo concurso, conforme Resolução do Conselho de Ministros n.º _____;
- Pela Resolução do Conselho de Ministros n.º _____, foi decidido «autorizar o **I** a realizar a despesa com a aquisição dos serviços de disponibilização, locação, manutenção e operação de meios aéreos para a prossecução das missões públicas atribuídas ao **I**, durante os anos de 2018 a 2023, **no montante total de € 38.750.000,00, isento de IVA**» (destacado do Demandado);
- Em concretização do determinado, foi promovido o Concurso Público n.º _____, a cargo dos Serviços Partilhados do Ministério _____ (doc. R-1);
- Terminado o procedimento de concurso público, o **I** celebrou, em 31 de agosto de 2018, com a **B** (cuja proposta foi a adjudicada no referido concurso) um contrato de prestação de serviços de transporte de doentes e feridos, por ambulância aérea (doc. R-2), o Contrato n.º _____), o qual foi visado pelo Tribunal de Contas (adiante «o Contrato»);
- De acordo com as alíneas a) e b) do n.º 1 da cláusula 24.ª do Contrato, o **I** está obrigado ao pagamento do preço acordado, em função das horas de voo contratadas e das horas de voo suplementares, «acrescido de IVA, à taxa legal em vigor, **se este for legalmente devido**» (destacado e sublinhado do Demandado);
- Com referência aos serviços prestados nos meses de maio e junho de 2018 (ainda ao abrigo do contrato celebrado através do referido ajuste direto), a **B** emitiu as

Faturas n.º FA 2018/28 e n.º 2018/34, com liquidação do IVA à taxa de 23% (doc. R-3);

- Das referidas faturas, emitidas pela **B**, resultava no campo «Descrição» a seguinte menção (doc R-3): «Prestação de serviços helitransporte de doentes e serviços conexos/locação de quatro aeronaves complementares (helicóptero ligeiro tipo B) e de prestação dos respetivos serviços de manutenção e de operação (Ajuste Direto _____)»;

- Por carta com a referência 340418-07-13, de 13 de julho de 2018, o **I** promoveu a devolução das referidas Faturas n.º FA 2018/28 e n.º 2018/34 (doc. R-4);

- Conforme então transmitido à **B**, o **I** entende ser aplicável aos serviços em causa, a isenção do IVA prevista no n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA;

- Constava da referida carta: «Como é do conhecimento de V. Exa, conforme ponto 3 do convite que vos foi endereçado, o fundamento da escolha do Ajuste Direto é porque houve a necessidade de manter os serviços anteriormente contratados por urgência imperiosa, art. 24.º do CCP, logo não houve, nem poderia haver alterações substanciais ao colocado a concurso previamente. Assim, a respetiva despesa foi devidamente aprovada e todo o procedimento foi tramitado, encontrando-se no Tribunal de Contas para obtenção de visto, suportado pelos fundos disponíveis que lhes foi afeto, como sempre, aplicando-se o número 5, do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), uma vez que o transporte de doentes e feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efetuado por organismos devidamente autorizados está isento de imposto» (doc. R-4);

- Na sequência da posição transmitida pelo **I**, com a consequente devolução de faturas, a **B** procedeu à anulação daquelas faturas e emitiu as consequentes notas de crédito, tendo informado o **I** de que iria solicitar junto da Autoridade Tributária e Aduaneira um pedido de Informação Vinculativa relativo ao enquadramento em sede de IVA das operações em causa (doc. R-5);

- Para efeitos de esclarecimento da posição da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre o enquadramento das operações em apreço, o **I** apresentou também um pedido de Informação Vinculativa, ao abrigo do art. 68 da Lei Geral Tributária sobre

o enquadramento no n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA do contrato celebrado para a prestação de serviços de helitransporte de sinistrados ou vítimas de doença súbita urgente/emergente (doc. R-6);

- Em resposta ao pedido de informação apresentado, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou o I dos seguintes despachos:

- i) O despacho _____ do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária – IVA, que recaiu sobre o Pedido de Informação Vinculativa, apresentado pelo I, que considerou que o contrato celebrado entre esta entidade e a B está sujeito a IVA e dele não isento;
- ii) O despacho _____ do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária – IVA, que recaiu sobre o Pedido de Informação Vinculativa, apresentado pela B, e que considerou igualmente que o mesmo contrato consubstancia uma operação sujeita a IVA e dele não isenta (doc. R-7);

- Posteriormente, no dia 30 de janeiro de 2019, por não concordar com o teor dos despachos proferidos no âmbito dos pedidos de informação vinculativa melhor identificados supra, o I impugnou os referidos despachos através da apresentação de uma ação administrativa, junto do Tribunal Tributário de Lisboa, à qual foi atribuído o número _____ e que corre termos na Unidade Orgânica _____, daquele Tribunal (doc. 8);

Dos factos relevantes

- O I é um instituto público integrado na administração indireta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio (n.º 1 do art. 1.º do Dec.-Lei _____);

- O I tem por missão definir, organizar, coordenar, participar e avaliar as atividades e o funcionamento de um Sistema _____ de forma a garantir aos sinistrados ou vítimas de doença súbita a pronta e correta prestação de cuidados de saúde (n.º 1 do art. 3.º do Dec.-Lei _____);

- São atribuições do **I** definir, organizar e coordenar as atividades e o funcionamento do Sistema _____, assegurando a sua articulação com os serviços de urgência e ou emergência nos estabelecimentos de saúde, no que respeita nomeadamente à: «Prestação de cuidados de emergência médica em ambiente pré-hospitalar (...)», e “Referenciação e transporte de urgência/emergência» (n.º 2 do art. 3.º do Dec.-Lei _____);
- Cabem ainda nas atribuições desta entidade a definição dos «critérios e requisitos necessários ao exercício da atividade de transporte de doentes, incluindo os dos respetivos veículos, e proceder ao licenciamento desta atividade e dos veículos a ela afetos» e «Fiscalizar a atividade de transporte de doentes, sem prejuízo da competência sancionatória atribuída a outros organismos» (n.º 3 do art. 3.º do Dec.-Lei _____);
- No âmbito das suas atribuições, o **I** gere os Centros _____, que se tratam de Centrais de Emergência Médica, para os quais são transferidos os pedidos de socorro recebidos através do número 112, respeitantes a situações de urgência ou emergência médica, e que são nestes Centros avaliados com o objetivo de se determinar os recursos necessários e adequados a afetar a cada caso;
- Estes Centros _____ coordenam e gerem um conjunto de meios de socorro (motas, ambulâncias de socorro, viaturas médicas e helicópteros) e determinam, caso a caso, os recursos a utilizar, entre os quais o Serviço _____, cuja missão é o *transporte rápido* de uma equipa médica ao local da ocorrência, tendo por objetivo a estabilização pré-hospitalar do sinistrado ou vítima de doença súbita e o respetivo acompanhamento e transporte à unidade hospitalar, bem como o suporte no tratamento e transporte secundário do doente crítico em complementaridade com o Transporte Regional de Doente Crítico (Despacho n.º _____);
- Neste quadro, o **I** contratou com a **B** a prestação de serviços de transporte de doentes e feridos, por ambulância aérea;
- Mais concretamente, o **I** celebrou com a **B** o Contrato com vista à locação de 4 helicópteros para serviço de emergência médica, bem como a contratação dos respetivos serviços de operação, nos quais se inclui a tripulação dos helicópteros

(pilotos), gestão da aeronavegabilidade permanente e manutenção das aeronaves (doc R-2).

- De acordo com a cláusula 9.^a do Contrato, a **B** está obrigada às seguintes obrigações principais:

- (i) Locação de 4 aeronaves, sendo 2 helicópteros médios e 2 helicópteros ligeiros;
- (ii) Operação das aeronaves para o desempenho de missões (cf. ainda cláusula 10.^a do Contrato);
- (iii) Gestão da aeronavegabilidade permanente das aeronaves (cf. ainda cláusula 13.^a do contrato);
- (iv) Manutenção das aeronaves (cf. ainda cláusula 13.^a e 14.^a do contrato);
- (v) Disponibilidade operacional (cf. ainda cláusula 15.^a do contrato);
- (vi) Obrigação de cedência temporária de aeronaves de substituição;
- (vii) Obrigação de manutenção dos certificados de aeronavegabilidade de cada uma das aeronaves, de manutenção da validade do certificado de operador aéreo, de manutenção da validade do certificado de aprovação técnica e do certificado de organização de gestão de aeronavegabilidade permanente;
- (viii) A obrigação de conservação, zelo, higiene e segurança.

- As aeronaves devem estar certificadas e estar comprovada a sua aptidão para operação de emergência médica e para ambulância aérea (cf. alínea e do n.º 1 do Anexo I do Contrato) e devem estar equipadas com equipamento de voo necessário à execução de missões de emergência médica, em condições operativas e com célula sanitária certificada para operação EMS e Ambulância Aérea, com as especificações definidas no número 4, do Anexo 1 do Contrato e preparada para que nela possa ser instalado o equipamento previsto no número 5 do mesmo Anexo (doc. R-2).

- A referida célula sanitária deve: integrar lugares sentados para os elementos da equipa de emergência médica; macas para doentes, e respetivo sistema de fixação; permitir o acesso de um dos elementos da equipa de emergência médica a todo o corpo do(s) doente(s) a partir da cabeceira e de pelo menos um dos lados do(s)

doente(s); ter uma distância mínima, livre de obstáculos entre o plano da maca e o teto da aeronave na vertical da posição destinada à cabeça e ao tronco do(s) doente(s); e dispor de espaço mínimo de 0,75 m³ para arrumação do equipamento sanitário (número 4, do Anexo 1 do Contrato);

- Do equipamento instalado na referida célula sanitária deve necessariamente fazer parte um monitor-desfibrilhador, monitorização básica obrigatória (vg. de frequência cardíaca e pressão arterial não invasiva e invasiva), monitorização ECG obrigatória (eletrocardiograma), desfibrilhador, ventilador de transporte diferenciado, adequado ao helitransporte, seringas infusoras duplas, aspirador elétrico de secreções, e fármacos e outro material de uso clínico (número 4 do Anexo 1 do Contrato);

- A decoração de cada aeronave deve obedecer às especificações técnicas de forma que possa ser identificada como aeronave de emergência médica (n.º 7 do Anexo 1 do Contrato);

- No quadro da obrigação de operação das aeronaves, a B está obrigada a operar cada uma das aeronaves para o desempenho de missões que lhe sejam determinadas pela respetiva orientação técnica de emergência médica do I, mantendo o controlo tático e operacional da aeronave (cf. ainda n.ºs 1 e 7 da cláusula 10.º do Contrato).

- O controlo tático e operacional da responsabilidade da B envolve, respetivamente (cf. n.ºs 8 e 9 da Cláusula 10.º do Contrato):

- (i) Controlo tático – autoridade e capacidade operacional que se revele necessária ao cumprimento de determinada missão, limitadas à direção e controlo das manobras na área operacional e incluindo a autoridade necessária para controlar e dirigir os meios de apoio associados às operações integradas na missão; e o
- (ii) Controlo operacional – exercício da autoridade sobre o início, continuação, diversão ou *terminus* de um voo no interesse da segurança da aeronave e da regularidade e eficiência do voo.

- A B está ainda obrigada, no quadro da obrigação de *operação das aeronaves*, ao fornecimento das tripulações, dos combustíveis e de outros consumíveis necessários à execução das missões (cf. n.º 11 da cláusula 10.º do Contrato);
- A B não pode utilizar as aeronaves para a realização de quaisquer missões que não sejam determinadas ou expressamente autorizadas pelo I (cf. n.º 5 da cláusula 10.º do Contrato);
- A obrigação de disponibilidade operacional implica para a B a obrigação de «manter as aeronaves e a respetiva tripulação na base de operações HEMS e em situação de disponibilidade permanente e imediata (estado de alerta), para a realização de qualquer voo, durante 24 (vinte e quatro) horas por dia, 7 (sete) dias por semana», conforme cláusula 15.ª do Contrato;
- A obrigação de manutenção das aeronaves a que a B está, igualmente, obrigada é definida na cláusula 13, n.º 2, do Contrato como «toda ou qualquer prestação necessária a assegurar a contínua navegabilidade das aeronaves (...)), consubstanciada na sua inteira e permanente aptidão, para desenvolver potencialmente, todas as missões previstas;
- Os serviços a prestar pela **B** devem permitir a realização, das missões de transporte ao local da ocorrência de equipas de emergência médica e/ou de coordenação, da consequente evacuação de emergência do local da ocorrência de vítimas de acidentes, doença súbita ou catástrofes e do transporte inter-hospitalar de doentes, incluindo o transporte Inter-hospitalar Pediátrico (cláusula 4.ª do Contrato);
- O desempenho das referidas missões compreende, além do transporte de doentes, o transporte de equipas de emergência médica, do equipamento clínico e de quaisquer outras pessoas ou objetos necessários ou convenientes para a realização daquelas missões (cláusula 4.ª, n.º 2, do Contrato);
- A **B** é a única responsável pela adoção de medidas necessárias e convenientes para garantir a segurança das pessoas e dos bens intervenientes na execução do contrato, sendo da sua exclusiva responsabilidade quaisquer consequências resultantes do incumprimento das normas vigentes em matéria de segurança, bem como a

integridade e a segurança das aeronaves, no ar ou em terra (cláusula 21.^a, n.º 2, do Contrato);

- Neste quadro, a B é responsável pela realização do transporte dos sinistrados e vítimas de doença súbita, garantindo a operação das ambulâncias aéreas, através de tripulação por si disponibilizada, tomando todas as decisões técnicas e operacionais relativas a esse mesmo transporte;

- São da responsabilidade da B, designadamente, a definição do percurso, a aferição da possibilidade de realização do transporte em função das condições climatéricas e a determinação da adequação/segurança do local da aterragem no local do sinistro;

- Em síntese, quando há necessidade, por razões de emergência médica, de efetuar o transporte de um sinistrado ou de um doente;

- a) É o I que decide acionar a utilização do helicóptero;
- b) É o I que decide qual o local (unidade de saúde) de destino do doente ou do ferido;
- c) É o I que efetua, através dos seus técnicos (médicos e enfermeiros) os cuidados de saúde pré-hospitalar durante o voo da aeronave;

- Mas é a B que:

- a) Garante que a aeronave está tecnicamente disponível para operar;
- b) Decide (através do piloto) que a aeronave pode efetuar o voo solicitado (em função das condições climatéricas e de visibilidade);
- c) Aciona (através do piloto e do copiloto) os motores da aeronave;
- d) Levanta do solo a aeronave e realiza o próprio voo (através do piloto e do copiloto);
- e) Define (através do piloto e do copiloto) a trajetória e a rota do voo;
- f) Toma (através do piloto e do copiloto) todas as decisões relativas ao voo para garantir a segurança dos tripulantes e dos passageiros;
- g) Decide (através do piloto e do copiloto) se há condições de segurança para pousar a aeronave.

- O **I** não dispõe de meios próprios, nem de pessoal nos seus quadros com as habilitações necessárias a garantir a operação de ambulâncias aéreas e, conseqüentemente, a realização do transporte aéreo em situações de emergência médica, razão pela qual o **I** tem de externalizar o serviço de helitransporte dos sinistrados e vítimas de doença súbita que dele necessitam, contratando-o a empresas especializadas, como sucede no caso dos autos;

- Em suma, o serviço de transporte de doentes e feridos é realizado pela **B**, a quem cabe executar todos os serviços necessários à execução da prestação contratada, nomeadamente a disponibilização permanente das aeronaves e a sua operação..., ...cabendo ao **I** a função de acionar as aeronaves e coordenar as operações através do Centro _____ (Anexo III do Contrato);

Do Direito

- Está em causa no presente processo arbitral, como se depreende da posição assumida pela **B** na sua p.i., averiguar se as prestações de serviço subjacentes ao contrato celebrado entre o **I** e a **B**, que visa garantir o transporte ao local da ocorrência de equipas de emergência médica e a conseqüente evacuação de emergência do local da ocorrência de «*vítimas de acidentes, doença súbita ou catástrofes*» e o transporte inter-hospitalar de «*doentes*» (incluindo o transporte inter-hospitalar pediátrico – cláusula 4.^a do Contrato) estão *isentas* de imposto sobre o valor acrescentado, em conformidade com o disposto no n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA;

- Por desconhecer e não ter a obrigação de conhecer, o **I** impugna o alegado nos arts. 56 e 57 da p.i.;

- Impugna também o **I**, por considerar que foram efetuados todos os pagamentos devidos relativamente às faturas emitidas pela **B**, o alegado nos arts. 53, 54, 55 e 60 a 65 da p.i.;

- Adicionalmente, por considerar que a **B** realiza um serviço de transporte, por estar em causa matéria conclusiva ou matéria de direito, não sendo dela possível extrair o efeito pretendido pela **B**, impugna o **I** o alegado nos arts. 11, 33 a 45, 47, 48, 50, 55, 66, 67, 70 e 79 a 128 p.i.;

- Por fim, o I impugna ainda todos os restantes factos que estejam em contradição com o teor da contestação;

Dos fundamentos da isenção e das regras de interpretação

- Na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (doravante «Diretiva do IVA») há um conjunto de isenções motivadas por razões de ordem económica e social;

- Este tipo de isenções tem como objetivo promover o acesso e consumo daquilo que se costuma designar bens de mérito (*merits goods*);

- O art. 132 da Diretiva do IVA, inserido no capítulo reservado às *Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral*, contém a lista das isenções motivadas por razões de ordem económica e social;

- Estão em causa operações como os cuidados de saúde, assistência médica e hospitalar, transmissão de órgãos, sangue e leite humanos, o transporte de doentes ou feridos, a prestação de serviços ligados à assistência social, o ensino escolar ou universitário, atividades desportivas e culturais, entre outros bens e serviços;

- Assim, «O transporte de doentes ou de feridos efetuado por organismos devidamente autorizados em veículos especialmente equipados para o efeito» é uma operação isenta de imposto sobre o valor acrescentado, em conformidade com o disposto na alínea p) do n.º 1 do art. 132 da Diretiva do IVA (correspondente à alínea p) do art. 13-A da Sexta Diretiva do Conselho);

- Esta disposição foi transposta para o direito interno no n.º 5 do art 9.º do Código do IVA, que prevê a isenção do imposto para «O transporte de doentes ou de feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efetuado por organismos devidamente autorizados»;

- A Diretiva do IVA não define o conceito de «transporte de doentes ou de feridos»;

- Não obstante, as isenções previstas no art. 132 da Diretiva do IVA devem corresponder a noções autónomas de direito comunitário, a fim de permitir determinar a matéria coletável do IVA de um modo uniforme e segundo as regras comunitárias;

- Segundo jurisprudência assente, as isenções previstas no art. 13 da Sexta Diretiva constituem noções autónomas do direito comunitário que têm como objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (acórdãos de 15 de junho de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Colect., p. 1737, n.º 11, e de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C-346/96, Colect., p. I-973, n.º 15) e que devem ser situadas no contexto geral do sistema comum do IVA (v., neste sentido, acórdão de 26 de março de 1987, *Comissão/Países Baixos*, 235/85, Colect., p. 1471, n.º 18) (v. acórdão *Skandia*, C-240/99, de 8 de março de 2001, n.º 23) (destacado do Demandado);
- Só assim se concretiza o objetivo visado pelo Conselho aquando do estabelecimento da *lista comum de isenções* de garantir uma cobrança uniforme dos recursos próprios em todos os Estados-Membros, conforme resulta, expressamente, do considerando 35 da Diretiva IVA de acordo com o qual «É conveniente elaborar uma lista comum de isenções, de forma que os recursos próprios da Comunidade possam ser cobrados de modo uniforme em todos os Estados-Membros»;
- Importa, também, ter presente que as isenções de IVA devem ser estritamente interpretadas, mas não devem ser minimizadas, de modo a que não sejam privadas dos seus efeitos (ponto 18 do acórdão de 2 de julho de 2015 — Processo C-334/14 *De Fruytier*);
- Como tem vindo a ser sustentado, «as limitações das isenções não devem ser interpretadas restritivamente, mas também não devem ser analisadas de forma a irem além dos seus termos. **Quer as isenções, quer as suas limitações, devem ser interpretadas de tal forma que a isenção se aplique ao que se pretendia aplicar e não mais.**» (conclusões de F. G. Jacobs apresentadas em 13 de dezembro de 2001 - Processo n.º C-267/00, *in* <https://eur-lex.europa.eu> (destacado do Demandado);
- A expressão «devem ser interpretadas de tal forma que a isenção se aplique ao que se pretendia aplicar sublinha, igualmente, a importância da ratio da norma em causa a que o TJUE faz permanente alusão; o que se pretende com as isenções em análise, previstas na Diretiva, é baixar os custos dos cuidados de saúde» (AGRELLOS, Miguel Durham e PICHEL, Paulo - O IVA na Saúde, *in* *Cadernos IVA 2014*, pág. 313);

- Resulta de jurisprudência constante do TJUE que os termos utilizados para designar as isenções previstas no art. 132 da Diretiva do IVA são de interpretação estrita; todavia, a interpretação desses termos deve ser conforme com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (ponto 25 do acórdão de 28 de novembro de 2013, MDDP sp. Z.o.o Akademia Biznesu, C- 319/12 e acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann, C-174/11);
- Assim, esta regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos, mas antes que a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções (acórdão Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, n.º 23 e jurisprudência referida);
- O conceito de «transporte de doentes ou de feridos» deve, portanto, ser interpretado à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia da Diretiva IVA e da *ratio legis* da isenção em causa;
- A isenção aplicável ao «transporte de doentes ou de feridos» prevista no n.º 5 do art. 9 do Código do IVA enquadra-se num conjunto de isenções que, como vimos, beneficiam atividades de interesse geral da área da saúde e da assistência médica e hospitalar e que visam em regra *reduzir os custos dos cuidados de saúde e torná-los mais acessíveis aos particulares* (acórdão do Tribunal de Justiça, Quinta Secção, de 20 de novembro de 2003, D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services - Processo C-307/01 – itálico do Demandado);
- A consagração da isenção prevista no n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA do («transporte de doentes ou de feridos») é uma manifestação do reconhecimento da relevância da atividade de transporte de doentes e feridos na prestação de cuidados de saúde, motivo pelo qual na interpretação desta disposição se deve ter presente a indicada *ratio* inerente às demais isenções nesta área da saúde: *redução dos custos dos cuidados de saúde e garantir o acesso aos cuidados de saúde dos particulares* – itálico do Demandado;

- Não deve a disposição ser objeto de uma interpretação que contrarie o objetivo de redução de custos da saúde mediante uma interpretação tão restritiva que culmine na sujeição da tributação de operações de transporte de doentes e feridos realizado no quadro do Sistema Integrado de Emergência Médica, coordenado pelo I;
- Recorde-se que, como resulta da Resolução do Conselho de Ministros n.º _____, foi autorizada a realização de despesa pelo I com a aquisição dos serviços de disponibilização, locação, manutenção e operação de meios aéreos para a prossecução das missões públicas atribuídas a esta entidade, durante os anos de 2018 a 2023 «no montante total de € 38 750 000,00, isento de IVA»;
- A sujeição a IVA destas operações significaria um incremento de cerca de € 8.912.500,00 nos custos suportados pelo Sistema Integrado de Emergência Médica com o transporte de sinistrados e vítimas de doença súbita;

Dos pressupostos legais da aplicação da isenção

- Da análise daquela isenção resulta ser necessária a verificação de três pressupostos para que a atividade de transporte possa ser considerada isenta:
 - i) Prestação de serviços de transporte de doentes ou feridos;
 - ii) Transporte realizado em ambulâncias ou outros veículos apropriados;
 - iii) Transporte realizado por organismos devidamente autorizados;

i) Prestação de serviços de transporte de doentes ou feridos

- O primeiro dos pressupostos exige para aplicação da isenção a prestação de *serviços de transporte de doentes ou feridos* – itálico do Demandado;
- A prestação de serviço de transporte de pessoas implica levar alguém para outro lugar, ou seja, **pressupõe assegurar a deslocação** de um dado indivíduo ou indivíduos de um local para o outro – destacado do Demandado;
- No caso concreto pressupõe promover a deslocação de um dado indivíduo desde o local da ocorrência até à unidade de saúde adequada;
- Estando em causa o transporte de doentes ou feridos, exige-se, ainda, que os beneficiários daquela prestação requeiram a prestação de cuidados de saúde em

função da alteração do seu estado normal de saúde ou de lesão(ões) que tenham sofrido;

- Nos termos do Contrato, os serviços prestados pela **B** devem permitir o transporte ao local da ocorrência de equipas de emergência médica e a consequente evacuação de emergência do local da ocorrência de «vítimas de acidentes, doença súbita ou catástrofes» e o transporte inter-hospitalar de «doentes» (incluindo o transporte inter-hospitalar pediátrico – cláusula 4.^a do Contrato);

- Está, assim, em causa nas operações em apreciação um serviço prestado pela B que visa garantir a deslocação desde o local da ocorrência até ao meio hospitalar ou entre hospitais, quer de feridos («vítimas de acidentes ou catástrofes»), quer de doentes («doença súbita» ou «transporte inter-hospitalar de doente»), o que confirma estarmos na presença de uma «prestação de serviços de transporte de doentes ou feridos»;

- Importa ter presente que não se pode confundir a entidade que, nos termos da lei, ASSEGURA o transporte dos doentes e feridos (o I) e a entidade que efetivamente os TRANSPORTA – maiúsculas do Demandado;

- No caso vertente, ao I cabe a atribuição de «Assegurar a prestação de cuidados de emergência médica em ambiente pré-hospitalar e providenciar o transporte para as unidades de saúde adequadas» (alínea c) do n.º 3 do art. 3.º do Dec.-Lei _____);

- A circunstância de ser ao I que cabe assegurar/providenciar o transporte dos doentes e feridos não quer significar, necessariamente, que seja o I que proceda efetivamente ao transporte desses doentes e feridos;

- Quando o I assegura o transporte de doentes e feridos através de ambulâncias próprias (conduzidas pelos seus próprios funcionários), é efetivamente o I que realiza o transporte desses doentes e feridos;

- Porém, quando o I contrata com entidades terceiras o serviço de transporte, são essas entidades que o realizam, sendo essa modalidade uma concretização também da sua atribuição (do I) de assegurar/providenciar o transporte dos doentes e feridos;

- Em suma: é ao I que cabe assegurar o transporte de doentes e feridos em ambulâncias (esta é a finalidade de interesse público), mas essa sua atribuição pode ser concretizada através de transporte realizado pelo próprio I (quando tenha os meios próprios para tal) ou pode ser concretizada através de terceiros contratados para o efeito, como sucede com o helitransporte, contratado à B;
- Ao I cabe promover, definir, coordenar e assegurar o transporte de doentes e feridos, mas não decorre da lei a imposição de que seja o próprio I a realizar as operações materiais de transporte;
- Só assim se compreende que, também entre as suas atribuições, se encontre a de «Fiscalizar a atividade de transporte de doentes» (alínea n) do mesmo n.º 3 do art. 3.º do Dec.-Lei _____);
- Se é ao I que cabe fiscalizar a atividade de transporte (enquanto atribuição) é porque essa atividade pode ser realizada por terceiros contratados;
- Ou seja, o I deve assegurar/providenciar o transporte, através de meios adequados para o efeito, mas não se encontra obrigado a prestar tal serviço diretamente;
- No que se refere ao helitransporte, o I não dispõe de aeronaves nem de pilotos que o possam efetuar; não é, pois, o I que realiza o transporte aéreo em situações de emergência médica;
- É a B que faz esse transporte através dos seus helicópteros (ambulâncias aéreas) e dos seus pilotos devidamente certificados;
- O que, aliás, resultava das faturas inicialmente emitidas pela B, onde constava menção a tratar-se de uma prestação de serviços de helitransporte de doentes e serviços conexos (doc. R-4);
- O facto de a prestação de serviços de transporte ser realizada pela própria B, resulta evidente das diversas obrigações que a B assume nos termos do Contrato, de que são exemplo as seguintes:
 - i) A B obriga-se a realizar, em todo o território continental português, serviços de evacuações de emergência dos locais das ocorrências de vítimas de acidentes, doença súbita ou catástrofes e o serviço de transporte inter-

hospitalar de doentes (alínea l) da cláusula 2.^a, cláusula 4.^a e n.º 2 da cláusula 7.^a do Contrato);

- ii) A B obriga-se a realizar o transporte ao local das equipas de emergência médica e do necessário equipamento para efeitos de evacuação (cf. alínea a) do n.º 1 e n.º 2 da cláusula 4.^a do Contrato);
- iii) A B é responsável pela operação (que inclui a própria realização dos voos) e pela manutenção das aeronaves (alínea l) do n.º 1 da cláusula 2.^a e cláusulas 10.^a e 13.^a);
- iv) Para efeitos da operação e manutenção das aeronaves, é cedido à B o uso das instalações existentes nas Bases de Operações HEMS (cláusula 8.^a do Contrato), ficando esta entidade responsável por assegurar o alojamento da tripulação e técnicos e por garantir condições adequadas para o armazenamento, de acordo com regras de qualidade e segurança, de medicamentos (nomeadamente, oxigénio), material de consumo clínico e dispositivos médicos (n.ºs 5 e 7 da cláusula 8.^a do Contrato);
- v) A B é responsável pelo cumprimento das obrigações resultantes das normas legais aplicáveis às atividades de operação e manutenção das aeronaves, bem como das decisões e recomendações proferidas por entidades administrativas (n.º 1 da cláusula 21.^a do Contrato);
- vi) A B responde, pela culpa e pelo risco, por quaisquer danos pessoais ou materiais provocados aos seus colaboradores, aos seus subcontratados ou a terceiros, em resultado da utilização, manutenção, operação, avarias ou acidentes das aeronaves, quer no ar, quer em terra, não sendo assumida pelo I qualquer responsabilidade neste âmbito (n.º 1 da cláusula 21.^a do Contrato);

- A realização por parte da B do helitransporte dos doentes e feridos permite que o I assegure/providencie, em cumprimento das suas atribuições legais, o transporte desses doentes e feridos;

- Em síntese, quando há necessidade, por razões de emergência médica, de efetuar o transporte de um sinistrado ou de um doente;

a) É o **I** que decide acionar a utilização do helicóptero;

b) É o **I** que decide qual o local (unidade de saúde) de destino do doente ou do ferido;

c) É o **I** que efetua, através dos seus técnicos (médicos e enfermeiros) os cuidados de saúde pré-hospitalar durante o voo da aeronave;

- No entanto, é a **B** que:

a) Garante que a aeronave está tecnicamente disponível para operar;

b) Decide (através do piloto) que a aeronave pode efetuar o voo solicitado (em função das condições climatéricas e de visibilidade);

c) Aciona (através do piloto e do copiloto) os motores da aeronave;

d) Levanta do solo a aeronave e realiza o próprio voo (através do piloto e do copiloto);

e) Define (através do piloto e do copiloto) a trajetória e a rota do voo;

f) Toma (através do piloto e do copiloto) todas as decisões relativas ao voo para garantir a segurança dos tripulantes e dos passageiros;

g) Decide (através do piloto e do copiloto) se há condições de segurança para pousar a aeronave;

- Tal significa, com meridiana clareza, que é a **B** que realiza o helitransporte dos doentes e feridos, encontrando-se, por isso, verificado o primeiro dos pressupostos enunciados para efeitos de aplicação da isenção do imposto prevista no número 5 do art. 9.º do Código do IVA;

ii) Transporte realizado em ambulâncias ou outros veículos apropriados

- Confirmada a verificação do primeiro dos pressupostos da isenção, importa verificar se nos termos daquele Contrato o transporte é realizado em ambulâncias ou outros veículos apropriados;

- Conforme Anexo I ao Contrato que define as especificações e requisitos técnicos e operacionais das aeronaves, as aeronaves a operar pela **B** na prestação do serviços de transporte «devem obrigatoriamente estar certificadas pela ANAC ou pela

autoridade nacional competente do Estado em cujo território o concorrente se encontre sedado e estar comprovada a sua aptidão para o fim a que o Contrato se destina, ou seja para Operação de emergência médica (Type of operation A3) e **para ambulância aérea** (Type of operation A4)» (alínea e) do n.º 1 do Anexo I ao Contrato - destacado do Demandado);

- As aeronaves não podem ser utilizadas para a realização de quaisquer voos que não respeitem às missões contratualmente previstas (com exceção de voos de formação e manutenção, conforme o n.º 5 da cláusula 10.ª do Contrato);

- Resulta, assim, demonstrado que o serviço de transporte é realizado em *ambulâncias* (mais concretamente em ambulância aérea), conforme exigido pelo n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA como pressuposto da isenção;

iii) Transporte realizado por organismos devidamente autorizados

- Para confirmação do enquadramento na isenção do n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA, importa determinar se a B se pode qualificar como um *organismo devidamente autorizado* para a realização daquele transporte;

- De acordo com a cláusula 9.ª do Contrato, a B está obrigada à manutenção dos certificados de aeronavegabilidade de cada uma das aeronaves, à manutenção da validade do certificado de operador aéreo, à manutenção da validade do certificado de aprovação técnica e do certificado de organização de gestão de aeronavegabilidade permanente, determinando, ainda, a cláusula 19.ª do Contrato que a B é responsável pela obtenção e manutenção em vigor, durante todo o prazo contratual, de todas as licenças, autorizações e certificações administrativas de que depende a habilitação profissional para a execução das missões previstas no Contrato;

- Como avançado, segundo o Anexo I ao Contrato, que define as especificações e requisitos técnicos e operacionais das aeronaves, as aeronaves a operar pela B na prestação dos serviços de transporte «devem obrigatoriamente estar certificadas pela ANAC ou pela autoridade nacional competente do Estado em cujo território o concorrente se encontre sedado» (alínea e) do n.º 1 do Anexo I ao Contrato);

- Resulta assim manifesto que a circunstância de a B estar legalmente habilitada à realização do transporte contratado – transporte de doentes e feridos – é uma condição decorrente e um pressuposto do próprio Contrato;
- Pelo que a B deve ser qualificada como um organismo devidamente autorizado para a realização do transporte de doentes ou feridos;
- Demonstrada a verificação de cada um dos três pressupostos, impõe-se concluir que a prestação de serviços de transporte contratada pelo I à B se enquadra no disposto no n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA e, por consequência, é uma prestação de serviços isenta de IVA, pelo que não devia a B ter procedido à liquidação do IVA nas faturas emitidas ao abrigo do Contrato;
- Não assiste razão, assim, à B, pelo que deverá necessariamente improceder a presente ação arbitral;
- Acresce que, mesmo que assim se não entenda, o que por mera cautela de patrocínio se admite, o pedido no valor peticionado de € 715.837, correspondente ao IVA alegadamente devido, no total apurado até 22 de maio, não pode proceder totalmente;
- Com efeito, conforme resulta do quadro *infra*, a diferença entre o valor total das faturas juntas com a p.i., deduzido do valor resultante da Nota de Crédito, e o valor pago totaliza o montante de € 666.286,54:

Fatura	Nota de Crédito	Data	Montante Total	Doc. Pagamento	Montante Pago
2018/112		06/12/2018	538 125,00 €	Doc. A2	538 125,00 €
2018/130		03/02/2019	768 750,00 €	Doc. A4	524 375,00 €
2018/142		08/03/2019	768 750,00 €	Doc. A6	625 000,00 €
2018/150		05/04/2019	768 750,00 €		
	2018/18	13/03/2019	-49 940,46 €	Doc. A9	584 398,00 €
2019/01		03/05/2019	768 750,00 €	Doc. A11	625 000,00 €
Total			3 563 184,54 €		2 896 898,00 €
				Diferença	666 286,54 €

- Deve, igualmente, improceder o pedido de condenação do I no pagamento das custas do processo: sendo a ação arbitral julgada improcedente, os encargos deverão ficar a cargo da Demandante, em função do decaimento, nos termos do art. 48, n.º 3, do Regulamento de Arbitragem;
- Por fim, refira-se que a B introduz ainda, de forma algo sub-reptícia, um pedido de pagamento dos honorários devidos pelo seu patrocínio, cujo objeto está fora do âmbito da convenção de arbitragem, pelo que o Tribunal sempre careceria de competência para respetiva apreciação;
- Por outro lado, improcedendo a ação, teria de improceder necessariamente este pedido;
- Ainda que assim não se entendesse, a verdade é que tal pedido aparece deduzido sem que tenha sido acompanhado da respetiva causa de pedir, o que determinaria a respetiva ineptidão.

A Demandante fez acompanhar a sua p.i. de 8 documentos e indicou várias testemunhas.

4.4. Desenvolvimento posterior

Em 19.12.2019, foi proferido o despacho n.º 1, do seguinte teor:

«Na audiência preliminar, ficou estabelecido que:

- Findos os articulados, cabe ao tribunal proferir despacho sobre a produção de prova requerida nos articulados;
- O tribunal pode autorizar requerimentos probatórios complementares, posteriores aos articulados, destinados à apresentação de meios de prova cuja pertinência só se revele depois de produzidos os articulados;
- No despacho referido nas alíneas anteriores, o tribunal arbitral fixará prazo para a eventual junção de pareceres;
- Os depoimentos testemunhais e dos representantes das Partes serão orais. Os articulados estão findos. Quer a Demandante quer o Demandado apresentaram prova documental e requereram a audição de testemunhas.

Não há razões para indeferir qualquer dos referidos meios de prova. Torna-se necessário marcar sessões para a prestação de depoimentos.

Assim, com vista à definição do desenvolvimento processual, designadamente a marcação da audiência final:

1. Solicita-se às Partes que:
 - a) Informem se pretendem apresentar requerimentos probatórios complementares, destinados à apresentação de meios de prova cuja pertinência só se tenha revelado depois de produzidos os articulados;
 - b) Informem quais os factos sobre que pretendem que as testemunhas arroladas deponham e qual o tempo que estimam necessário para tais depoimentos.
2. Fixa-se 20 de janeiro de 2020 como data-limite para a eventual junção de pareceres.»

Em 13.1.2020, foi proferido o despacho n.º 2 do seguinte teor:

«Na sequência das respostas das Partes ao despacho n.º 1, o tribunal inquiriu da disponibilidade das Partes para que a prova por depoimentos tenha lugar em **10 de março** (sessão destinada à inquirição dos depoentes apresentados pela Demandante) e em **11 de março** (sessão destinada à inquirição dos depoentes apresentados pelo Demandado), começando os trabalhos em ambos os dias às **9,30 horas** e findando à hora de almoço.

Os mandatários das Partes confirmaram a sua disponibilidade para as referidas datas.

Assim sendo, fica a audiência final definitivamente marcada tais datas.

Os árbitros lembram às Partes que lhes cabe fazer comparecer em audiência os depoentes por elas arrolados.»

Em 19.1.2020, o Demandado juntou aos autos parecer da autoria da Professora Doutora F_____, versando o problema da aplicação aos serviços prestados ao abrigo do Contrato da isenção prevista no n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA e defendendo essa aplicação.

Em 10.3.2020 e 11.3.2020, tiveram lugar as sessões de produção de prova por depoimentos, cujas atas se transcrevem de seguida

«Aos dez dias do mês de março de dois mil e vinte, pelas 9:30 horas, realizou-se, na sede do Centro de Arbitragem Comercial, a primeira sessão da audiência de produção de prova por depoimentos do processo acima identificado, destinada à inquirição das testemunhas da Demandante.

Encontravam-se presentes: os membros do Tribunal Arbitral, Senhor F_____, que preside, Senhor F_____, Árbitro designado pela Demandante, e Senhor F_____, Árbitro designado pelo Demandado. Pelas Partes, estiveram a representá-las os seus Mandatários, respetivamente, pela Demandante, o Senhor F_____ e, pelo Demandado, a Senhora F_____ e as Senhoras F_____ e Dra. F_____, ambas Advogadas Estagiárias. Secretariou a audiência a Dra. F_____, do Centro de Arbitragem Comercial.

Iniciada a audiência, o Senhor Mandatário da Demandante apresentou o requerimento que se passa a transcrever, o qual, sem oposição do Demandado, foi deferido pelo Tribunal Arbitral:

“Tendo verificado a B a conveniência de, relativamente à matéria de facto já pré-indicada para efeitos de produção de prova testemunhal nesta audiência, associar aos mesmos alguns outros factos cuja numeração indicará, por se mostrarem os mesmos acessórios ou introdutórios dos previamente indicados, requer que lhe seja admitido aditar a matéria dos seguintes artigos da petição inicial: 14, 16, 20 a 23, 69, 82 e 83.”

Em seguida, o Senhor Mandatário da Demandante prescindiu da audição da testemunha F_____.

Não havendo outras questões prévias a tratar, foi ouvido, depois de ter sido advertido de que tinha o dever de dizer a verdade nos mesmos termos que teria perante um tribunal judicial, o Senhor F_____.

Relativamente ao parecer produzido pelos consultores fiscais da Demandante, mencionado pela presente testemunha no decurso do seu depoimento, o qual deu origem ao pedido de parecer vinculativo da Autoridade Tributária já junto aos autos, o Senhor Árbitro, F_____, deu nota de que seria útil a respetiva junção, o que foi devidamente registado pelo Senhor Mandatário da Demandante.

Finalmente, após ter disso advertido nos mesmos termos da testemunha anterior, prestou depoimento o Senhor F_____.

A sessão foi encerrada pelas 13:00 horas, dela sendo lavrada a presente ata que vai ser assinada pelo Tribunal Arbitral.»

X

«Aos onze dias do mês de março de dois mil e vinte, pelas 9:35 horas, realizou-se, na sede do Centro de Arbitragem Comercial, a segunda sessão da audiência de produção de prova por depoimentos do processo acima identificado, destinada à inquirição das testemunhas do Demandado.

Encontravam-se presentes: os membros do Tribunal Arbitral, Senhor F_____, que preside, Senhor F_____, Árbitro designado pela Demandante, e Senhor F_____, Árbitro designado pelo Demandado. Pelas Partes, estiveram a representá-las os seus Mandatários, respetivamente, pela Demandante, o Senhor F_____ e, pelo Demandado, a Senhora F_____ e as Senhoras F_____ e F_____, ambas Advogadas Estagiárias. Secretariou a audiência a Dra. F_____, do Centro de Arbitragem Comercial.

Reiniciada a audiência, o Senhor Mandatário da Demandante apresentou o requerimento que se passa a transcrever, o qual não mereceu qualquer objeção por parte do Demandado:

“Formulou a Demandante, entre outros, um pedido de condenação do Demandado no valor de 715.837,00 euros, correspondente a montantes de IVA de sucessivas faturas apresentadas ao Demandado **I**.

De outra parte, sob o seu artigo 178º na respetiva contestação, o Demandado **I** contrapôs que, sem embargo da sua tese e em caso de vencimento da tese da Demandante, o valor acumulado dessas parcelas de IVA não satisfeito pelo **I** em sucessivas faturas que lhe foram apresentadas pela **B** seria outrossim de 666.286,54 euros apenas.

Verificada de novo tal divergência, verificou a Demandante que, efetivamente e por mero lapso, não foi considerada nessa aferição uma nota de crédito invocada, alias doutamente, pelo **I** na sua contestação.

Assim sendo e reconhecendo a correção de tal apontamento trazido aos autos na contestação do **I**, a Demandante **B** reduz o seu pedido a título de capital de IVA acumulado em conformidade com a sua alegação, para a apontada quantia que é efetivamente de 666.286,54 euros”.

Antes de dar início à inquirição da primeira testemunha, a Senhora Mandatária do Demandado requereu a junção ao processo de um substabelecimento a favor da Dra. F_____, Advogada-Estagiária.

Não havendo outras questões prévias a tratar, após ter sido advertido de que tinha o dever de dizer a verdade nos mesmos termos que teria perante um tribunal judicial, prestou de imediato depoimento o Senhor F_____.

Em seguida, depois de terem sido advertidas nos mesmos termos que a testemunha anterior, foram ouvidas, sucessivamente, as Senhoras F_____ e F_____.

Concluída a audição das supra referidas testemunhas, a Senhora Mandatária do Demandado prescindiu das restantes por si indicadas, os Senhores F_____ e F_____.

Finalmente, ficou acordado que o prazo para apresentação das alegações finais (sobre matéria de facto e de direito) será de 30 (trinta) dias a contar da presente data e que, eventuais pedidos de prorrogação do prazo serão requeridos com antecedência não inferior a 5 (cinco) dias.

A sessão foi encerrada pelas 12:25 horas, dela sendo lavrada a presente ata que vai ser assinada pelo Tribunal Arbitral.»

Em 19.3.2020, foi publicada a Lei n.º 1-A/2020, cujo art. 7.º determinou que, salvo exceções, até à cessação da situação excecional de prevenção, contenção, mitigação e tratamento da infeção epidemiológica por SARS-CoV-2 e da doença COVID-19, aos atos processuais e procedimentais que devessem ser praticados no âmbito dos processos e procedimentos a correr termos nos órgãos jurisdicionais, incluindo tribunais arbitrais, se aplicava o regime das férias judiciais – determinação essa que, nos termos do art. 10 desse mesmo diploma, produziu efeitos a partir da data da produção de efeitos do Dec.-Lei 10-A/2020, de 13 de março, o qual, nos termos do seu art. 37, salvo exceções, produziu efeitos desde a data da sua aprovação. Previu ainda o art. 7.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, que tal regime cessaria em data a definir por decreto-lei, no qual se declarasse o termo da situação excecional.

Por requerimento de 31.3.2020, o Demandado veio invocar o referido regime, sustentando que o prazo para apresentação das alegações finais que estava em curso tinha ficado suspenso e, subsidiariamente, para o caso de o tribunal adotar interpretação diversa, requer a prorrogação do prazo para apresentação das alegações finais, por período não inferior a 30 dias, em virtude da situação de emergência.

Em 7.4.2020, o árbitro presidente, em nome do tribunal, enviou às Partes um *e-mail* do seguinte teor:

«O art. 7.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, veio determinar que, salvo exceções, até à cessação da situação excepcional de prevenção, contenção, mitigação e tratamento da infeção epidemiológica por SARS-CoV-2 e da doença COVID-19, aos atos processuais e procedimentais que devam ser praticados no âmbito dos processos e procedimentos que corram termos nos órgãos jurisdicionais, incluindo tribunais arbitrais, se aplica o regime das férias judiciais – determinação essa que, nos termos do art. 10 desse mesmo diploma, produziu efeitos a partir da data da produção de efeitos do Dec.-Lei 10-A/2020, de 13 de março, o qual, nos termos do seu art. 37, salvo exceções, produziu efeitos desde a data da sua aprovação.

Prevê ainda o art. 7.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, que tal regime cessará em data a definir por decreto-lei, no qual se declare o termo da situação excepcional.

Por requerimento de 31.3.2020, o Demandado veio invocar essa determinação, sustentando que o prazo para apresentação das alegações finais ficou suspenso e, subsidiariamente, para o caso de o tribunal adotar interpretação diversa, a prorrogação do prazo para apresentação das alegações finais, por período não inferior a 30 dias, em virtude da atual situação de emergência.

A Demandante ainda não se pronunciou sobre tal requerimento do Demandado.

Os termos da questão, porém, foram alterados pela Lei 4-A/2020, de 6 de abril, que veio alterar a Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, dando ao n.º 5 do seu art. 7.º a seguinte redação:

«5 - O disposto no n.º 1 não obsta:

a) À tramitação dos processos e à prática de atos presenciais e não presenciais não urgentes quando todas as partes entendam ter condições para assegurar a sua prática através das plataformas informáticas que possibilitam a sua realização por via eletrónica ou através de meios de comunicação à distância adequados, designadamente teleconferência, videochamada ou outro equivalente;

b) A que seja proferida decisão final nos processos em relação aos quais o tribunal e demais entidades entendam não ser necessária a realização de novas diligências.».

Tendo em vista o impacto de tal alteração legislativa na questão levantada no requerimento do Demandado, os árbitros solicitam às Partes que se

pronunciem sobre essa questão à luz da referida alteração, nomeadamente informando se estão de acordo quanto a terem condições para assegurar a prática do único ato processual que ainda lhes cabe praticar – a apresentação de alegações finais por escrito – e em, caso afirmativo, o prazo que entendam adequado para tanto.»

Por requerimento de 14.4.2020, a Demandante acompanhou o requerido pelo Demandado em 31.3.2020, solicitando também que o prazo para apresentação das alegações finais pelas partes fosse prorrogado por mais trinta dias, conforme possibilidade que se deixara prevista na última audiência realizada - prazo esse que deveria retomar o seu curso quando cessasse a suspensão vigente ou ambas as partes declarassem estar em condições para que tal pudesse acontecer.

Por requerimento também de 14.4.2020, o Demandado aderiu à posição da Demandante, solicitando «que seja deferida a prorrogação do prazo por 30 dias para apresentação de alegações finais e que a contagem do prazo retome o seu curso após a declaração do termo da situação excepcional por decreto-lei (cf. artigo 7.º, número 2 da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março) ou, em alternativa, em momento anterior, se ambas as partes declararem estarem em condições de assegurar o patrocínio».

Em 14.4.2020, os árbitros proferiram o despacho n.º 3, no qual, depois de descreverem o sucedido após as sessões de produção de prova e de recordarem que, na segunda e última sessão de produção de prova, tida a 11.3.2020, tinha ficado acordado, como consta da respetiva ata, «que o prazo para apresentação das alegações finais (sobre matéria de facto e de direito) será de 30 (trinta) dias a contar da presente data e que, eventuais pedidos de prorrogação do prazo serão requeridos com antecedência não inferior a 5 (cinco) dias», «declaram a suspensão do prazo para alegações que estava em curso à data da Lei 1-A/2020, de 19 de março, durando a suspensão desde 13.3.2020 (inclusive) até à data que venha a resultar de diploma legal no qual se declare o termo da situação excepcional.», tendo acrescentado que «Tendo em vista que, por força da suspensão declarada, dos 30 dias de prazo para

apresentação das alegações só decorreu um dia (na interpretação dos termos da retroação da Lei 1-A/2020, de 19 de março, que atrás se adotou), os árbitros só apreciarão os pedidos de prorrogação desse prazo caso as Partes os venham a reiterar, uma vez cessada a sua suspensão.»

Em 2.6.2020, os árbitros proferiram o despacho n.º 4, no qual declararam o levantamento da suspensão da prática de atos processuais na arbitragem, a partir de 3.6.2020, por a Lei 16/2020, de 29 de maio, no seu art. art 8.º, ter revogado o artigo 7.º da Lei 1-A/2020, de 19 de março, determinando, pois, o fim da suspensão da prática de atos processuais em processos arbitrais, com efeitos a partir da data em causa.

Por *e-mail* de 23.6.2020, a Demandante solicitou a prorrogação do prazo para apresentação das alegações finais, pelo período de 20 dias. Também por *e-mail* desse dia, o Demandado manifestou a sua não oposição ao requerido, tendo, porém, solicitado esclarecimento quanto ao termo do prazo inicial, pois, em seu entender, o art. 6.º n.º 2, da Lei 4-A/2020, de 6 de abril, levaria a que a suspensão dos prazos processuais se tivesse iniciado 9 de março de 2020 (e não em 13 do mesmo mês, como se tinha decidido no despacho n.º 3) e a que, portanto, o prazo só se tivesse aberto no momento do levantamento da suspensão dos prazos processuais (não tendo decorrido qualquer dia do prazo no momento da suspensão dos prazos processuais).

Em 23.6.2020, os árbitros proferiram o despacho n.º 5, no qual, tendo em vista a convergência das Partes, determinaram a prorrogação do prazo para apresentação das alegações e esclareceram que o prazo prorrogado terminaria em 23.7.2020.

Em 7.7.2020, a Demandante apresentou requerimento pelo qual:

- Reduziu o valor do pedido formulado na p.i. para € 666.286,54 (antes de juros), por reconhecer não ter considerado nos factos que baseiam esse

pedido a nota de crédito n.º 2018/18 a favor do Demandado, no valor de € 49.940,46;

- Ampliou o seu pedido **em € 1.985.965,52 (passando**, pois, o valor total do pedido **a ser de € 2.652,225,06)** de modo a abranger os valores de IVA das seguintes faturas por ela emitidas, relativas a serviços prestados no âmbito do Contrato nos meses compreendidos entre abril de 2019 e maio de 2020, todas vencidas:

- n.º 2019/6, datada de 6.5.2019, com vencimento em 5.6.2019, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00 (**docs. B1 e B2**);

- n.º 2019/18, datada de 4.6.2019, com vencimento em 4.7.2019, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00 (**docs. B3 e B4**);

- n.º 2019/28, datada de 2.7.2019, com vencimento em 1.8.2019, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00, aos quais, porém, há ainda a deduzir € 1.24,90 da nota de crédito 2019/5 – o que determina que o valor em dívida relativo a tal fatura seja apenas de € 143.558,35 (**docs. B5, B6 e B7**);

- n.º 2019/39, datada de 2.8.2019, com vencimento em 1.9.2019, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00 (**docs. B8 e B9**);

- n.º 2019/54, datada de 4.9.2019, com vencimento em 4.10.2019, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00 (**docs. B10 e B11**);

- n.º 2019/65, datada de 2.10.2019, com vencimento em 1.11.2019, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00 (**docs. B12 e B13**);

- n.ºs 2019/77 e 2019/78 (sendo a segunda relativa a acerto a favor da Demandante das horas de voo do quadrimestre de julho a outubro

de 2019), ambas datadas de 6.11.2019 e com vencimento em 6.12.2019, nos valores, respetivamente, de € 768.750,00 e € 19.845,74, dos quais o I pagou apenas € 536.892,33, por, além de entender não serem devidos os valores relativos a IVA, ter deduzido o valor de um alegado crédito de € 104.242,42 (que a Demandante não reconhece, mas não pretende discutir neste processo), ficando em dívida de valores relativos a IVA, respetivamente, € 143.750,00 e € 3.710,99 (**docs. B14, B15, B16 e B17**);

- n.º 2019/86, datada de 3.12.2019, com vencimento em 2.1.2020, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 515.909,09, por, além de entender não serem devidos os valores relativos a IVA, ter deduzido o valor de um alegado crédito de € 109.090,91 (que a Demandante não reconhece, mas não pretende discutir neste processo), ficando em dívida de valor relativo a IVA € 143.750,00 (**docs. B18, B19 e B20**);

- n.º 2019/91, datada de 31.12.2019, com vencimento em 30.1.2020, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 552.272,73, por, além de entender não serem devidos os valores relativos a IVA, ter deduzido o valor de um alegado crédito de € 72.727,27 (que a Demandante não reconhece, mas não pretende discutir neste processo), ficando em dívida de valor relativo a IVA € 143.750,00 (**docs. B21, B22 e B23**);

- n.º 2019/105, datada de 5.2.2020, com vencimento em 6.3.2020, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 303.181,82, por, além de entender não serem devidos os valores relativos a IVA, ter deduzido o valor de um alegado crédito de € 321.818,18 (que a Demandante não reconhece, mas não pretende discutir neste processo), ficando em dívida de valor relativo a IVA € 143.750,00 (**docs. B24, B25 e B26**);

- n.º 2019/109, datada de 4.3.2020, com vencimento em 3.4.2020, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 494.331,25, por haver a deduzir à mesma € 160.163,53 relativos a acerto a favor do Demandado das horas de voo do quadrimestre de novembro de 2019 a fevereiro de 2020, bem como € 559,04 de correção da nota de crédito representativa de tal acerto – o que determina que o valor em dívida relativo ao IVA de tal fatura seja apenas de € 113.696,18 (**docs. B27, B28, B29 e B30**);

- n.º 2020/1, datada de 3.4.2020, com vencimento em 3.5.2020, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00 (**docs. B31 e B32**);

- n.º 2020/4, datada de 7.5.2020, com vencimento em 6.6.2020, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 318.161,82, por, além de entender não serem devidos os valores relativos a IVA, ter deduzido o valor de um alegado crédito de € 306.818,18 (que a Demandante não reconhece, mas não pretende discutir neste processo), ficando em dívida de valor relativo a IVA € 143.750,00 (**docs. B33, B34 e B35**);

- n.º 2020/12, datada de 3.6.2020, com vencimento em 3.7.2020, no valor de € 768.750,00, dos quais o I pagou apenas € 95.909,00, por, além de entender não serem devidos os valores relativos a IVA, ter deduzido o valor de um alegado crédito de € 529.090,91 (que a Demandante não reconhece, mas não pretende discutir neste processo), ficando em dívida de valor relativo a IVA € 143.750,00 (**docs. B36, B37 e B38**);

- Sintetizou e completou as suas pretensões com as seguintes palavras:

«A) Nestes termos se requer a V. Exa que, ouvida que seja a contraparte, sejam admitidas seguintes REDUÇÃO DE PEDIDO INICIAL e AMPLIAÇÃO DO PEDIDO.

B) Que seja a presente acção totalmente julgada provada e procedente, por via dela se reconhecendo, declarando e

condenando o Demandado I nos seguintes termos das alíneas A), C) e D) das conclusões e pedidos da PI que aqui se dão por reproduzidos.

C) Que seja o Demandado I condenado a pagar à Demandante B as parcelas não satisfeitas da facturação elencada na Petição Inicial, no total apurado até 22 de Maio de 2019, no montante agora reduzido para € 666.286,54, correspondente ao IVA devido e não pago.

D) Ser o Demandando condenado a pagar à Demandante também, por via da ampliação de pedido requerida, a quantia acrescida de € 1.985.965,52 (um milhão novecentos e oitenta e cinco mil novecentos e sessenta e cinco euros e cinquenta e dois cêntimos) correspondente pois à dívida global acrescida ao pedido inicial e às discriminadas facturas vencidas e parcialmente não pagas, após 22 de Maio de 2019 e até 3 de Julho de 2020.

E) Seja o Demandando I, por consequência condenado a pagar globalmente à Demandante a quantia total resultante da soma do valor do pedido inicial, no valor para que agora é reduzido, por via do presente requerimento, acrescido do montante da ampliação igualmente requerida do que resulta o valor total do pedido de € 2.652.252,06 (dois milhões seiscentos e cinquenta e dois mil duzentos e cinquenta e dois euros e seis cêntimos).

F) Que tal como na petição inicial se formulou na alínea C) da conclusão e pedido e ora se mantém, seja o Demandado condenado a pagar à Demandante também aqui, os juros moratórios à taxa atualmente devida no caso, de 8%, contados dia-a-dia desde o dia seguinte ao vencimento de cada uma das facturas parcialmente não pagas.

PROVA DOCUMENTAL: 39 documentos

PROVA TESTEMUNHAL:

(Por mera prudência de patrocínio e para a hipótese de se tornar necessária em face de eventual contraditório que a justifique)

1 - Dr. F _____, director comercial;

2 - Dr. F _____, gerente e director financeiro»

Em 15.7.2020, o Demandado respondeu ao requerimento da Demandante afirmando que:

- Não se opunha à redução do pedido inicial para o valor de € 666.286, 54, conforme já manifestado na sessão de 11.3.2020, na sequência de requerimento ditado para a ata pela Demandante;

- O vencimento da fatura 2018/150, emitida em 6 de março de 2019, verificou-se em 5 de abril de 2019 - e não em 5 de abril de 2018, como, por lapso, a Demandante tinha referido;
- Não se opunha à ampliação do pedido no montante de € 1.985.965,52, referente ao IVA não pago nas faturas vencidas a partir de 5 de junho de 2019 até à fatura vencida no dia 3 de julho de 2020;
- O valor total do pedido em apreciação no âmbito do presente processo arbitral passaria a ser de € 2.652.2525,06, correspondente ao IVA liquidado pela B e não pago pelo I, pelas razões que constam dos autos;
- A produção da prova testemunhal não deveria ser admitida, uma vez que a ampliação do pedido não tinha implicações na matéria de facto relativamente à qual já tinha sido produzida prova testemunhal, não sendo, por isso, necessário produzir prova adicional;
- À cautela, para o caso de o tribunal arbitral considerar necessária a produção de prova testemunhal adicional, requeria que fosse admitida a inquirição das seguintes testemunhas:
 - «A) F _____, médico, com domicílio profissional na _____;
 - B) F _____, médica, com domicílio profissional _____;
 - C) F _____, Diretora do Departamento de Gestão Financeira, com domicílio profissional _____.»

Em 17.7.2020, os árbitros proferiram o despacho n.º 6, o qual, depois de sintetizar os requerimentos da Demandante e do Demandado de 7.7.2020 e de 15.7.2020, concluiu do seguinte modo:

«O art. 33, n.º 3 da LAV determina que “Salvo convenção das partes em contrário, qualquer delas pode, no decurso do processo arbitral, modificar ou completar a sua petição ou a sua contestação, a menos que o tribunal

arbitral entenda não dever admitir tal alteração em razão do atraso com que é formulada, sem que para este haja justificação bastante.”.

O art. 24 do Regulamento de Arbitragem do CAC (aplicável por força da cláusula compromissória) reproduz o essencial desse preceito legal, com as seguintes palavras: “No decurso do processo arbitral, qualquer das partes pode modificar ou completar os factos alegados, incluindo os respetivos pedidos, a menos que o tribunal arbitral recuse essa alteração, tendo em conta, nomeadamente, as regras processuais estabelecidas, o momento em que a mesma é efetuada e o prejuízo causado à contraparte pela alteração.”. É à luz dessas regras que há apreciar a modificabilidade dos elementos da instância.

Os novos factos alegados pela Demandante são mera repetição (com flutuações quantitativas) nos meses subsequentes aos referidos na p.i. do nela narrado relativamente aos primeiros meses de execução do Contrato. A ampliação do pedido em nada afeta a definição da primeira e da segunda «questões a decidir», que versam matéria de direito. No tocante à terceira «questão a decidir», a ampliação do pedido apenas alarga o eventual cálculo a fazer ao tempo de execução do Contrato posterior ao considerado na p.i. O Demandado não se opõe quer à redução do pedido, quer à ampliação do pedido, indicando como valor do pedido após a ampliação exatamente o mesmo que a Demandante indica.

As Partes convergem na desnecessidade de prova adicional.

As testemunhas arroladas para o caso de os árbitros decidirem haver lugar à produção de prova adicional já depuseram e os seus depoimentos, em razão dos respetivos conteúdos, valem, no essencial, para os novos factos alegados pela Demandante, designadamente para o enquadramento dos mesmos.

Os documentos juntos pela Demandante não foram postos em causa pelo Demandado e são consistentes com os similares que já constavam do processo.

Atendendo ao exposto, os árbitros deliberam:

- 1.º Admitir a redução do pedido antes exposta;
- 2.º Admitir a ampliação do pedido antes exposta;
- 3.º Considerar desnecessária a produção de novos depoimentos;
- 4.º Alterar o valor da arbitragem, que passará a ser de € 2.652,225,06 (art. 49, n.º 1, do Regulamento do CAC).».

Em 23.7.2020, cada uma das Partes apresentou as suas alegações finais.

A Demandante terminou as suas alegações com as seguintes conclusões:

«1. Como bem foi afirmado pela AT em resposta aos pedidos de informação vinculativos apresentados pela B e pelo I, o Contrato deverá ser qualificado como locação de helicópteros com respectivos pilotos e demais serviços acessórios, vulgo denominado por “*wet lease*”, incluindo os serviços complementares de operação (incluindo o fornecimento de combustível) e gestão da aeronavegabilidade permanente e manutenção das aeronaves, as quais serão colocadas, ao serviço do I, em exclusividade, total e permanente.

2. Tal implica não poder sustentar-se a aplicação da isenção de IVA constante do artigo 9.º, n.º 5, do CIVA aos serviços prestados pela B em execução do Contrato.

3. Uma vez que a redacção das peças concursais, no que respeita à cláusula do preço, foi sofrendo alterações significativas ao longo do procedimento concursal - da Resolução de Ministros que autoriza a abertura do referido procedimento concursal consta a expressão «*isento de IVA*», ao passo que quer no Caderno de Encargos, quer na minuta do Contrato e (como não poderia deixar de ser) no próprio Contrato, a Cláusula do preço - Cláusula 24.^a - estabelece que aos valores aí mencionados acresceria IVA, «*à taxa legal em vigor, se este for legalmente devido*» - (sublinhado nosso).

4. Perante as dúvidas com que as Partes se foram deparando quanto à qualificação e enquadramento, em IVA, dos serviços prestados pela B ao I em execução do Contrato, entendeu a B dever lançar mão do procedimento previsto no artigo 68.º da LGT com vista a clarificar definitivamente a questão.

5. Atentas as atribuições e competências da AT no sistema jurídico Português, a B convictamente entendia (e continua a entender) que a decisão que viesse a ser tomada em resposta ao pedido de informação vinculativa teria de ser vista como correspondendo à *legalidade vigente*, sendo tendo sido a sua convicção de que o I, caso a AT se viesse a pronunciar no sentido da tributação

dos serviços, acataria tal decisão e pagaria o IVA que lhe viesse a ser liquidado pela B.

6. Apesar de o I saber que a B iria efectuar a referida consulta à AT, não informou esta entidade de que iria adoptar um procedimento análogo.

7. Nesse contexto, a AT não só veio entender, em resposta ao pedido de informação vinculativa formulado pela B, não haver lugar à aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 9.º, n.º 5, do CIVA nos serviços prestados por esta entidade em execução do Contrato, como veio reafirmar esse mesmo entendimento em resposta ao pedido que o I havia igualmente apresentado.

8. Ficou, assim, claro o entendimento que a entidade responsável por cumprir e fazer cumprir a legislação fiscal em Portugal tinha sobre esta questão, pelo que a Cláusula 24.ª do Contrato, tendo a formulação literal de que ao preço dos serviços acresceria IVA, «à taxa legal em vigor, se este for legalmente devido», passou a ter de ser lida como estabelecendo que ao «preço dos serviços acrescerá IVA à taxa legal de 23%».

9. Não obstante a B ter liquidado IVA nas facturas emitidas ao I em execução do Contrato, esta entidade acabou por não pagar o valor correspondente ao IVA, o qual ascende já a EUR 2.652.252,06 (dois milhões, seiscentos e cinquenta e dois mil duzentos e cinquenta e dois euros e dois cêntimos), comportamento que insiste em ainda manter à data de hoje.

10. A actuação do demandado I, ao incumprir os pagamentos dos montantes de IVA das facturas, tem imposto à Demandante gravíssimos problemas de tesouraria e inerentes prejuízos que, não fora o suporte e apoio financeiro do Grupo multinacional em que se insere, já teria, há muito, sucumbido por inevitável insolvência.

11. Subjacente à decisão do I em não pagar a componente do IVA facturado pela B, além da divergência com a AT quanto à aplicabilidade da isenção, parece estar a convicção (ainda que nada tenha sido alegado nesse sentido) de que **(i)** as informações vinculativas apenas o seriam para a AT (artigo 68.º, n.º 14, da LGT), não sendo obrigatórias para os contribuintes; **(ii)** as decisões da AT em resposta a pedidos de informação vinculativa são susceptíveis de impugnação judicial imediata (i.e., independentemente de qualquer acto administrativo concreto de liquidação de tributos...), havendo uma espécie de “suspensão provisória” *ad hoc* das informações vinculativas até ao decurso do prazo de impugnação contenciosa, **(iii)** a qual se manterá até que ocorra uma decisão de trânsito em julgado no processo judicial.

12. Em 30 de Janeiro de 2019, o I intentou no Tribunal Tributário de Lisboa acção administrativa peticionando a anulação das informações vinculativas

(processo n.º 191/19.7BELRS), processo em que a B actua na qualidade de contra-interessado. O I não apresentou, contudo, qualquer providência cautelar tendente à suspensão da eficácia das decisões da AT nas informações vinculativas.

13. Nesse contexto, entenderá o I que a B teria a «opção» de, pura e simplesmente, não liquidar IVA nas facturas a emitir ao I, em clara violação do entendimento da AT perfilhado nas duas informações vinculativas emitidas!

14. Ainda que, nos termos da lei, as informações não vinculem “formalmente” o respectivo Requerente, a verdade é que, na prática, a B nunca poderia adoptar um comportamento divergente do perfilhado pela AT.

15. E isto porque, caso assim decidisse, a B colocar-se-ia, de uma forma verdadeiramente irresponsável, na situação de contra si ver accionado todo o arsenal coercitivo à disposição da AT, como seja, (i) liquidações adicionais de IVA relativas ao imposto em falta, (ii) a que acrescem juros compensatórios à taxa anual de 4%); (iii) em caso de não pagamento ou prestação de garantia dessa dívida, a AT a instauraria o respectivo processo de execução fiscal com vista à sua cobrança coerciva, o que poderia culminar em penhoras e subsequentes vendas forçadas de bens, (iv) aplicação de coimas poderão chegar ao dobro do valor do imposto em falta, com o limite de EUR 165.000,00 (por período); (v) não tendo a B a sua situação tributária regularizada, ficaria impedida de participar em procedimentos concursais públicos, com os graves prejuízos económico-financeiros que daí adviriam, e, finalmente, (vi) em caso de insuficiência de bens da B para proceder ao pagamento da dívida fiscal (e acrescidos) que se viesse a constituir, a AT poderia, nos termos do artigo 24.º da LGT, reverter a totalidade da dívida contra os gerentes da B.

16. Face ao abundante elenco de consequências nefastas que adviriam do desrespeito das informações vinculativas, resulta evidente não ser minimamente plausível a tese de que a B teria verdadeiramente a opção de não seguir tal entendimento da AT até que transitasse em julgado uma hipotética decisão favorável ao I no processo judicial em curso.

17. Deste modo, se por absurdo (no que não se concede e apenas por cautela de patrocínio se admite), este Venerando Tribunal acolhesse a tese propugnada pelo I – *rectius*, não liquidação de IVA nas facturas emitidas e a emitir pela B até decisão final transitada em julgado (o que implicaria, também por esta via, uma crença no vencimento judicial pelo I!) – estar-se-ia perante uma situação de *non liquet*, inquinando a decisão nestes autos por violação do disposto no artigo 8.º, n.º 1, do Código Civil.

18. Também seria contratualmente inaceitável fazer com que o encargo respeitante ao IVA devido nos termos do Contrato tivesse de ser integralmente

suportado pela B a coberto de uma putativa «*impossibilidade legal*» - reitere-se, não alegada nem provada – decorrente da ausência de dotação orçamental para fazer face aos pagamentos devidos (como se a falta de provisão ou liquidez pudesse justificar o cometimento de uma ilegalidade – não pagamento de IVA – por parte do I ou de qualquer outro contribuinte...!).

19. Como ficou provado, atentas as discussões havidas sobre este tema entre o I e a B – pelo menos desde a fase pré-contratual –, e perante a essencialidade do serviço prestado pela B, a prudência impunha que o I se fosse acautelando para uma provável decisão da AT no sentido da tributação em IVA dos serviços em apreço, desencadeando de forma atempada os procedimentos legalmente previstos tendentes ao aumento da despesa autorizada.

20. Se já assim seria antes da notificação pela AT das Informações Vinculativas, mais premente se mostraria o desencadear dessas diligências após efectivo conhecimento pelo I das decisões da AT.

21. Por outro lado, em tese sempre estaria à disposição do I recorrer a outros mecanismos legais para fazer valer a sua posição no sentido na isenção de IVA (v.g., pressupondo o IVA debitado nas facturas uma *liquidação* no sentido estrito – aplicação de taxa a uma base tributável - e sendo este IVA cobrado pelo *sujeito passivo* – prestador do serviço – por conta do Estado, não seria de afastar que o I pudesse contestar imediatamente, ainda que de forma graciosa, o imposto que lhe fosse “liquidado” pela B).

22. A verdade é que – sabemos hoje – o I optou por nada fazer, tendo a sua conduta negligente implicado a transferência para a B, por completo, dos riscos e encargos relativos ao IVA devido em execução do Contrato.

23. Ante todo o alegado, ao não proceder ao pagamento do valor do IVA cobrado nas facturas emitidas pela B, sabendo, contudo, que a B continuaria sujeita à obrigação de entrega do imposto ao Estado, está o I em ostensiva violação do Contrato, em particular, da sua Cláusula 24.^a.

24. Quanto aos efeitos do processo judicial intentado pelo I no Tribunal Tributária de Lisboa com vista à anulação das informações vinculativas, resulta incontestável nos normativos aplicáveis, em particular do disposto no artigo 97.º, n.º 1, alínea p), e n.º 2, do CPPT, bem como do artigo 50.º, n.º 2, do CPTA, que da mera apresentação da acção administrativa levada a cabo pelo I não resulta por si só a imediata suspensão da eficácia das decisões da AT em sede de resposta aos pedidos de informação vinculativa apresentados pelas Partes no Contrato, as quais continuam a produzir plenamente os seus efeitos e, portanto, não ficaria a B a coberto do arsenal coercitivo do Estado acima elencado caso decidisse passar a não liquidar IVA nas facturas emitidas ao I.

25. Quanto aos efeitos mediatos da acção administrativa, o artigo 100.º da LGT estatui «*A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*» – (sublinhados nossos).

26. Por conseguinte, caso a pretensão formulada pelo I junto do Tribunal Tributário de Lisboa (anulação das Informações Vinculativas) vier a obter provimento (cenário que, como já antecipado, temos como improvável, mas que por dever de patrocínio se equaciona), todos os efeitos dos actos declarados ilegais deixarão de existir na ordem jurídica.

27. Está bom de ver, portanto, que qualquer quantia que o I venha a ser condenado por este Venerando Tribunal a pagar à B em cumprimento do Contrato ser-lhe-á necessariamente restituída, acrescida dos respectivos juros indemnizatórios, se e na medida em que os Tribunais Fiscais entendam anular as informações vinculativas postas em crise.

28. Assim, obstante os mecanismos próprios do sistema do IVA – designadamente o disposto no artigo 78.º do CIVA... - estando demonstrado que o IVA liquidado ao I foi integralmente reflectido pela B nas respectivas declarações de IVA e o imposto aí apurado entregue nos cofres da AT, a restituição será feita pela AT directamente ao I, não se revelando custoso ou excessivamente oneroso para o I o procedimento tendente ao ressarcimento dos montantes liquidados (que, como se viu, serão acompanhados dos devidos juros!).

29. A tal obrigam os princípios da legalidade e da proporcionalidade ínsitos no artigo 55.º da LGT e artigo 46.º do CPPT, os quais se apresentam como corolários dos artigos 18.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, que proíbem a AT de adoptar ou impor actos, procedimentos ou formalidades inúteis ou excessivamente onerosos para os contribuintes.

30. Em conclusão, a (justa) condenação do I por este Tribunal ao pagamento do valor integral das facturas emitidas pela B – *i.e.*, a componente do IVA, à taxa legal de 23% – a acarretar alguma consequência negativa para esta entidade será, no limite, meramente financeira e com carácter temporário – *i.e.*, até à execução de uma eventual decisão que possa vir a ser prolatada pelos tribunais tributários em sentido favorável ao I.

31. Resulta, portanto, claro do que antecede que o comportamento que o I tem vindo a adoptar, ao não proceder ao pagamento integral dos valores que lhe são facturados pela B – que, recorde-se, ascende actualmente a um total de

EUR 2.652.252,06... -, consubstancia uma situação de ostensivo incumprimento contratual (cfr. Cláusula 24.^a, n.º 1, e 25.^a, do Contrato), a qual deverá levar à condenação do mesmo por este Tribunal ao pagamento integral dos montantes em dívida e dos que se venham a vencer, nos termos resultantes do Pedido.

Nestes termos, e com o Douteo suprimento deste Ilustre Tribunal, deve a presente Acção Arbitral ser julgada integralmente provada e procedente nos exactos termos do inicialmente peticionado na PI, assim como do subsequente pedido corrigido, que aqui se dão por integralmente reproduzidos.»

O Demandado terminou as suas alegações com as seguintes conclusões:

«i) O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado pela B destinado a dirimir o litígio que a opõe ao DEMANDADO - I no contexto da execução do contrato n.º CP-18/0005 (COMPR-18-21505), celebrado em 31 de agosto de 2018, concretamente a questão relativa ao IVA.

ii) Tendo a B pedido a condenação do I, no pagamento do valor de € 2.652.225,06 correspondente ao IVA alegadamente devido, no total apurado com referência aos serviços prestados no período compreendido entre abril de 2019 e maio de 2020, nas faturas por si emitidas, acrescido de juros moratórios à taxa legal máxima, bem como no pagamento da totalidade das custas do presente processo arbitral e dos honorários de patrocínio.

iii) O I entende que as prestações de serviço abrangidas pelo referido contrato n.º CP-18/0005 (COMPR-18-21505), celebrado em 31 de agosto de 2018, estão isentas de IVA, em conformidade com o disposto no número 5, do artigo 9.º do Código do IVA.

iv) A B, por sua vez, considera que essas prestações de serviço estão sujeitas a IVA e que a recusa do I em proceder ao pagamento do IVA liquidado nas faturas por si emitidas no âmbito do referido contrato consubstancia uma prática ilegítima e inadmissível que “colide frontalmente com os termos do contrato, com a natureza dos serviços e com dois Pareceres vinculativos, emitidos a propósito específico do caso, pela Autoridade Tributária, um a pedido da Demandante e outro, assim consta, requerido e obtido pela própria Demandada” (cf. ponto 7 do pedido de constituição do tribunal arbitral).

v) Pelo Tribunal foram identificadas as seguintes questões a decidir na presente ação arbitral (cf ata da audiência preliminar de 9 de outubro de 2019):

1.^a Dever da Demandante de liquidar IVA pelos serviços por ela prestados ao Demandado no âmbito do contrato celebrado entre as Partes com data de 31 de agosto de 2018.

2.^a Dever do Demandado de pagar os valores de IVA liquidados pela Demandante relativamente aos serviços por ela prestados no âmbito do contrato celebrado entre as Partes com data de 31 de agosto de 2018.

3.^a Montante dos valores de IVA eventualmente devidos pelo Demandado à Demandante.

vi) No decurso da audiência de produção de prova por depoimentos, que teve lugar no passado 11 de março, foi pelos Árbitros solicitado que nas suas alegações as partes abordassem duas questões, a saber, a questão da eficácia das informações vinculativas e questão da responsabilidade financeira.

vii) Importa, porém, ter presente que ao abrigo do princípio do dispositivo, o tribunal só pode resolver o conflito de interesses subjacente à ação na estrita medida em que a respetiva resolução lhe seja pedida por uma das partes (princípio da necessidade do pedido).

viii) O DEMANDANTE apresentou a presente ação pedindo a condenação do I no pagamento do valor faturado e não pago, correspondente ao IVA liquidado sobre o valor dos serviços prestados pela DEMANDANTE, desde o início da execução do contrato. Está em causa, portanto e tão só a questão do alegado incumprimento contratual, cuja verificação é indissociável da conclusão a que se chegar quanto a estarmos ou não na presença de operações isentas de IVA.

ix) Só chegando a uma decisão quanto à aplicação da isenção à prestação de serviços objeto do contrato permitirá dar resposta às questões, identificadas pelo Tribunal na audiência preliminar; a competência do tribunal arbitral restringe-se assim a conhecer destas três questões emergentes da execução do contrato, não integrando o objeto do processo a questão da eficácia das informações vinculativas ou questão da responsabilidade financeira.

x) Não obstante, o DEMANDADO não deixou de abordar nas presentes alegações as questões suscitadas.

xi) Assim, importa compreender em que medida é que o entendimento vertido numa informação vinculativa emitida pela AUTORIDADE TRIBUTÁRIA, tem eficácia perante a B e o I, ou seja, se é obrigatório agir em concordância com esse entendimento.

xii) Decorre do número 14 do artigo 68.º da LGT que “A administração tributária, em relação ao objeto do pedido não pode posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial”.

xiii) A vinculação da Autoridade Tributária ao enquadramento efetuado no âmbito de um pedido de informação vinculativa, é uma decorrência do princípio da boa fé, na medida em que a informação prestada é objetivamente suscetível de gerar no contribuinte a confiança em que a administração tributária proceda em harmonia com o informado.

xiv) No entanto, “[A] pesar de as informações vinculativas vincularem a Administração, não vinculam os sujeitos passivos ou os outros interessados que as solicitaram. (cf. SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, Contencioso Tributário, Almedina, 2019, vol I., p.338).

xv) Em idêntico sentido, pronunciou-se o SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO ao afirmar que “se o contribuinte optar por proceder em sentido não coincidente

com a que resultar do sentido da informação, a AT, se quiser fazer valer a interpretação da informação, tem que iniciar o respectivo procedimento para efectuar as correcções tributárias, que culminará, então, na prática do acto tributário que ao caso couber. Mas o contribuinte não fica obrigado a seguir a posição da AT, podendo, por sua vez, agir de acordo com interpretação (embora discordante da interpretação feita pela AT) que entenda ser a decorrente das normas legais que estiverem em causa (...). (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 1 de maio de 2012, no processo n.º 01011/11).

xvi) O que significa que a Administração Tributária está obrigada a agir em concordância com o conteúdo da informação vinculativa prestada ao contribuinte, só podendo afastar-se dele por imposição judicial (cf. número 14 do artigo 68 da LGT), todavia, nem os contribuintes, nem os tribunais estão vinculados à interpretação adotada pela Administração Tributária na informação vinculativa, podendo seguir a interpretação que considerem mais correta.

xvii) Deste modo, da informação vinculativa emitida pela AUTORIDADE TRIBUTÁRIA não resulta para a B qualquer obrigatoriedade em proceder à liquidação do IVA nas faturas, em conformidade com o enquadramento tributário aí adotado, e por maioria de razão o I também está obrigado a seguir aquele entendimento.

xviii) Em conclusão, o enquadramento tributário adotado pela AUTORIDADE TRIBUTÁRIA sobre a incidência de IVA, no contrato n.º CP-18/0005 (COMPR-18/21205) não é passível de ser considerado uma decisão definitiva, nem vinculativa para as partes ou para os tribunais.

xix) Já no que respeita à responsabilidade financeira, a autorização de despesa foi concedida pelo Conselho de Ministros, órgão legalmente competente, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 197/99, de 8 de junho “no montante total de (euro) 38 750 000,00, isento de IVA”.

xx) O I e os titulares dos seus órgãos e trabalhadores estão legalmente vinculados ao conteúdo e limite fixados na autorização da despesa, a qual não foi objeto de qualquer alteração de modo a prever as quantias necessárias ao pagamento do IVA.

xxi) O pagamento da despesa relativa ao IVA faria incorrer os responsáveis em responsabilidade financeira sancionatória perante o Tribunal de Contas, nos termos do artigo 65.º, n.º 1, alínea b) da LOPTC, não sendo de afastar a hipótese de qualificação da entrega do IVA como um “pagamento indevido” para efeitos de responsabilidade financeira reintegratória.

xxii) Em face do exposto, fica cabalmente demonstrado que nenhuma conduta contratual ilícita é suscetível de ser imputada ao I, seja a que título for.

xxiii) Como já referido discute-se nos presentes autos o enquadramento em sede de IVA das prestações de serviços subjacente ao CONTRATO N.º CP-18/0005, instrumentos através do qual o I, aqui DEMANDADO, enquanto entidade responsável pelo SISTEMA INTEGRADO DE EMERGÊNCIA MÉDICA contratou

quatro helicópteros para serviços de emergência médica, de modo a assegurar o transporte de doentes e feridos, nas situações em que o recurso a ambulância aéreas se revele o meio mais adequado à evacuação de sinistrados e ao transporte inter-hospitalar.

xxiv) Na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (doravante DIRETIVA DO IVA) encontramos um conjunto de isenções motivadas por razões de ordem económica e social, que têm como objetivo promover o acesso e consumo daquilo que se costuma designar bens de mérito (merits goods).

xxv) Estão aqui em causa operações como os cuidados de saúde, assistência médica e hospitalar, transmissão de órgãos, sangue e leite humanos, o transporte de doentes ou feridos, a prestação de serviços ligados à assistência social, o ensino escolar ou universitário, atividades desportivas e culturais, entre outros bens e serviços.

xxvi) Assim, “O transporte de doentes ou de feridos efectuado por organismos devidamente autorizados em veículos especialmente equipados para o efeito.” é uma operação isenta de imposto sobre o valor acrescentado, em conformidade com o disposto na alínea p), do número 1, do artigo 132.º da DIRETIVA IVA, disposição que foi transposta para o direito interno no número 5 do artigo 9.º do Código do IVA, que prevê a isenção do imposto para “O transporte de doentes ou de feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efectuado por organismos devidamente autorizados”.

xxvii) A isenções previstas no artigo 132.º da DIRETIVA IVA devem corresponder a noções autónomas de direito comunitário a fim de permitir determinar a matéria coletável do IVA de um modo uniforme e segundo as regras comunitárias (v. acórdãos de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Colect., p. 1737, n.º 11, e de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C-346/96, Colect., p. I-973, n.º 15), e que devem ser situadas no contexto geral do sistema comum do IVA (v., neste sentido, acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, Colect., p. 1471, n.º 18)” (v. acórdão SKANDIA, C-240/99, de 8 de março de 2001, n.º 23).

xxviii) Importa, também, ter presente que as isenções de IVA devem ser estritamente interpretadas, mas não devem ser minimizadas, de modo a que não sejam privadas dos seus efeitos (ponto 18 do Acórdão de 2 de julho de 2015 — Processo C-334/14 De Fruytier).

xxix) Da jurisprudência constante do TJUE resulta que os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da DIRETIVA IVA são de interpretação estrita. Todavia, a interpretação desses termos deve ser conforme com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (cf. ponto 25 do acórdão de 28 de novembro de 2013, MDDP sp. Z.o.o Akademia Biznesu, C-319/12 e acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann, C-174/11).

xxx) De acordo com o princípio da neutralidade, a tributação não deverá interferir nas decisões económicas nem na formação dos preços, ou seja, o imposto é neutro se não tiver impacto nas decisões empresariais (cf. ANA PAULA DOURADO, Direito Fiscal, Almedina, 2019, p. 385).

xxxii) O conceito de “transporte de doentes ou de feridos” deve ser interpretado à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia da DIRETIVA IVA e da ratio legis da isenção que prevê, devendo, ainda a interpretação da isenção obedecer ao princípio da neutralidade, no qual todo o sistema do IVA se baseia (cf. acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 31 de outubro de 2019, proferido no Processo n.º 517/09.1BELRS).

xxxiii) Sem prejuízo do exposto, quanto à finalidade e às regras de interpretação da isenção, importa definir qual o efetivo âmbito da isenção e os pressupostos legais da sua aplicação, no caso em apreço.

xxxiiii) A isenção aplicável ao “transporte de doentes ou de feridos” prevista no número 5, do artigo 9 do Código do IVA enquadra-se num conjunto de isenções que, beneficiam atividades de interesse geral da área da saúde e da assistência médica e hospitalar.

xxxv) Do número 5 do artigo 9.º do Código do IVA que dispõe que estão isentas de imposto: “O transporte de doentes ou ferido em ambulâncias ou outros veículos apropriados efetuado, por organismos devidamente autorizados”, decorre que a aplicação da isenção de IVA à atividade de transporte depende da verificação cumulativa dos seguintes pressupostos:

- i) prestação de serviços de transporte de doentes ou feridos;
- ii) transporte realizado em ambulâncias ou outros veículos apropriados;
- iii) transporte realizado por organismos devidamente autorizados.

xxxvi) O primeiro dos pressupostos exige para aplicação da isenção, a prestação de serviços de transporte de doentes ou feridos, o que implica levar alguém para outro lugar, ou seja, pressupõe assegurar a deslocação de um dado indivíduo ou indivíduos de um local para o outro.

xxxvii) Resulta da prova produzida que as equipas de Emergência dos Helicópteros são constituídas por uma equipa de pilotos – piloto e co-piloto, e por uma equipa médica – um médico e um enfermeiro, que têm funções distintas.

xxxviii) A equipa de pilotos que é contratada pela B e tem como função assegurar a deslocação do doente de um lado para o outro, em condições de segurança. A aeronave que garante esse transporte é fornecida pela B. Enquanto a equipa médica tem como função assegurar a prestação dos cuidados médicos necessários ao doente estado crítico (cf. depoimento das testemunhas F_____ e F_____).

xxxix) Decorre do Contrato celebrado entre o **I** e a **B**, que os serviços prestados por esta última devem permitir o transporte ao local da ocorrência de equipas de emergência médica e a consequente evacuação de emergência do local da ocorrência de “vítimas de acidentes, doença súbita ou catástrofes” e o

transporte inter-hospitalar de “doentes” (incluindo o transporte inter-hospitalar pediátrico – cf. Cláusula 4.^a do Contrato, junto como documento n.º R2 da contestação).

xxxix) O serviço prestado pela **B** visa, portanto, garantir a deslocação desde o local da ocorrência até ao meio hospitalar ou entre hospitais, quer de feridos quer de doentes, o que confirma estarmos na presença de uma “prestação de serviços de transporte de doentes ou feridos”.

xl) Não se pode confundir a entidade que, nos termos da lei, ASSEGURA o transporte dos doentes e feridos (o I) e a entidade que efetivamente os TRANSPORTA. No caso vertente, ao I que cabe a atribuição de “Assegurar a prestação de cuidados de emergência médica em ambiente pré-hospitalar e providenciar o transporte para as unidades de saúde adequadas” (cfr. alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 34/2012, de 14 de fevereiro).

xli) No entanto, a circunstância de ser ao I que cabe assegurar/providenciar o transporte dos doentes e feridos não quer significar, necessariamente, que seja o I que proceda efetivamente ao transporte desses doentes e feridos.

xlii) A este respeito não poderão existir dúvidas que a entidade que efetua o transporte é aquela que tem um controlo operacional sobre o meio de transporte, ou seja é quem conduz o veículo de um lado para o outro.

xliii) Resulta da prova produzida que é a B que faz esse transporte através dos seus helicópteros (ambulâncias aéreas) e dos seus pilotos devidamente certificados, que detêm o controlo operacional da aeronave, permitindo a deslocação do ponto A para o ponto B.

xliv) Confirmada a verificação do primeiro dos pressupostos da isenção, importa verificar se nos termos daquele Contrato o transporte é realizado em ambulâncias ou outros veículos apropriados.

xlv) Decorre do Anexo I ao Contrato que as aeronaves a operar pela B na prestação do serviços de transporte “devem obrigatoriamente estar certificadas pela ANAC ou pela autoridade nacional competente do Estado em cujo território o concorrente se encontre sedado e estar comprovada a sua aptidão para o fim a que o Contrato se destina, ou seja para Operação de emergência médica (Type of operation A3) e para ambulância aérea (Type of operation A4).” (Alínea e), do número 1, do Anexo I ao contrato - sublinhado nosso), não podendo as aeronaves ser utilizadas para a realização de quaisquer voos que não respeitem às missões contratualmente previstas (com exceção de voos de formação e manutenção, conforme número 5, da Cláusula 10.^a do Contrato, junto como documento n.º R2 da contestação).

xlvi) Resulta, assim, demonstrado que o serviço de transporte é realizado em ambulâncias (mais concretamente em ambulância aérea), conforme exigido pelo número 5, do artigo 9.º do Código do IVA como pressuposto da isenção. Pelo que, também, este pressuposto se encontra verificado.

xlvii) Para confirmação do enquadramento na isenção do número 5, do artigo 9.º

do Código do IVA, importa, apenas, determinar se a B se pode qualificar como um organismo devidamente autorizado para a realização daquele transporte.

xlvi) Na situação em apreço, está em causa o transporte de emergência médica efetuado com recurso aos helicópteros. O transporte dos doentes urgentes/emergentes entre o local da ocorrência até à unidade de saúde, bem como entre hospitais constitui uma das atribuições do I (cf. número 3 do artigo 3.º do Decreto-lei n.º 34/2012, de 14 de fevereiro).

xlix) Todos os meios de emergência médica (motos, viaturas VMER, ambulâncias terrestres e aéreas) atuam na total dependência direta dos Centros _____ (C) do I (cf. Despacho n.º _____ de _____ e depoimento das testemunhas F _____ e F _____).

l) O Serviço _____ integra os helicópteros da B, que são considerados meios de emergência médica do I, razão pela qual podem ser acionados pelos Centros _____ do I nas situações de emergência.

li) Em Portugal, o transporte de doentes urgentes/emergentes é exclusivamente assegurado pelo I, através dos Centros _____, que coordenam e acionam os meios de emergência adequados para assegurar o transporte dos doentes em estado crítico (cf. depoimento das testemunhas F _____ e F _____).

lii) Não existindo, ao contrário do que sucede com o transporte não urgente de doentes, uma autorização específica concedida pelo I às empresas particulares para a realização do transporte de doentes urgentes/emergentes, os meios de emergência ao dispor do I para assegurar o transporte desses doentes são meios próprios do I, ou meios que lhe são disponibilizados através de protocolos celebrados com entidades terceiras, nomeadamente os Bombeiros ou através de contratos, como sucede, no caso em apreço, com a B, relativamente às aeronaves.

liii) No que respeita às aeronaves da B, a sua utilização enquanto meio de emergência médica (que pode ser acionado pelo _____ do I) decorre do próprio contrato celebrado com o I, devendo a B apenas assegurar que possui os certificados de aeronavegabilidade emitidos pela entidade aeronáutica competente necessários à operação das aeronaves em causa – ambulâncias aéreas (cf. Cláusula 9.ª do Contrato, junto como documento n.º R2 da contestação).

liv) Resulta assim manifesto, que a circunstância da B estar legalmente habilitada à realização do transporte contratado – transporte de doentes e feridos – é uma condição decorrente e um pressuposto do próprio contrato. Se assim não fosse, o C não poderia acionar os helicópteros da B para o transporte primário e secundário dos doentes urgentes/emergentes.

lv) Deste modo a B deverá ser qualificada como um organismo devidamente autorizado para a realização do transporte de doentes ou feridos em situação de emergência médica, certificados necessários para assegurar esse tipo transporte e nesse transporte é acompanhada por uma equipa de emergência médica do I, que assegura a prestação dos cuidados de saúde aos doentes críticos.

lvi) Demonstrada a verificação de cada um dos três pressupostos, impõe-se concluir que a prestação de serviços de transporte contratada pelo I à B se enquadra no disposto no número 5, do artigo 9.º do Código do IVA e, por consequência, é uma prestação de serviços isenta de IVA.

lvii) Não deve portanto, ser nos presentes autos adotada uma interpretação tão restritiva “que culmine na sujeição a tributação de operações de transporte de doentes e feridos, realizado no quadro do SISTEMA INTEGRADO DE EMERGÊNCIA MÉDICA, coordenado pelo I. Na realidade, na situação em apreço a recusa do reconhecimento da isenção prevista no n.º 5 do art. 9.º do CIVA ao não respeitar o Direito da União Europeia, em especial o princípio da neutralidade fiscal, conduz, precisamente ao efeito que se pretende evitar – o encarecimento do preço dos serviços de saúde prestados aos utentes” (cf. F _____ in Parecer de 20 de janeiro de 2020, pág. 38, junto aos presentes autos pelo I).

lviii) Não obstante, refira-se, ainda, que, tratando-se de um serviço de transporte de doentes críticos ou urgente, por via aérea, pressupõe que esteja garantida a disponibilidade das aeronaves (ambulâncias aéreas), a sua operacionalidade permanente e manutenção, as certificações legais e, finalmente a sua operação.

lix) Mas mais, pressupõe não só a referida disponibilidade e operacionalidade permanente das aeronaves e a sua manutenção, mas também, que estas estejam adequadamente distribuídas pelo território, o que exige “missões de deslocação (de meios aéreos), entre as bases de operação HEMS, em Portugal Continental”.

lx) Estas missões de deslocação são uma condição necessária à prestação do serviço de transporte aéreo em situações de emergência médica: assentando a cobertura do território em apenas 4 aeronaves, a rapidez da sua resposta a situações de emergência depende da adequação do posicionamento de cada uma das aeronaves no território.

lxi) É, igualmente, condição necessária à prestação do serviço de transporte aéreo em situações de emergência médica o transporte ao local da ocorrência de equipas de emergência médica. O acompanhamento médico durante o transporte de doentes críticos ou sinistrados aumenta significativamente a possibilidade de sobrevivência dos doentes/sinistrados, motivo pelo qual cada aeronave opera sempre com uma equipa médica.

lxii) Tratando-se de um serviço de transporte em situações de emergência, em que a decisão quanto à necessidade de ativar a ou as aeronave(s) é tomada com informação, por natureza limitada, em cenários difíceis e em que a próprio condição dos doentes críticos ou sinistrados pode sofrer alterações significativas entre o momento da ativação do transporte a chegada ao local, pode de facto suceder que a equipa médica seja transportada ao local sem que a aeronaves possa trazer o doente ou sinistrado de volta. São situações indissociáveis do salvamento ou transporte de sinistrados ou doentes críticos que em nada descaracterizam a natureza da prestação dos serviços em apreciação.

lxiii) Também não descaracteriza a natureza da prestação dos serviços de transporte em apreciação, a circunstância da DEMANDANTE estar contratualmente obrigada ao transporte de equipas de coordenação e de garantir o transporte relacionado com a colheita de órgãos.

lxiv) O transporte das equipas de coordenação é efetuado para colocar nas áreas de calamidade, peritos que possam coordenar a evacuação dos sinistrados, e esse transporte é efetuado pelas mesmas aeronaves que são deslocadas ao local para assegurar o transporte das vítimas para unidades hospitalares.

lxv) Como ficou demonstrado pelos depoimentos prestados, as situações de transporte de equipas de coordenação por via aérea, assim como o transporte relacionado com a colheita de órgãos são quantificáveis e revelam-se verdadeiramente residuais.

lxvi) Como defende F_____, a isenção em apreço é suscetível de ser aplicada às prestações conexas com o transporte de doentes, uma vez que «em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes. Isto é, de acordo com a jurisprudência e a doutrina, neste contexto deve seguir-se o velho princípio *accessorium sequitur principale*. Neste contexto, é jurisprudência firmada pelo TJUE que “(...) se está perante uma prestação única designadamente no caso em que um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do mesmo tratamento fiscal da prestação principal. Uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar nas melhores 93/95 condições do serviço principal do prestador. Neste contexto, as operações conexas ao transporte de doentes, como o transporte de órgãos deverão ser isentas de IVA, ao abrigo desta disposição legal” (cf. F_____ in Parecer de 20 de janeiro de 2020, pág. 33, junto aos presentes autos pelo I).

lxvii) Acresce, que a circunstância invocada pela B de não ser responsável pelos cuidados médicos prestados não afasta a qualificação da prestação de serviço de transporte: a B garante a evacuação e transporte, não sendo a prestação de serviços médico abrangida no objeto do contrato.

lxviii) Reitera, no entanto, a B que não realiza o transporte de doentes e sinistrados, que “se obriga tão só a operar cada uma das aeronaves para o desempenho das missões que lhes sejam determinadas” (cf. artigo 86.º da petição), missões que nas palavras de F_____ são na sua “esmagadora maioria” evacuações primárias e secundárias, ou seja, a B opera as aeronaves para realizar a evacuação de sinistrados e transporte inter-hospitalar

de doentes críticos (cf. Depoimento prestado na sessão de produção de prova de 10 de março 2020, gravado de 00:00:02 até 01:48:43, prestado do minuto 01:43:28 ao minuto 01:44:06).

lxi) Da prova produzida nos autos resulta amplamente demonstrada essa prestação de serviços: os doentes críticos e sinistrados são transportados em ambulâncias aéreas, ambulâncias estas que são fornecidas pela B, tripuladas por funcionários da B, cuja manutenção e abastecimento são garantidos pela B, e a viagem é realizada de acordo com o plano de voo definido pelo Comandante, que é funcionário da B.

lxx) Em suma, perante os factos é inegável que é a B que realiza materialmente a operação de transporte de doentes críticos e sinistrados nas ambulâncias aéreas que opera, improcedendo assim qualquer tentativa de sustentar que é o I que realiza uma prestação de serviços para os quais não tem equipamentos, não tem pessoal qualificado e não tem know-how, devendo assim, e por consequência, improceder o pedido arbitral decorrentado alegado incumprimento contratual por não pagamento do IVA liquidado nas faturas.

lxxi) Deve, igualmente, improceder o pedido de condenação do I no pagamento das custas do processo, na medida, sendo a ação arbitral julgada improcedente, os encargos deverão ficar a cargo da DEMANDANTE, em função do decaimento, nos termos do artigo 48.º, n.º 3 do Regulamento de Arbitragem.

lxxii) Por fim, refira-se que a B introduz ainda, de forma algo sub-reptícia, um pedido de pagamento dos honorários devidos pelo seu patrocínio, que está fora do âmbito da convenção de arbitragem, pelo que o Tribunal sempre careceria de competência para respetiva apreciação.

lxxiii) Caso assim não se entenda, a verdade é que tal pedido aparece deduzido sem que tenha sido acompanhado da respetiva causa de pedir, o que determina a respetiva ineptidão.»

5. Os interesses das Partes, o objeto do litígio e o seu «pano de fundo»

O interesse da B em que as prestações que tem direito a receber do I não beneficiem de isenção de IVA está em que, se não beneficiarem, poderá deduzir ao valor do IVA respetivo os valores do IVA incidente sobre os bens e serviços que adquire para poder prestar os serviços abrangidos pelo Contrato. Havendo isenção, os valores do IVA incidente sobre os bens e serviços que a B adquire para poder prestar os

serviços abrangidos pelo Contrato são para a B um custo, que reduz ou anula o rendimento que retira do Contrato.

O interesse do I em as prestações que tem de pagar à B beneficiem de isenção de IVA resulta de o Contrato não ser uma base de desenvolvimento pelo I de serviços remunerados sujeitos a IVA e dele não isentos. Não havendo isenção, o IVA liquidado pela Babbcock é para o I um custo totalmente não repercutível.

Na presente ação arbitral não cabe decidir se há lugar à isenção discutida. A competência para tal cabe aos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, nos termos do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro (na redação da Lei n.º 114/2019, de 12 de setembro), designadamente dos seus arts. 1.º e 4.º. – preceitos esses que, de resto, são uma concretização do n.º 3 do art. 212 da Constituição, que determina: «Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.».

Também não cabe decidir nesta ação se o facto de a Resolução do Conselho de Ministros n.º 38/2018, de 15 de março, prever que a despesa a realizar pelo I com as prestações devidas por força do contrato está isenta de IVA¹, por um lado, e os factos de o I (entidade pública) e a Autoridade Tributária e Aduaneira entenderem que não há lugar a isenção, por outro lado, se cifram numa ou em várias condutas paradoxais que possam gerar algum tipo de responsabilidade para com a B.

¹ Havendo a notar que o n.º 1 da cláusula 24.^a do Contrato (adiante transcrito), ao referir cada um dos valores a pagar pelo I à B menciona «acrescido de IVA, à taxa legal em vigor, se este for legalmente devido».

O que cabe decidir na presente ação é (usando uma formulação não referida ao caso concreto, mas abrangendo-o) apenas se, *havendo dúvida* (enquanto houver dúvida, por não haver uma decisão que vincule definitivamente as Partes quanto ao tema) *sobre uma isenção, entendendo o prestador de serviços que a mesma inexistente e o prestatário que a mesma existe, essa dúvida deve* (provisoriamente, enquanto não houver uma decisão que vincule definitivamente as Partes quanto ao tema) *ser resolvida num ou noutro sentido*, ou seja, se deve ou pode o prestador de serviços liquidar o IVA e deve o prestatário pagar o valor liquidado. Tal é, pois, o problema central a decidir.

À luz do referido estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o «dever da Demandante» e o «dever do Demandado» referidos nos enunciados da primeira e da segunda «questões a decidir» fixadas na audiência preliminar só podem ser entendidos do modo explicitado no parágrafo anterior.

Em todo o caso, há que ter em conta que, como resulta do relatado, o pano de fundo do presente litígio arbitral é a aplicação aos serviços prestados pela B ao I do seguinte segmento do art. 9.º do Código do IVA (cuja epígrafe é «Isenções nas operações internas»:

«Estão isentas do imposto:

[...]

5) o transporte de doentes ou feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efetuado por organismos devidamente autorizados;».

Resultando tal preceito da transposição de Direito da União Europeia, na interpretação do mesmo há que ter em linha de conta a Diretiva relevante – a Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 «relativa ao sistema

comum do imposto sobre o valor acrescentado» - em especial o art. 132 da mesma², que estabelece, no segmento diretamente relacionado com o tema:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

p) O transporte de doentes ou de feridos efectuado por organismos devidamente autorizados em veículos especialmente equipados para o efeito;»³.

Se se entender que os serviços prestados pela B são de transporte e que a B é um «organismo devidamente autorizado», haverá lugar a isenção. Se se entender que os serviços prestados pela B não são de transporte, mas de locação de meios de transporte (ainda que com condutores e acrescida de serviços complementares), ou se, mesmo entendendo que os serviços são de transporte, se entender que a B não é um «organismo devidamente autorizado», não haverá lugar a isenção. Tal, porém, não será decidido nesta sentença.

Em todo o caso, sempre se observará que há argumentos nos dois sentidos.

² Havendo vários outros preceitos da Diretiva que podem relevar para a interpretação de tal alínea.

³ As versões nas línguas inglesa, francesa, alemã, espanhola e italiana são as seguintes: «1. Member States shall exempt the following transactions: [...] (p) the supply of transport services for sick or injured persons in vehicles specially designed for the purpose, by duly authorised bodies;» «Article 132 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes: [...] p) le transport de malades ou de blessés à l'aide de véhicules spécialement aménagés à cet effet effectué par des organismes dûment autorisés;»; (1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer: [...] p) von ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen durchgeführte Beförderung von kranken und verletzten Personen in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen;»; «Artículo 132 1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: [...] p) el transporte de enfermos o de heridos con ayuda de vehículos especialmente acondicionados para este fin, cuando sea realizado por organismos debidamente autorizados;» Articolo 132 1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: [...] p) il trasporto di malati o feriti in veicoli all'uopo equipaggiati da parte di organismi debitamente autorizzati;».

Em favor da tese de que o serviço da B consiste no transporte de doentes e de feridos jogam essencialmente o «facto bruto» de que os seus helicópteros são um meio de deslocação de doentes e feridos de um local para outro e um argumento que se pode ir buscar ao acórdão do TJUE no caso Pro Med Logistik (acórdão de 27 de fevereiro de 2014, proferido nos processos C-454/12 e C-455/12), o qual, julgando o problema da aplicabilidade da taxa reduzida de IVA em vigor na Alemanha (ao abrigo do n.º 5 do Anexo III da Diretiva Diretiva 2006/112/CE⁴) ao transporte que certa empresa de aluguer de viaturas com motorista realizava para a empresa (i.e., por conta dessa empresa) que deu nome ao caso, considerou não dever diferenciar tal serviço relativamente ao serviço de táxi – qualificando-o como transporte para efeitos da taxa reduzida em causa ⁵.

Contra a tese de que o serviço da B consiste no transporte de doentes e de feridos é argumentável que o serviço da B só por si não é apto a tal transporte e que só as contribuições a cargo I (consistentes em serviços médicos) determinam que haja lugar ao transporte de doentes e de feridos. Acresce, em desfavor do reconhecimento da isenção, a mesma só se aplicar a transporte feito por «organismos devidamente autorizados» - o que é suscetível de ser lido como inculcando que a isenção só pode beneficiar entidades sem natureza empresarial e que sejam titulares de algum tipo licença de transporte de doentes, requisitos que a B não preenche.

Naturalmente, a opção por uma das teses obriga a discutir a razão de ser da isenção em causa e, até certo ponto, a própria racionalidade geral do IVA e das suas isenções – o que, precisamente, torna a opção difícil. Repete-se que não há que a fazer nesta

⁴ O título de tal Anexo é «LISTA DAS ENTREGAS DE BENS E DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A QUE SE PODEM APLICAR AS TAXAS REDUZIDAS PREVISTAS NO ARTIGO 98.º» e o teor do seu n.º 5 é «Transporte de pessoas e respetiva bagagem».

⁵ Nesta síntese, não pretendemos enunciar todos os argumentos possíveis de serem esgrimidos no sentido defendido pelo Demandado, nomeadamente os que são expostos no parecer da Professora Doutora F_____ junto aos autos.

sentença arbitral, embora se pense que a consciência dos termos do problema releva para o que há que decidir nesta sentença arbitral.

6. Os factos relevantes

Não há factos relevantes para a decisão da causa que sejam controvertidos. O que surgiu nos articulados ficou superado com a declaração feita, durante a segunda sessão de produção de prova, pelo Mandatário da B, consistente em, como o I invocou na contestação, na p.i. não ter sido considerada a nota de crédito emitida pelo I com data de 13.3.2019 e o n.º 2018/18, no valor de € 49 940,46 (incluindo € 9.338,45 de IVA), junta como doc. A-8, e pela conseqüente redução do valor do pedido inicial para € 666.286,54 euros. A convergência entre as Partes acerca de tal aspeto tornou-se patente no requerimento da Demandante de 7.7.2020 (redução e ampliação do pedido) e na resposta ao mesmo do Demandado de 15.7.2020.

As Partes fazem descrições dos serviços prestados que divergem nalguns pormenores (com vista a defenderem que o transporte é feito ou assegurado por uma ou outra delas), mas essas divergências não são relevantes para a decisão do presente litígio, porque se entende que os modos de execução dos serviços contratados não relevam para o problema central que cabe resolver nesta arbitragem. Em qualquer caso, deixa-se consignado que as descrições dos modos de execução dos serviços feitas pelos depoentes correspondem todas a serviços previstos no Contrato, variando apenas – e ligeiramente - quanto ao peso relativo de alguns tipos de serviços.

Os factos (num sentido amplo, abrangendo aspetos do quadro jurídico em que o I desenvolve a sua atividade) provados que se têm por relevantes são os seguintes, resultando o seu estabelecimento do acordo das Partes e dos documentos e

depoimentos indicados a respeito de cada um⁶ (e, quanto aos aspetos do quadro jurídico em que o I desenvolve a sua atividade, dos diplomas legais e regulamentares indicados):

- O I é um instituto público integrado na administração indireta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio - art. 1.º, n.º 1, do Dec.-Lei 34/2012, de 14 de fevereiro;

- O I tem por missão definir, organizar, coordenar, participar e avaliar as atividades e o funcionamento de um Sistema Integrado de Emergência Médica de forma a garantir aos sinistrados ou vítimas de doença súbita a pronta e correta prestação de cuidados de saúde - art 3.º, n.º 1 do Dec.-Lei 34/2012, de 14 de fevereiro;

- São atribuições do I definir, organizar e coordenar as atividades e o funcionamento do Sistema Integrado de Emergência Médica, assegurando a sua articulação com os serviços de urgência e ou emergência nos estabelecimentos de saúde, no que respeita nomeadamente à: «Prestação de cuidados de emergência médica em ambiente pré -hospitalar (...)», e à «Referenciação e transporte de urgência/emergência» - art. 3.º, n.º 2, alíneas a) e b) do Dec.-Lei 34/2012, de 14 de fevereiro.

- São também atribuições do I «definir os critérios e requisitos necessários ao exercício da atividade de transporte de doentes, incluindo os dos respetivos veículos, e proceder ao licenciamento desta atividade e dos veículos a ela afetos» e «Fiscalizar a atividade de transporte de doentes, sem prejuízo da competência sancionatória atribuída a outros organismos» - art. 3.º, n.º 3, alíneas m) e n) do Dec.-Lei 34/2012, de 14 de fevereiro;

⁶ Todos os depoimentos feitos no processo (que se encontram gravados) pareceram, no geral, verdadeiros, sem prejuízo de, aqui e ali, claudicarem nalguns aspetos de pormenor. As razões de ciência dos depoentes resultam das funções que exercem ou exerceram nas entidades que são as Partes em litígio, funções que resultaram das suas respostas «aos costumes», abreviadamente referidas em notas.

- O I gere os Centros _____ (C), que consistem em centrais de emergência médica que definem as respostas a dar aos pedidos de socorro recebidos através do número 112 respeitantes a situações de urgência ou emergência médica – Despacho n.º _____, do Secretário de Estado _____, datado de _____, publicado no DR 2:ª Série de _____, e declarações de F _____⁷;
- Entre os meios de emergência médica do I está o Serviço _____, cuja missão é o transporte rápido de uma equipa médica ao local da ocorrência, tendo por objetivo a estabilização pré-hospitalar e o respetivo acompanhamento e transporte à unidade hospitalar, bem como o suporte no tratamento e transporte secundário do doente crítico em complementaridade com o Transporte regional do Doente Crítico - Despacho n.º _____, do Secretário de Estado _____, datado de _____, publicado no DR 2:ª Série de _____, e declarações de F _____;
- Com data de 31 de agosto de 2018, as Partes celebraram o contrato intitulado «Contrato de Locação de Meios Aéreos e Aquisição de Serviços de Operação, Gestão da Aeronavegabilidade Permanente e Manutenção para o Serviço de Helicópteros de Emergência Médica do I _____» (ao abrigo da Resolução do Conselho de Ministros n.º _____, de _____), em cuja primeira página surgem as referências «_____» e «Contrato n.º _____» (de que consta uma cópia em anexo ao requerimento de arbitragem);
- Nos termos da sua cláusula 1.ª, o objeto desse contrato (adiante «o Contrato») é «[...] a locação pelo COCONTRATANTE de 4 (quatro) AERONAVES (HELICÓPTEROS PARA SERVIÇO DE HELICÓPTEROS DE EMERGÊNCIA MÉDICA), bem como a prestação pelo COCONTRATANTE dos

⁷ Médico, Responsável pelo Gabinete de Orientação de Doentes Urgentes do I (que gere os Centros _____) e antes membro da Direção da _____ do I.

correspetivos serviços de OPERAÇÃO, gestão da aeronavegabilidade permanente e MANUTENÇÃO das AERONAVES»;

- A cláusula 4.^a do Contrato, sob a epígrafe «Missões», dispõe:

«1. As AERONAVES e a respetiva tripulação devem ser aptas a desempenhar, designadamente, as seguintes missões:

- a) Transporte ao local da ocorrência, de equipas de emergência médica e/ou de coordenação;
- b) Evacuação de emergência do local da ocorrência de vítimas de acidentes, doença súbita ou catástrofes;
- c) Transporte inter-hospitalar de doentes;
- d) Transporte relacionado com a colheita de órgãos;
- e) Transporte relacionado com o serviço TIP (transporte inter-hospitalar pediátrico) do I;
- f) Missões de deslocação entre as BASES DE OPERAÇÃO HEMS, em Portugal Continental.

2. O desempenho das missões referidas no número anterior compreende, designadamente, o transporte de equipas de emergência médica, do equipamento clínico e de quaisquer outras pessoas ou objetos necessários ou convenientes para a realização daquelas missões.»

- Nos termos do n.º 1 da cláusula 9.^a do Contrato, «[...] constituem obrigações principais do COCONTRATANTE as seguintes:

- a) A locação de 4 (quatro) AERONAVES, sendo 2 (duas) HELICÓPTEROS MÉDIOS e 2 (duas) HELICÓPTEROS LIGEIOS;
- b) A entrega das AERONAVES, nos locais, prazos e condições previstos na cláusula 6.^a
- c) A OPERAÇÃO das AERONAVES, nos termos da cláusula 10.^a;
- d) A gestão da aeronavegabilidade permanente das aeronaves, nos termos das cláusulas 13.^a e 14.^a;

- e) A obrigação de disponibilidade operacional, nos termos da cláusula 15.^a;
- f) A obrigação de cedência temporária de aeronaves de substituição, de características equivalentes, nos termos da cláusula 17.^a;
- g) A manutenção da validade do certificado de aeronavegabilidade de cada uma das AERONAVES;
- h) A manutenção da validade do COA ou de certificado(s) equivalente(s) emitido(s) pela autoridade nacional de certificação do país em que o COCONTRATANTE se encontra sediado;
- i) A manutenção da validade do certificado de aprovação técnica como organização de manutenção de aeronaves de acordo com o Regulamento (CE) n.º 1321/2014, de 26 de novembro, ou de certificado equivalente emitido pela autoridade nacional competente do país onde o concorrente se encontra sediado;
- j) A manutenção da validade do certificado de organização de gestão da aeronavegabilidade permanente, de acordo com o anexo I (Parte M) do Regulamento (CE) n.º 1321/2014, de 26 de novembro, ou de certificado equivalente emitido pela autoridade nacional competente do país onde o concorrente se encontra sediado;
- k) A obrigação de conservação, zelo, higiene e segurança, nos termos da cláusula 18.^a;
- l) As obrigações em matéria de qualidade identificadas no Anexo II.»;

- Nos termos do n.º 1 da cláusula 24.^a do Contrato, «Pelo cumprimento de todas obrigações emergentes do CONTRATO, o CONTRENTE PÚBLICO deve pagar ao COCONTRATANTE:

- a) O preço de € 38.750.000,00 (trinta e oito milhões setecentos e cinquenta mil euros), correspondentes a 8.525 (oito mil quinhentas e vinte e cinco horas) HORAS DE VOO para o conjunto das 4 (quatro)

AERONAVES durante o prazo contratual, acrescido de IVA, à taxa legal em vigor, se este for legalmente devido; e

b) Por cada HORA DE VOO suplementar para além da quantidade de HORAS DE VOO indicadas na alínea anterior, o preço unitário de € 909,00 (novecentos e nove euros), acrescido de IVA, à taxa legal em vigor, se este for legalmente devido.»;

- Nos termos do n.º 1 da cláusula 25.ª do Contrato, «O preço referido na alínea a) do n.º 1 da cláusula 24.ª é pago em 62 (sessenta e duas) prestações de igual valor, referentes a cada um dos meses de execução do CONTRATO, não sendo devido qualquer pagamento antes de efetuada a receção das AERONAVES nos termos do n.º 4 da cláusula 6.ª»;

- Nos termos do n.º 2 da cláusula 25.ª do Contrato, «Desde que devidamente emitidas após o termo do período a que se referem, as faturas são pagas pelo CONTRENTE PÚBLICO por transferência bancária para a instituição de crédito indicada pelo COCONTRATANTE no prazo de 30 (trinta) dias após a respetiva entrega.»;

- O Anexo I do Contrato estabelece, além do mais, o seguinte:

**«ESPECIFICAÇÕES E REQUISITOS TÉCNICOS E OPERACIONAIS DAS
AERONAVES**

1. As AERONAVES devem obrigatoriamente reunir as seguintes características técnicas e operacionais:

[...]

k) Estarem equipadas com:

[...]

ii. Célula sanitária certificada para operação EMS e Ambulância Aérea, com as especificações definidas à frente;

[...]

4. A célula sanitária deve ter as seguintes características:

a) estar equipada com:

i. 2 (dois) lugares sentados para dois elementos da equipa de emergência médica, no caso de HELICÓPTERO LIGEIRO ou 4 (quatro) lugares sentados para quatro elementos, no caso de HELICÓPTERO MÉDIO;

ii. 1 (uma) maca com as dimensões mínimas de 180cm x 50cm para

um doente instalado longitudinalmente ao sentido do voo no caso de HELICÓPTERO LIGEIRO ou 2 (duas) macas, com as dimensões mínimas de 180cm x 50cm, instaladas no mesmo plano (sem estarem sobrepostas), para dois doentes, no caso de HELICÓPTERO MÉDIO;

iii. Sistema de fixação da(s) maca(s) que permita a sua receção a partir do exterior da AERONAVE com a elevação da cabeceira da(s) maca(s) mantida a pelo menos 30.º (trinta graus);

iv. Pelo menos 2 (dois) suportes fixos no teto para suspensão de embalagens de fluídos para perfusão endovenosa, no caso de HELICÓPTERO LIGEIRO ou pelo menos 4 (quatro), no caso de HELICÓPTERO MÉDIO;

v. Suportes com fixação a altura variável para o equipamento sanitário adiante indicado;

vi. Protetores auriculares para todos os passageiros, incluindo o(s) doente(s), que não tenham disponível um dos *headsets* referidos no n.º 1, alínea k), ponto iii;

vii. Equipamentos que permitam a circulação de ar e ar condicionado com funcionamento de 100% (cem por cento) de ar novo, ou equipamento que desempenhe ambas as funções;

viii. Sistema de fornecimento de O₂ (capacidade mínima de 10 litros a 200 bar), com pelo menos uma tomada com redutor/debitómetro com saída regular e pelo menos uma tomada com manoredutor com conexão para o ventilador referido no ponto 5.;

ix. Possuir pelo menos 6 (seis) tomadas elétricas de 220 V, no caso de HELICÓPTERO LIGEIRO, e pelo menos 8 (oito), no caso de HELICÓPTERO MÉDIO, e capacidade para garantir a recarga elétrica das baterias internas do equipamento sanitário, durante o VOO e na base.

b) Permitir o acesso de um dos elementos da equipa de emergência médica a todo o corpo do(s) doente(s) a partir da cabeceira e de pelo menos um dos lados do(s) doente(s);

c) Ter uma distância mínima, livre de obstáculos, de 80 (oitenta) cm entre o plano da maca e o teto da AERONAVE na vertical da posição destinada à cabeça e ao tronco do(s) doente(s);

d) Dispor de espaço mínimo de 0,75 m³ para arrumação do equipamento sanitário.

5. A célula sanitária de cada AERONAVE deve estar preparada para que o COCONTRATANTE nela possa instalar, em condições adequadas para ser utilizado durante o VOO, o seguinte equipamento sanitário, a fornecer pelo CONTRAENTE PÚBLICO:

- a) Um monitor-desfibrilhador;
- b) Um ventilador de transporte diferenciado, adequado ao helitransporte;
- c) Duas seringas infusoras duplas;
- d) Um aspirador elétrico de secreções;
- e) Fármacos e outro material de uso clínico.

6. O equipamento previsto no número anterior poderá ser substituído por equipamento tecnicamente equivalente pelo CONTRAENTE PÚBLICO.

7. A decoração de cada AERONAVE deve ser realizada pelo COCONTRATANTE com validação pelo CONTRAENTE PÚBLICO, tendo as seguintes especificações:

- a) Cor base RAL 1016 com zona inferior em Azul Pantone (2728c);
- b) Frente: logotipo I - cor Azul Pantone (2728c), em cima da cor RAL 1016;
- c) Baixo: logotipo I - cor Branca, em cima da cor Azul Pantone (2728c);
- d) Lateral: Faixas refletoras, desde as portas frontais até ao final da cauda;

Site do I (www.I.pt) nas portas frontais - Arial Black cor Azul Pantone (2728c) em cima da cor RAL 1016; palavras (EMERGÊNCIA MÉDICA) nas portas traseiras - Arial Black (maiúsculas) cor branca, em cima da cor Azul Pantone (2728c); palavra (I) nas laterais - Arial Black (maiúsculas) cor Azul Pantone (2728c) e linha de cor branca, em cima da cor azul e amarela; nome (MINISTÉRIO DA SAÚDE) na cauda - Arial Black (maiúsculas) cor Azul Pantone (2728c), em cima da cor RAL 1016, logotipos I em cima das portas traseiras - cor branca, em cima da cor Azul Pantone (2728c); logotipos I final cauda - cor Branca, em cima da cor Azul Pantone (2728c)»;

- A Demandante tem vindo a prestar os serviços previstos no Contrato – acordo tácito das Partes resultante da p.i., da contestação e das alegações finais de ambas, declarações de F _____⁸, de F _____⁹ e de F _____¹⁰;

⁸ Diretor Comercial da **B**.

⁹ Gerente e Diretor Financeiro da **B**.

¹⁰ Médica, ex-colaboradora do **I** (de _____, com uma interrupção de cerca de um ano), no qual desempenhou várias funções, nomeadamente _____, tendo antes estado envolvida diretamente na prestação de serviços de emergência médica com recurso a helicópteros. Acompanhou o procedimento

- O Contrato foi precedido pela Resolução do Conselho de Ministros n.º _____, que estabelece: «1 - Autorizar o I a realizar a despesa com a aquisição dos serviços de disponibilização, locação, manutenção e operação de meios aéreos para a prossecução das missões públicas atribuídas ao I, durante os anos de 2018 a 2023, no montante total de (euro) 38 750 000,00, isento de IVA»;
- A Resolução do Conselho de Ministros n.º _____ tinha autorizado o I a realizar despesa em termos similares, estabelecendo no seu n.º 1: «1 - Autorizar a realização de despesa pelo I com a aquisição dos serviços de disponibilização, locação, manutenção e operação de meios aéreos para a prossecução das missões públicas atribuídas ao I durante os anos de 2018 a 2022, no montante total de (euro) 45 000 000,00, isento de IVA.»;
- A autorização concedida pela Resolução do Conselho de Ministros n.º _____ não foi, porém, usada, por nenhum contrato ter sido celebrado ao seu abrigo;
- A Resolução do Conselho de Ministros n.º _____ previa (no seu n.º 4) que fosse obrigação do prestador de serviços disponibilizar não apenas os comandantes e os pilotos da aeronaves mas também os médicos e enfermeiros encarregados dos serviços médicos (referindo médicos e enfermeiros como membros das tripulações a par dos comandantes e os pilotos da aeronaves)¹¹;

concurral que precedeu o Contrato, na vertente da definição das características da emergência médica.

¹¹ No preâmbulo da Resolução consta: «O âmbito deste concurso será alargado às duas componentes de equipamentos e de equipas médicas, tendo em conta os constrangimentos que o I enfrenta no que concerne à aquisição de equipamentos adequados aos requisitos particulares do helitransporte de doentes, bem como os que resultam das dificuldades para garantir as escalas dos médicos e enfermeiros, altamente diferenciados, necessários à prestação deste tipo de cuidados de saúde, por norma realizados em regime de prestação de serviços por inexistência de operacionais suficientes no mapa de pessoal do Instituto. Em consequência, o custo associado às equipas médicas deixa de ser suportado diretamente pelo I para passar a estar incluído no contrato de prestação de serviços. Deste modo, será possível a aquisição de um serviço completo e integrado que irá permitir a resolução das

- A Resolução do Conselho de Ministros n.º 38/2018, de 15 de março, só inclui (no seu n.º 5) nas tripulações os comandantes e os copilotos;
- Antes de Contrato estar em vigor, a B já tinha prestado serviços afins ao I;
- Em faturação feita ao I ao abrigo de contrato do início deste século, a B liquidou IVA à taxa reduzida, mas em períodos posteriores (designadamente em contrato que vigorou entre 2013 e 2017) a B prestou serviços ao I sem liquidar IVA, seguindo a prática de uma outra empresa que também prestou serviços afins ao I na primeira década deste século e não liquidou IVA pelos serviços prestados – declarações de F_____, de F_____ e de F_____ ¹²;
- Durante o procedimento concursal que precedeu o Contrato, a B, mediante um pedido de esclarecimento, levantou o problema do tratamento em sede de IVA da contrapartida dos serviços a prestar – declarações de F_____ e de F_____;
- O I ateve-se sempre à posição de não haver lugar à liquidação de IVA e de, em qualquer caso, não o poder pagar, por a Resolução do Conselho de Ministros n.º _____ (enquanto ato de autorização de despesa relevante) referir haver lugar a isenção - declarações de F_____;
- Num período de 2018 durante o qual a B prestou ao I serviços similares aos previstos no Contrato mediante ajuste direto, a B enveredou pela liquidação de IVA sobre o valor dos serviços prestados, tendo assim procedido em duas faturas relativas aos mesmos - doc. R-3, declarações de F_____, alegações do Demandado (xx);
- Por carta datada de 13.7.2018, o I devolveu à B as faturas emitidas com menção de IVA e transmitiu a opinião de o mesmo não ser devido, por se

dificuldades que o Serviço _____ tem enfrentado, melhorar a sua qualidade e cumprir o objetivo de não aumentar a despesa global associada a esta atividade.».

¹² Diretora do Departamento de Gestão Financeira do I.

aplicar a isenção do n.º 5 do art. 9.º do CIVA - doc. R-4, declarações de F_____, alegações do Demandado (yy);

- Por carta datada de 19.7.2018, a **B** respondeu à carta do **I** de 13.7.2018, sustentando haver lugar a IVA e informando ir solicitar à Autoridade Tributária e Aduaneira informação vinculativa sobre a questão - doc. R-5;
- Apesar disso, a **B** substituiu as duas faturas que emitiu inicialmente para representar os serviços prestados mediante ajuste direto por outras sem liquidação de IVA - doc. R-5, declarações de F_____, alegações do Demandado (aaa);
- Antes das cartas do **I** de 13.7.2018 e da **B** de 19.7.2018, as Partes já tinham discutido a questão (quer por referência ao modelo contratual previsto na Resolução do Conselho de Ministros n.º _____ quer por referência ao modelo contratual previsto na Resolução do Conselho de Ministros n.º _____), tendo a **B**, com base em pareceres de um escritório de advogados e de uma empresa de auditoria e consultoria, sustentado haver lugar à liquidação de IVA (nos dois modelos contratuais) e o **I** sustentado haver lugar a isenção do mesmo - doc. R-5 e declarações de F_____, de F_____ e de F_____;
- A discussão havida entre as Partes acerca da aplicabilidade aos serviços em causa da isenção estabelecida no n.º 5 do art. 9.º do CIVA (quer por referência ao modelo contratual previsto na Resolução do Conselho de Ministros n.º _____ quer por referência ao modelo contratual previsto na Resolução do Conselho de Ministros n.º _____) contribuiu para que no Contrato surgisse a previsão de que ao preço a pagar pelo **I** acresceria «IVA, à taxa legal em vigor, se este for legalmente devido», em vez da repetição da afirmação constante da Resolução do Conselho de Ministros n.º _____, segundo a qual o valor da despesa com a aquisição dos serviços em causa está isenta de IVA» - declarações de F_____ e de F_____;

- A primeira fatura emitida pela **B** para representar o preço dos seus serviços ao abrigo do Contrato teve o n.º FA 2018/112, foi datada de 6.12.2018, referiu-se ao período de 10 a 30 de novembro de 2018, teve o valor de € 538.125,00, incluindo IVA no valor € 100.625,00 de IVA (sendo, pois, o seu valor antes de IVA € 437.500,00) e mencionava com data de vencimento 5.1.2019 - doc. A-1;
- O **I** pagou integralmente o valor da primeira fatura emitida pela **B** - doc. A-2 e declarações de F_____;
- A segunda fatura emitida pela **B** para representar o preço dos seus serviços ao abrigo do Contrato teve o n.º FA 2018/130, foi datada de 4.1.2019, referiu-se ao período de dezembro de 2018, teve o valor de € 768.750,00, incluindo IVA no valor € 143.750,00 (sendo, pois, o seu valor antes de IVA € 625.000,00) e mencionava com data de vencimento 3.2.2019 – doc. A-3;
- Do valor da segunda fatura, o **I** só pagou € 524.375,00, pois não só considerou não ser devida a parte da mesma relativa a IVA (€ 143.750,00), como operou a compensação com o que entendeu ser o seu crédito por pagamento indevido da parte relativa a IVA da primeira fatura € (100.625,00) - doc. A-4, declarações de F_____ e de F_____ (10);
- No tocante às demais faturas emitidas pela **B** para representar o preço dos seus serviços ao abrigo do Contrato até à data da p.i., bem como às emitidas desde então, o **I** seguiu a prática de só as pagar parcialmente, entregando o seu valor excluindo o relativo a IVA – declarações de F_____, alegações do Demandado (hhh e iii);
- Foi esse o caso das faturas emitidas até à apresentação da p.i., i.e.:
 - (i) A fatura n.º FA 2018/142, datada de 6.2.2019, relativa ao período de janeiro de 2019, no valor de € 768.750,00, incluindo IVA no valor € 143.750,00, de que só foram pagos € 625.000,00 - docs. A-5 e A-6 e declarações de F_____ e de F_____;

(ii) A fatura n.º FA 2018/150, datada de 6.3.2019, relativa ao período de fevereiro de 2019, no valor de € 768.750,00, incluindo IVA no valor € 143.750,00, de que só foram pagos € 625.000,00 - docs. A-7 e declarações de F_____ e de F_____;

(iii) A fatura n.º FA 2019/1, datada de 3.4.2019, relativa ao período de março de 2019, no valor de € 768.750,00, incluindo IVA no valor € 143.750,00, de que só foram pagos € 625.000,00 - docs. A-10 e A-11 e declarações de F_____ e de F_____;

- A **B** emitiu a nota de crédito n.º 2018/18 a favor do **I** com data de 13.3.2019, relativa a horas não voadas, no valor de € 49.940,46, incluindo IVA no valor € 9.338,46 – doc. A-8, declarações de F_____ e alegações do Demandado (hhh);

- No tocante às demais faturas emitidas pela **B** para representar o preço dos seus serviços ao abrigo do Contrato após data da p.i., o **I** continuou a seguir a prática de só as pagar parcialmente, entregando o seu valor excluindo o relativo a IVA, tendo mais concretamente sucedido o seguinte quanto às faturas emitidas pela Demandante relativas a serviços prestados no âmbito do Contrato nos meses compreendidos entre abril de 2019 e maio de 2020, todas vencidas:

- Da n.º 2019/6, datada de 6.5.2019, com vencimento em 5.6.2019, no valor de € 768.750,00, o **I** pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00 - docs. B1 e B2, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);

- Da n.º 2019/18, datada de 4.6.2019, com vencimento em 4.7.2019, no valor de € 768.750,00, o **I** pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00 - docs. B3 e B4, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);

- Da n.º 2019/28, datada de 2.7.2019, com vencimento em 1.8.2019, no valor de € 768.750,00, o **I** pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00, aos quais, porém, há ainda a deduzir € 191, 65

do valor de IVA da nota de crédito 2019/5 – o que determina que o valor em dívida relativo a tal fatura seja apenas de € 143.558,35 - docs. B5, B6 e B7, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);

- Da n.º 2019/39, datada de 2.8.2019, com vencimento em 1.9.2019, no valor de € 768.750,00, o I pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00 - docs. B8 e B9, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);

- Da n.º 2019/54, datada de 4.9.2019, com vencimento em 4.10.2019, no valor de € 768.750,00, o I pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00 - docs. B10 e B11, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);

- Da n.º 2019/65, datada de 2.10.2019, com vencimento em 1.11.2019, no valor de € 768.750,00, o I pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00 - docs. B12 e B13, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);

- Das n.ºs 2019/77 e 2019/78 (sendo a segunda relativa a acerto a favor da Demandante das horas de voo do quadrimestre de julho a outubro de 2019), ambas datadas de 6.11.2019 e com vencimento em 6.12.2019, nos valores, respetivamente, de € 768.750,00 e € 19.845,74, o I pagou apenas € 536.892,33, por, além de entender não serem devidos os valores relativos a IVA, ter deduzido o valor de um alegado crédito de € 104.242,42 (que a Demandante não reconhece, mas não pretende discutir neste processo), ficando em dívida de valores relativos a IVA, respetivamente, € 143.750,00 e € 3.710,99 - docs. B14, B15, B16 e B17, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);

- Da n.º 2019/86, datada de 3.12.2019, com vencimento em 2.1.2020, no valor de € 768.750,00, o I pagou apenas € 515.909,09, por, além de entender não serem devidos os valores relativos a IVA, ter deduzido o

valor de um alegado crédito de € 109.090,91 (que a Demandante não reconhece, mas não pretende discutir neste processo), ficando em dívida de valor relativo a IVA € 143.750,00 - docs. B18, B19 e B20, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);

- Da n.º 2019/91, datada de 31.12.2019, com vencimento em 30.1.2020, no valor de € 768.750,00, o I pagou apenas € 552.272,73, por, além de entender não serem devidos os valores relativos a IVA, ter deduzido o valor de um alegado crédito de € 72.727,27 (que a Demandante não reconhece, mas não pretende discutir neste processo), ficando em dívida de valor relativo a IVA € 143.750,00 - docs. B21, B22 e B23, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);

- Da n.º 2019/105, datada de 5.2.2020, com vencimento em 6.3.2020, no valor de € 768.750,00, o I pagou apenas € 303.181,82, por, além de entender não serem devidos os valores relativos a IVA, ter deduzido o valor de um alegado crédito de € 321.818,18 (que a Demandante não reconhece, mas não pretende discutir neste processo), ficando em dívida de valor relativo a IVA € 143.750,00 - docs. B24, B25 e B26, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);

- Da n.º 2019/109, datada de 4.3.2020, com vencimento em 3.4.2020, no valor de € 768.750,00, o I pagou apenas € 494.331,25, por haver a deduzir à mesma € 160.163,53 relativos a acerto a favor do Demandado das horas de voo do quadrimestre de novembro de 2019 a fevereiro de 2020, bem como € 559,04 de correção da nota de crédito representativa de tal acerto – o que determina que o valor em dívida relativo ao IVA de tal fatura seja apenas de € 113.696,18 - docs. B27, B28, B29 e B30, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);

- Da n.º 2020/1, datada de 3.4.2029, com vencimento em 3.5.2020, no valor de € 768.750,00, o **I** pagou apenas € 625.000,00, ficando em dívida € 143.750,00 - docs. B31 e B32, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);
- Da n.º 2020/4, datada de 7.5.2020, com vencimento em 6.6.2020, no valor de € 768.750,00, o **I** pagou apenas € 318.161,82, por, além de entender não serem devidos os valores relativos a IVA, ter deduzido o valor de um alegado crédito de € 306.818,18 (que a Demandante não reconhece, mas não pretende discutir neste processo), ficando em dívida de valor relativo a IVA € 143.750,00 (docs. B33, B34 e B35 e requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido);
- Da n.º 2020/12, datada de 3.6.2020, com vencimento em 3.7.2020, no valor de € 768.750,00, o **I** pagou apenas € 95.909,00, por, além de entender não serem devidos os valores relativos a IVA, ter deduzido o valor de um alegado crédito de € 529.090,91 (que a Demandante não reconhece, mas não pretende discutir neste processo), ficando em dívida de valor relativo a IVA € 143.750,00 - docs. B36, B37 e B38, requerimentos das Partes relativos à ampliação do pedido e alegações do Demandado (iii);
- A **B** solicitou à Autoridade Tributária e Aduaneira informação sobre se os valores faturados nos termos do Contrato beneficiam de isenção de IVA - doc. A-12 e declarações de F_____, de F_____ e de F_____;
- Em resposta à solicitação da **B**, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a informação junta à p.i. como doc. A-12, sancionada por despacho do Subdiretor-Geral da área de Gestão Tributária-IVA datado de 2.10.2018, cuja conclusão é: «55- Por conseguinte, a prestação de serviços realizada pela requerente ao **I** não consubstancia um transporte de doentes ao feridos, ou de passageiros, mas sim uma locação de aeronaves com tripulação mediante a qual estas se encontram permanentemente

disponíveis e operacionalizáveis, de acordo com as necessidades e sob orientação do I, pelo que não beneficia de enquadramento na alínea 5) do artigo 9.º do CIVA, sendo uma operação sujeita a imposto e dele não isenta, tributada à taxa normal (23%), prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.» - doc. A-12 e doc. R-7;

- O I solicitou também à Autoridade Tributária e Aduaneira uma informação vinculativa sobre se os valores por ele devidos à B por força do Contrato beneficiam de isenção de IVA – doc. R-6, alegações do Demandado (bbb);

- A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu à solicitação do I por ofício datado de 29.10.2018, capeando a informação incluída no documento junto à contestação como doc. R-7, cuja conclusão é do seguinte teor:

«27. Não obstante a disponibilidade e operação das aeronaves por parte do Locador com os respetivos pilotos proporcionando à Requerente o gozo temporário e exclusivo das mesmas, afigura-se que cabe a este a responsabilidade do transporte de doentes ou feridos nas aeronaves por ele locadas para esse efeito, sendo responsável pelos cuidados médicos e fornecendo pessoal e equipamento médico para o efeito.

28. Tal contrato não consubstancia uma prestação de serviços de “transporte de doentes ou feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efetuado por organismos devidamente autorizados” conforme exige a alínea 5) do artigo 9º do CIVA mas sim um contrato de locação de aeronaves com tripulação sendo sujeito a imposto e dele não isento tributado à taxa normal (23%) prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18º do CIVA.

29. Finalmente a merecer acolhimento propõe-se seja dado conhecimento à Requerente do teor da informação vinculativa

prestada no âmbito do pedido nº 14170 a que alude o ponto 1 da presente informação»¹³ - doc. R-7, alegações do Demandado (ccc);

- O **I** propôs ação no Tribunal Tributário de Lisboa ação em que impugna os despachos que sancionaram as informações vinculativas emitidas a solicitação do **I** e da **B**, na qual a **B** foi indicada como contrainteressada – doc. R-8, alegações do Demandado (ddd);

- A grande maioria dos voos efetuados visa o transporte aos locais da ocorrência de acidentes de equipas de emergência médica (umas vezes seguida da evacuação das vítimas dos acidentes, outras não) e o transporte inter-hospitalar de doentes - declarações de F_____, de F_____, de F_____ e de F_____, alegações do Demandado (o).

7. Decisão do litígio

Como ficou relatado, na audiência preliminar foram identificadas como «Questões a decidir» as seguintes:

«1.^a Dever da Demandante de liquidar IVA pelos serviços por ela prestados ao Demandado no âmbito do contrato celebrado entre as Partes com data de 31 de agosto de 2018.

2.^a Dever do Demandado de pagar os valores de IVA liquidados pela Demandante relativamente aos serviços por ela prestados no âmbito do contrato celebrado entre as Partes com data de 31 de agosto de 2018.

3.^a Montante dos valores de IVA eventualmente devidos pelo Demandado à Demandante.»

No entanto, tendo em vista a competência deste tribunal, as duas primeiras questões resumem-se a uma só: a de saber se, *no plano contratual*, o Demandado está obrigado a pagar à Demandante os valores de IVA por esta liquidados. Como se

¹³ A informação vinculativa prestada no âmbito do pedido nº _____ é a prestada em resposta à solicitação da **B**.

adiantou e de seguida melhor se explica, a declaração do modo de aplicação ao caso dos autos do n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA não cabe a este tribunal, mas aos tribunais com competência em matéria tributária.

Quanto à terceira «questão a decidir», a sua decisão depende da resposta à questão anterior e da existência nos factos dados como provados de elementos suficientes para a determinação dos valores eventualmente em dívida – elementos esses que efetivamente constam do que se assentou no número anterior desta sentença.

Cabe enfatizar que o presente litígio é de decisão muito difícil. Quer os argumentos da B, quer os argumentos do I, abundantemente expostos, são plausíveis. Há, porém, que decidir.

Para tanto, examinar-se-ão de seguida os argumentos relevantes, retirando a decisão final do valor atribuído a cada um. Antes disso, esclarecer-se-á a competência do tribunal e as repercussões dela no alcance da decisão.

7.1. A competência deste tribunal arbitral

A declaração definitiva, com força obrigatória, do modo de aplicação ao caso dos autos do n.º 5 do art. 9.º do Código do IVA cabe aos tribunais com competência em matéria tributária. Quando a mesma ocorrer, se ela for no sentido de os serviços da B não estarem isentos de IVA, a prática adotada pela B ficará definitivamente legitimada; se ela for no sentido de os serviços da B estarem isentos de IVA, a sua aplicação levará a que as Partes sejam direta, ou indiretamente, colocadas na situação fáctica correspondente.

Este tribunal arbitral só pode decidir a questão consistente em saber se, havendo lugar a uma dúvida razoável sobre a aplicação de IVA aos valores das prestações remuneratórias dos serviços da B e liquidando esta IVA sobre tais prestações, o valor

de tal IVA é devido (no plano contratual) pelo I, enquanto tal dúvida razoável não for superada por uma decisão jurisdicional provinda de um tribunal com competência em matéria fiscal.

A figura da suspensão da instância por determinação do tribunal com fundamento na pendência de uma causa prejudicial (atualmente prevista no art. 272 do Código de Processo Civil) não tem aplicação, já por a Lei da Arbitragem Voluntária não dar aos árbitros poderes para (pelo menos, oficiosamente) a determinarem, já por contrariar o acordo das Partes quanto à atribuição de competência a este tribunal arbitral para julgar o que as divide (acordo manifestado não apenas na cláusula compromissória, mas também no momento da constituição deste tribunal e nas peças perante ele produzidas).

Há, pois, que resolver a dúvida que originou o presente processo, mesmo que essa solução se venha a mostrar – no plano económico - provisória, por força do que o tribunal fiscal competente venha a declarar.

Sublinha-se que não é por respeitar à solução de uma dúvida que este processo se desvia do que vulgarmente sucede. Os processos jurisdicionais visam todos resolver dúvidas. O que é desvio relativamente ao vulgar é os efeitos da presente decisão poderem vir a mostrar-se, na prática, provisórios.

7.2. Falta de relevância da referência da Resolução do Conselho de Ministros à isenção de IVA para efeitos da decisão deste litígio

O facto de a Resolução do Conselho de Ministros n.º 38/2018, de 15 de março, que autorizou o I a realizar a despesa a que se refere o Contrato, referir que o seu valor é «isento de IVA» não determina a decisão do litígio. O instrumento jurídico em causa não é apto a conceder isenções de impostos, pelo que o nele constante não releva para efeitos tributários e para efeitos contratuais.

7.3. Falta de relevância do regime da despesa pública para efeitos da decisão deste litígio

A referência à isenção de IVA constante da Resolução do Conselho de Ministros n.º 38/2018, de 15 de março, talvez releve para efeitos do regime da despesa pública (há que a coordenar com os preceitos legais relevantes, nomeadamente as do Código dos Contratos Públicos e as do Dec.-Lei 197/99, de 8 de junho, que permanecem em vigor). O I talvez não possa fazer pagamentos para cumprimento do Contrato que excedam o valor autorizado sem que a autorização seja alterada (o que não há decidir nesta sentença). Isso, porém, não determina que o valor correspondente ao imposto não seja devido, mas apenas que, se o for, talvez tenha de ser impulsionada tal alteração.

7.4. Relevância limitada do regime das informações vinculativas para efeitos da decisão deste litígio

Do regime das informações vinculativas, merecem referência os seguintes números do art. 68 da Lei Geral Tributária:

«14 - A administração tributária, em relação ao objeto do pedido, não pode posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial.

[...]

«20 - São passíveis de recurso contencioso autónomo as decisões da administração tributária relativas:

- a) À inexistência dos pressupostos para a prestação de uma informação vinculativa ou a recusa de prestação de informação vinculativa urgente; ou
- b) À existência de uma especial complexidade técnica que impossibilite a prestação da informação vinculativa; ou
- c) Ao enquadramento jurídico-tributário dos factos constantes da resposta ao pedido de informação vinculativa.»

Desse n.º 14 e da alínea c) desse n.º 20 retira-se com clareza que o enquadramento jurídico feito pela Administração Tributária no âmbito das informações vinculativas não é uma definição última de uma situação jurídica, mas sim uma definição que

acautela o contribuinte solicitante contra a possibilidade de variação de entendimentos da Administração Tributária. Outro não poderia, aliás, ser o caminho da lei, tendo em vista os princípios e regras constitucionais, designadamente:

- O princípio da separação dos poderes, consagrado primordialmente nos arts. 2.º, 111, n.º 1, e 288, alínea j) da Constituição;
- A atribuição da função jurisdicional aos tribunais, resultante primordialmente do arts. 202, n.º 1, e 205, n.º 2, da Constituição;
- O princípio do acesso ao direito, consagrado primordialmente no art. 20 da Constituição.

Em palavras simples: as informações vinculativas vinculam a Administração Tributária, não os contribuintes.

Adiante se verá que, porém, à luz da regra-princípio da boa-fé, pode ser justificado retirar dos atos da Administração Tributária, incluindo das informações vinculativas, algum efeito para outras entidades públicas.

7.5. Falta de relevância do critério do ónus da prova para efeitos do problema central deste litígio

Também cabe notar que o critério da decisão que cabe a este tribunal não pode ser o do ónus da prova (aplicando, nomeadamente, o art. 342 do Código Civil e o art. 414 do Código de Processo Civil), pois tal critério respeita a factos e a dúvida decidenda determinante do desfecho do litígio tem por objeto o sentido de uma norma legal.

7.6. Falta de relevância de o I ter pago integralmente a primeira fatura emitida pela B para efeitos da decisão deste litígio

Por outro lado, há a ainda a explicitar que não se concede relevância ao facto de o I ter pago integralmente a primeira fatura emitida pela B ao abrigo do Contrato, não

recusando o pagamento da fração do respetivo valor relativa a IVA – ao contrário do que passou a fazer a partir da segunda fatura. Caso esse «não levantar do problema» tivesse sido um comportamento reiterado, poder-se-ia discutir se a posterior alteração de comportamento representaria um *venire contra contra factum proprium* juridicamente relevante. O mero pagamento da primeira fatura não pode ser qualificado com tal.

7.7. Relevância da referência ao acréscimo de IVA «se este for legalmente devido»

Ao estabelecerem no n.º 1 da cláusula 24.^a do Contrato (datado de 31 de agosto de 2018, como consta dos factos dados como provados) que às parcelas do preço dos serviços a prestar pelo I acresceria «IVA, à taxa legal em vigor, se este for legalmente devido», as Partes admitiram que pudesse ser (ou não ser) devido IVA.

Sabendo-se o que se sabe sobre as práticas das Partes em matéria de IVA antes do Contrato e as discussões das Partes acerca do regime de IVA aplicável à prestação dos serviços em causa¹⁴, é forçoso concluir que a inserção de tal cláusula não foi anódina, tendo significado que:

¹⁴ Lembre-se que se deram como provados os seguintes factos:

- «- Antes de Contrato estar em vigor, a **B** já tinha prestado serviços afins ao **I**;
- Em faturação feita ao **I** ao abrigo de contrato do início deste século, a **B** liquidou IVA à taxa reduzida, mas em períodos posteriores (designadamente em contrato que vigorou entre 2013 e 2017) a **B** prestou serviços ao **I** sem liquidar IVA, seguindo a prática de uma outra empresa que também prestou serviços afins ao **I** na primeira década deste século e não liquidou IVA pelos serviços prestados – declarações de F _____, de F _____ e de F _____;
- Durante o procedimento concursal que precedeu o Contrato, a **B**, mediante um pedido de esclarecimento, levantou o problema do tratamento em sede de IVA da contrapartida dos serviços a prestar – declarações de F _____ e de F _____;
- O **I** ateu-se sempre à posição de não haver lugar à liquidação de IVA e de, em qualquer caso, não o poder pagar, por a Resolução do Conselho de Ministros n.º _____, de _____ (enquanto ato de autorização de despesa relevante) referir haver lugar a isenção
- declarações de F _____;

- As Partes discordavam quanto a ser devido IVA;
- As Partes concordaram em relegar para momento posterior o esclarecimento da questão;
- O I obrigou-se a pagar IVA caso se mostrasse ser o mesmo «legalmente devido».

Julgamos, pois, que a obrigação assumida pelo I de pagar IVA caso o mesmo se mostrasse ser «legalmente devido» não deve ser interpretada como uma mera promessa de respeito da lei – a qual seria inútil, pois que obviamente o I está

-
- Num período de 2018 durante o qual a **B** prestou ao **I** serviços similares aos previstos no Contrato mediante ajuste direto, a **B** enveredou pela liquidação de IVA sobre o valor dos serviços prestados, tendo assim procedido em duas faturas relativas aos mesmos - doc. R-3, declarações de F_____, alegações do Demandado (xx);
 - Por carta datada de 13.7.2018, o **I** devolveu à **B** as faturas emitidas com menção de IVA e transmitiu a opinião de o mesmo não ser devido, por se aplicar a isenção do n.º 5 do art. 9.º do CIVA - doc. R-4, declarações de F_____, alegações do Demandado (yy);
 - Por carta datada de 19.7.2018, a **B** respondeu à carta do **I** de 13.7.2018, sustentando haver lugar a IVA e informando ir solicitar à Autoridade Tributária e Aduaneira informação vinculativa sobre a questão - doc. R-5;
 - Apesar disso, a **B** substituiu as duas faturas que emitiu inicialmente para representar os serviços prestados mediante ajuste direto por outras sem liquidação de IVA - doc. R-5, declarações de F_____, alegações do Demandado (aaa);
 - Antes das cartas do **I** de 13.7.2018 e da **B** de 19.7.2018, as Partes já tinham discutido a questão (quer por referência ao modelo contratual previsto na Resolução do Conselho de Ministros n.º _____ quer por referência ao modelo contratual previsto na Resolução do Conselho de Ministros n.º _____), tendo a **B**, com base em pareceres de um escritório de advogados e de uma empresa de auditoria e consultoria, sustentado haver lugar à liquidação de IVA (nos dois modelos contratuais) e o **I** sustentado haver lugar a isenção do mesmo - doc. R-5 e declarações de F_____, de F_____ e de F_____;
 - A discussão havida entre as Partes acerca da aplicabilidade aos serviços em causa da isenção estabelecida no n.º 5 do art. 9.º do CIVA (quer por referência ao modelo contratual previsto na Resolução do Conselho de Ministros n.º _____ quer por referência ao modelo contratual previsto na Resolução do Conselho de Ministros n.º _____) contribuiu para que no Contrato surgisse a previsão de que ao preço a pagar pelo **I** acresceria «IVA, à taxa legal em vigor, se este for legalmente devido», em vez da repetição da afirmação constante da Resolução do Conselho de Ministros n.º _____, segundo a qual o valor da despesa com a aquisição dos serviços em causa está isenta de IVA» - declarações de F_____ e de F_____».

obrigado ao cumprimento da lei. À declaração em causa deve ser atribuído algum significado adicional, nomeadamente o da assunção pelo I da obrigação de pagar IVA se e logo que se gerasse o esclarecimento do ponto de desacordo.

Mais difícil é assentar qual a natureza do esclarecimento determinante da obrigação de pagar. Não é possível reconstruir esse ponto do acordo, nem por via da chamada «integração» do contrato. Temos, porém, por correto afirmar que esse esclarecimento não teria necessariamente de ser uma decisão jurisdicional transitada em julgado *sobre a questão tributária*. Por um lado, porque, se esse tivesse sido o acordo, certamente isso teria sido explicitado. Por outro lado, porque o I e a B não poderiam ignorar que obter uma decisão jurisdicional definitiva sobre a questão tributária demoraria muito provavelmente um tempo economicamente incompatível com o não recebimento do IVA pela B, caso o liquidasse, ou incompatível com os problemas que a B teria de enfrentar nas suas relações com a Administração Tributária, caso não liquidasse o IVA.

Algo, porém, parece certo: partindo da premissa de que, no plano das relações contratuais, não há que esperar por uma decisão da jurisdição tributária, o momento do esclarecimento determinante da obrigação de pagar não pode ser posterior ao da presente sentença arbitral, porque aos árbitros foi cometido o encargo de decidir o diferendo entre as Partes, centrado nessa questão.

Diretamente ou por via analógica, será aplicável ao presente caso a norma contida no n.º 2 do art. 400 do Código Civil: tendo a determinação da prestação sido confiada a terceiros, não tendo sido feita no tempo devido, cabe ao tribunal a determinação.

7.8. Relevância da «regra-princípio» de atuação conforme à boa-fé e sua aplicação ao caso

No cumprimento das obrigações contratuais, incluindo das emergentes de contratos públicos, as partes devem proceder de boa-fé (arts. 1.º-A, n.º 1, e 268 do Código dos Contratos Públicos e art. 762, n.º 2, do Código Civil). De resto, no que respeita às entidades administrativas o dever de atuar de boa-fé resulta da própria Constituição (art. 266, n.º 2) e é afirmado também no Código do Procedimento Administrativo (art. 10).

No dia a dia, as exigências de boa-fé e as imputações de má-fé tornaram-se tão correntes, que a ideia de «comportamento conforme à boa-fé» tende, no dia a dia, a ser um recipiente vazio. Convém, pois, lembrar que, à luz da elaboração doutrinária e jurisprudencial, a «regra-princípio» de atuação conforme à boa-fé é muito rica, podendo ser afirmado que significa, além do mais, que:

- As partes nos contratos estão ligadas não apenas pelos direitos e deveres relativos às prestações principais, mas por outros deveres (acessórios ou laterais), designadamente de lealdade (o mesmo é dizer lisura ou correção), colaboração e proteção dos interesses da contraparte;
- Na determinação do conteúdo desses deveres há que ter em conta, entre outros fatores, as expetativas (o mesmo é dizer interesses) legítimas da contraparte, ou seja, a confiança reciprocamente depositada pelas partes na adequação do comportamento da contraparte – o que, de resto, corresponde à ligação da chamada «boa fé objetiva» à «boa fé subjetiva»¹⁵.

¹⁵ V., por exemplo, com muitas diferenças de formulação, mas convergindo no essencial, Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, vol. II, 3.ª ed., Coimbra Editora, 1986, pp. 2 e ss., António Menezes Cordeiro, *Da Boa Fé no Direito Civil*, Almedina, 1984, em especial vol. I, pp. 586 e ss., e vol. II, pp. 1234 e ss., e *Tratado de Direito Civil Português I* 4.ª ed., Almedina, 2012, pp. 958 ss., e Mário Júlio de Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, 12.ª ed., Almedina, 2009, pp. 113 e ss. No campo do Direito Administrativo, v., por exemplo, Diogo Freitas do Amaral (com a colaboração de Pedro Machete e Lino Torgal), *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, 2.ª ed., Almedina, 2011, págs. 146 e segs.

A determinação do que a boa fé exige é feita caso a caso. Na situação presente, parece exigível ao I que suporte o IVA liquidado pela **B** ou – noutro ângulo – parece inexigível à B quer que não liquide IVA, quer que o liquide e não o repercuta (exigindo-o ao I).

A inexigibilidade à B da não liquidação de IVA resulta das consequências quase certas que esse comportamento teria nas suas relações com a Administração Tributária: liquidação oficiosa acrescida de juros compensatórios e cobrança coerciva de tais valores, caso os mesmos não fossem pagos, gerando para a B o ónus de a discutir judicialmente, ainda por cima contra os seus interesses!

A inexigibilidade à B do não recebimento do valor do imposto tem por fundamento o peso económico desse valor e a natureza do I.

Como antes exposto, entende-se que, ao aceitar incluir no Contrato as estipulações segundo as quais às parcelas do preço dos serviços a prestar pelo I acresceria «IVA, à taxa legal em vigor, se este for legalmente devido», o I se obrigou a pagar IVA se e logo que se gerasse o esclarecimento do ponto de desacordo.

Como também antes exposto, não é certo se as posições tomadas pela Administração Tributária (em 2.10.2018 e 29.10.2018, como consta dos factos dados como provados) devem ser tidas como o esclarecimento relevante para efeitos do Contrato.

É mesmo claro que o I - fora dos casos em que está subordinado às determinações da sua tutela - tem o direito de discordar de posições de outras entidades públicas, levando a discordância, se a seu juízo for necessário ou conveniente, até à discussão jurisdicional. I e Administração Tributária são duas entidades, não uma.

No quadro do sistema jurídico português, o que pode ser chamado «princípio da unidade da atuação da Administração Pública»¹⁶ não parece ter força suficiente para impor que cada entidade administrativa tenha de respeitar as posições das demais em todos os casos. No entanto, no caso concreto, o facto de o I e a Administração Tributária serem ambas entidades públicas¹⁷ não pode deixar de relevar, para efeitos de se entender que a B poderia confiar em que o I não assumiria, perante a posição da Administração Tributária, uma atitude que a colocasse numa posição economicamente insustentável.

Os árbitros não têm dados sobre a margem que o Contrato gera para a B. À luz das regras de experiência, é, porém, justificado presumir que essa margem não é suficiente para possibilitar (do prisma económico-financeiro) à B entregar à Administração Tributária uma percentagem significativa do valor da faturação gerada pelo Contrato (23% deduzido do valor de IVA suportado nas operações de aquisição de serviços e bens que gerem direito a dedução), ao longo de mais de ano e meio. Por outras palavras: é justificado presumir que a execução do Contrato com liquidação de IVA e sem pagamento do respetivo valor gera prejuízo para a B ou, pelo menos, gera um resultado muito inferior ao que teria lugar caso não se verificasse a situação anómala que se tem verificado.

Ora, não é posição razoável (conforme à boa-fé, no sentido apontado) uma entidade pública pretender o cumprimento de um contrato que gera para o cocontratante prejuízo (ou resultado muito inferior ao que ocorreria em condições de «normalidade fiscal») por força de uma questão de enquadramento fiscal – quando a Administração Tributária emitiu pareceres favoráveis à posição do cocontratante.

¹⁶ Sobre esse eventual princípio, a sua desejabilidade e os seus limites no direito vigente, v. J. M. Sérvulo Correia, «Transversalidade Estrutural e Unidade Funcional da Administração» in *Estudos em Homenagem a Rui Pena*, Almedina, 2019, págs. 577 e segs.

¹⁷ Como se fez constar dos factos provados (embora tal tenha dimensão normativa), o I é um instituto público integrado na administração indireta do Estado (art. 1.º, n.º 1, do Dec.-Lei 34/2012, de 14 de fevereiro).

A unidade da Administração Pública não impõe que cada entidade pública cumpra sempre as orientações das demais (que não se situem hierarquicamente acima), mas impõe certamente algum grau de coerência. Se a posição da Administração Tributária obriga – economicamente falando – a **B** a liquidar IVA e a pagá-lo (por a não liquidação voluntária acarretar com enorme probabilidade a liquidação oficiosa e gerar para a **B** o ónus de a discutir judicialmente, ainda por cima contra os seus interesses), a boa-fé do **I**, enquanto entidade pública, tendo nomeadamente em vista o tempo decorrido desde o início do Contrato, impõe-lhe que suporte o valor em causa até que a questão tributária seja definitivamente esclarecida por quem tenha competência para o fazer.

Usando uma imagem: na relação que está em causa (**I**/Administração Tributária/**B**), a distância entre o **I** e a Administração Tributária é muito mais curta do que as distâncias que separam a **B** do **I** e da Administração Tributária. A boa-fé – com as especificidades que assume no Direito Administrativo – impede o **I** de se declarar tão distante da Administração Tributária quanto a **B** o está e impede o **I** de fazer a **B** suportar o que é economicamente insuportável.

Certo parece, assim, ser que a boa-fé impõe que, nas relações contratuais, o **I** suporte o IVA liquidado pela **B**.

7.9. Síntese e decisão

Tendo em vista o exposto, em especial o significado atribuído à parte do n.º 1 da cláusula 24.^a do Contrato segundo a qual às parcelas do preço dos serviços a prestar pelo **I** acresceria «IVA, à taxa legal em vigor, se este for legalmente devido» e o que se entende poder retirar para a decisão do presente litígio da «regra-princípio» de atuação conforme à boa-fé, julga-se que o **I** é devedor das quantias de IVA liquidadas pela **B** pelos serviços prestados ao abrigo do Contrato.

Em consequência, condena-se o **I** a pagar à **B** os valores correspondentes a IVA liquidado pela **B** nas faturas (referidas nesta sentença) que emitiu para representar os serviços prestados ao abrigo do Contrato, desde a fatura emitida em 6 de dezembro de 2018 até à fatura emitida em 3 de junho de 2020, no valor global de € 2.652.252,06 (dois milhões seiscentos e cinquenta e dois mil duzentos e cinquenta e dois euros e seis cêntimos)¹⁸.

Resta apreciar o pedido de juros sobre as quantias em causa, levando em conta que:

- O Código dos Contratos Públicos estabelece, nos n.ºs 1 e 2 do art. 326, que «Em caso de atraso do contraente público no cumprimento de obrigações pecuniárias, tem o cocontratante direito aos juros de mora sobre o montante em dívida à taxa legalmente fixada para o efeito pelo período correspondente à mora» e que «A obrigação de pagamento de juros de mora vence-se automaticamente, sem necessidade de novo aviso, consoante o caso, uma vez vencida a obrigação pecuniária nos termos do n.º 1 do artigo 299.º ou decorrido o prazo previsto nos n.ºs 3 e 4 do mesmo artigo.»;
- O art. 102, § 3.º, do Código Comercial estabelece que «Os juros moratórios legais e os estabelecidos sem determinação de taxa ou quantitativo, relativamente aos créditos de que sejam titulares empresas comerciais, singulares ou coletivas, são os fixados em portaria conjunta dos Ministros das Finanças e da Justiça.».

Às palavras do n.º 1 da cláusula 24.^a do Contrato que determinam que às parcelas do preço dos serviços a prestar pelo I acresceria «IVA, à taxa legal em vigor, se este for legalmente devido» ficou atribuído o significado de as Partes terem concordado

¹⁸ Valor que corresponde ao somatório dos valores de IVA não pagos (uma parcela de € 100.625,00, uma parcela de € 113.696,18, uma parcela de 3.710,99 e 17 parcelas de € 143.750,00), subtraído dos valores estornados (€ 9.338,46+€191,65) – tudo como consta dos factos dados como provados.

em relegar para momento posterior o esclarecimento da questão (ou, noutra perspetiva, a determinação da prestação do I). Sem esse esclarecimento não haveria mora.

No entanto, não se conseguiu assentar em qual o ato que as Partes reputariam adequado ao esclarecimento em causa, tendo apenas ficado assente que, no plano das relações contratuais, não há que esperar por uma decisão da jurisdição tributária e que o momento do esclarecimento determinante da obrigação de pagar não pode ser posterior ao da presente sentença arbitral.

Assim, embora decidindo que o **I** é devedor das quantias de IVA liquidadas pela **B** pelos serviços prestados ao abrigo do Contrato, considera-se que não houve lugar a mora antes da presente decisão. A falta de esclarecimento da questão controvertida (ou, noutra perspetiva, de determinação da prestação do I) até à presente data é resultado do teor do Contrato, imputável a ambas as Partes, não apenas ao **I**. Ora, como é sabido, só há mora se o atraso na prestação for imputável ao devedor. Na formulação de Inocêncio Galvão Telles – precisa, clara e elegante - «... são requisitos da mora o *acto ilícito* e a *culpa*. O acto ilícito consiste em o devedor deixar de efectuar oportunamente a prestação; a culpa, em tal lhe ser atribuível. O acto ilícito é a inexecução da obrigação da obrigação em si, portanto algo de *objectivo*; a culpa, a imputação dessa inexecução ao devedor, portanto algo de *subjectivo*.»¹⁹.

Por tal motivo, indefere-se o pedido de condenação em juros de mora desde as datas de vencimento das faturas – condenando-se, porém, o I em pagamento de juros de mora, à taxa de juro legalmente estabelecida para os créditos de são titulares empresas comerciais (art. 102, § 3.º, do Código Comercial) sobre o valor em que vai condenado desde a data de notificação da presente decisão arbitral.

¹⁹ *Direito das Obrigações*, 7.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 1997, pág. 302.

Explicita-se que a presente decisão não obsta a que, caso se venha a formar caso julgado sobre a questão submetida aos tribunais com competência em matéria tributária no sentido de haver lugar a isenção de IVA sobre os serviços prestados ao abrigo do Contrato, a execução do decidido na jurisdição tributária leve a que as Partes sejam direta, ou indiretamente, colocadas na situação fáctica correspondente (o mesmo é dizer, a que haja lugar a acertos de contas entre as Partes, ainda que por via indireta).

8. Encargos

Os encargos do processo incluem os honorários dos árbitros e os encargos administrativos, nos termos do Regulamento de Arbitragem do CAC.

Na audiência preliminar, o valor da arbitragem foi, a título provisório, fixado em € 700.000,00, correspondente ao valor do pedido estimado pela Demandante, tendo sido consignado que o valor final da arbitragem seria fixado em função do valor final do pedido. Tendo em vista o requerimento de alteração do pedido apresentado pela Demandante em 7.7.2020, no despacho n.º 6 alterou-se o valor da arbitragem para € 2.652,225,06 – o que agora se reitera, sendo, pois, esse o valor final da arbitragem.

Nos termos do art. 48, n.º 3, do Regulamento do CAC, tendo em vista que o pedido da Demandante procedeu exceto no respeitante às datas de início de vencimento de juros moratórios, mas que na base da causa esteve uma dúvida de muito difícil superação (dispondo ambas as Partes de argumentos plausíveis), **condena-se** o Demandado a suportar 75% (setenta e cinco por cento dos encargos) e a Demandante a suportar os restantes 25% (vinte e cinco por cento).

9. Depósito da decisão arbitral

A presente decisão ficará depositada na Secretaria do CAC, nos termos do art. 47, n.º 1, do Regulamento do CAC.

Lisboa, 8 de setembro de 2020

(F_____)

(F_____)

(F_____)

Declaração de Voto

Admitindo embora a grande dificuldade das questões em jogo e o espaço de manobra limitado que ao presente tribunal arbitral cabe no seu tratamento, não consigo acompanhar o sentido essencial da decisão tomada pelo colectivo

Primeiro, porque o acórdão TJUE *Pro Med Logistik* deixa ver que, aos olhos do tribunal, a circunstância de uma empresa contribuir com os meios de transporte e a respectiva tripulação, operando por conta de terceira entidade e sem relação directa com os transportados, não obsta ao seu tratamento como prestação de serviços de transporte para efeitos da Directiva IVA. Ainda que não esteja em causa neste processo a apreciação da questão de fundo, relativa à aplicação da isenção de IVA, acredito que o sentido essencial da jurisprudência do TJUE merece ser tido em conta na hora de ajuizar da boa fé e expectativas das partes.

Depois, porque as informações vinculativas constituem mecanismo destinado a garantir segurança aos contribuintes, facultando-lhe a interpretação que a AT faz da lei fiscal, à qual apenas esta fica vinculada. As informações vinculativas não exprimem por isso uma fixação definitiva do sentido da lei fiscal, que apenas poderia ser feita por apelo aos tribunais judiciais ou arbitrais, neste último caso com razoável rapidez, como seria conhecido das partes ao fixar o clausulado.

Enfim, porque sendo segura a importância do princípio da boa fé na relação do estado com os particulares, parece-me certo que as entidades públicas, com os contornos muito variados que hoje mostram, devem ser tratadas no plano fiscal com os mesmos deveres e obrigações que qualquer outro contribuinte, estando nessa equidistância um princípio importante da nossa fiscalidade moderna.

Estas as razões que me inclinam em sentido distinto do seguido pelo colectivo, num processo que reconheço de imensa complexidade.

(F _____)