

Parecer

Prof. Dra. Clotilde Celorico Palma

**- Relativo ao enquadramento em sede de
IVA das Prestações de Serviços efetuados
pelos especialistas de Medicina Tradicional
Chinesa e Acupunctores**

Clotilde Celorico Palma
Doutora em Ciências Jurídico Económicas



PARECER

**RELATIVO AO ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA
DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EFECTUADAS PELOS
ESPECIALISTAS DE MEDICINA TRADICIONAL
CHINESA E ACUPUNCTORES**

Lisboa, 28 de Junho de 2016

PARECER

I – PEDIDO

Vem a Associação Portuguesa de Acupunctura solicitar-nos um Parecer sobre o enquadramento em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) das prestações de serviços efectuadas pelos especialistas de medicina tradicional chinesa e pelos acupunctores.

Em causa está, concretamente, o facto de a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pretender que neste tipo de actividades se proceda à liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), tratamento este distinto do concedido às *“profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras actividades paramédicas”*, às quais a AT entende que se aplica uma isenção.

Vejamos, pois, o que se nos oferece dizer.

II – ENQUADRAMENTO GERAL

Tendo em vista o pedido que nos foi feito, iremos iniciar a nossa análise por uma caracterização da actividade exercida pelos profissionais da medicina tradicional chinesa e pelos acupunctores, seguindo-se uma explanação do tratamento que a AT entende ser de conferir ao respectivo exercício.

No Ofício n.º 30174, de 26 de Agosto de 2015, a AT vem considerar que *“uma vez que não se encontra expressamente reconhecida, no Código do IVA, qualquer isenção que contemple as actividades de terapêutica não convencional, o seu exercício constitui a prática de operações sujeitas a imposto e dele não isentas (...)”*. Desde então, este Ofício está a ser aplicado de uma forma muito generalizada e com efeitos retroactivos aos últimos quatro anos.



Será justo este tratamento? Terá a AT realmente razão?

Dado estarmos, como é sabido, perante o imposto mais harmonizado da União Europeia, iremos aferir da bondade do tratamento aplicável pela AT tendo em consideração as regras do Direito da UE que regem este tributo, bem como a interpretação que o Tribunal de Justiça da UE (TJUE) tem vindo a fazer neste contexto.

Sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, encontrando-se harmonizado na União Europeia existindo um sistema comum deste tributo nos 28 Estados membros actualmente acolhido na denominada Directiva IVA¹, e tendo o Direito da União Europeia supremacia sobre o Direito interno, o que nos diz então o Direito da UE? Permitirá esta discriminação sem mais?

É o que propomos analisar de seguida, sendo certo que, como inevitavelmente iremos concluir, a AT não pode, sem mais, vir delimitar a isenção a determinados profissionais escudando-se num mero aspecto formal – a existência de legislação que não qualifica como paramédicas determinadas terapêuticas não convencionais, violando desta forma as regras que regem este imposto ao nível do Direito da UE em flagrante colisão com os princípios da neutralidade e da não discriminação.

Com efeito:

- a. O IVA é um imposto de matriz comunitária, encontrando-se harmonizado na União Europeia existindo um sistema comum deste tributo nos 28 Estados membros actualmente acolhido na denominada Directiva IVA, tendo o Direito da União Europeia supremacia sobre o Direito interno.

¹ Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (adiante designada Directiva IVA). Publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006. Essencialmente, esta Directiva veio reformular o texto da Sexta Directiva (trata-se de uma reformulação basicamente formal, atendendo ao facto de o seu texto se encontrar excessivamente denso, dadas as sucessivas alterações que lhe foram introduzidas desde a sua aprovação). Com a reformulação passou a ter 414 artigos (tinha 53). Note-se, todavia, que foram revogadas várias directivas de IVA, pelo que poderemos passar a designar a “nova” Directiva, abreviadamente, como Directiva IVA (a Directiva base do sistema comum vigente).



- b. De acordo com o disposto no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, os Estados membros isentam as seguintes operações:
“c) As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa;”
- c. Este normativo foi entre nós transposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, com a epígrafe «Isenções nas operações internas», que determina o seguinte:
“Estão isentas do imposto:
1) *As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas [...]*
- d. Sem razão objectivamente atendível, a AT entende que os licenciados em medicina tradicional chinesa e em acupunctura têm que liquidar IVA nas suas consultas, dado que não são qualificados como outras profissões paramédicas de acordo com a legislação, não aplicando, assim, a isenção referida.
- e. Ao pretender que os licenciados em medicina tradicional chinesa e em acupunctura procedam à liquidação de IVA nas suas consultas concedendo-lhes um tratamento distinto *“das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras actividades paramédicas”*, às quais se aplica uma isenção, a AT está a violar, sem uma razão objectiva atendível, o Direito da União Europeia e o direito constitucionalmente protegido à saúde pública em condições de igualdade.
- f. Ora, as regras do Direito da União Europeia, tal como têm vindo a ser interpretadas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, não permitem esta discriminação.



- g. A AT não pode, sem mais, vir delimitar a isenção a determinados profissionais escudando-se num mero aspecto formal – a existência de legislação que não qualifica como paramédicas determinadas terapêuticas não convencionais.
- h. Tal como o Tribunal de Justiça da União Europeia entende, o poder dos Estados membros definirem o que são profissões paramédicas (que intitula como “poder de apreciação”) não é ilimitado, devendo ter em consideração naturalmente, a *ratio legis* que presidiu à concessão de isenções – neste caso concreto o não encarecimento dos serviços de saúde sem atentar obviamente contra a respectiva qualidade, bem como as características deste imposto, mormente o princípio da neutralidade fiscal que rege este imposto e que proíbe discriminações arbitrárias e formais entre operadores e prestações de serviços similares.
- i. Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.
- j. Com o princípio da neutralidade do IVA pretende-se, nomeadamente, que este tributo seja neutro nos seus efeitos quanto às opções estratégicas dos agentes económicos, atendendo a que o seu objectivo último é tributar a capacidade económica evidenciada nos actos de consumo e não a actividade económica realizada pelos sujeitos passivos do imposto.
- k. O princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado.



- l. Assim, como salienta o Tribunal de Justiça da União Europeia, mormente no recente Caso *Gabarel*, para aferir o que deverão ser profissões paramédicas para estes efeitos, o legislador nacional não se pode escudar numa mera definição legal, sendo esta apenas um mero elemento a ter em consideração para o efeito, devendo atender-se a um conjunto de elementos, como a qualidade e a natureza dos serviços efectivamente prestados e as qualificações profissionais.
- m. Vamos ver inclusive que é a própria AT que em fichas doutrinárias vem concluir que não se aplica a isenção de IVA às terapêuticas não convencionais *“ainda que se admita que não haja razões justificativas da exclusão desta atividade no âmbito da isenção preconizada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA”*, admitindo expressamente que *“Considerando as exigências de rigor e critério estabelecidas no diploma [Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto] não repugnaria que tais actividades, que se efectivam no campo da saúde individual e pública, viessem a beneficiar também da referida isenção.”*
- n. Sendo certo que a medicina tradicional chinesa e a acupunctura só podem ser legalmente exercidas por profissionais devidamente habilitados, contribuindo indiscutivelmente para a saúde pública, encontrando-se, como tal, ao nível do exercício das profissões médicas, cumpre questionar qual o motivo subjacente para não conceder a isenção ao respectivo exercício fazendo-se respeitar o Direito da União Europeia e salvaguardando-se a saúde pública.
- o. Será tal discriminação, como exige o Tribunal de Justiça da União Europeia, *“... justificada por razões objetivas fundadas nas qualificações profissionais dos prestadores de serviços de assistência e, portanto, por considerações relativas à qualidade dos serviços prestados”*?

- p. Certa e inequivocamente que não, pelo que não poderemos deixar de concluir que negar a concessão da isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA aos especialistas em medicina tradicional chinesa e aos acupunctores em geral com fundamento apenas na delimitação legal do conceito de profissão paramédica, configura uma ostensiva e grave violação do Direito da União Europeia e, antes do mais, um atentado ao direito constitucionalmente protegido à saúde pública dos portugueses, não sendo necessária qualquer legislação adicional para o efeito.

1. Caracterização da profissão de especialistas em medicina tradicional chinesa e acupunctura

A medicina chinesa, originária da China e hoje conhecida e praticada em todo o mundo, está documentada há mais de 5 mil anos. É das medicinas mais antigas, logo após a Babilónica e a Egípcia, e a que mais tem sido praticada ao longo da história da humanidade.

É uma medicina que se propõe analisar o indivíduo através de um princípio energético e, com esse diagnóstico, proceder ao tratamento por meio das várias disciplinas que englobam a medicina chinesa, como é o caso da acupunctura, da fitoterapia, e da dietética, entre outras.

De todas as disciplinas, a mais divulgada é, sem dúvida, a acupunctura. Esta consiste na inserção de agulhas filiformes descartáveis (permitindo ao doente segurança no que diz respeito à exposição a doenças transmissíveis) em pontos muito específicos do corpo. Tal é a visibilidade desta disciplina que, muitas vezes, chega a ser confundida com o todo do qual faz parte (v.g., a medicina chinesa), possivelmente devido ao seu impacto visual, apesar desta inserção de agulhas em pontos específicos do corpo não causar dor, sendo em nada semelhante a uma injeção. O que se sente é uma ligeira sensação (formigueiro ou calor), que varia de pessoa para pessoa e que está também associada à sensibilidade pessoal e ao efeito que a agulha vai ter no próprio tratamento.



A inserção de agulhas promove a regulação da circulação energética, restabelecendo o seu equilíbrio, o que faz com que se restabeleça o estado de saúde do organismo. Este reequilíbrio da circulação energética pode ser feito tanto com as agulhas como por estimulação com laser específico, método geralmente utilizado com crianças.

A acupunctura é, portanto, uma das partes do todo da medicina chinesa, tratando-se de uma técnica medicinal que consiste na colocação de agulhas muito finas em pontos específicos do corpo com o fim de melhorar o estado de saúde. Esta técnica, além de ser recomendada pela Organização Mundial de Saúde (OMS), tem mais de mil anos e procura a recuperação do organismo através da normalização das funções alteradas, reforço do sistema imunitário e controlo da dor, sendo muitas vezes complementada com outras técnicas da medicina chinesa.

Uma delas, comparativamente pouco conhecida em relação à anterior, é a fitoterapia, parte da medicina chinesa indispensável num tratamento e que se refere à conjugação de plantas medicinais chinesas em fórmulas que podem ser apresentadas sob a forma de comprimido, cápsula ou gotas, bem como chá ou creme.

Outras técnicas incluem: a Tui Na, uma técnica manual de estimulação de pontos e circulações energéticas, com excelentes efeitos em determinadas patologias, sendo também utilizada para relaxe. É uma massagem energética que complementa a acupunctura e a fitoterapia, actuando nos músculos, tendões, ossos, articulações e nos pontos de acupunctura, tendo influência no trajecto de circulação de energia e potenciando os efeitos do tratamento com as agulhas; a Qi Gong, disciplina conhecida, entre nós, como ginástica energética; a moxibustão, que consiste no uso de um charuto de planta medicinal para aquecer os mesmos pontos que se usam com as agulhas. Este método de tratamento usa os pontos de acupunctura mas pode ou não ser associado ao uso das agulhas. Ao contrário do que se possa pensar, a moxibustão não queima, apenas aquece o ponto onde se aproxima o charuto de moxibustão, que, por sua vez, é manuseado pelo acupuncturista durante o tratamento. A sua composição é uma planta há muito utilizada na China, chamada artemisia; as ventosas, uma espécie de pequenos copos que são utilizados para fazer o efeito de sucção sobre os mesmos pontos da acupunctura; por fim, a dietética é a disciplina que perfaz o todo da medicina chinesa, combinada com as restantes disciplinas da medicina chinesa, a alimentação regrada pelo



diagnóstico energético mostra-se um precioso meio auxiliar num tratamento de medicina chinesa.

Deste modo, a medicina chinesa é o todo das disciplinas de acupunctura, fitoterapia, Tui Na, Qi Gong e dietética, encarando a pessoa como parte de um todo, que é o mundo no qual se insere. Segundo esta medicina, para haver equilíbrio há que tratar cada caso de forma individualizada, pois cada indivíduo, em si, é também um todo. A sua eficácia depende de uma grande quantidade de circunstâncias relacionadas com cada caso específico, exigindo, assim, o tratamento de cada caso de forma individualizada.

Em medicina chinesa, a primeira consulta consiste numa conversa entre médico e paciente, durante a qual o médico poderá pedir ao paciente para lhe examinar a língua e sentir a pulsação. Durante estas etapas faz-se o diagnóstico energético do paciente, que vai permitir o estabelecimento da terapêutica.

O conjunto de disciplinas terapêuticas que hoje conhecemos como medicina chinesa é o método de saúde basilar da maior parte do mundo Oriental e já alcança uma importância extrema em muitos países Ocidentais, apesar de ter tido a sua raiz e origem na China.

No mundo Ocidental, a medicina chinesa foi apresentada pelos padres jesuitas, sobretudo portugueses, que viajavam nas caravelas no período dos Descobrimentos e que, chegados aos diversos países, se estabeleciam para divulgar a sua fé. Neste processo de evangelização, quando ancoraram na China, tanto os descobridores como os membros do clero, encontraram uma medicina evoluída que os tratou de uma série de mazelas adquiridas aos rigores das viagens marítimas.

Os jesuitas foram os primeiros tradutores dos textos fundamentais da medicina chinesa para línguas europeias e, por isso mesmo, os pioneiros na transmissão desses conhecimentos para o Ocidente. Contudo, só no século XX é que a medicina chinesa ganhou uma dimensão de peso no Ocidente.

Os países ocidentalizados mais próximos da China, como a Austrália, há muito que usam a medicina chinesa corriqueiramente, o Reino Unido – graças ao contacto via Hong Kong - tem há muito a medicina chinesa legalizada e subsidiada pelo Estado, havendo universidades públicas que a leccionam. O mesmo se passa numa série de outros países da Europa, dos quais são exemplo a França ou a Alemanha.



A medicina chinesa teve um rápido crescimento por todo o continente Europeu, graças ao crescente intercâmbio cultural e à vontade de recuperar métodos terapêuticos naturais. Hoje em dia o seu uso está praticamente generalizado entre as opções de cuidados de saúde modernos. De acordo com estudos realizados, existem actualmente em toda a Europa mais de 300 mil clínicas de medicina chinesa, sendo que, na maioria dos países europeus, estes tratamentos são comparticipados pelo Estado e pelos seguros de saúde.

Portugal, apesar de ter tido Macau sob a sua gestão até há pouco tempo, não tem ainda a medicina chinesa devidamente regulamentada e encontra-se numa situação ainda muito pouco evoluída nesse sentido.

A medicina chinesa instalou-se em Portugal na década de 80 do século passado, tendo tido uma evolução relativamente rápida, sobretudo para um cenário de escassez de profissionais qualificados e ausência de legislação para a sua prática, que protegesse os cidadãos de actos ilícitos ou ilegais ou os beneficiasse subsidiando esta prática.

Mesmo assim, a medicina chinesa, inicialmente conhecida apenas pelo seu ramo da acupunctura, teve um grande crescimento na sua procura, devendo-se ao sucesso dos seus tratamentos.

Presentemente, estima-se que cerca de 3 milhões de portugueses recorram às terapêuticas não convencionais, entre as quais a medicina chinesa, sem que tenham apoios do Estado para o poderem fazer, ou sequer possam ter garantias oficiais da qualidade dos serviços a que recorram.

Actualmente, a Lei 45/2003, de 22 de Agosto, conhecida como Lei das Terapêuticas não convencionais, engloba a acupunctura, a homeopatia, a osteopatia, a fitoterapia, a naturopatia e a quiroprática.

Embora seja discutível que a acupunctura e a fitoterapia tenham autonomia em relação à medicina tradicional chinesa, tratando-se, em rigor, de ramos desta, o certo é que o legislador veio tratar autonomamente cada um dos ramos.

O Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de Julho, veio regular o exercício das actividades profissionais de saúde, designadas por actividades paramédicas e que constam da lista anexa de que adiante se irá fazer referência, que compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação.

Clotilde Celorico Palma
Doutora em Ciências Jurídico Económicas



Para exercer actividades paramédicas, é necessário verificar diversas condições, a saber: a) ser titular de curso ministrado em estabelecimento de ensino oficial ou do ensino particular ou cooperativo desde que reconhecido nos termos legais; b) ser titular de diploma ou certificado reconhecido como equivalente aos referidos na alínea anterior por despacho conjunto dos Ministros da Educação e da Saúde; c) ser titular de carteira profissional, ou título equivalente, emitido ou validado por entidade pública (artigo 2.º, n.º 1).

De acordo com o disposto no artigo 2.º, n.º 2, o grau de autonomia de exercício de cada uma das actividades paramédicas, assim como as normas próprias das profissões, constam de decreto regulamentar.

Por fim, cabe referir que as actividades paramédicas que constam da lista anexa são as seguintes: 1) análises clínicas e de saúde pública; 2) anatomia patológica, citológica e tanatológica; 3) audiometria; 4) cardiopneumografia; 5) dietética; 6) farmácia; 7) fisioterapia; 8) higiene oral; 9) medicina nuclear; 10) neurofisiografia; 11) ortóptica; 12) ortopróteses; 13) prótese dentária; 14) radiologia; 15) radioterapia; 16) terapia da fala; 17) terapia ocupacional e; 18) higiene e saúde ambiental (sanitarismo).

Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de Agosto, define os princípios gerais em matéria do exercício das profissões de diagnóstico e terapêutica, sendo consideradas as profissões de técnico de análises clínicas e de saúde pública, técnico de anatomia patológica, citologia e tanatológica, técnico de audiologia, técnico de cardiopneumologia, dietista, técnico de farmácia, fisioterapeuta, higienista oral, técnico de medicina nuclear, técnico de neurofisiologia, ortoptista, ortoprotésico, técnico de prótese dentária, técnico de radiologia, técnico de radioterapia, terapeuta da fala, terapeuta ocupacional e técnico de saúde ambiental.

Através da análise do artigo 2.º, n.º 2, compreende-se que ficam abrangidos os profissionais que exerçam a sua actividade no território nacional, no sector público, privado e cooperativo, sem prejuízo de outras exigências previstas.

De referir que este diploma deve ser interpretado em conjunto com o Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de Julho, uma vez que estas profissões compreendem a realização das actividades constantes da lista anexa, possuindo como matriz a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou reabilitação.



As condições de acesso à profissão estão consagradas no artigo 4.º.

Sublinhe-se, ainda, que para o exercício das profissões em causa é necessário possuir um título profissional, correspondente a uma das designações previstas no artigo 2.º.

O Conselho Nacional das Profissões de Diagnóstico e Terapêutica foi criado como órgão de apoio ao Ministro da Saúde para as questões que dizem respeito ao exercício, formação, regulamentação e controlo das profissões (artigos 11.º e seguintes).

A referida Lei n.º 45/2003, estabelece o enquadramento da actividade e do exercício dos profissionais que aplicam as terapêuticas não convencionais (TNC), tal como são definidas pela Organização Mundial de Saúde.

Nos termos do previsto no respectivo artigo 3.º, as terapêuticas não convencionais são aquelas que partem de um apoio filosófico distinto da medicina convencional e aplicam processos próprios de diagnóstico e terapêuticas específicas, sendo reconhecidas como tais as praticadas pela acupunctura, homeopatia, osteopatia, naturopatia, fitoterapia e quiropraxia.

No que diz respeito aos princípios que estão na base das terapêuticas não convencionais, é necessário atender ao disposto no artigo 4.º, normativo em que se prevê o direito individual de opção pelo método terapêutico, a defesa da saúde pública, a defesa dos utilizadores, a defesa do bem-estar e a promoção da investigação científica nas diferentes áreas das terapêuticas não convencionais.

O artigo 7.º determina que a definição das condições de formação e de certificação de habilitações para o exercício de terapêuticas não convencionais incumbe aos Ministérios da Educação e da Ciência e Ensino Superior.

De notar que a prática de terapêuticas não convencionais só pode ser levada a efeito pelos profissionais detentores das habilitações legalmente exigidas e devidamente credenciados para o seu exercício, sendo obrigados a manter um registo individualizado de cada utilizador, tal como previsto no artigo 10.º.

A aludida legislação veio a ser regulamentada apenas em 2013, quando foi publicada a Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro, que veio também reconhecer mais uma prática no âmbito das TNC, particularmente relevante para os efeitos que por ora nos ocupam, a saber, a medicina tradicional chinesa.



Neste sentido, a referida Lei veio regular o acesso às profissões no âmbito das terapêuticas não convencionais e o seu exercício, no sector público ou privado, com ou sem fins lucrativos, sendo aplicável a todos os profissionais que se dediquem à acupunctura, fitoterapia, homeopatia, medicina tradicional chinesa, naturopatia, osteopatia e quiropráxia.

Estas profissões compreendem a realização das actividades constantes de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da saúde e do ensino superior, nos termos do respectivo artigo 4.º.

O acesso à profissão depende da titularidade do grau de licenciado numa das áreas *supra* enunciadas, obtido na sequência de um ciclo de estudos compatível com os requisitos fixados, para cada uma, por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da saúde e do ensino superior (artigo 5.º) e só é permitido o exercício das profissões aos detentores de cédula profissional (artigo 6.º).

Nesta linha, o uso dos títulos profissionais correspondentes às profissões que já foram referidas *supra*, só é facultado aos detentores da correspondente cédula profissional.

Por sua vez, o artigo 12.º, n.º 1, prevê que compete à Inspeção-Geral das Actividades em Saúde a fiscalização do cumprimento das disposições legais constantes da aludida Lei e regulamentação. O n.º 2 do aludido normativo indica ainda outras entidades que devem proceder à fiscalização do cumprimento do disposto na lei.

Apesar de esta Lei visar proceder à regulamentação da Lei n.º 45/2003, operou através da remissão para diversos artigos para regulamentação posterior. Esta regulamentação deveria ter sido concluída até Março de 2014, de acordo com o disposto no artigo 21.º da Lei 71/2013. No entanto, estes prazos foram mais uma vez ultrapassados e a regulamentação não se encontra ainda totalmente concluída.

No tocante à acupunctura, é necessário atender à Portaria n.º 207-F/2014, de 8 de Outubro, que fixa a caracterização e o conteúdo funcional da profissão de acupunctur.

De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, da citada Portaria, *"a acupunctura é a terapêutica que utiliza métodos de diagnóstico, prescrição e tratamentos próprios assentes em axiomas e teorias da acupunctura e zonas reflexológicas do organismo humano, com o fim de prevenir e tratar as desarmonias energéticas, físicas e psíquicas."*



Por sua vez, o n.º 2 indica que a acupunctura é uma terapêutica que tem uma concepção holística, energética e dialéctica do ser humano e que assenta numa filosofia e metodologia específicas baseadas na medicina tradicional chinesa, utilizando processos específicos de diagnóstico e métodos terapêuticos próprios para promover e recuperar a saúde e prevenir e tratar doenças.

De notar que a acupunctura é exercida sob o título profissional de acupuntor.

São diversas as competências que o acupuntor deve ter, conforme o previsto no artigo 4.º. Além disso, refira-se que é necessário também atender aos princípios de conduta pelos quais se deve reger, enunciados nesse mesmo artigo.

Por sua vez, a Portaria n.º 207-G/2014, de 8 de Outubro, fixa a caracterização e o conteúdo funcional da profissão de especialista de medicina tradicional chinesa.

A medicina tradicional chinesa é considerada como uma terapêutica que utiliza métodos de prevenção, diagnóstico, prescrição e ainda tratamentos próprios, que têm por base as teorias da medicina tradicional chinesa e os seus métodos específicos, nomeadamente, na estimulação dos pontos de acupunctura e meridianos através de diferentes métodos terapêuticos, na prescrição de fórmulas fitoterapêuticas, aconselhamento alimentar e exercícios para promover e recuperar a saúde (artigo 2.º, n.º 1).

De acordo com o n.º 2 do respectivo artigo 2.º, a medicina tradicional chinesa é uma terapêutica com uma concepção holística, energética e dialéctica do ser humano, que assenta em axiomas e teorias específicos da medicina tradicional chinesa, aplicando processos específicos de diagnóstico e terapêuticas próprias e que investiga, desenvolve e implementa planos de tratamento utilizando a acupunctura, a fitoterapia, a massagem tuíná, a dietética da medicina tradicional chinesa, os exercícios de chi kung e tai chi terapêuticos e outros para melhorar e regular a função e tratar as desarmonias energéticas.

Aponte-se, também, que a medicina tradicional chinesa é exercida sob o título profissional de especialista de medicina tradicional chinesa.

De referir ainda que existe um leque de competências que o especialista de medicina tradicional chinesa deve possuir, assim como diversos princípios pelos quais se deve orientar, enunciados no artigo 4.º.



A Portaria n.º 172-C/2015, de 5 de Junho, regula os requisitos gerais que devem ser satisfeitos pelo ciclo de estudos conducente ao grau de licenciado em acupunctura, que visa preparar o exercício da profissão de acupuncturador.

No que diz respeito ao ciclo de estudos, este é ministrado em institutos politécnicos, escolas de ensino superior politécnico não integradas ou escolas do ensino superior politécnico integradas em universidade, tendo a duração de oito semestres curriculares.

Mencione-se que o plano de estudos integra diversas componentes de formação, a saber: ciências fundamentais, ciências e técnicas clínicas, princípios da acupunctura e prática da acupunctura. Além destas, deve ainda ser assegurada a formação adequada nos domínios das ciências de comunicação, iniciação à investigação em acupunctura, ética e deontologia e legislação.

Quanto ao processo de acreditação dos ciclos de estudos conducentes ao grau de licenciado, devem ser avaliadas a articulação entre os seus conteúdos e o referencial de competências aprovado pela Portaria n.º 207-F/2014, de 8 de Outubro, e a concretização da componente de prática da acupunctura.

Por último, sublinhe-se que a medicina tradicional chinesa aguarda regulamentação do respectivo ciclo de estudos.

2. Tratamento da profissão de especialista em medicina tradicional chinesa e da acupunctura pela AT

Constata-se que no enquadramento legal actualmente em vigor em matéria de IVA no que se reporta às terapêuticas não convencionais, reina uma imensa confusão que inevitavelmente induz também a grandes injustiças. A primeira injustiça advém desde logo de existirem profissionais de saúde que cobram IVA quando outros estão isentos. Acresce que há profissionais de terapêuticas não convencionais que exercem também profissões que os isentam de IVA, como sejam os psicólogos clínicos, médicos ou enfermeiros. Registam-se ainda casos de pessoas que quando se dirigiram às finanças lhes foi comunicado que se deveriam inscrever no cadastro como isentos de IVA.



Assim, no tocante à actividade de psicólogo, na ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 2933, com despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, de 2 de Janeiro de 2012², veio determinar-se o seguinte:

“6. Quanto ao conceito de prestações de serviços médicos, previsto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, importa referir o Acórdão do então Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia (agora TJUE), de 14 de setembro de 2000, Processo 384/98, que considera como tais, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde.

Tal significa que as prestações de serviços que não tenham este objetivo terapêutico (diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias da saúde), ficam excluídas do âmbito de aplicação da isenção, sendo sujeitas a imposto e dele não isentas.

7. Assim, face à jurisprudência comunitária e conforme entendimento destes Serviços, a atividade de psicólogo, enquanto orientada para prestações de serviços que se consubstanciem na elaboração de diagnósticos ou na aplicação de tratamentos, está isenta de IVA, de acordo com o n.º 1 do artigo 9.º do CIVA. A isenção abrange, assim e apenas, os atos praticados por psicólogos no âmbito da psicologia clínica.

8. De facto, o exercício da atividade de psicologia em atos ligados, nomeadamente, ao ensino, à seleção e recrutamento de pessoal, testes psicotécnicos ou funções relacionadas com a organização do trabalho, seja por solicitação de empresas, de particulares ou de outras entidades públicas ou privadas, extravasa o âmbito de aplicação do n.º 1 do art.º 9.º do CIVA, não podendo aproveitar da isenção ali consagrada.”

Conclui a AT que, se no âmbito da psicologia só é exercida psicologia clínica, então o enquadramento em sede de IVA está correcto. Contudo, se além da psicologia clínica for exercido outro ramo da psicologia, enquadra-se como um sujeito passivo misto.

Por sua vez, na ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 6372, por despacho de 18 de Fevereiro de 2014, do Subdirector Geral do IVA, por delegação do Director Geral da AT³, no tocante ao exercício da acupunctura, veio determinar-se o seguinte:

² Disponível no site da AT em Informações vinculativas.



"2. Com a resposta elaborada pela AT (informação vinculativa n.º 2929), ficou devidamente esclarecida de que realiza prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos do artigo 4.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), sem prejuízo de enquadramento no regime especial de isenção, a que se refere o artigo 53.º do citado diploma legal, desde que reunidas cumulativamente as condições nele estabelecidas.

3. Contudo, porque naquela informação vinculativa se referia, nomeadamente, no ponto 25 que "(...) não existindo, ainda, regulamentação subjacente à Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto, no que respeita ao processo de credenciação, formação e certificação dos profissionais de terapêuticas não convencionais, o enquadramento em sede de IVA destas atividades, nas quais se insere a atividade de acupuntura, mantém-se no regime de tributação, sem prejuízo de poder beneficiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, desde que reunidas cumulativamente as condições aí estabelecidas" e, no ponto 26 que "(...) após a regulamentação da citada Lei n.º 45/2003 pelas entidades competentes, tendo em vista um tratamento igual ao dos profissionais da medicina convencional, será efetivamente de admitir que deixem de existir razões justificativas da exclusão desta atividade da isenção prevista no artigo 9.º do CIVA".

(...)

Vem, agora, alertar que a sua "(...) profissão foi regulamentada fora do âmbito da Ordem dos Médicos (...)", por esse facto os acupuntores são "(...) autónomos profissionalmente desta categoria profissional (...)", assim concluindo que "(...) o parecer desta Ordem não prestigia de jurídico ou legislativo sobre esta área (...)", pelo que vem "(...) mais uma vez apelar à Igualdade no Exercício da Profissão, e que a acupuntura praticada por acupuntores devidamente formados e credenciados seja isenta de IVA, segundo o artigo 9.º do CIVA".

A Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro, veio regulamentar a Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto, relativamente ao exercício profissional das actividades de aplicação de terapêuticas não convencionais, no sector público ou privado, com ou sem fins lucrativos.

³ Disponível no site da AT em Informações vinculativas.

6. Assim, o artigo 3.º da Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro, reconhece autonomia técnica e deontológica aos profissionais constantes do artigo 2.º da citada Lei, determinando os artigos 6.º e 7.º da mesma Lei que só é permitido aos detentores de cédula profissional emitida pela Administração Central do Sistema de Saúde, I.P., (ACSS) o exercício daquelas profissões, bem como, o título profissional correspondente.

7. Verifica-se, assim, que os profissionais de terapêuticas não convencionais que reúnam os requisitos supra referidos passaram a estar reconhecidos, como técnicos de saúde, pelas entidades competentes, nomeadamente, no que respeita ao processo de credenciação, formação e certificação.

8. A isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, abrange unicamente "(a)s prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas".

9. O elenco das atividades paramédicas legalmente reconhecidas encontra-se previsto em lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, diploma legal que regula o exercício das referidas atividades, as quais, nos termos do seu artigo 1.º, compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença ou da reabilitação.

10. Os profissionais de terapêuticas não convencionais são reconhecidos como profissionais de saúde, pelas entidades competentes e, ainda que se admita que não haja razões justificativas da exclusão desta atividade no âmbito da isenção preconizada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA⁴, a verdade é que as operações por eles efetuadas não consistem em prestações de serviços no exercício das profissões paramédicas (Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho).

Assim, não podem tais profissionais de saúde beneficiar da isenção do imposto nos termos da citada norma, sem prejuízo do enquadramento na isenção do artigo 53.º do CIVA, desde que reunidas cumulativamente as condições aí estabelecidas.

Deste modo, porque a atividade que declara exercer não é uma atividade paramédica elencada na lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, deve proceder, à retificação da designação da sua atividade e respetivo código."

⁴ O bold é nosso.



A ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 2399, despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, de 25 de Agosto de 2011⁵, no respectivo ponto 16, determina, reportando-se às TNC, que *“Considerando as exigências de rigor e critério estabelecidas no diploma [Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto] não repugnaria que tais actividades, que se efectivam no campo da saúde individual e pública, viessem a beneficiar também da referida isenção”*, ⁶ e no ponto 17 que *“No entanto, embora a Lei n.º 45/2003, preveja no seu artigo 19º, a sua regulamentação no prazo de 180 dias após a entrada em vigor (23-08-2003), tal não se verificou até a presente data”*.

Neste contexto, conclui que o exercício das actividades terapêuticas não convencionais, onde se inclui a actividade de acupunctura, ficam afastadas do campo de aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, n.º 1, do CIVA, devendo ser tributadas à taxa normal prevista no seu artigo 18.º.

Já a ficha doutrinária respeitante ao processo I301 2007027, despacho do Director-Geral dos Impostos, datada de 21 de Agosto de 2007⁷, vem determinar no ponto 15 que a *“actividade de acupunctura poderá beneficiar da isenção prevista na alínea b), do n.º 1 do art.º 9.º do CIVA, desde que exercida por médicos ou enfermeiros, no âmbito das respectivas profissões. Quando exercidas por quaisquer outros profissionais, atendendo, nomeadamente ao referido no ponto 14 desta informação, a mesma fica afastada do campo de aplicação da referida isenção, sem prejuízo de poder beneficiar do regime especial de isenção do art.º 53.º do CIVA, desde que reunidas cumulativamente as condições aí estabelecidas.”*.

O Ofício Circulado n.º 30174, de 26 de Agosto de 2015, veio clarificar o enquadramento em IVA dos profissionais que exercem as actividades de terapêutica não convencional devido à publicação da Lei n.º 71/2013, bem como das Portarias regulamentadoras.

Neste Ofício, a AT considera que o enquadramento legal não lhes confere uma equiparação a profissões paramédicas, ao afirmar que *“a regulamentação das actividades terapêuticas não convencionais previstas na Lei n.º 45/2003 e concretizada na Lei n.º 71/2013 e respectivas Portarias regulamentadoras, não equipara as profissões de*

⁵ Disponível no site da AT em Informações vinculativas.

⁶ O bold é nosso.

⁷ Disponível no site da AT em Informações vinculativas.



acupuntura, fitoterapia, homeopatia, medicina tradicional chinesa, naturopatia, osteopatia e quiropraxia a profissões paramédicas, requisito que se mostra necessário ao reconhecimento da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA. ". Assim, conclui que, não estando reconhecida de forma expressa, no CIVA, qualquer isenção que englobe as actividades de terapêutica não convencional, "o seu exercício constitui a prática de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, sem prejuízo de os profissionais que as exercem poderem beneficiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do mesmo diploma, caso se verifiquem as condições ali previstas. ".

3. Características do IVA – a neutralidade

Como é sabido, o IVA é o imposto mais harmonizado da União Europeia⁸. Caracteriza-se essencialmente por ser um imposto indirecto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo (imposto geral sobre o consumo)⁹.

Para efeitos da análise da situação que ora nos ocupa, interessa salientar, sobretudo, que estamos perante um imposto geral sobre o consumo com uma matriz comunitária que pretende respeitar o princípio fundamental da neutralidade, assumindo as situações de benefício um carácter excepcional, devendo limitar-se ao previsto no Direito da União Europeia.

A matriz comunitária do imposto resulta do facto de termos, na União Europeia, um sistema comum do IVA que faz parte do "adquirido comunitário" ("*acquis communautaire*"). Todos os Estados que aderem à União Europeia devem, obrigatoriamente, substituir os seus modelos de impostos sobre as transacções pelo

⁸ Devemos, todavia, salientar que este imposto não se encontra totalmente harmonizado. Com efeito, embora se esteja perante um sistema comum harmonizado, existem várias diferenças entre os regimes IVA dos Estados membros, decorrentes, desde logo, de opções permitidas pelas regras comunitárias, mas também de derrogações, infracções e distintas interpretações (ainda que haja uma correcta transposição das regras comunitárias).

⁹ Sobre as características fundamentais deste tributo, vide Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, pp. 39-73 e Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 6.ª edição, Almedina, Setembro de 2014, pp. 19-34.

modelo comum do IVA, de acordo com o estabelecido nos actos jurídicos do Direito da União.

A obrigatoriedade de adopção de um modelo comum do IVA por cada um dos Estados membros da então Comunidade Económica Europeia foi determinada pela Primeira Directiva IVA¹⁰, ao passo que as suas características foram definidas a nível comunitário na Segunda Directiva IVA¹¹. Só em 1977 é que veio a ser aprovado um segundo modelo comum do IVA, na usualmente denominada Sexta Directiva IVA¹², que recentemente foi revogada pela Directiva IVA, à qual passamos a chamar DIVA.

A matriz comunitária deste tributo tem efeitos limitativos da actuação dos diversos Estados membros neste domínio¹³. Por este motivo, os Estados membros não são livres de adoptar qualquer medida em sede deste imposto para além daquelas que vêm previstas no Direito da União Europeia, dado que têm de actuar dentro dos limites da respectiva legislação, limitando-se assim as pretensões dos contribuintes e a actuação da Administração Fiscal ao permitido pelas regras do Direito da União. Por este motivo, a correcta aplicação deste tributo implica o conhecimento não só da legislação, doutrina e jurisprudência nacionais, como igualmente da legislação, doutrina e jurisprudência da União Europeia¹⁴.

Quanto ao princípio da neutralidade, decorrente do Tratado de Roma, foi afirmado logo em 1967 nos preâmbulos das duas primeiras Directivas do IVA, como razão de ser da adopção deste imposto e da rejeição do modelo dos impostos em cascata.

¹⁰ Directiva n.º 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967 (JO L 71, de 14.03.1967). Esta Directiva veio determinar a obrigatoriedade de os Estados membros substituírem os seus sistemas de impostos sobre as transacções pelo modelo IVA, delineando as características básicas do imposto.

¹¹ Directiva n.º 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, que instituiu o primeiro sistema comum do IVA na Comunidade Económica Europeia (JO L 71, de 14.03.1967).

¹² Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, publicada no JO n.º L 145, de 13.6.77.

¹³ O TJUE no seu Acórdão de 18 de Janeiro de 2001, Caso *Lindöpark*, Proc. C-150/99, Colect., p. I – 00493, n.º 42, veio confirmar que a adopção de legislação nacional contrária à Sexta Directiva faz o Estado membro incorrer em responsabilidade civil pelos danos causados a particulares.

¹⁴ Lembra-se, a este propósito, que existem centenas de acórdãos do TJUE em matéria de IVA, pelo que qualquer estudo mais aprofundado deste tributo passa, obrigatoriamente, por uma reflexão dos casos analisados pelo TJUE. Sobre a jurisprudência comunitária, veja-se, entre nós, *Código do IVA e RIT*, *Notas e Comentários*, organização de Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, Almedina, Junho de 2014; Patrícia Noiret Cunha, *Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, Instituto Superior de Gestão, 2004 e Rui Lares, *Apontamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, Almedina, Coimbra, Julho 2006.



O princípio da neutralidade encontra-se vertido nas directivas IVA, sendo sistematicamente invocado pela Comissão para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as normas do Direito da União Europeia, bem como pelas administrações fiscais e pelos contribuintes dos diversos Estados membros, tendo sido, inúmeras vezes, aplicado pelo TJUE¹⁵.

Em conformidade com a Primeira Directiva IVA, o princípio da neutralidade, por um lado, impõe uma igualdade de tratamento de mercadorias similares e, por outro, diferentemente dos impostos cumulativos em cascata, implica que o IVA comunitário deva incidir da mesma forma em todas as operações, independentemente da extensão das cadeias de produção e de distribuição

A Sexta Directiva vem reafirmar a relevância do princípio da neutralidade do imposto.

Este princípio tem um corolário importante no clássico princípio jurídico da não-discriminação, encontrando a sua justificação noutros princípios que regem o IVA, tais como os princípios da igualdade de tratamento, da proibição de duplas tributações ou da ausência de tributação.

A neutralidade do imposto verifica-se quer a nível interno quer externo, em particular quer relativamente à produção (*production neutrality*) quer ao consumo (*consumption neutrality*), como expressão da neutralidade económica.

Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.

Com o princípio da neutralidade do IVA pretende-se, nomeadamente, que este tributo seja neutro nos seus efeitos quanto às opções estratégicas dos agentes económicos, atendendo a que o seu objectivo último é tributar a capacidade económica evidenciada nos actos de consumo e não a actividade económica realizada pelos sujeitos passivos do imposto.

¹⁵ Sobre esta matéria veja-se Clotilde Celorico Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade*, dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico Económicas, especialidade em Direito Fiscal, na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Almedina, Dezembro 2010.

A aplicação do princípio da neutralidade deverá ser tida em consideração nas fases essenciais da vida do imposto, como as regras de incidência objectiva e subjectiva, a localização das operações, as isenções e o exercício do direito à dedução. Na concepção, na aplicação e na interpretação do sistema comum do IVA, o legislador, os tribunais e os demais intérpretes e aplicadores das normas, deverão ter em consideração este princípio fundamental do imposto.

É certo que um imposto totalmente neutro parece estar fora de questão sempre se concedendo algumas isenções, existindo, eventualmente, diferenciações na taxa aplicável às diferentes transacções de bens e serviços¹⁶. Mas, como iremos observar, importa interpretar cautelosamente a quebra da neutralidade nas isenções, devendo aferir-se até que ponto será aceitável, conforme tem sido salientado pelo TJUE.

De acordo com o entendimento do TJUE, na interpretação das expressões utilizadas para designar as isenções deve ser tido em consideração o *“princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA e no respeito do qual as isenções previstas pelo art. 13 da Sexta Directiva devem ser aplicadas”*¹⁷.

Poderemos afirmar que este tem sido o princípio mais invocado pelo Tribunal para fundamentar os seus arestos, aparecendo-nos muitas vezes aliado ao princípio da igualdade de tratamento, da uniformidade e da eliminação das distorções de concorrência.

O TJUE tem-se preocupado, nomeadamente, em garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas, sejam quais forem os seus objectivos ou resultados (que, como salienta, se consegue através do mecanismo das deduções que liberta o empresário da carga do IVA que pagou nas suas aquisições)¹⁸.

¹⁶ Com efeito, como salienta Pitta e Cunha, “Já há muito a ciência fiscal abandonou a antiga concepção de neutralidade do imposto, segundo a qual a tributação neutra seria aquela que não influi na vida económica. Toda a fiscalidade produz hoje inevitáveis modificações na economia; entende-se hoje que o imposto é ‘neutro’ quando opera modificações homotéticas, iguais para todos os elementos do meio económico.” (“A tributação do valor acrescentado”, *11^o Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Coimbra, Novembro 2008, p. 113).

¹⁷ Acórdão de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216, Colect., p. I-04947, n.ºs 19 e 20.

¹⁸ Cfr., nomeadamente, Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Caso *Rompelman*, Proc. 268/83, Rec., p. 655, n.º 19, de 22 de Julho de 1993, Caso *Sofitam*, Proc. C-333/91, Colect., p. I-3513, n.º 10, e de 6 de Abril de 1995, Caso *BPL Group*, Proc. C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 26.

O princípio da neutralidade fiscal implica que todas as actividades económicas devam ser tratadas da mesma maneira¹⁹. O mesmo sucede quanto aos operadores económicos que efectuem as mesmas operações²⁰. Prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, não devem ser tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA²¹.

Como nota a Advogada-geral Juliane Kokott nas suas conclusões apresentadas no Caso TNT, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado. Neste contexto, nota que *“O princípio da neutralidade fiscal, que está na base do sistema comum do imposto e deve ser tido em conta na interpretação das normas de isenção, não permite que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado. (...) Nele se inclui o princípio da eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (...)”*²².

4. Quadro legal na Directiva IVA e no CIVA

4.1. As regras da DIVA

O título IX da Directiva IVA tem por epígrafe «Isenções». O capítulo 1 deste título compreende apenas o artigo 131.º, cuja redacção é a seguinte:

“As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de

¹⁹ Acórdão de 20 de Junho de 1996, Caso *Wellcome Trust*, Proc. C155/94, Colect., p. 13013, n.º 38.

²⁰ Acórdão de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216/97, já cit., p. 1-4947, n.º 20.

²¹ Veja-se, designadamente, Acórdãos de 12 de Junho de 1979, Caso *Nederlandse Spoorwegen*, Proc. 126/78, Rec., p. 2041, de 11 de Outubro de 2001, Caso *Adam*, Proc. C267/99, Colect., p. 17467, n.º 36, de 23 de Outubro de 2003, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc. C109/02, Colect., p. 112691, n.º 20, e de 26 de Maio de 2005, Caso *Kingscrest Associates e Montecello*, Proc. C498/03, Colect., p. 14427, n.º 41 e o Caso *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*, de 27 de Abril de 2006, Proc. C-443/04 e C-444/04, Colect. p. 257, n.º 39.

²² Acórdão de 23 de Abril de 2009, Proc. C-357/07, Colect., p. 1-5189, n.º 59.



assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.”

O capítulo 2 do referido título IX, com a epígrafe «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», compreende os artigos 132.º a 134.º da mesma Directiva.

De acordo com o disposto no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, os Estados membros isentam as seguintes operações: “c) *As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa;*”²³

A esta isenção correspondia a prevista no artigo 13.º A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, antecessora da Directiva IVA, que dispunha o seguinte:

“Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

c) As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa;”

Para além do corpo da norma, a redacção do artigo 13.º A, n.º 1, alínea c), da Directiva, parece, no essencial, idêntica à do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, em conjugação com o artigo 131.º desta Directiva. Além disso, resulta do primeiro e terceiro considerandos da Directiva IVA que, em princípio, esta não visa introduzir alterações substanciais nas disposições da Sexta Directiva.

Neste contexto, o TJUE no Caso *Future Health Technologies* conclui que o artigo 13.º A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, e o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva

²³ Sobre as isenções em IVA e as isenções na saúde veja-se, da autora, A interpretação das normas de isenção de IVA pelo Tribunal de Justiça da União Europeia – algumas notas”, em vias de publicação em *e-book* do Centro de Estudos Judiciários e da autora em co-autoria com Xavier de Basto. “A renúncia à isenção de IVA por parte de laboratórios de análises clínicas e estabelecimentos afins – a propósito de alguns Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia”. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, número 1 – Primavera, 2015.

IVA, devem ser interpretados do mesmo modo, pelo que a jurisprudência desenvolvida relativamente às isenções previstas no artigo 13.º A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, serve de fundamento às respostas que são objecto de análise ao abrigo da Directiva IVA²⁴.

Não poderá, contudo, deixar de se assinalar a substituição do termo “actividades”, constante da alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º A da Sexta Directiva, pelo termo “profissões” na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva IVA, termo que se nos afigura mais vocacionado para abranger a realidade das pessoas singulares.

Note-se, assim, que para estarmos perante uma situação que se subsuma na isenção que por ora nos ocupa é simultaneamente necessário que: (i) Se esteja perante uma prestação de serviços qualificada como de “assistência”; e, (ii) Seja efectuada no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado membro em causa.

Resta então saber, o que se entende por: (i) Prestação de serviços de assistência; (ii) Profissão paramédica; (iii) Definição de tal qualidade pelo Estado membro.

Sobre estas matérias se pronunciou por diversas vezes o TJUE, como iremos analisar infra.

4.2. As regras do CIVA

O normativo que acabámos de citar da Directiva IVA, foi entre nós transposto no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), com a epígrafe «Isenções nas operações internas», que determina o seguinte:

“Estão isentas do imposto:

1) As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas [...]”

²⁴ Acórdão de 10 de Junho de 2010, Proc. C86/09, ainda não publicado na Colectânea, n.ºs 4, 6 e 8. Veja-se ainda o Acórdão de 6 de Novembro de 2008, Caso *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, Proc. C291/07, Colect., p. 18255, n.º 23.

Deverá igualmente assinalar-se que, sendo esta a redacção original do nosso Código do IVA, o legislador português fez a transposição no actual n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, recorrendo à expressão “*prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas*”, realidade esta que, em rigor, se reporta a pessoas singulares.

5. Características das isenções em IVA

Em IVA as situações de isenção clássica traduzem-se na não liquidação de imposto nas operações activas por parte do sujeito passivo “beneficiário”²⁵.

Na Directiva IVA o tratamento das isenções encontra-se sistematizado em isenções em benefício de certas actividades de interesse geral, isenções em benefício de outras actividades (isenções internas), isenções relacionadas com as operações intracomunitárias e isenções na importação, isenções na exportação, isenções aplicáveis aos transportes internacionais, isenções aplicáveis a determinadas operações assimiladas a exportações, isenções aplicáveis a prestações de serviços efectuadas por intermediários e isenções aplicáveis a operações relacionadas com o tráfego internacional de bens.

O TJUE desenvolveu, ao longo destes anos, jurisprudência relevante sobre a matéria das isenções em geral, nomeadamente sobre as respectivas características e objectivos, e, em especial, no tocante às situações concretas acolhidas na Directiva IVA²⁶. A jurisprudência do Tribunal sobre as isenções tem-se fundamentado, essencialmente, nos princípios gerais de interpretação que tem desenvolvido, em

²⁵ O “beneficiário” paga imposto mas não liquida. Isto é, nas suas operações passivas (aquisições de bens e prestações de serviços) os sujeitos passivos de IVA não beneficiam de isenção. Note-se, contudo, que, na realidade, o beneficiário da isenção do IVA é o consumidor final.

²⁶ Sobre a jurisprudência comunitária relativa às isenções, veja-se Ben Terra e Kajus, *Julic. A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, IBFD Publications, 2007, pp. 717- 840, Checa González, *IIA: Supuestos de No Sujeción y Exenciones en Operaciones Interiores*, Aranzi Editorial, Pamplona 1998, pp. 75-253, *Operaciones Interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido, Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Thomson Aranzadi, 2005, pp. 101-273, e, entre nós, Rui Lares, *Apontamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, Almedina, Coimbra, Julho de 2006 e Patricia Noiret Cunha, *Imposto sobre o Valor Acrescentado - Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, op. cit.

especial, o princípio da interpretação estrita, o princípio da interpretação sistemática e o princípio da interpretação uniforme, salientando igualmente, em especial, a necessidade de respeitar o princípio da neutralidade.

O princípio da interpretação estrita das isenções é aquele que mais frequentemente tem vindo a ser invocado pelo TJUE. É jurisprudência constante que, com alguns matizes, as isenções devem ser objecto de interpretação estrita, quer no que toca aos prestadores de serviços, quer relativamente ao tipo de actividades que devem ser isentas²⁷.

Segundo o TJUE, dado que a Sexta Directiva atribui um âmbito de aplicação muito lato ao imposto sobre o valor acrescentado abrangendo todas as actividades económicas de produção, comercialização ou de prestação de serviços, é possível enunciar o princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre todo e qualquer fornecimento de bens ou qualquer prestação de serviços efectuados a título oneroso por um sujeito passivo²⁸. Neste contexto, atendendo a que as isenções consubstanciam derrogações a este princípio, os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva devem ser interpretadas de forma estrita²⁹. Para este efeito, dado as disposições daquele preceito terem um carácter exaustivo³⁰, e deverem ser expressas e precisas³¹, na sua interpretação deve

²⁷ A este propósito, veja-se, designadamente, os Acórdãos de 12 de Dezembro de 1995, *Caso Oude Luttikhuis e o Verenigde Coöperatieve Melkindustrie Coherco BA*, Proc. C-399/93, Colect., p. I-4515, de 12 de Fevereiro de 1998, *Caso Comissão/Espanha*, Proc. C-92/96, Colect., p. I-505, e de 7 de Setembro de 1999, *Caso Gregg*, Proc. C-216/97, já cit.

²⁸ Acórdão de 15 de Junho de 1989, *Caso Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, Colect., p. 1737, n.º 10. *Idem*, também, o Acórdão de 26 de Junho de 1990, *Caso Velker International 011 Company*, Proc. C-185/89, Colect., p. I-2561, n.º 18.

²⁹ Acórdãos de 20 de Outubro de 2003, *Caso D'Ambrumenil*, Proc. C-307/01, Colect., p. I-13989, n.º 52, *Caso Kingscrest e Montecello*, Proc. C-498/03, já cit., n.º 29, de 14 de Junho de 2007, *Caso Haderer*, Proc. C-445/05, Colect., p. I-4841, n.º 18, de 16 de Outubro de 2008, *Caso Canterbury Hockey Club e o.*, Proc. C-253/07, Colect., n.º 17, e de 15 de Junho de 1989, *Caso Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit., n.º 13. *Idem*, ainda, os Acórdãos de 11 de Agosto de 1995, *Caso Bulthuis-Grzffloen*, Proc. C-453/93, Colect., p. I-2341, n.º 19, de 12 de Novembro de 1998, *Caso Institute of the Motor Company*, Proc. C-149/97, Colect., p. I-7053, n.º 17, de 25 de Fevereiro de 1999, *Caso CPP*, Proc. C-349/96, Colect., p. I-00973, n.º 22, de 7 de Setembro de 1999, *Caso Gregg*, Proc. C-216/97, já cit., n.º 12, de 12 de Setembro de 2000, *Caso Comissão/Irlanda*, Proc. C-358/97, Colect., p. I-06301, n.º 52, e de 26 de Junho de 1990, *Caso Velker International 011 Company*, Proc. C-185/89, Colect., p. I-2561, n.ºs 19 e 20. Veja-se, ainda, o Acórdão de 18 de Janeiro de 2001, *Caso Stockholm Lindöpark*, Proc. C-150/99, Colect., p. I-493, n.º 25.

³⁰ Cfr. Acórdão de 21 de Fevereiro de 1989, *Caso Comissão/Itália*, Proc. 203/87, Colect., p. 371, n.º 9.

³¹ Cfr. Acórdão de 26 de Março de 1987, *Caso Comissão/Países Baixos*, Proc. C-235/85, Rec., p. 1471, n.º 19, no qual o TJUE afirma que a 6.ª Directiva se caracteriza pela generalidade do seu âmbito de aplicação e pelo facto de todas as isenções deverem ser expressas e precisas.

atender-se sobretudo ao critério de interpretação literal³². Como consequência, deverá evitar-se o recurso a interpretações extensivas que alarguem o alcance daquelas disposições cuja redacção é suficientemente precisa, pois tal é incompatível com o seu objectivo que é o de isentar apenas e tão só as actividades nele enumeradas e descritas³³.

Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos³⁴.

No mesmo sentido, o Advogado geral F. G. Jacobs, distinguindo as noções de interpretação “estrita” e de interpretação “restritiva”, referiu que *“as isenções de IVA devem ser estritamente interpretadas, mas não devem ser minimizadas por via interpretativa. [...] Como corolário, 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.”*³⁵

Posteriormente aos Acórdãos *Stichting*³⁶, o TJUE afirmou repetidamente, de modo geral, que *“os termos utilizados para designar as isenções visadas no artigo 13. da Sexta Directiva devem ser interpretados restritivamente dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso*

³² Cfr. Acórdãos de 11 de Julho de 1985, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc. 107/84, Rec., p. 2663, n.º 20, e de 15 de Junho de 1989, Caso *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit., n.º 14.

³³ Acórdão de 15 de Junho de 1989, Caso *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit., n.º 14.

³⁴ Veja-se, designadamente, Acórdãos de 14 de Junho de 2007, Caso *Haderer*, Proc. C-445/05, Colect., p. I-4841, n.º 18 e jurisprudência referida, Caso *Canterbury Hockey Club e o.*, Proc. C-253/07, JO C 183, de 4.8.2007, n.º 17, e de 19 de Novembro de 2009, Caso *Don Bosco Onroerend Goed*, Proc. C461/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 25 e jurisprudência referida.

³⁵ Conclusões apresentadas em 13 de Dezembro de 2001, Caso *Zoological Society of London*, Proc. C267/00, Colect., p. 13353, n.º 19.

³⁶ Acórdão de 15 de Junho de 1989, Proc. C-348/87, Colect., p. 1737, n.º 13. Veja-se igualmente o Acórdão de 5 de Junho de 1997, Caso *SLOC*, Proc. C-2/95, Colect., p. I-3017, n.ºs 20 e 21.

por um sujeito passivo". Por outro lado, esclareceu que não pode ser dado um alcance extensivo às isenções na falta de "elementos interpretativos" que permitam ir para além da letra das disposições que os prevêm³⁷.

Isto é, resulta do exposto que o TJUE entende que na interpretação das normas de isenção se deve atender sobretudo ao elemento literal e que uma interpretação estrita não poderá nunca privar de efeito útil as regras da Directiva IVA.

No que se reporta à interpretação sistemática das isenções, o TJUE tem vindo a afirmar que os conceitos utilizados nas normas das isenções são conceitos independentes de direito comunitário que devem ser situados no contexto geral do sistema comum do IVA³⁸. Nestes termos, tem vindo a salientar que o conteúdo das isenções não pode ser livremente alterado pelos Estados membros, dado que estão em causa conceitos autónomos de direito comunitário, excepcionando-se o caso de o Conselho o permitir³⁹. Assim, é jurisprudência assente que as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos do direito da União que têm por objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado membro para outro⁴⁰.

É habitual ainda, neste contexto, afirmar-se que as isenções em sede de IVA assumem uma natureza objectiva, ou seja, para efeitos da sua concessão releva essencialmente a natureza da actividade prosseguida e não a natureza jurídica da entidade que prossegue a actividade.

6. A jurisprudência do TJUE em matéria de saúde

6.1. Objectivo das isenções

³⁷ Acórdão de 11 de Julho de 1985, Caso *Comissão Alemanha*, Proc. 107/84, já cit., n.º 20.

³⁸ *Ide*, nomeadamente, o Acórdão de 10 de Setembro de 2002, Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, Colect. p. I-6833, e o Acórdão de 14 de Setembro de 2000, Caso *ECR*, Proc. C-384/98, Colect., p. I-6795.

³⁹ Veja-se, designadamente, o Acórdão de 15 de Julho de 1989, Caso *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit.

⁴⁰ Veja-se, designadamente, Acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, Caso *CPP*, Proc. C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 15, e de 28 de Janeiro de 2010, Caso *Eulitz*, Proc. C-473/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 25. O mesmo é válido para as isenções previstas no artigo 132.º da Directiva IVA.



Resulta da jurisprudência relativa ao artigo 13.º A da Sexta Directiva, que as isenções previstas no artigo 132.º da Directiva IVA não se destinam a isentar de IVA todas as actividades de interesse geral, mas unicamente as que aí são enumeradas e descritas de maneira muito detalhada⁴¹.

A origem destas isenções prende-se com o facto de estarem em causa actividades de interesse geral tradicionalmente isentas pelos Estados membros antes da adopção do primeiro sistema comum do IVA em 1967.

O objectivo subjacente consiste, assim, em não onerar as prestações de serviços de saúde⁴². Com efeito, estão em causa isenções em benefício de certas actividades de interesse geral, actividades específicas destinadas a prosseguir fins socialmente úteis como a assistência médica.

A este respeito, é ponto assente que o objectivo comum quer às isenções previstas na alínea b) quer às previstas na alínea c) do n.º1 do artigo 132.º da Directiva IVA, é reduzir o custo dos cuidados de saúde e tornar esses cuidados mais acessíveis aos particulares⁴³.

6.2. Âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º1, alínea c), da Directiva IVA

6.2.1. Considerações gerais

Relativamente às prestações de natureza médica, resulta da jurisprudência que o artigo 132.º, n.º1, alínea b), visa as prestações efectuadas no meio hospitalar entendida em sentido amplo, ao passo que a alínea c) desse número visa as prestações médicas

⁴¹ Veja-se, designadamente, Acórdãos de 11 de Julho de 1985, *Caso Comissão/Alemanha*, Proc. C-107/84, já cit., n.º 17, de 20 de Novembro de 2003, *Caso D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, Proc. C307/01, já cit., n.º 54, e *Caso Eulitz*, Proc. C-473/08, já cit., n.º 26 e jurisprudência referida.

⁴² Como salienta o Advogado-geral Saggio, nas suas Conclusões apresentadas em 27 de Janeiro de 2000 no *Caso Landesgericht St. Pölten*, a isenção agora em causa faz parte das que se destinam a tornar menos onerosas certas actividades de interesse geral (Proc. C-384/98, *Colect.*, p. 06795).

⁴³ Acórdãos de 6 de Novembro de 2003, *Caso Dornier*, Proc. C45/01, *Colect.*, p. 112911, n.º 43, de 11 de Janeiro de 2001, *Caso Comissão/França*, Proc. C76/99, já cit., n.º 23, e de 10 de Setembro de 2002, *Caso Kügler*, Proc. C141/00, já cit., n.º 29.

fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar⁴⁴.

Daqui resulta que as alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva IVA, cujos âmbitos de aplicação são distintos, têm por objectivo regulamentar a totalidade das isenções das prestações médicas em sentido estrito⁴⁵.

Como salientou o Advogado-geral Tizzano nas suas conclusões apresentadas em 27 de Setembro de 2001 no Caso *Kügler*⁴⁶, a alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva IVA isenta as prestações fornecidas em contexto hospitalar, bem como em centros de tratamento e diagnóstico e noutros estabelecimentos análogos devidamente reconhecidos. Ora, considerando que com as duas alíneas da disposição em causa se pretende regulamentar a totalidade das isenções das prestações de serviços de assistência em sentido estrito e que a alínea b) isenta todas as prestações fornecidas em

⁴⁴ Veja-se, neste sentido, Acórdão de 10 de Setembro de 2002, Caso *Kügler*, Proc. C141/00, já referido, n.º 36.

⁴⁵ Veja-se os Casos *Kügler*, Proc. C141/00, já referido, n.º 36, e de 8 de Junho de 2006, Caso *L.u.P.*, Proc. C106/05, Colect., p. I5123, n.º 26.

⁴⁶ Proc. C-141/00, já cit., n.º 42. Estava em causa a *Kügler*, uma sociedade por quotas, de direito alemão, que, fornecia serviços de assistência ambulatoria. De acordo com o seu pacto social, dedicava-se exclusivamente a fins caritativos, prestando apoio a pessoas dependentes em razão da sua condição física ou da sua condição económica. Conforme foi atestado pelo próprio Finanzamt a prossecução em concreto desse escopo caritativo era assegurada pela prestação de cuidados médicos ao domicílio, bem como de assistência básica e de serviços domésticos. A *Kügler* entendia que devia usufruir da isenção prevista no § 4, n.ºs 14 e 16, da UStG de 1980, que representava a transposição da isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º A da Sexta Directiva, estando em causa aferir até que ponto uma pessoa colectiva poderia preencher os requisitos para o exercício de uma profissão liberal conforme o previsto na legislação alemã. O Finanzamt defendeu que a tese de que só as pessoas singulares beneficiam da isenção é a mais coerente com a jurisprudência do Tribunal de Justiça e com o texto das disposições em causa. Lembrou, nomeadamente, que “*é jurisprudência constante que as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário [...] deve ser igualmente o caso das condições específicas que são exigidas para beneficiar destas isenções e, em particular, das que se referem à qualidade ou à identidade do operador económico que efectua prestações abrangidas pela isenção*” e que “*os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º [...] devem ser interpretados restritivamente*”.

Por outro lado, notou que o teor literal das disposições em exame está desprovido de qualquer ambiguidade e apenas se refere às actividades exercidas por pessoas singulares. O próprio Tribunal de Justiça, ao interpretar as isenções previstas no artigo 13.º A, n.º 1, salientou que, embora em algumas delas se faça referência expressa à noção de “organismo”, as outras actividades a isentar são identificadas através da indicação das denominações profissionais, tais como as profissões médicas e paramédicas previstas na alínea c), que se referem, evidentemente, a pessoas singulares. Como defendeu, é, portanto, claro que uma sociedade de capitais apenas pode beneficiar das isenções que fazem referência à noção de “organismo”. Por fim, para o caso de o Tribunal de Justiça chegar à conclusão de que o artigo supracitado é também aplicável às pessoas colectivas, o Finanzamt alegou que tanto os sócios como os administradores das sociedades de capitais em causa deviam possuir todas as qualificações médicas e paramédicas requeridas.

O TJUE veio decidir em sentido contrário, entendimento este que é acolhido pela jurisprudência posterior.

contexto hospitalar em sentido lato, dever-se-á concluir que a referida alínea c) visa, por sua vez, isentar as prestações de serviços de assistência fora desse âmbito, tanto no consultório privado do prestador como no domicílio do paciente, ou em qualquer outro lugar.

O Tribunal de Justiça decidiu no mesmo sentido neste Caso que *“as alíneas b) e c) do artigo 13.º, A, n.º 1, da 6.ª Directiva, cujos âmbitos são distintos, têm por objectivo regulamentar a totalidade das isenções das prestações médicas em sentido estrito. A alínea b) desta disposição isenta todas as prestações efectuadas no meio hospitalar, ao passo que a alínea c) se destina a isentar as prestações médicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente, ou em qualquer outro lugar.”*.

O Tribunal de Justiça vê, assim, a possibilidade de uma clara demarcação das duas normas de isenção, em que o critério de distinção é menos o tipo de prestação do que o local da sua realização. Com este ponto de vista, o Tribunal de Justiça segue o Caso *Comissão-Reino Unido*⁴⁷. Neste Caso, o Tribunal de Justiça declarou que devem ser isentas, nos termos da alínea b), as prestações que no seu conjunto sejam tratamentos médicos, e que normalmente sejam realizadas sem fim lucrativo em organismos com um fim social, como, por exemplo, a protecção da saúde humana, ao passo que, nos termos da alínea c), são isentas as prestações realizadas fora de organismos hospitalares no quadro de uma relação baseada na confiança entre paciente e prestador de serviços.

No Caso *Kügler*, o Tribunal de Justiça salienta ainda que *“o princípio da neutralidade fiscal se opõe, designadamente, a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA”*, pelo que o referido princípio seria ignorado se a possibilidade de invocar o benefício da isenção prevista para as prestações de cuidados pessoais mencionadas no artigo 13.ºA, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, estivesse dependente da forma jurídica sob a qual o sujeito passivo exerce a sua actividade⁴⁸.

Assim, o TJUE conclui que a isenção em causa não depende da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas nele mencionadas,

⁴⁷ Caso *Comissão-Reino Unido*, Proc. 353/85, Colect., p. 817, n.º 35.

⁴⁸ Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, já referido, n.º 30.

abrangendo quer pessoas singulares quer pessoas colectivas, entendimento que veio a ser acolhido pela jurisprudência posterior⁴⁹.

Isto é, o TJUE no seu Acórdão de 10 de Setembro de 2002 conclui pela aplicação da isenção à Klüger precisamente para fazer respeitar o princípio da neutralidade.

6.2.2. Conceito de assistência

Temos que atender à *ratio legis* dos regimes de isenção de IVA previstos na alínea c), a fim de se determinar quais as prestações susceptíveis de beneficiarem da isenção.

O Tribunal tem afirmado, em relação a esta disposição, que “*é a finalidade de uma prestação médica que determina se esta deve estar isenta do IVA*”⁵⁰.

Deste modo, segundo o Tribunal, as “prestações de serviços de assistência” são aquelas que “*tenham como finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde*”⁵¹. Quer isto dizer que a prestação em causa,

⁴⁹ *Ibidem*. Como fundamentação da sua conclusão, o TJUE invocou igualmente que há que salientar que o artigo 13.º A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, define as operações isentas em função da natureza das prestações de serviço fornecidas, sem mencionar a forma jurídica do prestador. Assim, segundo uma interpretação literal, esta disposição não exige, para que as prestações médicas sejam isentas, que estas últimas sejam fornecidas por um sujeito passivo dotado de uma forma jurídica particular. Basta que sejam preenchidas duas condições, a saber, que se trate de prestações médicas e que estas sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

Como notou, a isenção das prestações médicas fornecidas por pessoas colectivas está em conformidade com o objectivo de redução do custo dos cuidados médicos e com o princípio da neutralidade. Assim, independentemente da forma jurídica do sujeito que as fornece, a isenção das prestações de serviços de assistência se justifica pela própria *ratio* da isenção, que visa reduzir as despesas médicas e, portanto, favorecer a protecção da saúde. Neste contexto, alega que a favor desta interpretação encontram-se, antes de mais, os artigos 2.º e 4.º da Sexta Directiva: o primeiro, porque dispõe claramente que são as entregas de bens e as prestações de serviços que estão sujeitas a IVA, e não os sujeitos passivos que exercem essas actividades; o segundo, porque, ao determinar que, para efeitos da directiva, “*por sujeito passivo se entende qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma [...] actividade] económica[[...] independentemente do fim ou do resultado dessa actividade*”, confirma que a sujeição a IVA não depende da forma jurídica dos sujeitos passivos (n.ºs 26 a 29).

⁵⁰ Acórdão de 20 de Novembro de 2003, Caso *Unterperfinger*, Proc. C-212/01, Colect., p. 113859, n.º 42, e conclusões da Advogada geral C. Stix-Hackl nesse processo (n.ºs 66 a 68, para as quais o acórdão expressamente remete).

⁵¹ Acórdãos *Dornier*, Proc. C-45/01, já referido, n.º 48, de 14 de Setembro de 2000, Caso *D.*, Proc. C-384/98, Colect., p. 16795, de 10 de Setembro de 2002, Caso *Kluger*, Proc. C-141/00, Colect., p. 16833, n.º 38, e, mais recentemente, Caso *Ygeia*, Proc.s C-394/04 e C-395/04, já referido, n.º 24.



para poder ser isenta ao abrigo da alínea c), tem de prosseguir um objectivo terapêutico⁵².

Como o Tribunal de Justiça já declarou, o conceito de “assistência médica” que figura no artigo 132.º, n.º1, alínea b), da Directiva IVA, e o de “prestações de serviços de assistência” pessoal, que figura no mesmo número, alínea c), visam ambos prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde⁵³.

A noção de “assistência médica” que se encontra prevista na alínea b) inclui, tal como a alínea c) do mesmo número, *“as prestações médicas efectuadas com o objectivo de proteger, incluindo manter ou restabelecer a saúde das pessoas”*⁵⁴. Por outras palavras, abrangerá tanto as prestações de assistência médica curativa como as de assistência preventiva.

No entanto, o conceito de finalidade terapêutica não deve ser entendido num sentido demasiado estrito. As prestações médicas com carácter preventivo podem ser exoneradas ao abrigo do artigo 13.ºA, n.º 1, alínea c). A inclusão de exames ou de tratamento médico com carácter preventivo no conceito de *“prestações de serviços de assistência está em conformidade com o objectivo de redução do custo dos cuidados de saúde mesmo quando se revele que as pessoas em questão não sofrem de qualquer doença ou anomalia de saúde”*⁵⁵.

Embora a “assistência médica” e as “prestações de serviços de assistência” pessoal devam ter uma finalidade terapêutica, daí não decorre necessariamente que a finalidade terapêutica de uma prestação deva ser compreendida numa acepção particularmente restritiva⁵⁶.

Assim, o Tribunal de Justiça já declarou que as prestações médicas efectuadas para fins de prevenção podem beneficiar de uma isenção ao abrigo do disposto no artigo

⁵² Acórdãos, já referidos. Caso *D.*, Proc. C-384/98, n.º 19, Caso *Kugler*, Proc. C-141/00, n.º 39, Caso *Unterperfinger*, Proc. C-212/01, n.º 40, e Acórdão de 20 de Novembro de 2003, Caso *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, Proc. C-307/01, já cit., p. 113989, n.º 58.

⁵³ Veja-se Caso *Dornier*, Proc. C-45/01, já cit., n.º 48 e jurisprudência referida, e Caso *L.u.P.*, Proc. C-106/05, já referido, n.º 27.

⁵⁴ Casos, já referidos. *Unterperfinger*, Proc. C-212/01, n.º 41, e *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, Proc. C-307/01, n.º 59.

⁵⁵ Veja-se Caso *Unterperfinger*, já cit., n.º 40.

⁵⁶ Veja-se os Acórdãos de 11 de Janeiro de 2001, Caso *Comissão-França*, Proc. C-76/99, já cit., n.º 23, e de 20 de Novembro de 2003, Caso *Unterperfinger*, Proc. C212/01, já cit., n.º 40.

13.º A, n.º 1, alíneas b) ou c), da Sexta Directiva. Com efeito, mesmo nos casos em que as pessoas que se submetem a exames ou a outras intervenções médicas de carácter preventivo não sofrem de nenhuma doença ou anomalia de saúde, a inclusão das referidas prestações nos conceitos de “assistência médica” e de “prestações de serviços de assistência” pessoal é conforme com o objectivo de redução do custo dos cuidados de saúde, que é comum tanto à isenção prevista no artigo 13.º A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, como à prevista no mesmo número, alínea c)⁵⁷. Portanto, as prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas, beneficiam da isenção prevista no artigo 13.º A, n.º 1, alíneas b) e c), da referida Directiva⁵⁸.

6.2.3. Conceito de profissão paramédica e poderes conferidos aos Estados membros para a respectiva definição – O Caso *Gabarel*

No seu Despacho de 14 de Abril de 2016, num reenvio prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, o Tribunal veio, de forma, em nosso entendimento, absolutamente clara, interpretar como deverá ser feita a interpretação e aplicação desta isenção, pronunciando-se sobre o conceito de “Prestações de serviços de assistência no âmbito de profissões médicas e paramédicas”⁵⁹.

Concretamente, interessa-nos aferir qual o alcance que o TJUE veio dar ao conceito de profissões paramédicas e ao poder concedido aos Estados membros para o efeito.

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe B. Gabarel, um fisioterapeuta de nacionalidade francesa, residente em Portugal, à Fazenda Pública, a respeito de liquidações adicionais de IVA relativas ao ano de 2008.

B. Gabarel obteve um diploma em fisioterapia da École de Rennes (França), com especialização em osteopatia, ao abrigo do qual está habilitado a exercer a profissão de osteopata no território francês.

⁵⁷ *Idem*, neste sentido, Caso *L. n. P.*, Proc. C-106/05, já referido, n.º 29 e jurisprudência referida.

⁵⁸ Veja-se, neste sentido, Casos, já referidos, *Interperinger*, Proc. C-212/01, n.ºs 40 e 41, e *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, Proc. C-307/01, n.ºs 58 e 59.

⁵⁹ Despacho de 14 de Abril de 2016, Proc. C-555/15, Caso *Gabarel*, ainda não publicado.



A partir do ano de 1986, B. Gabarel passou a exercer a profissão de fisioterapeuta em Portugal. Estava inscrito, como pessoa singular, na então Direcção-Geral dos Impostos, para efeitos de IVA, a título do exercício da actividade designada «Outros técnicos paramédicos – CIRS 5019».

Em 6 de Novembro de 2007, a Administração Fiscal pediu a B. Gabarel que identificasse, objectivamente, os serviços prestados, com base na declaração de início de actividade sob o código 5019 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, tendo este inicialmente respondido que exercia a actividade de «médico osteopata», tendo posteriormente esclarecido que a designação sobre a actividade exercida não é médico osteopata mas sim fisioterapeuta.

Dado considerar que as suas actividades estavam isentas de IVA, B. Gabarel não liquidou o IVA nas respectivas operações activas nem deduziu o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços.

Em sequência de uma acção inspectiva, os Serviços de Inspecção Tributária concluíram que B. Gabarel, colectado a título da actividade de «Outros técnicos paramédicos», apesar de possuir um diploma de fisioterapeuta, exercia, na realidade, a profissão de osteopata, como demonstravam alguns recibos por si emitidos em 2008.

Ora, como vimos, no entendimento dos Serviços de Inspecção Tributária a osteopatia não é uma profissão paramédica, pelo que não se lhe aplicam as isenções previstas e as prestações de serviços de osteopatia estão sujeitas à taxa normal de IVA, tendo-lhe sido emitidas liquidações adicionais de IVA.

No decurso de todo este processo, levada a questão ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, decidiu este órgão suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

“1) Se para efeitos da interpretação da alínea c) do n.º 1 do art. 132.º da Diretiva 2006/112/...], as terapêuticas não convencionais, nomeadamente a osteopatia, deve, ou não, ser qualificada como atividade paramédica?

2) Se um contribuinte de acordo com a legislação nacional está habilitado a exercer uma atividade paramédica - a fisioterapia, mas se no âmbito da sua atividade profissional de saúde recorrer quer a terapêuticas próprias da fisioterapia quer da osteopatia, indistintamente, ou complementarmente, deve ou não ser qualificado, para

efeitos da alínea c) do n.º 1 do art. 132.º da Directiva 2006/112/..., e em consequência para efeitos do art. 9.º do [Código do IVA], como se tratando de um profissional a exercer uma atividade paramédica no seu todo, e deste modo estar isento de IVA?”⁶⁰

Começa o TJUE por salientar que, como o Tribunal de Justiça já observou a propósito do artigo 13.º A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, cuja redacção é idêntica à do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, segundo uma interpretação literal desta disposição, para que um profissional possa beneficiar da isenção nela prevista, deve preencher dois requisitos, a saber, por um lado, efectuar “prestações de serviços de assistência” e, por outro, essas prestações devem ser efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado membro em causa⁶¹, competindo a cada Estado membro definir, no seu direito interno, as profissões paramédicas em cujo âmbito os serviços de assistência são isentos do IVA.

Como salienta, os Estados membros dispõem de um poder de apreciação a esse respeito⁶² que engloba não só o poder de definir as qualificações exigidas para exercer as referidas profissões mas também o poder de definir as actividades específicas de serviços de assistência abrangidas por essas profissões⁶³.

Contudo, como o TJUE salienta, o poder de apreciação dos Estados membros a este respeito não é ilimitado⁶⁴.

Assim, importa atender às seguintes conclusões do TJUE que se passam a transcrever atenta a sua especial relevância:

“31 Por conseguinte, os Estados-Membros estão, é certo, autorizados a não considerar como paramédica e, portanto, a excluir da isenção do IVA determinada profissão ou a reservá-la aos prestadores que disponham das qualificações profissionais enunciadas

⁶⁰ Note-se que o TJUE decidiu neste Caso proferir um despacho. Ora, cumpre esclarecer que, nos termos do artigo 99.º do seu Regulamento de Processo, o Tribunal pode, a qualquer momento, mediante proposta do juiz relator, ouvido o advogado-geral, decidir pronunciar-se por meio de despacho fundamentado, quando uma questão submetida a título prejudicial for idêntica a uma questão sobre a qual o Tribunal de Justiça já se tenha pronunciado, quando a resposta a essa questão possa ser claramente deduzida da jurisprudência ou quando a resposta à questão submetida a título prejudicial não suscite nenhuma dúvida razoável.

⁶¹ Caso Solleveld e van den Hout van Eijnsbergen, cit., n.º 23.

⁶² *Idem*, n.º 29.

⁶³ *Ibidem*, n.º 30.

⁶⁴ *Ibidem*, n.º 31.

na regulamentação nacional pertinente e unicamente no que respeita às atividades específicas de serviços de assistência para as quais essas qualificações são exigidas (acórdão Solleveld e van den Hout van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.os 33 e 34).

32 Todavia, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a exigência de uma aplicação correta e simples das isenções não permite aos Estados-Membros prejudicarem os objetivos prosseguidos pela Diretiva IVA nem os princípios do direito da União, em especial o princípio da igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal (v. acórdãos Solleveld e van den Hout van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 35, e MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, n.º 38).

33 Consequentemente, quando um sujeito passivo pede que se reconheça que as suas atividades de serviços de assistência se enquadram no exercício de profissões paramédicas, a fim de beneficiar da isenção do IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se as autoridades competentes, ao recusarem esse reconhecimento, respeitaram os limites do poder de apreciação conferido por essa disposição, tendo em conta o objetivo prosseguido por esta e o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (v., neste sentido, acórdão Solleveld e van den Hout van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 36)."

Neste contexto, o TJUE salienta que, no que respeita, em primeiro lugar, ao objectivo prosseguido pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, há que recordar que o requisito previsto por esta disposição, segundo o qual as prestações de serviços de assistência devem ser efectuadas no âmbito do exercício das profissões paramédicas tal como definidas pelo Estado membro em causa, visa garantir que a isenção se aplica apenas às prestações de serviços de assistência efectuadas por prestadores com as qualificações profissionais exigidas⁶⁵.

Assim, prossegue o TJUE referindo que, "35 Daqui resulta que a exclusão de uma determinada profissão ou de uma atividade específica de serviços de assistência

⁶⁵ N.º 34.

da definição das profissões paramédicas prevista pela regulamentação nacional para efeitos da isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA deve poder ser justificada por razões objetivas fundadas nas qualificações profissionais dos prestadores de serviços de assistência e, portanto, por considerações relativas à qualidade dos serviços prestados (v., neste sentido, acórdão Solleveld e van den Hout van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 38)."

Concluindo o TJUE que, embora nas circunstâncias em causa no processo principal, a qualidade dos serviços de osteopatia prestados por um fisioterapeuta não pareça ter sido contestada, compete exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio apreciá-la⁶⁶.

Como nota o TJUE a este propósito e no que respeita especificamente à profissão de fisioterapeuta, o Tribunal de Justiça já sublinhou que importa verificar se as pessoas que exercem essa profissão dispõem, para a prestação de serviços de assistência específicos, de qualificações profissionais aptas a assegurar a esses serviços um nível de qualidade equivalente ao dos serviços prestados por pessoas que, ao abrigo dessa mesma regulamentação nacional, beneficiam da isenção⁶⁷.

Assim, como salienta o TJUE, "40 *É um facto que as referidas terapêuticas podem ser, de um ponto de vista funcional, equivalentes a serviços de assistência prestados por médicos ou fisioterapeutas no âmbito das suas actividades isentas. Nesse caso, haverá que verificar, nos termos da jurisprudência referida no n.º 38 do presente despacho, se os fisioterapeutas dispõem, para as terapêuticas próprias da osteopatia, de qualificações profissionais aptas a assegurar a esses serviços o mesmo nível de qualidade que caracteriza os serviços de assistência funcionalmente equivalentes e que beneficiam de uma isenção.*", competindo naturalmente ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se, à luz de todos esses elementos, a exclusão de certas actividades realizadas por um fisioterapeuta do âmbito do exercício das profissões paramédicas, para efeitos da isenção de IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, ultrapassa os limites do poder de apreciação conferido aos Estados membros por essa disposição.

⁶⁶ N.º 36.

⁶⁷ N.º 38.

Isto é, cumpre salientar que, como o TJUE bem elucida, o facto de se exercer uma profissão paramédica na aceção da regulamentação nacional do Estado membro em causa e de a formação profissional comportar uma especialização em osteopatia, sendo esta reconhecida, na referida regulamentação, como uma terapêutica não convencional, é apenas um dos elementos a ter em consideração para o efeito e não, como agora pretende a AT, o elemento exclusivo e determinante que traça a fronteira entre as profissões médicas e paramédicas, escancarando as portas a intoleráveis discriminações⁶⁸.

De sublinhar em particular neste Caso que o TJUE vem salientar que o Tribunal nacional pode vir entender que a exclusão das terapêuticas próprias da osteopatia do âmbito do exercício das profissões paramédicas para efeitos da isenção do IVA ultrapassa os limites do poder de apreciação conferido aos Estados membros pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA⁶⁹. Este mesmo raciocínio se deve aplicar a todos os casos das TNC, mormente à medicina tradicional chinesa e à acupunctura.

É neste contexto que o TJUE conclui que “O artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que um fisioterapeuta que, no âmbito da sua atividade profissional de saúde, aplica, de forma indistinta ou complementar, terapêuticas próprias quer da fisioterapia quer da

⁶⁸ N.º 42.

⁶⁹ Como o TJUE denota, ainda assim, caso “43... o órgão jurisdicional de reenvio deva, todavia, considerar que a exclusão das terapêuticas próprias da osteopatia do âmbito do exercício das profissões paramédicas para efeitos da isenção do IVA não ultrapassa os limites do poder de apreciação conferido aos Estados-Membros pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, haverá que determinar se, do ponto de vista do IVA, as diferentes terapêuticas em causa no processo principal, aplicadas de forma indistinta ou complementar, devem ser tratadas como operações distintas tributáveis separadamente ou como operações complexas únicas compostas por vários elementos.

44 A este respeito, o Tribunal de Justiça já considerou que, por um lado, cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA. Há que considerar que existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estejam tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria carácter artificial (acórdão Bog e o., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.º 53).

45 Além disso, trata-se de uma prestação única quando um ou vários elementos devam ser considerados a prestação principal, no passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal (acórdão Bog e o., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, n.º 54).”



osteopatia deve ser isento do imposto sobre o valor acrescentado não apenas relativamente às primeiras terapêuticas mas também às segundas, se a exclusão destas últimas do âmbito do exercício das profissões paramédicas para efeitos da isenção do imposto sobre o valor acrescentado ultrapassar os limites do poder de apreciação conferido aos Estados-Membros por esta disposição.”

III – ENQUADRAMENTO DA SITUAÇÃO CONTROVERTIDA

Embora, em rigor, a profissão dos acupunctores e dos especialistas em medicina tradicional chinesa tenha de ser reconhecida como autónoma, pelo que devia ser enunciada como tal na norma de isenção, em última análise, não constando como tal da mesma, sempre se tem de considerar abrangida como exercício de uma profissão médica ou paramédica.

Vistas as regras aplicáveis na situação controvertida, a sua *ratio legis* e a interpretação que das mesmas tem vindo a ser feita pelo TJUE, é inevitável concluirmos que a AT, ao não aplicar a isenção de IVA prevista no n.º1 do artigo 9.º do CIVA aos profissionais devidamente habilitados em termos legais para o exercício da medicina tradicional chinesa e da acupunctura, está a violar os princípios da não discriminação e da neutralidade do imposto sem qualquer razão objectiva atendível para o efeito.

De facto, verificam-se neste caso todos os pressupostos de aplicação da isenção, devendo atender-se desde logo à sua razão de ser – o não encarecimento das prestações de serviços de saúde devidamente reconhecidas como essenciais e, logo, merecedoras de um tratamento de excepção em sede de IVA.

No caso da medicina tradicional chinesa e da acupunctura, está desde logo em causa o valor público constitucionalmente protegido do acesso à saúde.

Como vimos, os especialistas em medicina tradicional chinesa e em acupunctura exercem uma profissão legalmente disciplinada, exigindo-se um conjunto de requisitos para o respectivo exercício



Cumpra a estes profissionais devidamente habilitados, no exercício da sua profissão, assegurar a assistência aos seus pacientes dentro dos parâmetros de qualidade exigidos na lei, sendo tal exercício objecto de adequada fiscalização.

Encontram-se, conseqüentemente, preenchidos os requisitos de aplicação da isenção, a saber: (i) Estamos perante serviços de assistência; (ii) Prestados por paramédicos no exercício da respectiva profissão.

Poderá a AT vir limitar a aplicação desta isenção com base num mero aspecto formal e introduzir uma discriminação entre estes profissionais e os outros, penalizando desta forma o acesso à saúde?

Neste contexto, note-se que a AT qualificou a psicologia como actividade médica para efeitos de isenção de IVA na aludida Informação Vinculativa n.º 2933 de 2 de Janeiro de 2012, isentando de IVA os serviços prestados pelos psicólogos, apesar de estes profissionais não serem nem médicos nem paramédicos. Para tanto, a AT suportou-se na mencionada jurisprudência do TJUE para definir o conceito de prestações de serviços médicos na acepção do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, afirmando: *“Quanto ao conceito de prestações de serviços médicos, previsto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, importa referir o Acórdão do então Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia (agora TJUE), de 14 de setembro de 2000, Processo 384/98, que considera como tais, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de Saúde”. Prossegue a AT, “Face à jurisprudência comunitária e conforme entendimento destes Serviços, a atividade de psicólogo, enquanto orientada para prestações de serviços que se consubstanciem na elaboração de diagnósticos ou na aplicação de tratamentos, está isenta de IVA, de acordo com o n.º 1 do artigo 9.º do CIVA”.*

Note-se que existem médicos e paramédicos a exercer também terapêuticas não convencionais (é o caso da “acupuntura médica” auto-regulada pela Ordem dos Médicos como competência médica, mas também o de vários paramédicos como fisioterapeutas e enfermeiros), acumulando tais actividades, numa situação que propicia o tratamento fiscal discriminatório dos contribuintes, porquanto tais profissionais têm a facilidade de declarar o exercício da actividade das TNC fiscalmente como medicina ou actividade paramédica isenta.

Como vimos, o poder de apreciação dos Estados membros do que é um paramédico não é ilimitado, devendo ter em consideração, naturalmente, a *ratio legis* que presidiu à concessão de isenções – neste caso concreto o não encarecimento dos serviços de saúde sem atentar obviamente contra a respectiva qualidade que se encontra neste caso, como vimos, devidamente assegurada, bem como as características deste imposto, mormente o princípio da neutralidade fiscal que rege este imposto e que proíbe discriminações arbitrárias e formais entre operadores e prestações de serviços similares.

Como salienta o TJUE, mormente no recente Caso *Giabarel*, para aferir o que deverão ser profissões paramédicas para estes efeitos, o legislador nacional não se pode escudar numa mera definição legal, sendo esta apenas um mero elemento a ter em consideração para o efeito, devendo atender-se a um conjunto de elementos, como a qualidade e a natureza dos serviços efectivamente prestados e as qualificações profissionais.

Ora, sendo certo que a medicina tradicional chinesa e a acupunctura são actividades exercidas por profissionais devidamente habilitados, com estudos superiores ao nível da licenciatura, contribuindo indiscutivelmente para a saúde pública, encontrando-se, como tal, ao nível do exercício das profissões médicas, cumpre questionar qual o motivo subjacente para não conceder a isenção ao respectivo exercício fazendo-se respeitar o Direito da União Europeia e salvaguardando-se a saúde pública.

Tal discriminação, não é, como exige o TJUE, “... *justificada por razões objetivas fundadas nas qualificações profissionais dos prestadores de serviços de assistência e, portanto, por considerações relativas à qualidade dos serviços prestados*”, pelo que não poderemos deixar de concluir que negar a concessão da isenção prevista no n.º1 do artigo 9.º do CIVA aos especialistas em medicina tradicional chinesa e aos acupunctores em geral com fundamento apenas na delimitação legal do conceito de profissão paramédica, configura uma ostensiva e grave violação do Direito da União Europeia e, antes do mais, um atentado ao direito constitucionalmente protegido à saúde pública dos portugueses.

E, note-se, é a própria AT que, na ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 6372, vem concluir que não se aplica a isenção de IVA às TNC “*ainda que se admita que não haja razões justificativas da exclusão desta atividade no âmbito da isenção preconizada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA*”...



E, na ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 2399, é a AT que vem admitir expressamente, no tocante às TNC, que *“Considerando as exigências de rigor e critério estabelecidas no diploma [Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto] não repugnaria que tais actividades, que se efectivam no campo da saúde individual e pública, viessem a beneficiar também da referida isenção.”*

IV – CONCLUSÕES

Do que vem sendo dito retiramos as seguintes conclusões principais:

1. O IVA é um imposto de matriz comunitária, encontrando-se harmonizado na União Europeia existindo um sistema comum deste tributo nos 28 Estados membros actualmente acolhido na denominada Directiva IVA, tendo o Direito da União Europeia supremacia sobre o Direito interno.
2. De acordo com o disposto no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, os Estados membros isentam as seguintes operações: *“c) As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa;”*
3. Este normativo foi entre nós transposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, com a epígrafe «Isenções nas operações internas», que determina o seguinte:

“Estão isentas do imposto:

- 1) As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas [...]*”



4. Uma das principais características deste imposto reside no princípio da neutralidade que se encontra vertido nas Directivas IVA, sendo sistematicamente invocado pela Comissão para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as normas do Direito da União Europeia, bem como pelas administrações fiscais e pelos contribuintes dos diversos Estados membros, tendo sido, inúmeras vezes, aplicado pelo TJUE.
5. Este princípio tem um corolário importante no clássico princípio jurídico da não-discriminação, encontrando a sua justificação noutros princípios que regem o IVA, tais como os princípios da igualdade de tratamento, da proibição de duplas tributações ou da ausência de tributação.
6. A neutralidade do imposto verifica-se quer a nível interno quer externo, em particular quer relativamente à produção (*production neutrality*) quer ao consumo (*consumption neutrality*), como expressão da neutralidade económica.
7. Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influir nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.
8. Com o princípio da neutralidade do IVA pretende-se, nomeadamente, que este tributo seja neutro nos seus efeitos quanto às opções estratégicas dos agentes económicos, atendendo a que o seu objectivo último é tributar a capacidade económica evidenciada nos actos de consumo e não a actividade económica realizada pelos sujeitos passivos do imposto.
9. O princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado.
10. Sucede que, sem razão objectivamente atendível, a AT entende que os licenciados em medicina tradicional chinesa e em acupunctura têm que liquidar



IVA nas suas consultas e tratamentos, dado que não são qualificados como outras profissões paramédicas de acordo com a legislação aplicável.

11. Ao pretender que os licenciados em medicina tradicional chinesa e em acupunctura procedam à liquidação de IVA nas suas consultas e tratamentos concedendo-lhes um tratamento distinto “*das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras actividades paramédicas*”, às quais se aplica uma isenção, a AT está a violar, sem uma razão objectiva atendível, o Direito da União Europeia e o direito constitucionalmente protegido à saúde pública em condições de igualdade.

12. Ora, as regras do Direito da União Europeia, tal como têm vindo a ser interpretadas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, não permitem esta discriminação.

13. A AT não pode, sem mais, vir delimitar a isenção a determinados profissionais escudando-se num mero aspecto formal – a existência de legislação que não qualifica como paramédicas determinadas terapêuticas não convencionais.

14. Tal como o Tribunal de Justiça da União Europeia entende, o poder dos Estados membros definirem o que são profissões paramédicas (que intitula como “poder de apreciação”) não é ilimitado, devendo ter em consideração naturalmente, a *ratio legis* que presidiu à concessão de isenções – neste caso concreto o não encarecimento dos serviços de saúde sem atentar obviamente contra a respectiva qualidade, bem como as características deste imposto, mormente o princípio da neutralidade fiscal que rege este imposto e que proíbe discriminações arbitrárias e formais entre operadores e prestações de serviços similares.

15. Assim, como salienta o TJUE, mormente no recente Caso *Gabarel*, para aferir o que deverão ser profissões paramédicas para estes efeitos, o legislador nacional não se pode escudar numa mera definição legal, sendo esta apenas um



mero elemento a ter em consideração para o efeito, devendo atender-se a um conjunto de elementos, como a qualidade e a natureza dos serviços efectivamente prestados e as qualificações profissionais.

16. Vimos inclusive que é a própria AT que na ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 6372 vem concluir que não se aplica a isenção de IVA às TNC *“ainda que se admita que não haja razões justificativas da exclusão desta atividade no âmbito da isenção preconizada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA”*.

17. E, na ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 2399, vem a AT admitir expressamente, no tocante às TNC, que *“Considerando as exigências de rigor e critério estabelecidas no diploma [Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto] não repugnaria que tais actividades, que se efectivam no campo da saúde individual e pública, viessem a beneficiar também da referida isenção.”*

18. Sendo certo que a medicina tradicional chinesa e a acupunctura só podem ser legalmente exercidas por profissionais devidamente habilitados, contribuindo indiscutivelmente para a saúde pública, encontrando-se, como tal, ao nível do exercício das profissões médicas, cumpre questionar qual o motivo subjacente para não conceder a isenção ao respectivo exercício fazendo-se respeitar o Direito da União Europeia e salvaguardando-se a saúde pública.

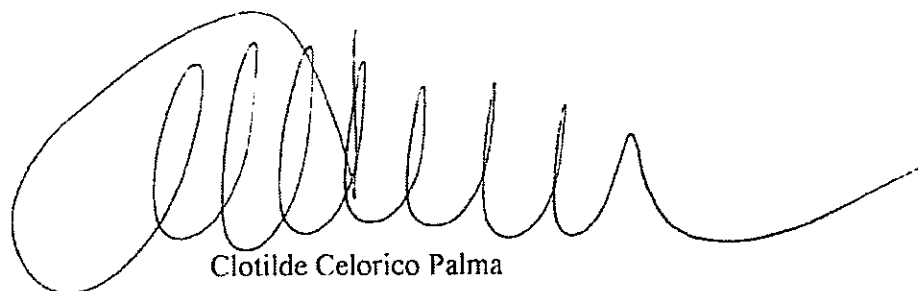
19. Será tal discriminação, como exige o TJUE, *“... justificada por razões objetivas fundadas nas qualificações profissionais dos prestadores de serviços de assistência e, portanto, por considerações relativas à qualidade dos serviços prestados”*?

20. Certa e inequivocamente que não, pelo que não poderemos deixar de concluir que negar a concessão da isenção prevista no n.º1 do artigo 9.º do CIVA aos especialistas em medicina tradicional chinesa e aos acupunctores em geral com fundamento apenas na delimitação legal do conceito de profissão paramédica, configura uma ostensiva e grave violação do Direito da União Europeia e, antes

Clotilde Celorico Palma
Doutora em Ciências Jurídico Económicas

do mais, um atentado ao direito constitucionalmente protegido à saúde pública dos portugueses, não sendo necessária qualquer legislação adicional para o efeito.

Lisboa, 28 de Junho de 2016



Clotilde Celorico Palma

Doutora em Ciências Jurídico Económicas pela Faculdade de Direito da Universidade
de Lisboa

Professora Coordenadora do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de
Lisboa

Professora do Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de
Direito da Universidade de Lisboa

Consultora da Comissão Europeia para a Reforma do IVA