



**FACULDADE DE DIREITO**  
Universidade de Lisboa

## **A tributação de medicinas alternativas, em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado**

Bárbara Inês Oliveira Maciel Tavares

Dissertação de mestrado orientada pelo Prof. Dr. Gustavo Lopes Courinha

MESTRADO EM DIREITO E PRÁTICA JURÍDICA, ESPECIALIDADE EM DIREITO  
FINANCEIRO E FISCAL

**2019**

## RESUMO

Atualmente, assistimos a uma proliferação das medicinas alternativas por se apresentarem como uma alternativa face à medicina convencional. Por estarmos perante prestações de serviços, sobre estas atividades vai incidir o IVA, que na sua estrutura é um imposto que incide sobre o consumo, tendo na sua base uma perspetiva de harmonização europeia, pelo que a sua consagração no ordenamento jurídico dos Estados-Membros ocorreu através da transposição de diversas diretivas.

A isenção das atividades paramédicas e, medicinas alternativas por equiparação, constitui um desses casos em que existe discricionariedade atribuída aos EM. Estamos perante um benefício que é atribuído a estas atividades porque não vão proceder à liquidação do IVA, e consequentemente, a qualquer dedução.

Foram suscitadas diversas questões perante o TJUE, tendo este remetido a questão para o direito interno dos EM, acrescentando que deve ser consagrado um conceito de prestação de assistência paramédica que não viole os princípios estruturantes do IVA, como o princípio da neutralidade e princípio da interpretação estrita; estas prestações devem ter uma finalidade terapêutica, mais concretamente, devem ter na sua base o objetivo de diagnosticar, tratar e curar doenças ou anomalias de saúde; a qualificação destes profissionais deve reconhecida nos países, onde exercem essas prestações e deve estar legalmente prevista. Ou seja, o TJUE veio estabelecer um mínimo comum, evitando respostas diretas e concretas.

Atendendo à jurisprudência e legislação comunitária, Portugal consagrou a isenção das atividades paramédicas, no art. 9º, al. 1) do CIVA. A regulação das medicinas alternativas e seu enquadramento, em sede da isenção do IVA, levou décadas a ser consagrada e, ainda não se encontra completa. Possuímos diversos diplomas, que reconhecem apenas algumas medicinas alternativas e, deste leque, nem todas possuem ainda um ciclo de estudos regulado. Acresce o facto de que, apenas em 2017, este enquadramento e equiparação a atividades paramédicas, para efeitos de IVA, ficou claro por ter o legislador aditado um artigo expresso à Lei do Acesso Às Profissões no Âmbito das Terapêuticas Não Convencionais, tendo até aí a AT efetuado inspeções a estes profissionais, que culminaram em diversas liquidações adicionais e dúvidas quanto ao enquadramento destas profissões.

**Palavras-chave:** Medicinas alternativas; terapêuticas não convencionais; prestação de serviços de assistência paramédica; isenção; Imposto sobre o Valor Acrescentado.

## **ABSTRACT**

Nowadays, we are witnessing a proliferation of alternative medicines as they present themselves as an alternative to conventional medicine. We are dealing with services, so these activities are VAT taxed, which in its structure is a consumption tax, based on a perspective of European harmonization, and therefore enshrined in the legal system of the Member States because they must transpose the directives. The exemption of paramedical activities and alternative medicines, by equalization, is one of those cases in which there is a discretion attributed to the MS. We are facing a benefit that is attributed to these activities because they will not settle the VAT, and therefore any deduction.

Several questions were raised before the CJEU, which forward the matter to the national law of MS, adding that a concept of paramedical assistance should be enshrined that does not violate the structuring principles of VAT, such as the principle of neutrality and the principle of strict interpretation; these benefits must have a therapeutic purpose, more specifically, they must be based on the objective of diagnosing, treating and curing diseases or health anomalies; the qualification of these professionals must be recognized in the countries where they perform these benefits and should be legally consecrated. So, the ECJ has set a common minimum, avoiding direct and concrete answers.

Considering the jurisprudence and Community legislation, Portugal established the exemption of paramedical activities, in article 9th, line 1) of the CIVA. The regulation of alternative medicines and their framework, based on the exemption from VAT, has taken decades to be consecrated and is not yet complete. We have several diplomas, which recognize only a few alternative medicines and, of this range, not all have a regulated cycle of studies. In addition, only in 2017 this framework and equalization with paramedical activities, for VAT purposes, was made clear by the legislator, who added an express article to the Law on Access to Professions in the context of Unconventional Therapies, having until then the AT carried out inspections of these professionals, which culminated in several additional settlements and doubts as to the framework of these professions.

**Keywords:** Alternative Medicine; unconventional therapies; paramedical assistance services; exemption; Value-added tax.

*À minha mãe, irmã e tia Maria.*

*À minha prima, a primeira leitora.*

*Aos meus amigos,*

*Açores - Lamego – Porto - Mafra - Lisboa, não seria o mesmo sem vocês.*

*Um especial agradecimento ao meu orientador,*

*Professor Doutor Gustavo Lopes Courinha.*

***“Sempre chegamos ao sítio aonde nos esperam”***

***Livro dos Itinerários***

## INDÍCE

ABREVIATURAS .....	8
INTRODUÇÃO.....	9
Capítulo I. Aspectos gerais.....	12
1. O conceito de “medicinas alternativas” .....	12
2. Evolução histórica do IVA na UE: do princípio da neutralidade à quase harmonização .....	14
2.1. Origem.....	14
2.2. As primeiras Diretivas do IVA e o primeiro sistema comum do IVA.....	16
2.3. A Sexta Diretiva do IVA e o segundo sistema comum do IVA.....	19
2.4. O Livro Branco Para a Realização do Mercado Interno .....	21
2.5. A Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006.....	22
2.6. O Livro Verde Sobre o Futuro do IVA – rumo a um sistema mais simples, mais sólido e eficaz.....	25
2.7. Últimos anos.....	26
3. O IVA como um imposto geral sobre o consumo de cariz neutro .....	27
4. Uma neutralidade (im)perfeita?.....	29
Capítulo II – Jurisprudência comunitária: o conflito entre o princípio da neutralidade e a consagração da isenção das prestações de serviços médicas e paramédicas .....	31
1. A prevalência da jurisprudência do TJUE sobre o direito interno dos Estados-Membros .....	31
2. O critério da não concorrência e o acórdão Comissão <i>versus</i> República Francesa.....	33
3. O teste do acórdão <i>Rank Group</i> .....	34
4. O princípio da interpretação estrita como princípio estruturante na delimitação do conceito de prestação de assistência .....	37
4.1. O acórdão <i>D.</i> .....	38
4.2. O acórdão <i>Unterpertinger</i> .....	39
4.3. O acórdão <i>Kügler</i> .....	41
4.4. O acórdão <i>D’Ambrumenil e Dispute Resolution Services</i> .....	45
4.5. O acórdão <i>Future Health Technologies</i> .....	49
5. A jurisprudência do TJUE e o caso das medicinas alternativas como prestações de serviços paramédicas .....	51
5.1. O acórdão <i>Solleveld e Van Den Hout-Van Eijnsbergen</i> .....	52

5.2. O acórdão Gabarel.....	55
Capítulo III – As medicinas alternativas e o direito interno português .....	57
1. As medicinas alternativas e a evolução legislativa: a aplicação da isenção do IVA .....	58
1.1. Enquadramento legal da isenção das medicinas alternativas .....	58
1.2. A acupuntura, a fitoterapia, a homeopatia, a medicina tradicional chinesa, a osteopatia, a quiropraxia e a naturopatia: definição e ciclo de estudos.....	64
2. A posição da AT .....	71
2.1. A doutrina administrativa .....	71
2.2. Decisões arbitrais do CAAD: a retroatividade do art. 8º-A da Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro, aditado à Lei nº 71/2013, de 02 de setembro .....	75
CONCLUSÃO.....	80
BIBLIOGRAFIA .....	84

## **ABREVIATURAS**

Ac. – Acórdão

Al. – Alínea(s)

Art. – Artigo(s)

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CEE – Comunidade Económica Europeia

Cf. – Conforme

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

EM – Estado(s)-Membro(s)

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

OMS – Organização Mundial de Saúde

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

Vs - *versus*

## INTRODUÇÃO

O objeto de estudo da presente dissertação de mestrado versa sobre a tributação de medicinas alternativas, em sede do IVA pelo que se afigura como necessário delimitar o conceito de “medicinas alternativas”, também referidas como “terapias não convencionais” ou “terapêuticas não convencionais”, atendendo a que estas prestações constituem “prestações de assistência”.

Atualmente, este tema é relevante porque estas medicinas têm proliferado nas últimas décadas, apresentando-se cada vez mais como uma solução e opção, uma alternativa face à medicina convencional. Sempre estiveram presentes na cultura europeia devido às migrações e às diferentes práticas dos EM e, algumas têm vindo a ser mais reconhecidas, como é o caso da acupuntura, continuando a existir outras menos conhecidas, mas não menos importantes, como é o caso da fitoterapia. Acabam por constituir outro caminho a que os pacientes podem recorrer, visto que existem casos em que a medicina convencional/tradicional não oferece uma resposta coerente ou autossuficiente e, muitos pacientes sentem a necessidade de procurar outros tratamentos e diagnósticos.

O IVA é um imposto harmonizado de base europeia, que incide sobre o consumo, ou seja, a sua aplicação deve ser harmonizada e os EM devem ter disposições legislativas semelhantes porque têm que transpor as diretivas, de forma a que não existam disparidades fiscais na aplicação deste imposto, entre os diferentes países. Ora, sendo a atividade de um profissional paramédico, uma prestação de serviços em que existe a aquisição e, por outro lado, a venda de um serviço efetuado por um sujeito passivo, este imposto sempre incidirá sobre estas prestações. Embora, possamos estar perante uma isenção, caso em que estas prestações estão sujeitas a IVA, mas isentas.

A isenção, em sede de IVA, é aplicável às prestações de assistência médica e paramédicas. Pode ser ou não um benefício, dependendo de se o sujeito passivo tem interesse em deduzir as despesas efetuadas a montante. No entanto, geralmente, acaba por ser um benefício porque faculta às atividades por ela abrangidas, a possibilidade de terem um preço mais acessível. Este benefício é, apenas, atribuído a casos de interesse geral, especificamente consagrados na legislação.

Assim, deve existir um conceito relativamente harmonizado de “prestação de assistência” e de “atividades médicas e paramédicas”, ao nível da jurisprudência do TJUE, que permita compreender se as medicinas alternativas estão abrangidas por este conceito ou são equiparadas a estas prestações. No entanto, este conceito harmonizado, a existir, deve abranger práticas que todos os EM reconheçam, o que acaba por ser bastante complicado porque os vários EM da UE têm na sua génese culturas e práticas muito diferentes e, o que num país pode ser considerado como uma medicina alternativa, pode não o ser considerado noutro país, pelo que cumpre compreender como define a UE estes conceitos e, consequentemente, como o consagrou Portugal. Se os profissionais destas terapias alternativas estão abrangidos pela isenção, em que moldes é efetuada esta equiparação e baseia-se em que definição do conceito de “medicinas alternativas”? Existe um conceito comunitário ou os EM têm discricionariedade para equipararem as medicinas alternativas? Em que moldes pode ou deve ser efetuada esta consagração na legislação nacional dos EM? Há algum limite a atender na consagração dos requisitos e limites, como é o caso do princípio da neutralidade e do princípio da interpretação estrita?

Deste modo, vamos abordar o tema sob uma perspetiva nacional e europeia, nomeadamente quanto à análise de legislação e jurisprudência.

Os objetivos desta dissertação de mestrado são (1) a efetivação do conceito de medicinas alternativas e o facto de estas atividades estarem ou não isentas por serem equiparáveis ou estarem abrangidas pelo conceito de “prestações de assistência paramédicas”, reconhecidas pela UE como práticas alternativas autónomas face à medicina convencional/tradicional, nomeadamente nas Diretivas sobre o IVA e jurisprudência do TJUE; (2) aferir da transposição de disposições das diretivas, que versam sobre o IVA, para a ordem jurídica portuguesa, a sua interpretação, integração e aplicação no nosso ordenamento jurídico.

A presente dissertação encontra-se estruturada em três capítulos. O primeiro capítulo versa sobre aspetos gerais, como a definição comumente utilizada para referir o conceito de “medicinas alternativas”; e o enquadramento legislativo do IVA na UE, com ênfase no caso da isenção das atividades paramédicas. O segundo capítulo refere-se à jurisprudência comunitária e definição de prestação de serviços de assistência, atendendo ao princípio da neutralidade e ao princípio da interpretação estrita como limites. O terceiro capítulo visa

aferir da consagração da isenção das medicinas alternativas e a sua previsão no direito português, através de diversos diplomas legislativos, assim como a interpretação e aplicação destes diplomas na doutrina administrativa e decisões arbitrais do CAAD.

A metodologia consiste na análise e comparação de legislação nacional e comunitária; análise de jurisprudência nacional e internacional; a pesquisa em bases de dados da UE e nacionais, nomeadamente, de acórdãos e legislação; revisão de literatura e artigos científicos.

## Capítulo I. Aspetos gerais

### 1. O conceito de “medicinas alternativas”<sup>1</sup>

Comumente, utilizamos o termo “medicinas alternativas” para designar atos não médicos, não convencionais e não tradicionais<sup>2</sup>, que constituem meios alternativos de diagnosticar ou tratar problemas de saúde, podendo ser enquadrados no conceito de “ato paramédico”. Ora, este termo é muitas vezes referido no singular, apesar de abranger práticas que têm diferentes objetivos, terapias, tratamentos, e que incidem sobre determinadas partes do corpo humano ou questões do foro psicológico e emocional.

A OMS define “medicinas alternativas” como *“a broad set of health care practices that are not part of that country’s own traditional or conventional medicine and are not fully integrated into the dominant health care system. They are used interchangeably with traditional medicine in some countries.”*<sup>3</sup>. O problema desta definição é o facto de ser muito abrangente porque a OMS não quer limitar o âmbito das terapias que aqui podem ter o seu enquadramento, mas, por outro lado, tudo o que não seja convencional acaba por estar abrangido, bastando que tenha como finalidade um tratamento emocional, físico ou psicológico.

---

<sup>1</sup> No âmbito desta dissertação de mestrado e, devido à diversidade de práticas que esta expressão abrange, optamos por referir-nos a “medicinas alternativas”, no plural e não no singular.

<sup>2</sup> Segundo a OMS, podemos definir medicina tradicional/convencional como *“the sum total of the knowledge, skill and practices based on the theories, beliefs and experiences indigenous to different cultures, whether explicable or not, used in the maintenance of health as well as in the prevention, diagnosis, improvement or treatment of physical and mental illness.”*, cf. World Health Organization, *Who global report on traditional and complementary medicine 2019*, 2019, p. 8.

Em Portugal, o conceito de ato médico encontra-se consagrado no Regulamento n.º 689/2019, de 05 de setembro, que “define os atos profissionais próprios dos médicos, a sua responsabilidade, autonomia e limites”. Este regulamento define no art. 6.º o que se deve entender por “ato médico em geral” e, no art. 7.º o que abrange o conceito de “ato de diagnóstico”. Assim, serão considerados como ato médico todas as atividades exercidas com a finalidade de diagnóstico, prognóstico, “de vigilância, de investigação, de perícias médico-legais, de codificação clínica, de auditoria clínica, de prescrição e execução de medidas terapêuticas farmacológicas e não farmacológicas, de técnicas médicas, cirúrgicas e de reabilitação, de promoção da saúde e prevenção da doença em todas as suas dimensões, designadamente física, mental e social das pessoas, grupos populacionais ou comunidades, no respeito pelos valores deontológicos da profissão médica.” e “as atividades técnico-científicas de investigação e formação, de ensino, assessoria, governação e gestão clínicas, de educação e organização para a promoção da saúde e prevenção da doença, quando praticadas por médicos.”

<sup>3</sup> World Health Organization, *Who global report on traditional and complementary medicine 2019*, 2019, p. 8.

O escopo destas medicinas alternativas é muito amplo e, temos terapias originárias da medicina tradicional chinesa, baseadas em conhecimentos chineses milenares (medicina chinesa); outras ligadas a uma componente ou conceção mais filosófica ou holística, olhando a pessoa como um indivíduo único; práticas ligadas ao consumo de ervas medicinais; e ligadas à circulação da energia humana.

Em determinadas situações, acaba por ser difícil estabelecer um limite entre o que possui uma natureza meramente espiritual, de desenvolvimento pessoal, e o que tem ou não resultados comprovados cientificamente. Em muitos casos, assistimos ao uso destas práticas e terapias alternativas, na medicina convencional ou por outros profissionais paramédicos, como é o caso dos fisioterapeutas e o recurso à osteopatia.

Os países devem, através do seu direito interno regular esta questão, exigindo determinadas qualificações e requisitos para o exercício profissional ou reconhecendo as práticas que considerem como sendo passíveis de integrar o conceito de “medicinas alternativas”.

Existem dezenas de terapias, passíveis de se enquadrar na definição facultada pela OMS, acrescendo o facto de que as denominações e/ou práticas utilizadas variam de país para país. Assim, podemos referir como suscetíveis de serem enquadradas neste conceito: o toque terapêutico, cura energética, cura reonectiva, *reiki*<sup>4</sup>, o *shiatsu*<sup>5</sup>, cura à distância<sup>6</sup>, massagem com pedras quentes<sup>7</sup>, *rapid eye technology*<sup>8</sup>, *chi kung*,<sup>9</sup> psicoterapia<sup>10</sup>, terapia magnética pulsada<sup>11</sup>, medicina integrativa<sup>12</sup>, kinesiologia<sup>13</sup>, hipnoterapia<sup>14</sup>, quiropraxia<sup>15</sup>,

---

<sup>4</sup> Estas quatro terapias baseiam-se na transmissão de energia através das mãos, que nunca entram em contacto com o corpo.

<sup>5</sup> De origem oriental, consiste na pressão de partes do corpo, através das mãos e dedos, para reequilibrar os pontos de energia conhecidos como meridianos.

<sup>6</sup> A energia é transmitida à distância.

<sup>7</sup> Terapia chinesa de relaxamento muscular através da colocação de pedras quentes na coluna.

<sup>8</sup> Tratamento de problemas de stress emocional através da observação do pestanejar e métodos de acesso ao cérebro.

<sup>9</sup> Técnica de medicina chinesa que tem como objetivo o treino interior para curar diversos problemas.

<sup>10</sup> Visa o tratamento de problemas psicológicos através de uma relação com o cliente baseada na confiança, respeito, empatia, análise do problema e incentivo da mudança e autoconhecimento.

<sup>11</sup> Estimulação magnética de partes do corpo.

<sup>12</sup> Alia a medicina convencional à não convencional como forma de obtenção de um ponto de equilíbrio.

<sup>13</sup> Efetuação de testes ao corpo para chegar a um ponto de equilíbrio.

<sup>14</sup> Indução de um estado de relaxamento através da hipnose.

<sup>15</sup> Diagnóstico e tratamento de problemas músculo-esquelético com recurso à estimulação do sistema nervoso da coluna.

aromaterapia<sup>16</sup>, fitoterapia<sup>17</sup>, cromoterapia<sup>18</sup>, acupuntura<sup>19</sup>, terapia do som<sup>20</sup>, reflexologia<sup>21</sup>, osteopatia<sup>22</sup>, naturopatia, homeopatia<sup>23</sup>, entre muitas outras.

Algumas destas medicinas alternativas oferecerem resultados promissores, o que conjuntamente com a crescente insatisfação para com a medicina dita convencional, tem vindo a provocar um aumento do número de pessoas que a elas recorrem. Estas pessoas, enquanto consumidores, vão adquirir estes serviços, pagando um preço, que acarreta uma tributação do consumo, mais especificamente estarão sujeitas a IVA.

## **2. Evolução histórica do IVA na UE: do princípio da neutralidade à quase harmonização**

### **2.1. Origem**

O IVA, na sua forma mais primordial, surgiu em França e foi instituído, em 1954, como um imposto de substituição do imposto sobre o volume de negócios e outros impostos indiretos, que até então se encontravam em vigor<sup>24</sup>. Por ser uma forma fácil de o Estado obter receitas, visto que é um imposto que incide sobre o consumo e todos os cidadãos são consumidores de bens ou prestações de serviços, rapidamente outros países tentaram imitar este modelo de tributação.

A CEE foi criada em 1957 pelo Tratado de Roma<sup>25</sup>, que no seu preâmbulo consagrava como objetivos:

*“DÉTERMINÉS à établir les fondements d'une union sans cesse plus étroite entre les peuples européens,*

---

<sup>16</sup> Terapia holística que recorre ao uso de óleos e fragâncias para a obtenção do equilíbrio.

<sup>17</sup> Terapia chinesa que consiste no uso de plantas medicinais para o tratamento de doenças, depois de devidamente transformadas para esse fim, em cremes, xaropes ou comprimidos.

<sup>18</sup> Uso de cores para estimular vibrações corporais.

<sup>19</sup> Prática de origem chinesa, consiste na inserção de agulhas filiformes, em determinados pontos do corpo, que são depois descartadas.

<sup>20</sup> Utilização de sons e música para curar diversos problemas de saúde.

<sup>21</sup> Aplicação de pressão nos pés e mãos para estimular outras zonas do corpo.

<sup>22</sup> Tratamento do sistema neurológico e músculo-esquelético, através do uso das mãos.

<sup>23</sup> Ambas estas terapias recorrem à introdução de hábitos alimentares baseados no consumo de ervas naturais e suplementos alimentares como forma de combater a obesidade.

<sup>24</sup> Originariamente recebeu a denominação de “*taxe sur la valeur ajoutée (TVA)*”.

<sup>25</sup> Antes do Tratado de Roma, já o *Tinbergen Report* e o *Spaark Report* faziam referência à necessidade de existir uma harmonização fiscal com o objetivo de acabar com as distorções fiscais.

*DÉCIDÉS à assurer par une action commune le progrès économique et social de leurs pays en éliminant les barrières qui divisent l'Europe,*

*ASSIGNANT pour but essentiel à leurs efforts l'amélioration constante des conditions de vie d'emploi de leurs peuples,*

*RECONNAISSANT que l'élimination des obstacles existants appelle une action concertée en vue de garantir la stabilité dans l'expansion, l'équilibre dans les échanges et la loyauté dans la concurrence,*

*SOUUCIEUX de renforcer l'unité de leurs économies et d'en assurer le développement harmonieux en réduisant l'écart entre les différentes régions et le retard des moins favorisées”.*<sup>26</sup>

A aplicação prática destes objetivos de aproximação entre os Estados-Membros e a livre circulação de mercadorias tinha subjacente uma ideia de neutralidade e, o fim das distorções concorrenciais que os vários impostos destes países provocavam, quando cumulativamente aplicados sobre a mesma transação, tornando imperativa a necessidade de existir a harmonização do imposto sobre o consumo.

Em 1960, a Comissão Europeia tomou a decisão de constituir um Comité para realizar um estudo, presidido por Neumark com a finalidade de compreender: (1) em que medida as disparidades fiscais que existiam entre as finanças dos Estados-Membros restringiam a criação de um mercado único, atendendo a que os diversos Estados-Membros a uma transação semelhante, aplicavam diferentes impostos com diferentes incidências e taxas; (2) como eliminar as disparidades fiscais nos mercados internos. Por fim, o caminho da CEE passaria pela criação de um mercado único europeu com condições semelhantes às de um mercado interno, um mercado integrado sem discriminações fiscais em função da nacionalidade ou do domicílio fiscal, o que só seria possível através da harmonização da base de incidência e taxas.

O “*Rapport du Comité Fiscal et Financier*”<sup>27</sup> foi publicado em 1962 e é considerado o estudo mais importante dos grupos de trabalho do comité. Constitui um ponto fulcral na

---

<sup>26</sup> Cf. Tratado de Roma, que instituiu a CEE, p. 11. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957E/TXT&from=PT>. Este tratado vai ainda mais longe e, nos artigos 95.º a 99.º prevê que a Comissão vai analisar a possibilidade de harmonização dos impostos sobre o volume de negócios, impostos especiais de consumo e outros impostos indiretos.

<sup>27</sup> Este estudo ficou conhecido como o “*Relatório de Neumark*”. Disponível em: <http://aei.pitt.edu/33686/1/A220.pdf>.

história do IVA porque vem analisar os vários impostos sobre o volume de negócios que eram aplicados em cinco dos Estados-Membros da CEE (com exceção da França). Propunha uma harmonização faseada, tendo por base a necessidade de existir uma mitigação das disparidades fiscais, o que seria conseguido através de uma reforma do imposto sobre o volume de negócios. Em primeiro lugar seria necessário existir uma aproximação do imposto sobre o volume de negócios, nos vários países. Em segundo lugar, teria que existir a substituição do imposto em cascata por um imposto sobre o valor acrescentado, que abrangeria todas as fases da comercialização, através da aproximação das taxas dos Estados-Membros e da aplicação de isenções<sup>28</sup> a determinados bens considerados como de primeira necessidade<sup>29</sup>. Assim, as bases lançadas pelo Relatório culminaram na elaboração da Primeira e Segunda Diretiva sobre o IVA e da consagração deste imposto de origem francesa como o primeiro imposto europeu harmonizado.

## **2.2. As primeiras Diretivas do IVA e o primeiro sistema comum do IVA**

A Primeira Diretiva do Conselho de 11 de abril de 1967<sup>30</sup> (Diretiva 67/277/CEE) relativa à harmonização dos Estados-Membros, no que concerne aos impostos sobre o volume de negócios, veio dar resposta ao objetivo do Tratado de Roma de instituir uma união económica, um mercado comum sem distorções da concorrência e com características análogas às de um mercado interno, o que deveria ocorrer até 1 de janeiro de 1970. Tendo em vista a prossecução deste objetivo, deviam os Estados-Membros proceder à eliminação dos sistemas de impostos cumulativos em cascata e adotar, de forma faseada, um sistema de imposto comum sobre o valor acrescentado, que pela sua estrutura asseguraria a neutralidade, ao ser aplicado às transações com uma prévia dedução do montante pago ao longo das transações que iriam constituir o preço final. A única exceção, em termos de incidência, a este imposto seria o comércio a retalho.

---

<sup>28</sup> O termo “isenções” é utilizado no âmbito do IVA “*to describe supplies that do not bear output tax – the supplier need not collect or remit any tax in respect of tax borne on acquisitions related to the making of the supply.*”. Cf. DE LA FERIA, Rita, KREVER Richard, *Ending VAT exemptions: towards a post-Modern VAT*, Oxford University Centre, p. 7.

<sup>29</sup> Cf. Relatório de Newark, p. 42, 43 e 89.

<sup>30</sup> Disponível em: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/93de7850-0dba-4bdb-a393-b09653120da6/language-pt>.

O art. 1º previa a substituição do imposto sobre o volume de negócios pelo imposto sobre o valor acrescentado, o mais tardar até ao início de 1970. Este seria o primeiro passo no sentido da harmonização.

O art. 2º delimitava o âmbito de incidência objetiva do IVA, mais concretamente, a sua aplicação à transmissão de bens e serviços, e consagrava uma das características que é intrínseca a este imposto, o princípio da tributação geral do consumo. O cálculo do imposto seria proporcional ao preço do bem ou serviço e a dedução do montante do imposto suportado a jusante levava a que a neutralidade fosse outro princípio intrínseco.

Por outro lado, o próprio princípio da neutralidade estava explicitamente consagrado no art. 4º como um dos objetivos principais a ser transposto pelos Estados-Membros.

A Segunda Diretiva do Conselho, também datada de 11 de abril de 1967<sup>31</sup> (Diretiva 67/228/CEE), relativa à harmonização dos Estados-Membros, respeitante aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de impostos sobre o valor acrescentado veio regular e estruturar alguns aspetos relativamente à aplicação do imposto sobre o valor acrescentado, que ficaram em aberto na Primeira Diretiva.

Os Estados-Membros passaram a ter autonomia quanto à aplicação de taxas, mas ficaram restringidos quanto à aplicação de isenções e regimes especiais.

Nesta Segunda Diretiva, o art. 2º delimitava o âmbito de aplicação, ficando abrangidas a transmissão de bens e as prestações de serviços efetuadas no país por um sujeito passivo, e as importações de bens.

Os artigos seguintes definiam alguns conceitos, embora não os aprofundassem demasiado porque havia uma necessidade de salvaguardar a aplicação do IVA a diferentes países, com diferentes legislações, o que tornava a procura pelo mínimo comum essencial.

Podemos concluir que estas primeiras diretivas do IVA apresentavam algumas das ideias que ainda hoje persistem, só que tinham subjacente uma certa ideia de mínimo comum, o que deixava aos Estados-Membros uma larga discricionariedade quanto à delimitação para além deste mínimo comum, veja-se o caso de poderem estabelecer outras isenções para além das que a Segunda Diretiva prevê e mesmo as que estão previstas

---

<sup>31</sup> Disponível em: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/99ab67a1-f672-4605-8a30-c93cf82973de/language-pt>.

podiam não ser transpostas, sendo o âmbito de discricionariedade atribuído, naturalmente amplo.

Relativamente à questão das medicinas alternativas, não existia qualquer referência expressa a estas nas primeiras diretivas. Como constituem uma prestação de serviços, consideramos que poderiam enquadrar-se no art. 6º da Segunda Diretiva. Sucede que este artigo estabelece um mínimo comum pelo que a sua aplicação está limitada às prestações de serviços taxativamente enumeradas no Anexo B.

O anexo B da Segunda Diretiva prevê a harmonização relativamente à transmissão e concessão de direitos no âmbito da transmissão de patentes, marcas industriais e comerciais e outros direitos análogos; trabalhos sobre bens corpóreos móveis, não realizados no âmbito de um contrato de empreitada; prestações preparatórias ou de coordenação de trabalhos imobiliários; prestações de publicidade com finalidade comercial; transporte e armazenagem de bens, assim como respetivas prestações acessórias; locação de bens corpóreos móveis; disponibilização de pessoal; prestações efetuadas por determinados profissionais técnicos; obrigações de não concorrência; prestações de profissionais relacionadas com a entrega e importação de bens ou com a prestação de um dos serviços *supra* referidos. Ou seja, não estando a prestação de um serviço de medicina alternativa previsto neste anexo, pode o Estado discricionariamente estabelecer ou não esta isenção e respetiva taxa de tributação.

No que concerne à questão da harmonização das taxas praticadas pelos Estados-Membros, as primeiras diretivas do IVA não fazem qualquer referência a uma taxa mínima ou máxima pelo que entendemos que é um ponto deixado à discricionariedade destes.

Apesar da data de publicação destas diretivas, este imposto não entrou logo em vigor porque os Estados-Membros precisaram de mais alguns anos para se adaptarem, o que levou a que em muitos casos, à data de transposição, já não estivéssemos perante a Segunda Diretiva do IVA porque, entretanto, outras se sucederam e só em 1973 todos os Estados-Membros da CEE adotaram oficialmente este imposto.

No fundo, não estamos perante um imposto completamente neutro ou completamente harmonizado porque as várias diretivas e suas alterações deixaram “*grandes margens de manobra aos Estados membros, não prevendo, designadamente, uma lista harmonizada de isenções, a tributação da generalidade das prestações de serviços, a harmonização das*

*modalidades do direito à dedução e a obrigatoriedade da inclusão do imposto no estúdio retalhista.”*<sup>32</sup>.

É ainda de salientar que a criação deste imposto trouxe vantagens à CEE, porque parte das receitas obtidas pelos Estados-Membros passaram a reverter para a própria CEE como um recurso próprio para o seu financiamento.

### **2.3. A Sexta Diretiva do IVA e o segundo sistema comum do IVA**

A Sexta Diretiva do Conselho de 1977<sup>33</sup> (Diretiva 77/388/CEE) relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme consagrava a adoção de uma posição da CEE face a alguns aspetos das primeiras diretivas que levaram a conflitos entre os Estados-Membros ou que levaram a problemas de interpretação, criando uma base uniforme. Esta diretiva devia ter sido transposta, o mais tardar até 1 de janeiro de 1978.

O art. 6º definia um novo âmbito de incidência do IVA face à segunda diretiva, deixando de existir uma lista taxativa para passar a existir uma base de incidência alargada e harmonizada, também conhecida como “*broad based tax*”. O número 1 previa que passavam a existir critérios para, no caso de uma prestação de serviços sujeita a IVA, nomeadamente, no caso de uma cessão de bens incorpóreos; uma obrigação de não fazer ou tolerar um ato ou uma determinada situação; o serviço ter sido despoletado por um ato da Administração Pública, em seu nome ou por força de lei. O número 2 veio equiparar a prestações de serviços, a utilização de bens afetos à empresa para fins exteriores, quando tivesse existido a total ou parcial dedução destes; as prestações de serviços gratuitas com finalidade diferente dos fins da empresa. Apesar deste artigo prever determinadas situações, continuava a existir uma certa discricionariedade, quanto à sua transposição, por parte dos Estados-Membros porque estes podiam não adotar os critérios, com a salvaguarda de não levarem a distorções e, ainda, criar outros critérios.

---

<sup>32</sup> PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos do IDEFF, Nº 1, 3ª edição, Almedina, p. 31.

<sup>33</sup> Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=PT>.

O art. 13º estabelecia uma lista comum de isenções que se subdividia em isenções que beneficiavam determinadas atividades de interesse geral e outras isenções, ambas consagravam uma lista taxativa de serviços que os Estados-Membros tinham que obrigatoriamente isentar com o objetivo de “evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso”.

Nesta diretiva surgiu, pela primeira vez, no art. 13º A, n.º 2, al. c) a expressão “*actividades médicas e paramédicas*”. Esta alínea consagrava que seriam consideradas como isentas “*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.*”. Ou seja, passou a existir a possibilidade de as medicinas alternativas, enquanto atividades paramédicas, serem consideradas isentas, no âmbito desta alínea, equiparadas a outras profissões complementares da medicina convencional<sup>34</sup>, por motivos de distorção da concorrência. Sucede que a Comissão não densifica se este preceito é aplicável ao caso das medicinas alternativas ou, se no caso de lhes ser aplicável, que terapias estão abrangidas e que critérios devem ser atendíveis para a atribuição da isenção, limitando-se somente a remeter a questão para a discricionariedade dos Estados-Membros. Por outro lado, esta alínea também engloba as atividades médicas efetuadas no domicílio privado, fora do meio hospitalar, que estão abrangidas pela isenção do art. 13º A, n.º 2, al. b).

O art. 13º, B) refere outras possíveis isenções que os Estados membros podem consagrar, isenções estas que têm um caráter mais técnico.

No geral, a lista do art. 13º acabava por ser bastante longa e generalista, estando os Estados-Membros obrigados a aplicar as referidas isenções, embora existisse um poder discricionário na sua transposição, sempre atendendo ao objetivo de evitar a fraude, evasão e abuso fiscal.

A principal diferença no sentido de harmonização deste imposto da Sexta Diretiva face à Segunda Diretiva acabava por ser o desaparecimento do anexo B da Segunda Diretiva, que previa apenas a tributação de determinados serviços em sede de IVA. Ora,

---

<sup>34</sup> No âmbito destas profissões complementares à medicina e, reconhecidas como paramédicas, é de referir, a título meramente exemplificativo, a fisioterapia, a medicina nuclear, a radiologia, a farmacologia, entre outras, que não se enquadrando no conceito de “medicinas alternativas” por não terem a sua base na medicina tradicional chinesa, holicismo ou espiritualismo, derivam da chamada medicina convencional, não procedendo à aplicação de terapias próprias e/ou alternativas.

com a Sexta Diretiva, todos os serviços passaram a estar sujeitos a IVA<sup>35</sup>, inclusive o retalho que até aqui se encontrava excluído. Outra diferença é que passou a existir uma lista comum de isenções mais abrangente.

#### **2.4. O Livro Branco Para a Realização do Mercado Interno<sup>36</sup>**

O Livro Branco para a realização do mercado interno de 1985 constitui um estudo da Comissão, quanto às medidas que ainda eram necessárias adotar para criar um mercado único, propondo uma calendarização para a remoção das barreiras físicas, técnicas e fiscais até ao ano de 1992.

A remoção de fronteiras fiscais ainda não tinha sido plenamente conseguida, visto que a implementação da Sexta Diretiva e outras diretivas, que vieram colmatar lacunas, levou a que o nível de discricionariedade dos Estados-Membros se mantivesse e, conseqüentemente, subsistiram algumas distorções ao nível da concorrência. Assim, com o aproximar do fim das fronteiras fiscais tornava-se urgente existirem soluções para os problemas então considerados atuais.

Este estudo veio apresentar soluções para acabar com algumas distorções, nomeadamente, ao nível das diferentes taxas aplicadas num país (comparação vertical) e entre países (comparação horizontal). Propunha que fosse efetuado um estudo sobre a aproximação da estrutura das taxas (e não sobre a aplicação de uma taxa única) e que este fosse aplicado de forma faseada. Ou seja, no prazo de sete anos (até 1992), a Comissão comprometia-se a apresentar propostas que o Conselho devia adotar com o objetivo de aperfeiçoar algumas falhas que ainda impossibilitavam que o mercado único tivesse condições equiparáveis às do mercado interno.

O objetivo principal era passar do princípio da tributação no país de destino para o princípio da tributação no país de origem porque só este possibilitava o fim das fronteiras fiscais e a existência de condições análogas às de um mercado interno.

Ora, em termos temporais, desde 1954 (data do Tratado de Roma) até às Primeiras Diretivas do IVA (datadas de 1967) passaram treze anos e mais dezoito anos passaram

---

<sup>35</sup> Cf. Artigo 2º da Sexta Diretiva do IVA.

<sup>36</sup> Também conhecido como “Pacote Cockfield”. Disponível em: [http://aei.pitt.edu/1113/1/internal\\_market\\_wp\\_COM\\_85\\_310.pdf](http://aei.pitt.edu/1113/1/internal_market_wp_COM_85_310.pdf).

entre as Primeiras Diretivas e o presente relatório. A harmonização é um processo que decorre de forma lenta e, mesmo quando se verifica que existe uma situação de distorção ou conflito que precisa de ser alterada, revogada ou antecipada, podem decorrer anos até que sejam tomadas medidas nesse sentido.

A proposta apresentava um plano de implementação de medidas fiscais com o prazo máximo de sete anos, o que não se afigurava contendente com o ritmo de implementação de medidas fiscais na CEE. Parecia ambicionar mais do conseguia efetivamente conseguir cumprir porque se baseava numa ideia de cooperação ampla entre os Estados-Membros, sem antecipar objeções nas negociações.

Nos anos posteriores à publicação deste estudo, a Comissão propôs várias alterações à Diretiva, sendo que apenas algumas foram aceites pelo Conselho. Veja-se o caso da proposta de alteração à diretiva que visava uma aproximação das taxas (87/ C250/02)<sup>37</sup> e que tinha como objeto a harmonização do número de taxas dos Estados-Membros, passando a existir uma taxa reduzida entre 4% e 9% aplicável a bens considerados de primeira necessidade (produtos alimentares, excluindo-se as bebidas alcoólicas; produtos energéticos destinados ao aquecimento e iluminação; fornecimento de água; produtos farmacêuticos; livros, jornais e periódicos; transportes de pessoas) e uma taxa normal entre 14% e 20% para as restantes operações.

## **2.5. A Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006<sup>38</sup>**

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, na sua versão original e posteriores versões alteradas, sempre previu como objetivo principal a criação de um mercado interno e comunitário, sem distorções da concorrência e onde existisse a livre circulação de mercadorias e serviços, o que só se afigura possível através da harmonização do imposto sobre o valor acrescentado.

---

<sup>37</sup> Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:51987PC0321&rid=5>.

<sup>38</sup> Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>. Esta diretiva já sofreu diversas alterações, mas não se verificam alterações numéricas na versão consolidada nos artigos referidos ao longo deste ponto.

Esta diretiva é, atualmente, uma manta de retalhos em que diversos capítulos e artigos foram sucessivamente alterados com o decorrer do tempo, embora os objetivos inicialmente na base da sua criação, sem mantenham intocados.

O princípio da neutralidade continuou a ser assegurado através da aplicação deste imposto a todas as fases da produção e distribuição dos bens às prestações de serviços e importações de bens, com a exigência de terem os Estados-Membros que consagrar a dedução do imposto aplicado anteriormente.

Passamos a estar perante a “*existência de uma base de incidência uniforme, de regras comuns em matéria de incidência objetiva e subjetiva, isenções e valor tributável, pela harmonização de regimes especiais e pelo alargamento obrigatório da tributação ao estádio retalhista e à generalidade das prestações de serviços.*”<sup>39</sup>.

O “Título IX – Isenções”, no Capítulo I denominado “Disposições Gerais”, mais concretamente, no art. 131º, al. c), consagrava que independentemente das decisões tomadas internamente pelos Estados-Membros, sempre teriam estes que isentar “*As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas*”, embora tivessem o poder discricionário de as definir e estabelecer como entendessem. Cumpre referir que se mantém o sentido dado a esta isenção na Sexta Diretiva e o facto de esta disposição englobar as atividades paramédicas e as atividades paramédicas, que não são exercidas num meio hospitalar.

Ora, esta disposição *supra* referida surgiu num contexto de harmonização, a exigência ao nível de harmonização das isenções é cada vez maior. Esta necessidade surge no seguimento da evolução da UE no combate às distorções e criação de um mercado comum e único porque estes serviços eram taxados de forma diferente nos vários Estados-Membros, o que provocava distorções, forçando o contribuinte a escolher entre as atividades paramédicas e médicas ou distinguindo as atividades paramédicas sem ter por base critérios ou requisitos objetivos. Continuamos a ter uma disposição que refere prestações médicas e paramédicas no mesmo ponto, embora não as distinga ou refira os critérios a atender para as definir, distinguir ou pontos em comum entre ambos os conceitos; por outro lado, também não procede à definição ou estipulação de critério que permitam definir o que se entende por “prestação de assistência”.

---

<sup>39</sup> PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos do IDEFF, Nº 1, 3ª edição, Almedina, p. 32

No entanto, é possível proceder a uma interpretação no sentido de que a isenção será aplicável a prestações de assistência médicas e paramédicas em função da prestação ser ou não efetuada no exercício de uma profissão enquadrável nesses âmbitos, ou seja, a aplicação ocorrerá em função da prestação fornecida e existe jurisprudência que acaba por delimitar parcialmente os conceitos e o âmbito de aplicação.

Relativamente à forma jurídica do prestador, a Diretiva não refere se esta prestação considerada isenta, pode ser efetuada por uma pessoa singular ou coletiva. No entanto, um entendimento que aplique a isenção em função da forma jurídica deve ser considerado como violador do princípio da neutralidade, que se opõe a que a mesma prestação, efetuada por diferentes operadores económicos, tenha um tratamento diferenciado, tendo por base apenas o critério da forma jurídica do prestador.

Acresce o facto de que, embora a disposição *supra* referida remeta a definição de prestação serviços, no âmbito de atividades paramédicas e médicas para o direito interno dos Estados-Membros, entendemos que houve uma necessidade por parte da UE de aproximar e equiparar estas atividades paramédicas a atividades médicas pelo que o mínimo comum passa a estar assegurado pelo facto de que o direito interno terá que consagrar critérios objetivos para que determinadas atividades se possam enquadrar no conceito e, assim, serem consideradas isentas. Esta aproximação leva a que a delimitação das atividades consideradas como médicas, acabe muitas vezes por delimitar as atividades paramédicas pela negativa e pela positiva.

O problema acaba por ser a forma como cada Estado-Membro consagra no seu direito interno os critérios para definir uma atividade paramédica face a uma atividade médica porque existem dezenas de atividades que podem ou são consideradas como paramédicas, e o limiar de distinção entre a maioria delas é algo discutível. Assim, surgem determinadas questões, nomeadamente: O que distingue uma prestação de serviços médica de uma prestação de serviços paramédica? Por que motivo algumas terapias devem ser consideradas isentas e outras não? Que critérios devem ou não ser aceites? Qual o limiar que deve ser considerado para ser ou não atribuída a isenção a determinadas atividades paramédicas?

## **2.6. O Livro Verde Sobre o Futuro do IVA – rumo a um sistema mais simples, mais sólido e eficaz<sup>40</sup>**

O Livro Verde Sobre o Futuro do IVA constitui uma comunicação da Comissão Europeia datada de 1 de dezembro de 2010 que veio relançar o debate relativamente à implementação de um sistema de IVA menos complexo, no sentido de uma maior harmonia e neutralidade. Este debate teve como subjacente na sua ideia base a máxima de que o mercado único deve refletir as mesmas condições que um mercado interno. Versa sobre os futuros desafios com que o IVA se ia deparar face a uma cada vez mais necessária adaptação constante e imediata, atendendo às constantes mutações das condições do mercado e sucessivas crises económico-financeiras.

Os principais problemas apontados ao sistema que vigorava em 2010 e que existia há quarenta anos, foram a sua complexidade e, conseqüente existência de demasiada burocracia administrativa; o facto de ainda existirem determinadas operações intracomunitárias e nacionais com tratamentos diferenciados; a necessidade de combater a fraude e evasão fiscal para maximizar as receitas arrecadadas; tornar o sistema adaptável às mutações do tempo e avanços tecnológicos.<sup>41</sup>

Um dos pontos fulcrais referidos nesta comunicação é a necessidade de rever a questão das isenções porque a lista que estava em vigor há várias décadas não estava atualizada para fazer face a novos problemas e a discricionariedade atribuída aos EM, em determinados setores, provocava distorções face aos motivos que estavam subjacentes à sua criação inicial.

A conclusão a que os envolvidos no debate chegaram foi de que era necessário existir uma reforma do sistema que então se encontrava em vigor. Todo este processo de debate e respetivas conclusões criaram uma expectativa de que nas décadas seguintes o sistema seria adaptado às necessidades mais eminentes e, gradualmente, as reformas necessárias teriam lugar.

---

<sup>40</sup> Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PT:PDF>.

Para uma análise mais extensiva sobre esta comunicação, consultar PALMA, Clotilde Celorico Palma, *O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, nº 3, Primavera, 2011., Edições Almedina.

<sup>41</sup> Para uma análise exaustiva da referida comunicação, consultar PALMA, Clotilde Celorico, *A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA*, Revista TOC, nº 144, março de 2012.

## 2.7. Últimos anos

A Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu relativa a um plano de ação sobre o IVA, rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir<sup>42</sup>, datada de abril de 2016 versa sobre os vários desafios que o IVA continua a encontrar. Esta comunicação surge seis anos depois do Livro Verde e podemos constatar que pouco ou nada foi feito pelo que os problemas que têm vindo a ser referidos continuam a subsistir e a apresentação de soluções não aplicadas e ignoradas tem vindo a ocorrer sucessivamente.

A Comissão veio novamente alertar para o facto de que os problemas não podiam continuar a ser ignorados, era urgente uma modernização do IVA, uma maior desburocratização do sistema e que existisse a unanimidade necessária entre os Estados-Membros para que as reformas fossem aprovadas e implementadas.

A neutralidade, que devia ser um princípio estruturante na criação e existência do IVA, tem sido sucessivamente ameaçada pela discricionariedade que os vários Estados-Membros têm no que concerne à concessão de isenções, em determinados pontos-chave, e formas de combater a evasão e fraude fiscais. Isto leva a que muitas vezes subsistam distorções criadas pela forma como este imposto está desenhado e acabamos por não ter um imposto geral sobre o consumo tão amplo e eficaz como estava previsto na sua criação e origem, nem vamos ter um mercado com condições de funcionamento equivalentes às de um mercado único.

O ponto fulcral acaba por ser a necessidade de adaptação às questões atuais e renovação de um imposto que parece algo estático no tempo e que, apesar de ter sido desenhado para se adaptar, parece ter dificuldade em fazê-lo devido à necessidade de agradar a gregos e troianos.

No fundo, o IVA apenas é harmonizado formalmente porque, em termos, substanciais, continuam os EM a ter discricionariedade quanto às taxas que aplicam e determinadas opções, veja-se o caso das isenções em que apenas um mínimo tem que existir, e mesmo esse mínimo pode e deve ser regulado e definido objetivamente pelo legislador nacional no direito interno.

---

<sup>42</sup> Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&from=PT>.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&from=PT>

Com o anúncio de saída do Reino Unido da UE em 2017 e a eminente saída definitiva em 2019, vulgarmente conhecida como *Brexit*, a discussão quanto à necessidade de evolução do sistema do IVA de forma a se adaptar a uma economia cada vez mais digital, combater a fraude e evasão fiscal, evitar e eliminar distorções fiscais, o consolidar de uma harmonização que cada vez parece mais remota e, a necessidade de existir um mercado único equitativo, em condições equivalentes de funcionamento às do mercado interno têm constituído uma discussão cada vez mais frequente e acesa. Ora, esta discussão adensa-se e vai continuar futuramente a adensar-se porque o IVA constitui um recurso próprio da UE e como tal, a UE necessita de fundos para se financiar pelo que com a saída do Reino Unido haverá um decréscimo que é necessário colmatar.

### **3. O IVA como um imposto geral sobre o consumo de cariz neutro**

O IVA<sup>43</sup>, como o conhecemos, é um imposto de matriz comunitária, que se debate com a necessidade de constante adaptação aos desafios trazidos pela globalização, o que nem sempre tem decorrido de forma atempada e, muitas vezes põe em causa o seu carácter neutro, possuindo os Estados-Membros alguma margem de manobra em determinadas situações.

Apresenta-se como um imposto de obrigação única, que incide de forma geral sobre o consumo<sup>44</sup>, com carácter plurifásico e indireto. Incide sobre todas as fases de uma transação, ou seja, abrange todos os operadores económicos, ao longo das transações, até que o bem ou o serviço chega ao consumidor final pelo que a sua estrutura é neutra e, só este último suporta o peso do imposto. Assim, na venda vai existir a liquidação do imposto, enquanto na compra vai existir um direito à dedução que funciona como um mecanismo de crédito do imposto. Não vai existir uma acumulação do valor tributado porque em cada fase vai existir um direito à dedução nas compras (*inputs*) e na venda a liquidação do imposto (*output*).

A forma como este imposto está construído, incidindo sobre o valor acrescentado leva a que haja uma incidência sobre toda a cadeia transacional e, conseqüentemente, todos os

---

<sup>43</sup> Em termos económicos, “O valor acrescentado é a diferença entre as vendas duma empresa e as suas compras de matérias-primas e de serviços de outras empresas”. Cf. NORDHAUS, Samuelson, *Economia*, 16ª edição, Mac Graw Hill, 1999. p. 394.

<sup>44</sup> Abrange as transmissões de bens, a prestação de serviços, aquisições intracomunitárias e importações de bens.

intervenientes vão ser onerados de uma forma fracionada, e o imposto incorporado no valor do bem/serviço transacionado ao longo da cadeia.

Em suma, subtrai-se ao imposto liquidado na venda, o imposto que foi suportado na compra, quando estamos perante operadores que são sujeitos passivos, sendo que um não sujeito passivo (consumidor final) que adquira esse bem ou serviço, vai suportar o imposto e não o poderá deduzir por ser o elo final na cadeia transacional, que vai efetivamente consumir o bem ou serviço que adquiriu. Devido à sua natureza indireta, o sujeito passivo procede à liquidação na venda, o que significa, na prática, que recebe o valor por parte do comprador e o entrega à AT, pelo que o vendedor é o sujeito nesta relação com a obrigação de pagar o imposto.

José Casalta Nabais subdivide a neutralidade em duas modalidades, nomeadamente, a neutralidade fiscal e a neutralidade económica. No primeiro caso, a neutralidade fiscal confere ao IVA o seu carácter de valor acrescentado, face a outros impostos do tipo cumulativo, pelo que este incide apenas sobre o valor acrescentado ao longo de cada fase do circuito económico, existindo liquidação na venda e dedução na compra. No segundo caso, a neutralidade económica, refere-se à questão do funcionamento do mercado e distorções concorrenciais devido ao aumento do preço de uns bens face a outros<sup>45</sup>.

A neutralidade assenta numa ideia de que não devem haver fatores externos que levem a que um sujeito, enquanto consumidor, opte por um determinado bem ou serviço face a outro, ou seja, não devem haver fatores que levem a situações de opção, por exemplo, porque um bem ou serviço é economicamente mais acessível do que o outro pelo que não devem existir incentivos ou desincentivos que alterem o preço em situações consideradas idênticas. Por outro lado, a neutralidade também assenta na ideia de que o consumidor final deve ser o único a suportar o imposto, pelo que vai haver neutralidade no caso dos sujeitos passivos que exercem atividades económicas porque podem deduzir o imposto.

Este princípio está assegurado no caso da cadeia de transações económicas nas exportações, em conjugação com o princípio da tributação no destino, que consagra a tributação apenas no país de destino, ou seja, o adquirente procede à liquidação nas compras.

---

<sup>45</sup> Cf. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10ª edição, Almedina, 2017, p. 575 a 577.

#### 4. Uma neutralidade (im)perfeita?

O IVA assenta numa ideia de neutralidade em várias vertentes, sempre atendendo ao facto de que não devem existir fatores que levem a que um sujeito faça determinadas opções face a outras, pressionado por fatores externos, assim como não deve haver discriminação entre a transmissão de bens e a prestação de serviços idênticos e entre sujeitos passivos. No fundo, podemos afirmar que existe uma ideia de não intervenção do Estado através da introdução de disposições que onerem ou desonerem uma opção face a outra.

Podemos falar em dois níveis de neutralidade, nomeadamente, a neutralidade interna e a neutralidade externa<sup>46</sup>.

Ao nível interno, não deve a legislação de um determinado país onerar um bem/prestação de serviços face a outro de igual ou equivalente teor, seja pela existência de diferentes taxas ou isenções nem provocar distorções concorrenciais. O imposto deve assentar num modelo de valor acrescentado, existindo uma exigência de neutralidade legal, concorrencial e económica.

Ao nível externo, significa que as importações de um determinado bem não devem sofrer um acréscimo do valor devido à existência de um imposto que incide sobre essa importação.

Relativamente às isenções, a doutrina é unânime em referir a existência de dois tipos de isenções, nomeadamente, as isenções simples/incompletas e as isenções parciais/completas. No primeiro caso, não existe liquidação do imposto na venda do bem ou prestação de serviço, nem direito de dedução na aquisição deste e, conseqüentemente, vai existir uma integração do valor de imposto não deduzido, no valor a ser pago pelo consumidor final. No segundo caso, não existe liquidação do imposto na venda do bem ou prestação de serviço, sendo este valor integrado no preço da venda e o sujeito passivo adquirente pode deduzir o imposto anteriormente suportado na compra.

---

<sup>46</sup> Sobre esta distinção, ver TERRA, Ben, *Sales Taxation – The case of Value Added Tax in the European Community*, Series on Internacional Taxation, no. 8, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Boston, 1998, p. 15 a 19.

As isenções surgem como uma resposta a necessidades de cariz social, económico e ideológico<sup>47</sup> porque determinados setores e atividades encontram-se previamente em desvantagem ou são considerados como de interesse público pelo que existe uma necessidade de intervenção do Estado. Ou seja, há uma sujeição a IVA, só que devido a determinados motivos, casos que têm que estar consagrados na lei e devidamente delimitados, encontram-se isentas, e sobre essa operação económica isenta não vai incidir imposto e, conseqüentemente, entrega deste ao Estado.

Rita de la Feria aponta como principais motivos para a existência de isenções o facto de assegurarem a equidade vertical, aumentarem o consumo dos bens de mérito e levarem a um aumento do emprego<sup>48</sup>, por isso existe uma efetiva necessidade da sua existência e manutenção.

A existência de exceções ao princípio da neutralidade coloca em causa a própria neutralidade, torna-a imperfeita e podem existir isenções que vão distorcer de tal forma a lógica do imposto que passamos a ter mais problemas do que soluções. No fundo, as questões são as seguintes: serão as isenções necessárias para equilibrar um imposto que tem subjacente uma ideia de neutralidade? Em caso afirmativo, quais os limites a atender para garantir que a existência de isenções não vai levar a distorções e à violação injustificada da própria lógica subjacente ao IVA?<sup>49</sup>

O problema é que a própria ideia subjacente ao conceito de isenções é o de derrogação do princípio da neutralidade e do princípio de que o IVA deve incidir sobre

---

<sup>47</sup> Rita de la Feria e Richard Krever agregam as isenções que existem ao nível da UE, em determinados tipos, nomeadamente, “*postal services, transport of sick/injured persons, hospital and medical care, human blood, tissues and organs, dental care; education, sporting activities, cultural services (excluding radio and television broadcasting), charitable work, non-commercial activities by non-profit organisations, certain fund-raising events, the supply of land and buildings (including letting of immovable property), betting, lotteries and gambling, insurance and reinsurance, and a range of financial services including loan intermediary services and capital raising operations. Beyond these core items are exemptions covering a wide diversity of sectors such as legal aid, passenger transport, public cemeteries, waste and recyclable material, water supply, precious metals and certain agricultural inputs.*” Cf. DE LA FERIA, Rita, KREVER, Richard, *Ending VAT exemptions: towards a post-Modern VAT*, Oxford University Centre, p. 8.

<sup>48</sup> Cf. DE LA FERIA, Rita, *EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox*, Lang et al (Eds), CJUE – Recent Developments in Value Added Tax, 2015, p. 3.

<sup>49</sup> Clotilde Celorico Palma tem-se pronunciado em diversas obras e artigos sobre o princípio da neutralidade ser contrário à existência de isenções. “As isenções são contrárias ao princípio do IVA como um imposto de ampla base de incidência, sendo questionável a razão de ser de muitas das isenções atuais (...) Um imposto totalmente neutro parece estar fora de questão sempre se concedendo algumas isenções, existindo, eventualmente, diferenciações na taxa aplicável às diferentes transações de bens e serviços.”, cf. PALMA, Clotilde Celorico, *O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, nº 03, 2011, p. 77.

todas as prestações de serviços, transmissão de bens e importações, ou seja, deve ser visto como uma situação excecional e restrita a situações concretas<sup>50</sup>. Neste sentido, o Advogado-Geral F. G. JACOBS, nas conclusões do caso *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* do TJUE refere esta ideia, considerando o facto de que “*É inerente às exceções ao sistema do IVA que estas interfiram até certo ponto na aplicação dos princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento.*”<sup>51</sup>.

## **Capítulo II – Jurisprudência comunitária: o conflito entre o princípio da neutralidade e a consagração da isenção das prestações de serviços médicas e paramédicas**

### **1. A prevalência da jurisprudência do TJUE sobre o direito interno dos Estados-Membros**

Os Estados-Membros da UE têm que transpor as diretivas e outras recomendações de carácter vinculativo, de forma a que não haja uma desvirtuação do seu sentido e conteúdo. Neste caso, estamos perante o direito originário da UE e o princípio da primazia deste sobre o direito interno dos Estados-Membros, existindo um efeito de aplicação direta<sup>52</sup>.

Além do direito originário, temos ainda o direito secundário emanado pelos órgãos/instituições que compõe a UE, como é o caso da jurisprudência do TJUE, que tem prevalência sobre a aplicação do direito interno dos Estados-Membros.

Sucede que, em determinadas questões, têm os Estados-Membros discricionariedade para optar por determinadas soluções face a outras; noutros casos, ficam tão só vinculados a

---

<sup>50</sup> Em termos jurisprudenciais, esta ideia tem vindo a ser repetida, veja-se o acórdão do TJUE de 15 de junho de 1989, processo C-348/87, *Tichting Uitvoering Financiële Acties / Staatssecretaris Van Financiën*, p. 1749, parágrafo 13, em que o TJUE afirmou que “os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º 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 por um sujeito passivo.” Ou seja, as isenções são excepcionais e a interpretação dos conceitos deve ser estrita, independentemente da alínea a que nos referimos. Sobre este princípio *vide* Capítulo II, ponto 4.

<sup>51</sup> Conclusões do Advogado-Geral F. G. Jacobs, apresentadas em 18 de novembro de 2004, processo C-378-02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*. parágrafo 38.

<sup>52</sup> Neste sentido, refere o acórdão do TJUE de 15 de julho de 1964, Caso C-6/64, *Costa/Enel*, p. 553, que “Diversamente dos tratados internacionais ordinários, o Tratado CEE institui uma ordem jurídica própria que é integrada no sistema jurídico dos Estados-Membros a partir da entrada em vigor do Tratado e que se impõe aos seus órgãos jurisdicionais nacionais.”, p. 555.

adequar os termos à sua própria língua, atendendo ao facto de que as figuras e termos jurídicos variam entre os vários ordenamentos jurídicos. Temos o exemplo da Sexta Diretiva e da Diretiva 2006/112/CEE, que remetem a questão das isenções para o âmbito da discricionariedade dos Estados-Membros, em termos de opção, adaptação e densificação e de algumas decisões do TJUE que vêm restringir este poder, relembrando a sua limitação face aos princípios do IVA, e que, sem última instância, devem sempre prevalecer. Ou seja, o que temos é a obrigatoriedade quanto à transposição de determinadas isenções, cabendo aos Estados-Membros assegurar os meios e em que medida estas vão ser aplicadas<sup>53</sup>.

A adequação dos termos consagrados nas diretivas é um dos casos em que a transposição deve ser literal pelo que os Estados-Membros vão apenas adequar os termos, embora muitas vezes esta adequação seja apenas uma espécie de “copia e cola” face ao texto original.

Muitas vezes quem aplica as diretivas que foram transpostas pelos ordenamentos jurídicos internos e outros diplomas comunitários, tem dúvidas quanto à sua interpretação porque, embora exista um princípio do primado do direito comunitário sobre o direito interno<sup>54</sup>, são utilizados termos muitos abrangentes no direito comunitário, passíveis de variadas interpretações e pode o TJUE ter que se pronunciar de forma a garantir que o direito comunitário é aplicado da mesma maneira nos vários Estados-Membros.

A jurisprudência comunitária, como uma fonte de direito secundária, acaba por produzir efeitos nos ordenamentos jurídicos de todos os Estados-Membros porque, veja-se o caso da dúvida interpretativa ser referente a um ordenamento jurídico e existir outro Estado com semelhante interpretação, é do interesse deste segundo Estado-Membro, adotar uma interpretação semelhante à preconizada pelo TJUE.

No que concerne ao IVA, existem diversas decisões relativamente à aplicação das isenções porque existe bastante discricionariedade nesta temática.

Concordamos com Rita de la Feria, no sentido de que o grande desafio do TJUE nos próximos anos vai ser manter a dialética do IVA que existe entre os seus dois princípios

---

<sup>53</sup> Veja-se o acórdão do TJUE de 19 de janeiro de 1982, Caso C-8/81, *Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt*, p. 55, refere que um Estado-Membro deve tomar as devidas medidas para que as isenções sejam aplicadas, pelo que se um contribuinte comprovar que a sua situação é enquadrável no âmbito de uma isenção consagrada na Diretiva, não pode o Estado-Membro contra-argumentar que não a aplica porque não dispõe de condições para assegurar essa aplicação. Os Estados-Membros têm o dever de assegurar a existência de medidas e meios para que as isenções sejam aplicadas.

<sup>54</sup> Em Portugal, encontra-se constitucionalmente consagrado no artigo 8º da CRP.

basilares, nomeadamente, o princípio da neutralidade e o princípio da tributação sobre o consumo, face à existência de isenções e taxas reduzidas e vai ser necessário encontrar um equilíbrio, evitando e eliminado distorções e incertezas<sup>55</sup>.

## **2. O critério da não concorrência e o acórdão Comissão *versus* República Francesa<sup>56</sup>**

O acórdão Comissão *versus* República Francesa versa sobre a questão da relevância da neutralidade fiscal e outros princípios intrínsecos.

No caso em apreço, o *code général des impôts* consagrava que só determinadas especialidades farmacêuticas eram reembolsáveis por parte da segurança social e, assim, sujeitas a uma taxa mais reduzida. Mais concretamente, só estavam sujeitas à taxa reduzida as especialidades que se concretizassem numa “melhoria do serviço médico prestado em termos de eficácia terapêutica ou, eventualmente, de efeito secundário” ou que proporcionassem “uma economia no custo do tratamento medicamentoso”.

A Comissão considerou que o facto de haver uma distinção na aplicação das taxas baseada no facto de haver ou não um reembolso por parte da Segurança Social, era contrário às Primeiras e Sexta Diretiva do IVA, violando o princípio da neutralidade.

A questão da distinção entre as especialidades farmacêuticas baseava-se, apenas no facto de umas serem reembolsáveis pela Segurança Social, enquanto outras não o eram. No fundo, não é a substância em si que levava a esta distinção, mas tão só a questão do reembolso.

O TJUE aceitou os argumentos do Governos Francês e concluiu que não havia uma violação do princípio da neutralidade, visto que as especialidades farmacêuticas reembolsáveis e não reembolsáveis se tratava de produtos diferentes, que não se encontravam em concorrência. O consumidor médio não optava pelas especialidades não reembolsáveis com a taxa mais elevada face às especialidades reembolsáveis tributadas a uma taxa reduzida. Acresce que as especialidades farmacêuticas reembolsáveis só eram efetivamente reembolsadas, quando fosse comprovado que existia uma receita médica. O

---

<sup>55</sup> Cf. DE LA FERIA, Rita, *EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox*, Lang et al (Eds), CJUE – Recent Developments in Value Added Tax, 2015, p. 1.

<sup>56</sup> Acórdão do TJUE de 3 de maio de 2001, processo C-481/98, Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa, p. I-3383.

tribunal considerou que esta exigência também não provocava distorções concorrenciais porque o reembolso não era possível nunca sem a apresentação de uma receita.

Esta acaba por ser uma das primeiras decisões do TJUE relativamente ao princípio da neutralidade e, como podemos constatar parece apenas referir que o princípio da neutralidade tem uma vertente de não concorrência, sendo este o critério para aferir da sua violação. Ou seja, na base da formação do princípio da neutralidade está subjacente o princípio da eliminação das distorções da concorrência, que é a consequência direta do próprio tratamento diferenciado.

Podemos concluir que uma prestação pode ser semelhante a outra, em termos formais e substanciais, ter requisitos e/ou pressupostos similares, mas desde que não leve a que o consumidor médio opte por uma prestação em detrimento de outra, num cenário de concorrência direta, não estamos perante a violação do princípio da neutralidade.

### **3. O teste do acórdão *Rank Group*<sup>57</sup>**

O acórdão *Rank Group* tem na sua base um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Reino Unido, que opunha os *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* contra *The Rank Group plc*.

Na situação em apreço, os *Commissioners* recusaram um pedido de reembolso relativo ao IVA pago pelo *Rank Group*, que explorava clubes de bingo e casinos no Reino Unido, no âmbito de determinadas prestações relacionadas com a disponibilização de determinados jogos, ou seja, na sua base encontrava-se uma prestação de serviços.

A Sexta Diretiva do IVA consagrava que “As apostas e outros jogos de azar ou a dinheiro” deviam estar abrangidas pela isenção nos Estados-Membros, apesar de estes terem um poder discricionário quanto ao estabelecimento de limites e condições para a aplicação da referida isenção<sup>58</sup>, com o limite de não poderem violar o princípio da neutralidade.

O Reino Unido optou por consagrar na sua legislação interna limites à isenção, limitando a aplicação desta, no caso das apostas, jogos e lotarias, às situações em que

---

<sup>57</sup> Acórdão do TJUE de 10 de novembro de 2011, processos apensos C-259/10 e C-260/10, *Rank Group*, p. I-10951.

<sup>58</sup> Cf. Art. 13º, B) da Sexta Diretiva do IVA.

associado ao jogo não existisse a possibilidade de exigir uma contrapartida financeira (quando a aposta fosse superior ao valor final a receber da jogada) e, nos casos das máquinas de jogo.

O conceito de máquinas de jogo abrangia as máquinas construídas e adaptadas com a finalidade de serem disponibilizadas para a prática de jogos de azar, em que o jogador insere uma moeda ou ficha.

Sucedia que devido a determinadas características, certas máquinas de jogo preenchiam os requisitos *supra* referidos, enquanto outras não, o que levava a que em algumas situações fosse aplicável a isenção com base numa distinção difícil de delimitar, mesmo recorrendo ao ponto de vista do consumidor médio.

O *Rank Group* considerava que determinadas máquinas, mais concretamente, do tipo mc-bingo e máquinas de jogo com moeda, não se enquadravam, na referida isenção, porque o jogador sabia qual era o montante de aposta antes de apostar, embora existisse uma variação quanto ao montante final do prémio, em função do número de jogadores. Ou seja, em determinados casos, o valor da aposta era inferior ao prémio final e não havia uma expectativa de incremento financeiro associada. Argumentavam que este tipo de máquinas e jogo não estavam abrangidos pela isenção e, conforme este entendimento, procederam à liquidação e dedução do respetivo IVA, o que culminou num valor, um reembolso de IVA.

A *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* contra-argumentava que este tratamento distinto, no que toca a diferentes tipos de jogos e máquinas, não violava o princípio da neutralidade porque não provocava distorções concorrenciais.

O princípio da neutralidade consagra que duas prestações semelhantes não podem ter um tratamento diferenciado, em termos de IVA, de tal forma que provoque distorções da concorrência e leve a que um desses serviços seja preterido face ao outro. Ou seja, dois serviços com teor semelhante e que satisfazem as mesmas necessidades, concorrendo entre si, não podem ter um tratamento fiscal diferente ou estaríamos perante a violação do princípio da igualdade.

A problemática acaba por ser o que distingue uma prestação de outra, em termos substanciais. Neste sentido a jurisprudência do TJUE tem apontado como critérios o terem propriedades análogas; satisfazerem as mesmas necessidades; possuírem a mesma

utilização; e o facto de as diferenças não influenciarem a decisão do consumidor de optar por uma das prestações face a outra.

No entanto, o TJUE concluiu que a interpretação do princípio da neutralidade devia basear-se apenas na aplicação de dois critérios, nomeadamente, a existência ou não de um tratamento diferenciado quanto a duas prestações idênticas ou semelhantes, do ponto de vista do consumidor médio; e quando ambas as prestações tenham como objetivo a satisfação da mesma necessidade. Deixa de ser necessário comprovar que o tratamento distinto provocou distorções da concorrência e, passamos a aplicar este teste para aferir da violação do princípio da neutralidade.

Assim, o *Rank Group* não podia ter solicitado o reembolso do IVA, argumentando que existia a violação do princípio da neutralidade porque as máquinas de jogos em questão não preenchiam os requisitos do direito interno para estarem abrangidas pela isenção.

Estamos perante um marco jurisprudencial, embora esta decisão apenas se refira à questão do jogo, visto que um tratamento diferenciado provocar distorções concorrenciais, deixa de ser considerado como um critério para verificar se houve ou não a violação do princípio da neutralidade<sup>59</sup>. Neste caso, a questão das distorções concorrenciais, acaba por não se colocar totalmente porque o consumidor médio não ia deixar de jogar por considerar que não haveria um incremento financeiro, nos moldes deste jogo de azar porque este só fica a saber numa fase posterior do jogo, qual o valor do prémio final em questão. No fundo, o TJUE vem reafirmar a prevalência do princípio da substância sobre a forma e, passamos a ter um teste para aferir se existe ou não a violação do princípio da neutralidade: (a) prestações semelhantes ou idênticas, do ponto de vista do consumidor final; (b) ambas as prestações tenham como objetivo a satisfação da mesma necessidade. Caso esta violação exista, terá sempre o direito internos dos Estados-Membros que ser alterado para que este princípio e a jurisprudência comunitária prevaleçam.

---

<sup>59</sup> Neste sentido, concordamos com Rita de La Feria, “*Whilst the decision has obvious implications for the interpretation of the gambling exemption, it will probably also have far more reaching implications for the application of the principle of fiscal neutrality to VAT exemptions more generally, as well as to other areas of the tax such as rates’ structures.*”, DE LA FERIA, Rita VAT: a new dawn for the principle of fiscal neutrality?, Oxford University Centre for Business Taxation, PP 11/04.

#### 4. O princípio da interpretação estrita<sup>60</sup> como princípio estruturante na delimitação do conceito de prestação de assistência

O princípio da interpretação estrita constitui um princípio consolidado na jurisprudência do TJUE, em sede das isenções no IVA, previstas no art. 13º da Sexta Diretiva do IVA, sendo referido em diversos acórdãos como um limite e forma de interpretar esta disposição, por estarmos perante casos da derrogação do princípio geral de que o IVA incide sobre todas as prestações de serviços e transmissões onerosas de bens, efetuadas por sujeitos passivos designados como tal, nos termos da Diretiva, e como tal, excepcionais. Não devem as interpretações ir além daquilo que a letra do artigo enumera e descreve, pelo que não deve haver o recurso a interpretações extensivas ou analógicas, mas nunca contrariando o facto de que as isenções existem para ser concedidas<sup>61</sup>.

Assim, cumpre referir alguns acórdãos em que este princípio foi enunciado como causa justificativa para a delimitação do conceito de prestação de serviço no âmbito das

---

<sup>60</sup> Este princípio encontra-se amplamente sufragado pela jurisprudência do TJUE, nomeadamente, noutros acórdãos relativos a outras isenções do art. 13º da Sexta Diretiva, que corresponde ao art. 132º da Diretiva 2006/112/CE. Veja-se o caso do acórdão do TJUE de 11 de julho de 1985, processo C-107/84, Comissão *versus* Alemanha, p. 2663, em que se discutiu a aplicação da isenção, em sede de IVA, à prestação de serviços de transporte de correio postal efetuados por terceiros. O TJUE concluiu que o princípio da interpretação estrita devia prevalecer pelo que se a disposição da Diretiva refere serviços postais públicos, esta não abrange os serviços de transporte postal efetuadas por um terceiro privado em favor do serviço público. As isenções apenas abrangem algumas atividades consideradas de interesse geral e existe uma restrição quanto ao seu âmbito de aplicação, visto que constituem uma derrogação face ao princípio geral de que o IVA deve ser cobrado sobre todas as prestações de serviços e transmissões de bens efetuadas onerosamente por um sujeito passivo. Este entendimento quanto ao alcance das isenções é reiterado noutros acórdãos relativamente a outras isenções, veja-se o caso do acórdão do TJUE de 15 de junho de 1989, processo C-348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties / Staatssecretaris van Financiën*, p. 1749; acórdão do TJUE de 11 de janeiro de 2001, processo C-76/99, Comissão / França, I-264; acórdão do TJUE de 05 de junho de 1992, processo C-2/95, *SDC*, p. I-3051.

Constante também na jurisprudência do TJUE, é o facto deste tribunal considerar que as isenções constituem noções autónomas de direito comunitário. Neste sentido, *vide*, também a título exemplificativo, relativamente a outras isenções, o acórdão do TJUE de 26 de março de 1987, processo C-235/85, Comissão / Países Baixos, p. 1485; acórdão de 15 de junho de 1989, processo C-348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties / Staatssecretaris van Financiën*, p. 1749; acórdão de 5 de junho de 1997, processo C-2/95, *SDC*, I-3041.

<sup>61</sup> Neste sentido, F. G. Jacobs, Advogado-Geral, vem, nas conclusões do acórdão de 13 de dezembro de 2001, processo C-267/00, *Zoological Society*, p. I-3353, nº 19, proceder a uma distinção entre os conceitos de interpretação estrita e interpretação restrita, concluindo que “isenções de IVA devem ser estritamente interpretadas, mas não devem ser minimizadas por via interpretativa. A Comissão está certa a respeito de fazer contrastar as noções de «estrito» e «restritivo». 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.”.

atividades médicas, de forma a delimitar as atividades paramédicas e, possível inserção das medicinas alternativas no escopo destas atividades profissionais.

#### **4.1. O acórdão *D.*<sup>62</sup>**

O processo C-384/98 do TJUE opôs *D.* e *W.* relativamente à interpretação do artigo 13.º A, n.º 1, alínea c) da Sexta Diretiva, que isentava “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;”.

No Direito Austríaco existia uma disposição na lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1994, no que respeita ao âmbito das isenções, que abrangia as “transações correspondentes à actividade médica”. Ora, sucede que um órgão jurisdicional contratou um médico para intervir como perito num processo, recolhendo material genético para efetuar um exame e aferir de uma possível paternidade entre as partes do litígio. O perito médico optou por renunciar à isenção e pediu o reembolso do imposto suportado a montante.

A questão fulcral está relacionada com saber qual o âmbito da isenção do referido artigo da Sexta Diretiva. O conceito de serviços médicos deve ser interpretado no sentido de que abrange todas ou apenas parte das prestações médicas? E, por prestações médicas entende-se todas as atividades de assistência ou devemos assumir um conceito mais restrito? Ambas as questões acabam por ser fulcrais para definir o conceito de atividade médica e, por outro lado, o conceito de atividade paramédica porque está em causa o facto de perceber se o primeiro conceito abrange, além da assistência médica, do diagnóstico e do tratamento médico, o caso em que um médico realiza análises genéticas.

Os Governos austríaco, neerlandês e do Reino Unido argumentaram que o conceito de prestação médica é um conceito amplo, que abrange todas as prestações médicas, incluindo a realização de exames.

Contrariamente, a Comissão defendeu que o conceito de prestação médica deve ser entendido como um conceito estritamente ligado ao facto de haver uma prestação de cuidados efetuada a um indivíduo específico pelo que a realização de exames estaria

---

<sup>62</sup> Acórdão do TJUE de 14 de setembro de 2000, processo C-384/98, *D.*, I-6809.

excluída do âmbito destas prestações. A necessidade de existir uma interpretação estrita deve-se ao facto de que as isenções constituem derrogações ao princípio de que o IVA deve ser cobrado sobre todas as prestações de serviços onerosas, efetuadas por um sujeito passivo, devendo as exceções a este princípio geral ser reduzidas a um nível mínimo criteriosamente regulado.

O tribunal decidiu que a realização de exames de paternidade, não estava abrangida pela isenção relativa às prestações médicas porque este conceito deve ser interpretado de forma estrita e, a legislação austríaca apenas refere as prestações de serviços de assistência. Logo, considerou que a realização de análises não era subsumível ao conceito de prestação médica por não estarmos perante uma situação de assistência médica, diagnóstico ou tratamento de um indivíduo.

Parece-nos que este acórdão viola o princípio da neutralidade porque caso fosse uma situação em que o direito interno tivesse uma disposição que abrangesse a realização de análises por profissionais clínicos reconhecidos e detentores de um diploma para o exercício de tais funções, poderia a isenção ser aplicável. Este ponto não foi devidamente analisado pelo TJUE, que se limita tão só a reforçar o facto de as isenções, em sede de IVA, terem que ter um carácter restrito e delimitado, mas o tribunal não delimita esse âmbito, remetendo a questão principal para os Estados-Membros.

Temos uma primeira delimitação do conceito de prestação médica, no sentido de ser aquela em que há um contacto direto com o paciente, de forma a proceder à sua assistência, diagnóstico ou tratamento. Contrapondo e comparando com uma possível definição de “prestação de serviços paramédica”, também este conceito poderia ser definido como a prestação em que há um contacto direto com um paciente, com a finalidade de proceder à sua assistência, diagnóstico ou tratamento.

#### **4.2. O acórdão *Unterpertinger*<sup>63</sup>**

Neste acórdão, temos uma questão semelhante à suscita no acórdão *D. e Y.*<sup>64</sup>. Mais uma vez, é o TJUE confrontado com a prestação de um perito médico nomeado por um órgão jurisdicional austríaco e, a aplicação da isenção a esta prestação de serviços.

---

<sup>63</sup> Acórdão do TJUE de 20 de novembro de 2003, Processo C-212/01, *Unterpertinger*, I-13888.

No Direito Austríaco, a lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1994, no que concerne ao âmbito das isenções, abrangia as “operações resultantes da actividade de médico, de dentista, de psicoterapeuta, de parteira”. Esta lei era completada por uma circular relativamente às peritagens médicas, datada de 2001, no seguimento do acórdão *D. e Y.* Esta circular previa que apenas seriam isentas as prestações de serviços efetuadas por um médico, quando existissem cuidados diretos a pessoas, diagnóstico ou tratamento de doenças e/ou anomalias de saúde, não sendo a isenção aplicada à realização de análises biológicas para determinar situações de afinidade genética; à realização de exames médicos e dermatológicos para aferir efeitos farmacológicos de um medicamento ou substância cosmética; e ao caso da realização de testes psicológicos em situações de orientação profissional.

No caso em apreço foi necessário recorrer a peritagens médicas para aferir do estado de saúde do Sr. Unterpertinger, de forma a que este fosse ou não considerado inválido e, em caso positivo, pudesse auferir uma pensão por invalidez. A questão que se levantava é que embora esta prestação de serviços médicos não fosse enquadrável na definição prevista na lei austríaca, também não se enquadrava em nenhuma das situações expressas a que não era aplicável a isenção, pelo que seria considerada uma espécie de “zona cinzenta”, sem enquadramento legal.

A Comissão veio defender que o princípio da interpretação estrita devia prevalecer, visto que existia uma derrogação do princípio geral do IVA, segundo o qual este imposto deve incidir sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo. Assim, a prestação de serviços efetuada por um médico para aferir se uma determinada pessoa é inválida, não se enquadra no conceito de prestação de assistência médica, não estando abrangida pela isenção.

O Governo do Reino Unido argumentou que o facto distintivo deste caso, face ao acórdão *D. e Y.*, era o facto de que no caso em análise, estarmos perante a realização de um exame médico para aferir da invalidez, o que consubstanciava um diagnóstico médico, enquadrando-se no conceito previsto na lei austríaca e, conseqüentemente, abrangido pela isenção. Considerava este governo que um tratamento diferenciado não podia assentar em critérios pouco claros ou numa interpretação estrita, nem levar a que determinadas

---

<sup>64</sup> Vide ponto 4.1.

prestações médicas (por exemplo, cirurgia estética ou vacinação) não fossem consideradas como tal e não podiam ter na sua base uma distinção quanto ao sujeito que pedia o diagnóstico, visto que se fosse o paciente e não o órgão jurisdicional a pedir um diagnóstico médico, esta situação caía no âmbito da isenção.

O TJUE reiterou o seu entendimento de que as isenções devem ser interpretadas de acordo com o princípio da interpretação estrita porque são exceções ao princípio geral do IVA. E, acrescentou que o mesmo sujeito pode efetuar prestações de serviços isentas e não isentas, não se colocando aqui nenhum entrave ou problema. Relativamente ao conceito de “prestação de serviços de assistência”, volta a reforçar o facto de ter que existir um diagnóstico, tratamento ou cura de anomalias ou doenças de saúde, podendo ser incluídas aquelas prestações não associadas a problemas de saúde, mas que envolvam a diminuição do custo de cuidados de saúde. Conclui que a finalidade da prestação é que acaba por determinar a aplicação ou não da isenção e, no caso em apreço, a finalidade da peritagem médica visa a tomada de uma decisão judicial ou contratual, e a isenção não se aplica a estes casos.

Podemos concluir que, mais uma vez, o TJUE vem delimitar o conceito de “prestação de serviços de assistência”. Para que uma prestação seja considerada como tal, deve assentar num diagnóstico, tratamento ou cura de anomalias ou doenças de saúde e ter uma finalidade terapêutica ou de redução de custos de saúde, não podendo ter qualquer finalidade contratual ou judicial.

### **4.3. O acórdão *Kügler*<sup>65</sup>**

O acórdão *Kügler* opôs a *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, uma sociedade de direito alemão, à Autoridade Tributária alemã, num litígio relativamente à aplicação do IVA, em que a primeira considerou que as prestações de serviços de cuidados ambulatoriais deviam ser consideradas isentas em sede de IVA e não sujeitas a uma taxa reduzida, nos termos do art. 13º A, nº 1, alíneas b), c) e g) e nº 2, da Sexta Diretiva. Sendo que a alínea c) encontra-se na base da discussão e elaboração desta dissertação, cumpre acrescentar que a alínea b) isenta as operações relacionadas com a hospitalização, assistência médica e operações com

---

<sup>65</sup> Acórdão do TJUE de 10 de setembro de 2002, Processo C-141/00, *Kügler*, p. I-6866.

estas conexas, por organismos de direito público ou em condições análogas a estas, exercidas por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico ou outros estabelecimentos devidamente reconhecidos; a alínea g) isenta as prestações de serviços ligadas à questão da assistência social, segurança social e centros de terceira idade, exercidas por organismos de direito público ou outros organismos de carácter social, remetendo o desenvolvimento destes conceitos e respetivos critérios para os Estados-Membros. O nº 2, alínea a) do art. 13º A da referida diretiva, desenvolve a alínea g) do nº 1, estabelecendo determinadas condições e critérios a que os Estados-Membros têm que atender ao delimitar as entidades referidas nessa alínea; o nº2, alínea b) refere os casos em que uma determinada entidade deve ser excluída da isenção da alínea g) do nº 1.

A legislação alemã, nomeadamente a lei do imposto sobre o volume de negócios de 1980, consagrava que estavam abrangidas pela isenção as “operações resultantes do exercício da profissão de médico, de dentista, de fisioterapeuta, de cinesiterapeuta, de parteiro ou de qualquer outra actividade médica análoga na acepção do § 18, n.º 1, ponto 1, da Einkommensteuergesetz ou o exercício da profissão de químico clínico.”, a que acresciam todas as prestações de associações cujos membros exercessem uma das profissões anteriormente referidas (por exemplo, as ordens profissionais) desde que essas prestações estivessem diretamente ligadas à execução de operações consideradas isentas por resultarem do exercício das referidas profissões; as operações ligadas à exploração de hospitais, clínicas especializadas em exames de despistagem e outros estabelecimentos médicos, de diagnóstico e de exames médicos, incluindo asilos, lares de terceira idade e, outros estabelecimentos de cuidados a doentes dependentes, desde que preenchessem determinados critérios. Em 1992 foi introduzido um critério novo que veio abranger as prestações de cuidados ao domicílio, quando estas fossem fornecidas por estabelecimentos que efetuassem cuidados ambulatorios.

A *Kügler* era uma empresa que tinha como atividade principal a exploração de um serviço de cuidados ambulatorios e exerceu essa atividade entre o ano de 1988 e 1990, com objetivos não lucrativos, ou seja, apenas prestava esse serviço a pessoas economicamente carenciadas, o que foi atestado pela Autoridade Tributária alemã através de um comprovativo considerado válido entre 1988 e 1989, o que levou à aplicação de uma taxa reduzida durante esse período, tendo a *Kügler* reclamado.

Além de não aplicar a isenção, a Autoridade Tributária alemã considerou que a transposição do art. 13º A, nº 1, alíneas c) e g) da Sexta Diretiva, apenas eram aplicáveis a pessoas singulares, excluindo todas as outras formas de exercício das referidas profissões, acrescendo o facto de a *Kügler* não ser considerada uma entidade com carácter social por ser uma entidade sob a forma privada.

Assim, ao TJUE foram colocadas três questões, nomeadamente, (1) se a isenção do artigo 13º A, nº 1, alínea c) da Sexta Diretiva era aplicável a todas as prestações de serviços médicos e paramédicos, independentemente da forma do prestador?; (2) a isenção anteriormente referida era aplicável a empresas de carácter privado cujos profissionais detivessem diplomas reconhecidos?; (3) as prestações de serviços paramédicos e médicos, no âmbito da enfermagem ambulatoria, encontravam-se abrangidas pelo art. 13º A, nº 1, al. g) da Sexta Diretiva?<sup>66</sup>.

Quanto à primeira questão, o TJUE veio referir o facto de que as isenções devem ser entendidas como noções/conceitos autónomas de direito comunitário, cujo conteúdo é preenchido através da contextualização, no âmbito da Sexta Diretiva, pelo que o facto de o art. 13º A, nº 1, al. c) desta Diretiva não referir a forma do prestador significa que esta não deve limitar a sua aplicabilidade, aplicando-se assim esta alínea a pessoas singulares e a pessoas coletivas, o que não viola o princípio da neutralidade por não levar a uma distinção entre os vários operadores económicos.

O tribunal, refere pela primeira vez, no âmbito desta alínea, que deve ser respeitado o princípio da interpretação literal, exigindo que duas condições estejam preenchidas para a aplicação da alínea *supra* referida, nomeadamente, (a) que estejamos, efetivamente, perante prestações médicas; (2) e que estas prestações sejam realizadas por profissionais devidamente qualificados. Ainda assim, não estipula o conteúdo das prestações médicas em si ou o que se deve entender por profissionais qualificados, ficando o preenchimento destes conceitos a cargo dos Estados-Membros. Veio também o tribunal lembrar que deve continuar a ser respeitado o princípio da interpretação estrita, não colidindo ou excluindo a aplicação do princípio da interpretação literal, porque as isenções serão sempre derrogações ao princípio geral de que o IVA deve ser cobrado sobre todas as prestações onerosas, efetuadas por um sujeito passivo. Ora, o princípio da interpretação estrita continua a ser um

---

66 A terceira questão não será diretamente referenciada no âmbito desta dissertação de mestrado, por se encontrar fora do escopo da mesma.

marco na jurisprudência do TJUE, amplamente referenciado e, temos agora este princípio associado ao princípio da interpretação literal, estabelecendo requisitos, mas não referindo se são estes aplicáveis de forma equiparável ao caso das atividades paramédicas.

Conclui o TJUE que, no que concerne a esta primeira questão, relativamente às prestações médicas e paramédicas, estas estão abrangidas pela isenção, independentemente da forma jurídica do sujeito passivo, quer este seja uma pessoa particular ou coletiva<sup>67</sup>.

A segunda questão refere-se também à aplicação do art. 13º A, nº 1, alíneas b) e c) da Sexta Diretiva, reiterando o tribunal o entendimento do acórdão Comissão/Reino Unido, processo C-353/86, de 23 de fevereiro de 1988, que distingue o âmbito de aplicação destas alíneas, sendo a al. b) aplicável aos casos dos estabelecimentos com fins sociais, como os hospitais, enquanto a alínea c) aplica-se aos casos em que há uma relação de confiança entre um paciente e um prestador, que ocorre num consultório privado, na casa do paciente ou noutro lugar, que não um hospital. Relativamente à prestação de serviços de assistência, o tribunal reitera o seu entendimento, exposto no acórdão *D. e Y.*, de que esta expressão deve ser interpretada de forma estrita, devendo limitar-se às prestações médicas que têm como finalidade diagnosticar, tratar e curar doenças ou anomalias de saúde, acrescentando o facto de que fora do âmbito hospitalar ligado a doenças, a isenção poderá ser ainda aplicável aos casos de prestações que tenham como fim a prevenção (caso da vacinação obrigatória), excluindo os cuidados gerais e prestações de economia doméstica.

A alínea c) é aplicável a prestações de serviços terapêuticos efetuadas por uma empresa que presta serviços de cuidados ambulatoriais ao domicílio e que, prosseguindo um objetivo de desenvolvimento dessa atividade, emprega enfermeiros qualificados, ficando excluídas as prestações de cuidados gerais e de economia doméstica. Ou seja, a isenção é aplicável a uma pessoa coletiva que emprega pessoas que não são médicos profissionais e que têm outras qualificações que permitem a prestação de serviços de assistência considerados terapêuticos.

No que concerne à terceira questão, esta versava sobre a aplicação do art. 13º A, nº 1, al. g) da Sexta Diretiva. Veio o tribunal referir-se de forma geral ao art. 13º A, nº 1,

---

67 No seguimento deste entendimento, veio também o acórdão do TJUE de 06 de novembro de 2003, processo C-45/01, *Dornier*, p. I-12937, no caso de psicoterapeutas que exercem a sua profissão numa fundação de direito privado e não de forma independente, não obstar a que a forma jurídica do sujeito passivo leve à aplicação ou não da isenção do art. 13º A, nº 1, al. a) da Sexta Diretiva do IVA pelo que, independentemente da forma jurídica, estas prestações serão sempre abrangidas pela referida isenção.

reiterando outro entendimento jurisprudencial, amplamente por si sufragado, de que um Estado-Membro não pode negar a aplicação de uma isenção, quando o sujeito passivo nela se enquadra, argumentando que não consagrou na sua legislação os mecanismos necessários para a sua aplicação

#### **4.4. O acórdão *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*<sup>68</sup>**

Este acórdão teve por base um pedido de interpretação do art. 13º A, nº 1, al. c) da Sexta Diretiva do IVA, no âmbito de um litígio entre o Governo do Reino Unido e *P. d'Ambrumenil*, médico, e a sociedade *Dispute Resolution Services Ltd.*, no que concerne a determinadas prestações de serviços efetuadas pelos segundos em conjunto ou separado.

No Reino Unido encontrava-se em vigor a *Value Added Tax Act 1994* relativamente ao IVA, que conjugada com outras disposições levava a que as prestações de serviços efetuadas por uma pessoa inscrita ou registada no registo médico fossem consideradas isentas.

*P. d'Ambrumenil*, médico, trabalhou no Serviço Nacional de Saúde do Reino Unido antes de optar por abrir o seu próprio consultório privado, além de ter também passado a exercer a atividade de perito médico junto de vários órgãos jurisdicionais em casos de lesões corporais, erros médicos e processos disciplinares. Alguns anos mais tarde, constituiu a *Dispute Resolution Services Ltd.*, onde passou a exercer a função de médico, sendo que esta sociedade apenas prestava serviços de peritagem.

Numa fase inicial, a Autoridade Tributária do Reino Unido considerou que as prestações de serviços efetuadas por este sujeito passivo eram isentas. Posteriormente, os sujeitos passivos e a Autoridade Tributária do Reino Unido concordaram quanto ao facto de nem todas essas prestações de serviços estarem isentas, mas tinham dúvidas quanto à interpretação do já referido artigo da Sexta Diretiva. De salientar que, como referido pelo TJUE em acórdãos anteriores, apenas podem ser consideradas como prestações médicas e, assim, isentas, as prestações médicas de assistência, que visem diagnosticar, curar ou tratar uma doença, pelo que no caso das análises biológicas e outros exames de carácter meramente acessório, como é o caso dos exames que estabelecem a afinidade genética, a

---

<sup>68</sup> Acórdão do TJUE de 20 de novembro de 2003, processo C-307/01, *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, p. I – 13993.

isenção já não será aplicável. No entanto, os intervenientes neste acórdão consideraram que até àquele momento, nenhum acórdão tinha esclarecido ou interpretado a disposição de forma suficientemente clara face ao caso em apreço.

Em causa estavam prestações efetuadas pelos sujeitos passivos relacionadas com exames médicos, recolha de sangue e outras amostras para análise, pedidas por seguradoras ou entidades patronais para aferir do valor do prémio de seguro, direito a pensão ou pretensão de indemnização pela via judicial, no caso de perdas e danos.

Assim, a questão colocada pelo órgão jurisdicional do Reino Unido versa sobre a aplicação do artigo 13º A, nº 1, al. c) da Sexta Diretiva, em situações específicas, nomeadamente, quanto a prestações no exercício da profissão de médico quando este (a) procede a exames médicos, a pedido de entidades patronais ou companhias de seguros; (b) procede a colheitas de sangue ou amostras corporais, com a finalidade de detetar vírus, infeções ou doenças, a pedido de entidades patronais ou companhias de seguros; (c) passe atestados médicos de aptidão; (d) passe atestados médicos para a obtenção de uma pensão; (e) procede a exames médicos com a finalidade de avaliar danos corporais para serem propostas ações relativas a esses danos; (f) elabore relatórios baseados em notas médicas, sem efetuar exames médicos, tendo em vista a proposição de ações relativas a danos corporais; (g) efetue exames médicos, tendo como objetivo a elaboração de relatórios de negligência médica e possíveis ações que daí possam resultar; (h) elabore relatórios médicos em casos de negligência médica, baseados apenas em notas médicas e sem proceder a exames médicos. No fundo, o tribunal do Reino Unido quer que o TJUE expressamente refira critérios aplicáveis a situações específicas e determinadas.

O TJUE veio reiterar o já referido entendimento de que a expressão “serviços de assistência” apenas abrange as atividades que estão diretamente relacionadas com a saúde de alguém que estando doente, necessita de realizar exames, de forma a que a doença seja diagnosticada para ser tratada, não estando abrangidas as prestações médicas que não estejam relacionadas com o futuro tratamento, como é o caso dos diagnósticos e exames para determinar o prémio de uma apólice de seguro ou estabelecer a afinidade genética, devendo as isenções ser sempre interpretadas de forma estrita porque constituem uma derrogação do princípio geral de que o IVA deve ser cobrado sobre todas as prestações e transmissões de bens onerosas efetuadas por um sujeito passivo.

Apesar do IVA ser aplicável a todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo e o art. 13º A da Sexta Diretiva atribuir a isenção, apenas a determinadas operações, o escopo de operações isentas acaba por não ser extensível a todas as prestações, que se enquadrem nos conceitos, porque cumpre restringir a derrogação do princípio geral. Assim, nem todas as prestações médicas e paramédicas são consideradas isentas, só o serão caso se enquadrem no conceito de prestações de serviços de assistência. Pese embora o facto de este conceito ter que ser interpretado, enquanto um conceito autónomo de direito comunitário, restringido a determinados requisitos como é o caso de a prestação ter que estar intimamente ligada à cura de uma doença.

Uma questão levantada pelo Governo do Reino Unido foi a possível aplicação da isenção no âmbito das prestações de serviços consagradas na Diretiva 93/16/CEE do Conselho, de 5 de abril de 1993, que tem como objetivo facilitar a circulação de médicos através do reconhecimento dos diplomas, certificados e outros títulos, procedendo a uma descrição do que constitui a atividade de médico, tendo em conta as várias definições presentes dos Estados-Membros. O TJUE rejeita esta interpretação extensiva com base na Diretiva 93/16, argumentando que o objetivo que esteve na base da sua criação é diferente do que esteve na base da criação da isenção do art. 13º A, nº 1, al. c) da Sexta Diretiva, não se podendo recorrer a uma para proceder à interpretação de conceitos na outra.

Embora a interpretação dos conceitos art. 13º A, nº 1, al. c) da Sexta Diretiva deva ser efetuada de forma estrita, vem o tribunal referir, novamente, o facto de que uma interpretação demasiado estrita seria contrária à existência das isenções, pelo que cumpre moderar esta interpretação para não se tornar demasiado estrita e, tal como já referido no acórdão *Kügler*, deve abranger outras prestações devido ao facto de as suas finalidades terem em vista a prevenção (por exemplo, vacinação, exames de diagnóstico de doenças), que visam manter ou restituir a saúde humana e estão relacionados com o objetivo da redução de custos, subjacente à criação das isenções. Pelo contrário, não poderão ser consideradas como abrangidas por esta alínea, as prestações de serviços médicos que visem apenas a emissão de um parecer (por exemplo, com fins jurídicos), visto que constituem meros pedidos de peritagem.

Em determinados casos, pode ocorrer que no seguimento de uma peritagem, exista um diagnóstico, enquadrável nos fins preventivos da isenção. Ora, esta situação não se

enquadra nos fins da isenção porque o fim primário era a elaboração de um relatório pericial e não um diagnóstico preventivo para salvaguardar a saúde humana, que ocorreu indiretamente e como consequência do fim inicial, não estando esta situação abrangida pela isenção.

O tribunal vem responder diretamente às situações descritas nas questões. No caso dos exames e análises efetuados com o objetivo de ser elaborado um relatório pericial para obter uma pensão ou indemnização, não se encontra esta situação abrangida pela isenção; as prestações médicas efetuadas com a finalidade de ser emitido um atestado de aptidão, só em determinados casos se encontram abrangidas pela isenção, como é o caso do atestado de aptidão física, cuja finalidade visa comprovar, que em termos de saúde, uma pessoa se encontra limitada e, não pode realizar uma determinada atividade, pelo que está em causa a saúde concreta de uma pessoa; a recolha de sangue e outras amostras corporais para fins de uma entidade patronal decidir sobre o recrutamento ou funções a desempenhar por um trabalhador ou que permita a fixação de um prémio de seguro por parte de uma seguradora, não estão abrangidas pela isenção porque constituem um relatório para essas entidades apenas tomarem uma decisão. Assim, apenas estarão estas situações abrangidas pela isenção, no caso de terem um fim preventivo, de despistagem de doenças ou acompanhamento do estado de saúde do tomador do seguro.

Resumidamente, são apontados alguns critérios que têm que ser analisados/interpretados de forma a proceder ou não à aplicação da isenção, nomeadamente, quando as prestações médicas consistem em (1) realizar exames médicos, a pedido de entidades patronais ou seguradoras; (2) proceder a colheitas de sangue e outras amostras corporais com fins preventivos e de deteção de doenças virais, infeções ou outras situações equiparáveis, quando exista um pedido por parte da entidade patronal ou seguradora; (3) passar atestados médicos de aptidão. Cumulativamente a todas as situações anteriormente, para que a isenção seja aplicável, tem que existir um objetivo ou fim de proteção ou prevenção de uma pessoa humana.

O TJUE parece apontar neste acórdão para a necessidade de ter em atenção um critério, já referido em acórdão anteriores, que é o fim da prestação, que vem mitigar o princípio da interpretação estrita. As questões colocadas previam situações e, casos muito específicos. Pela primeira vez, temos uma resposta do tribunal direta, em que concretiza

uma resposta quanto a se nas situações específicas referidas, a isenção é aplicável ou não, justificando essa resposta com a sua doutrina, afirmada jurisprudencialmente nos diversos acórdãos que versam sobre a aplicação desta alínea. Se até aqui tivemos uma situação específica a ser analisada, a partir daqui temos uma resposta a situações hipotéticas que podiam até à altura se ter ou não verificado. Após esta decisão, coube ao Reino Unido analisar as prestações desempenhadas pelo *P. d'Ambrumenil* e pela *Dispute Resolution Services Ltd* e aplicar ou não a isenção, consoante a prestação médica em causa e a sua finalidade.

#### **4.5. O acórdão *Future Health Technologies*<sup>69</sup>**

No acórdão *Future Health Technologies*, surge, novamente, uma situação de interpretação do conceito de “prestação de serviços de assistência médica”, sendo que, neste caso, o objeto do pedido de decisão prejudicial versa sobre atividades relacionadas com a recolha de sangue e do cordão umbilical de recém-nascidos, efetuada através de um kit enviado aos pais e, posteriormente, o sangue é analisado e são conservadas as células estaminais, de forma a poderem ser utilizadas futuramente em tratamentos médicos. O Reino Unido recusou aplicar a isenção a estas prestações por considerar que não se enquadravam no referido conceito.

Nos termos do art. 132º, nº 1, al. c) da Diretiva 2006/112, a isenção em sede de IVA das prestações de serviços de assistências realizadas no âmbito de profissões médicas e paramédicas, possui a mesma redação da Sexta Diretiva do IVA pelo que, atendendo ao facto de serem semelhantes, a resposta deste tribunal e, respetiva interpretação do preceito não vai possuir diferenças por ser aplicável a Sexta Diretiva do IVA ou a Diretiva 2006/112 e, a jurisprudência anterior vai sempre servir de fundamento à jurisprudência posterior.

A lei do Reino Unido, que estava em vigor, relativamente ao IVA, era a Lei de 1994, que consagrava uma lista taxativa de fornecimento de bens considerados isentos, nomeadamente, o fornecimento de prestação de serviços efetuada por uma pessoa com inscrição em vigor num registo existente para o efeito; o fornecimento de serviços de assistência, tratamento médicos e cirúrgicos efetuados num hospital/estabelecimento

---

<sup>69</sup> Acórdão do TJUE de 10 de junho de 2010, processo C-86/09, *Future Health Technologies*, p. I-5217.

público; o fornecimento de produtos com fins terapêuticos, derivados de sangue humano; e o fornecimento de órgãos ou tecidos humanos com fins de diagnóstico, terapêuticos ou pesquisa médica. Estes serviços estavam abrangidos pela isenção porque, no seguimento da jurisprudência do TJUE, visavam proteger, manter ou curar pessoas.

Relativamente à interpretação do art. 132º, nº 1, al. c) da Diretiva 2006/112<sup>70</sup>, questionava o Reino Unido se, no caso em que estes serviços são prestados por médicos qualificados ou sob o controlo destes, esta isenção seria aplicável (1) ao caso em que era fornecido um *kit* médico para que um médico, não ligado à empresa, efetuasse a recolha do sangue do cordão umbilical; (2) quando fosse recolhido sangue ou células estaminais do sangue, em instalações específicas para o efeito, onde não existisse a possibilidade deste ser contaminado, tendo como objetivo a utilização deste para fins terapêuticos; (3) ao processamento de sangue e células estaminais do sangue por médicos qualificados com finalidade terapêutica; (4) à conservação do sangue e células estaminais, nas condições necessárias para tal; (5) à entrega do sangue, quando os pais efetuassem o respetivo pedido, com o limite de apenas o poderem fazer até aos dezoito anos da criança com o fim de este ser utilizado para tratamentos médicos. Ou seja, neste acórdão, temos questões específicas e diretas relativamente a atividades de prestação de serviços de recolha, processamento, conservação e utilização de sangue e células estaminais, recolhidas de recém-nascidos e, respetivas variantes na efetivação deste processo, que tem na sua base o envio e, posterior utilização de um *kit*.

Como tem sido prática habitual do TJUE, vem este reforçar o facto de as isenções consagradas no art. 132º da Diretiva 2006/112 constituírem conceitos autónomos de Direito da União, que visam evitar divergências na sua aplicação nos diversos Estados-Membros da UE, têm como objetivo isentar as atividades de carácter geral referidas nesse preceito e devem ser interpretadas de forma estrita porque constituem exceções ao princípio geral de que o IVA deve ser obrado sobre todas as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por um sujeito passivo, a título oneroso, respeitando sempre o princípio da neutralidade.

---

<sup>70</sup> Embora este acórdão também refira algumas questões que são colocadas, visando a interpretação do art. 132, nº 1, al. b) da Diretiva 2006/112, as mesmas encontram-se fora do escopo desta dissertação de mestrado, pelo que apenas serão referenciadas em casos considerados pertinentes e oportunos.

Vem também o TJUE reforçar outro ponto assente na jurisprudência, de que a expressão “serviços de assistência” apenas abrange as prestações de serviços com a finalidade de “diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde” com um objetivo terapêutico. Ora, considerou este tribunal, que no caso em apreço, as atividades *supra* referidas, não parecem estar abrangidas pela finalidade da isenção. Embora este processo de recolha de sangue e células estaminais possa ter como consequência o facto de a criança necessitar de posteriores cuidados de saúde e ter que recorrer às células estaminais e sangue que estão guardados, entendeu o tribunal que a finalidade da isenção abrange apenas os casos imediatos e não aqueles que podem ou não vir a suceder, sendo incerto que o fim preventivo se venha a verificar ou que exista um fim de diagnóstico.

O tribunal optou por deixar alguma margem de manobra ao órgão jurisdicional de reenvio, devendo este decidir se a análise do sangue do cordão umbilical tem por objetivo o diagnóstico, estando este caso abrangido pelo conceito de “diagnóstico médico” por existir uma finalidade preventiva e, portanto, seria aplicável a isenção, embora pareça não ser este o caso porque existe uma incerteza na utilização destas células, em termos temporais.<sup>71</sup>

Ora, parece-nos que mais uma vez o tribunal deixa algum espaço de manobra aos Estados-Membros. Na situação do caso em apreço, as análises realizadas ao cordão umbilical terão sempre uma finalidade de diagnóstico médico, embora estes resultados possam não ter consequências a curto prazo e serem as células estaminais necessárias em situações a longo prazo. No fundo, o que distingue uma situação de “diagnóstico médico” de uma situação que não o é, acaba por ser uma linha ténue, por isso, o TJUE remete a situação para o órgão jurisdicional, o que pode levar a uma certa discricionariedade destes e a existirem Estados-Membros a consagrarem diferentes conceitos de “diagnóstico médico”.

## **5. A jurisprudência do TJUE e o caso das medicinas alternativas como prestações de serviços paramédicas**

---

<sup>71</sup> No acórdão de 10 de junho de 2010, processo C-262/08, p. I-5089, parágrafo 36, que versa sobre a aplicação da isenção do art. 13º A, nº 1, al. b) da Sexta Diretiva e não sobre a alínea c), relativamente a prestações de serviços que também envolviam a colheita, análise e conservação de células estaminais de recém-nascidos, veio o TJUE decidir no mesmo sentido.

### 5.1. O acórdão *Solleveld e Van Den Hout-Van Eijnsbergen*<sup>72</sup>

No acórdão *Solleveld e Van Den Hout-Van Eijnsbergen* estavam em causa dois litígios que foram apensados. As questões suscitadas estavam relacionadas com facto de não ter sido aplicada a isenção do IVA relativamente a prestações de serviços, nos termos do artigo 13.º A, n.º 1, al. c) da Sexta Diretiva. Como já referimos anteriormente<sup>73</sup>, este artigo remete para a discricionariedade dos Estados-Membros o facto de poderem ou não isentar determinadas prestações de serviços no que às atividades paramédicas concerne<sup>74</sup>.

A lei neerlandesa, na redação em vigor até 1 de dezembro de 1997 (Lei de 1968) relativa ao imposto sobre o volume de negócios, consagrava que apenas eram isentos de IVA “Os serviços prestados por médicos – não veterinários - psicólogos, terapeutas de fala, enfermeiros e obstetras”. Além destes casos expressamente previstos, eram ainda isentos os serviços prestados no âmbito das profissões previstas na lei das profissões paramédicas, que fossem reguladas por um ato da administração.

Após 1 de dezembro de 1997, a lei neerlandesa (Lei de 1968) sofreu alterações na sua redação e, passou apenas a consagrar a isenção em sede de IVA para o caso dos serviços prestados no âmbito de uma profissão prevista na lei que regulava as profissões do setor de prestação de cuidados individuais de saúde. Esta lei definia e enumerava requisitos para a isenção ser concedida, no âmbito das profissões de “médico, dentista, farmacêutico, psicólogo clínico, psicoterapeuta, fisioterapeuta, obstetra, enfermeiro.”. Mais concretamente, no caso dos fisioterapeutas, teriam que existir atos de examinação do paciente, a fim de aferir possíveis perturbações ou ameaças de perturbações motoras e tratamento destas através dos métodos fisioterapêuticos referidos na lei que regulava esta profissão.

---

<sup>72</sup> Acórdão do TJUE de 27 de abril de 2006, processos apensos C-443/04 e C-444/04, *Solleveld e Van Den Hout-Van Eijnsbergen*, p. I-3637.

<sup>73</sup> *Vide*, capítulo I, ponto 1.3.

<sup>74</sup> Neste sentido, devemos salientar o entendimento da UE, quanto à concessão da discricionariedade, no caso da harmonização das diretivas, referido por Juliane Kokott, Advogada-Geral, de que “Mesmo nestes casos, o efeito de harmonização da diretiva não deixa totalmente de existir. Isto porque, no exercício das competências de definição de determinados conceitos no âmbito da directiva, os Estados-Membros têm que respeitar os objectivos da directiva e os princípios gerais de direito comunitário”. Cf. Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, apresentadas em 15 de dezembro de 2005 relativamente aos processos apensos C-443/04 e C-444/04, *Solleveld e Van Den Hout-Van Eijnsbergen*, p. I-3619, parágrafo 23.

No processo C-443/04, um fisioterapeuta detinha uma formação específica, no âmbito do “diagnóstico dos campos perturbadores”, pelo que através da observação do maxilar, cavidade bucal e dentes, procedia ao diagnóstico e tratamento de doenças. Esta atividade não sendo considerada como medicina convencional, recaía no âmbito das medicinas alternativas. O tratamento era efetuado através de “tratamentos de soft-laser, produtos homeopáticos e terapias manuais”, o que não configurava um tratamento convencional. A AT neerlandesa considerou que, devido ao facto desta terapia não convencional ser efetuada fora da atividade de fisioterapeuta, não estava abrangida pela isenção do IVA atribuída à profissão de fisioterapia pelo que o IVA era devido e deveria ter sido liquidado. Ou seja, neste caso, estava em causa o facto de um fisioterapeuta deter uma formação específica que o levava a proceder a diagnósticos e tratamentos fora do âmbito consagrado pela lei que regulava essa profissão e, não estando estes atos previstos na lei, não estavam abrangidos pela referida isenção.

No processo C-444/04, à questão suscitada era aplicável o Decreto de 1986 e um regime que procedia à enumeração de determinadas profissões, que remetia para as profissões consagradas na lei avulsa das profissões paramédicas. Neste caso, um diplomado em pedagogia exercia funções como psicoterapeuta<sup>75</sup> e, como a psicoterapia não era uma das profissões enumeradas no Decreto de 1986, nem constituía um ato da administração, a AT neerlandesa considerou que estava excluída, logo não estava abrangida pela isenção, em sede de IVA, e devia o imposto ser liquidado. Mesmo após 1 de dezembro de 1997, altura em que passou a estar abrangida, o problema continuou a subsistir quanto ao facto de os atos praticados pelo profissional não se enquadrarem nos atos de um psicoterapeuta e serem passíveis de constituir uma atividade paramédica<sup>76</sup>.

Neste acórdão temos um Estado-Membro, mais concretamente, os Países Baixos que com base na discricionariedade que o art. 13.º A da Sexta Diretiva lhes confere,

---

<sup>75</sup> Sobre o conceito de “psicoterapia”, *vide* nota 10.

<sup>76</sup> A Advogada-Geral, Juliane Kokott, nas conclusões, veio discordar do facto de a profissão de psicoterapeuta se enquadrar no âmbito das profissões paramédicas e, como tal, se encontrar abrangida pelo artigo 13.º A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva, visto que o legislador neerlandês não a regulou como tal na lei relativa às profissões paramédicas e o facto de uma pessoa deter um título profissional que habilite o seu exercício, não a classifica como tal. Cf. Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, apresentadas em 15 de dezembro de 2005, processos C-443/04 e C-444/04, *Solleveld e Van Den Hout-Van Eijnsbergen*, p. I-3619, parágrafo 33 e 34.

delimitaram o âmbito da atividade de medicina alternativa, nomeadamente, que prestações estavam ou não abrangidas pela isenção.

Ambas as situações acabam por ser atípicas porque devido a um pressuposto não se enquadravam nos pressupostos do direito interno que então se encontrava em vigor.

O TJUE veio reafirmar que a discricionariedade, em termos de regulamentação no direito interno, é ampla e não estão os Estados-Membros restringidos quanto à forma como consagram e regulam estas questões. O facto de existirem determinadas profissões que estavam abrangidas e outras que não, não viola o princípio da neutralidade, assim como não o viola também a existência de critérios mais ou menos restritivos, embora, existam limites, entre os quais o princípio da igualdade de tratamento, na vertente do princípio da neutralidade do IVA.

Como requisito para aferir da violação do princípio da neutralidade, este órgão vem estabelecer o facto de as prestações serem semelhantes e, esta semelhança levar os adquirentes a optar por uma prestação isenta face a uma prestação não isenta.

Por fim, concluiu que os Estados-Membros podiam definir que profissões paramédicas e prestações de serviços estavam ou não abrangidas pela isenção desde que o princípio da neutralidade não fosse violado, o que leva a que nem todas as prestações de serviços possam beneficiar da isenção porque, mesmo existindo o requisito da habilitação académica a definir pelos respetivos Estados-Membros, nem todas as prestações ou terapias têm qualidade suficiente para serem autónomas, ou seja, não têm na sua base uma filosofia e conhecimentos passíveis de as autonomizar face a uma mera terapia.

No caso do processo C-444/04 (psicoterapia), só estaríamos perante a violação deste princípio, quando estas prestações fossem consideradas isentas por serem efetuadas por outro tipo de profissionais médicos ou paramédicos, face ao facto de que se fossem efetuadas por psicoterapeutas, já não o seriam, ou seja, a mesma prestação não pode ser isenta quando exercida por diferentes profissionais médicos ou paramédicos, sem ter por base um critério objetivo de distinção.

No que concerne ao processo C-443/04 (fisioterapeuta), só estaremos perante a violação do princípio da neutralidade, se o exercício da atividade de diagnóstico dos campos perturbadores por médicos ou dentistas for considerado isento, enquanto o exercício dessa atividade por um fisioterapeuta não o é. Estaríamos perante uma distinção

com base numa prestação considerada equivalente, independentemente do sujeito passivo que a exercesse.

## **5.2. O acórdão Gabarel<sup>77</sup>**

O acórdão Bernard Jean Maria Gabarel vs Fazenda Pública resulta de um processo que opôs Bernard Gabarel, um fisioterapeuta francês com uma especialização em osteopatia<sup>78</sup> obtida em França, que residia em Portugal, à Fazenda Pública, por ter este considerado que desenvolvia uma atividade abrangida pela isenção, em sede IVA. No seguimento de uma inspeção tributária, a Direção de Finanças procedeu a uma liquidação adicional, relativamente ao ano de 2008, por considerar que a atividade exercida não era de fisioterapia, mas sim de osteopatia e, portanto, não abrangida pela isenção, porque esta atividade não se enquadrava no conceito de atividade paramédica. Assim, Gabarel tinha procedido erradamente ao não liquidar o IVA e ao não proceder à dedução das despesas com os bens e serviços adquiridos para o desempenho da sua atividade.

Em causa estava a aplicação e interpretação do art. 132º, nº 1, al. c) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, que consagra a isenção das prestações de “serviços de assistência efetuadas no âmbito de profissões médicas e paramédicas”. Este artigo da diretiva foi transposto para a legislação portuguesa pelo CIVA, no art. 9º, ponto 1, que isenta as prestações de serviços no âmbito da profissão de “médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”, devendo ser lido em conjunto com o anexo do CIVA, que isenta a atividade de fisioterapia, e a Lei nº 45/2003, de 22 de agosto de 2003, lei do enquadramento base das terapêuticas não convencionais, que é aplicável ao caso da osteopatia. Ou seja, a legislação nacional aplica apenas a isenção ao caso da fisioterapia, reconhecendo que apenas esta é qualificada como uma atividade paramédica.

Assim, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria questionou o TJUE relativamente a (1) se as atividades não convencionais, no caso a osteopatia, devem ser consideradas como atividades paramédicas e, portanto, abrangidas pelo art. 132º, nº 1, al. c) da Diretiva 2006/112; (2) se pelo facto de um profissional exercer uma atividade, mais concretamente a

---

<sup>77</sup> Acórdão do TJUE de 14 de abril de 2016, processo C-555/15, Jean Maria Gabarel vs Fazenda Pública.

<sup>78</sup> Sobre o conceito de “osteopatia”, vide nota de rodapé 22.

fisioterapia, e de forma complementar ou indistinta, prestar serviços também de osteopatia, deve ser considerado como um profissional abrangido pelo art. 132º, nº 1, al. c) da Diretiva 2006/112.

O TJUE começa por remeter esta questão para o direito interno português, por terem que ser os Estados-Membros a definir que profissões paramédicas estão ou não isentas e, quais os requisitos ou critérios que levam à sua atribuição, existindo sempre o limite de que estes critérios/requisitos não podem violar o princípio da igualdade, na vertente do princípio da neutralidade e os objetivos prosseguidos pela EU ou negar o cerne da aplicação da isenção.

O facto de estas prestações serem tratadas de forma diferente, não suscita qualquer violação do princípio da neutralidade, se estas não forem semelhantes e, portanto, não equiparáveis.

No caso em apreço, o TJUE refere que pode um fisioterapeuta possuir qualificações profissionais diferentes dessa atividade principal. Ora, desde que os atos efetuados no âmbito da osteopatia possuam uma qualificação reconhecida, estará assegurada a mesma qualidade na prestação destes serviços de natureza equivalente ou semelhante, considerados complementares da prestação do serviço principal de fisioterapia e, portanto, secundários, que serão considerados isentos. De qualquer forma, pode o princípio da neutralidade não ser violado se às prestações de osteopatia, em Portugal, não for de todo aplicada a isenção por não serem consideradas prestações semelhantes ou equiparadas à fisioterapia, tratadas como terapias não convencionais, não sendo exigido qualquer grau de qualificação para o exercício das mesmas.

Relativamente ao IVA a aplicar sobre a prestação do serviço de fisioterapia com recurso também à osteopatia, é discutível se estamos perante uma ou duas prestações de serviços, ou seja, se o IVA vai incidir sobre uma prestação de serviços ou estas são independentes e, conseqüentemente, vai incidir sobre cada uma em separado. Refere este tribunal que, como tem sido uniformemente referido em decisões jurisprudenciais, a prestação de serviços de fisioterapia com recurso à osteopatia, deverá ser considerada como uma, quando o ato, em si, não seja passível de ser separado, ou seja, existe uma operação económica que não é passível de ser dividida por haver uma conexão demasiado estreita entre os atos. Pode, ainda, ser possível a separação entre as prestações, mas devido ao facto de

uma prestação ser prestada a título principal e, a outra, a título complementar, ainda assim, vai o IVA incidir sobre a prestação como se esta fosse uma.

Assim, concluiu o TJUE que o art. 132º, nº 1, al. c) da Sexta Diretiva abrange a prestação de serviços de fisioterapia complementadas com prestações de osteopatia pelo que a isenção é aplicável a este caso, ainda que a osteopatia não seja considerada em Portugal como uma atividade paramédica, se a exclusão da osteopatia do âmbito da isenção de estiver fora do escopo de discricionariedade na transposição desta disposição da Diretiva para o direito interno português.

Mais uma vez, não vem o TJUE indicar um critério que permita aferir o que se deve entender como atividade paramédica ou que tipos e modalidade de medicinas alternativas se encontram abrangidas por esta expressão. Por outro lado, parece querer dar a entender que as medicinas alternativas/terapias não convencionais, previstas na Lei 45/2003, se enquadram na isenção do art. 9º, al. 1 do CIVA ou que pelo menos a osteopatia é uma atividade semelhante e equiparável à fisioterapia. Na falta de uma decisão clara, direta e precisa, cabe, em última instância, ao órgão jurisdicional interpretar o preceito e discricionariamente decidir que prestações estão ou não abrangidas pela isenção, respeitando sempre o princípio da neutralidade

Rui Laires, ao proceder à análise deste acórdão concluiu que o princípio da neutralidade não estava em causa com a não aplicação da isenção às terapêuticas não convencionais porque estas não se encontram em concorrência direta com a medicina convencional. Estamos perante uma mera opção do paciente que visa complementar o seu tratamento/diagnóstico, tomada de forma livre e deliberada pelo que atendendo à legislação portuguesa, jurisprudência e à Diretiva do IVA, não estaria o legislador português obrigado a isentar estes profissionais ao abrigo do art. 9º, al. 1) do CIVA.<sup>79</sup>

### **Capítulo III – As medicinas alternativas e o direito interno português**

---

<sup>79</sup> LAIRES, Rui, *Âmbito da isenção do IVA aplicável a serviços prestados no exercício de profissões médicas e paramédicas – Comentário ao despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia (Oitava Secção) de 14 de Abril de 2016, Processo C-555/15, Caso Gabarel, (Relator: M. Saffjan)*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IX, nº 2, 2016, Primavera, Edições Almedina, p. 227 a 242.

# **1. As medicinas alternativas e a evolução legislativa: a aplicação da isenção do IVA**

## **1.1. Enquadramento legal da isenção das medicinas alternativas**

### *a) O CIVA*<sup>80</sup>

O IVA, como um imposto de índole europeia, entrou em vigor em Portugal com a adesão à CEE, a 1 de janeiro de 1986<sup>81</sup>. Veio substituir o imposto sobre o valor das transações, que incidia sobre os grossistas e não abrangia as prestações de serviços.

O atual código do IVA, que se encontra em vigor, ainda é o aprovado pelo DL n.º 394-B/84, que ao longo de décadas tem sofrido diversas alterações<sup>82</sup> e tem sido complementado por legislação avulsa.

O CIVA acaba por ser um reflexo da Diretiva IVA porque existe um efeito de aplicabilidade direta, que visa uma harmonização legislativa europeia. Assim, o IVA vai incidir sobre as operações intracomunitárias, transmissões de bens e prestações de serviços, que sejam efetuadas em Portugal, sendo que a isenção é concedida a determinadas atividades consideradas de interesse geral.

O Capítulo II, Secção I, art. 9.º, que reflete o art. 132.º da Diretiva do IVA, consagra as situações a que é aplicável a isenção. A al. 1) refere que estão isentas “1) As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”, ou seja, no âmbito do poder discricionário conferido pela UE, no que concerne à atribuição da isenção, no âmbito das prestações de serviços médicas e paramédicas, Portugal optou por consagrar expressamente que esta abrange a profissão de “médico, odontologista, parteiro, enfermeiro”, reconhece a existência destas profissões, mas deixa em aberto a aplicação da isenção a outras profissões, não as nomeando de forma explícita. Ora, cumpre recorrer a outros diplomas, de

---

<sup>80</sup>

Disponível

em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Cod\\_download/Documents/CIVA.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/CIVA.pdf)

<sup>81</sup> Com a aprovação do CIVA pelo DL n.º 394-B/84, que revogou “o Código do Imposto de Transacções, o Decreto-Lei n.º 374-D/79, de 10 de setembro, e respectiva legislação complementar.”.

<sup>82</sup> A última alteração ocorreu com a Lei n.º 119/2019 de 8 de setembro.

cariz avulsos, para interpretar o que entende o legislador por “outras profissões paramédicas”.

De salientar que o art. 9º do CIVA consagra uma isenção incompleta, em que estes sujeitos passivos, no âmbito da prática destas medicinas alternativas, devidamente reconhecidas e equiparadas a atividades paramédicas, não vão proceder à liquidação do IVA e, não vão ter direito a deduzir as despesas efetuadas a montante<sup>83</sup>.

Como já vimos, o legislador comunitário não refere uma definição a atender para uma profissão ser enquadrada no conceito de “profissão paramédica”, remetendo esta interpretação para os Estados-Membros, sendo que este conceito abrange as profissões paramédicas *ipsis verbis* e as equiparadas a estas, no caso, as medicinas alternativas. Assim, no âmbito do poder discricionário atribuído em Portugal, veio o legislador equiparar legalmente algumas medicinas alternativas a profissões paramédicas, em diversos diplomas avulsos.

*b) O Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho<sup>84</sup> e o Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto<sup>85</sup>*

O Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho regulamenta o exercício das atividades paramédicas, sendo o primeiro diploma a delimitar o referido conceito e, começa por referir que a proteção da saúde é um direito social dos cidadãos. No art. 1º, n.º 1 surge a primeira definição de atividades paramédicas, 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.”. No entanto, o n.º 3º delimita que esta definição apenas reflete as atividades que se encontram definidas na lista em anexo, nomeadamente, às análises clínicas e de saúde; anatomia patológica, citológica e tanatológica; audiometria; cardiopneumografia; dietética; farmácia; fisioterapia; higiene oral; medicina nuclear; neurofisiografia; ortóptica; ortopróteses; prótese dentária; radiologia; radioterapia; terapia da fala; terapia ocupacional; higiene e saúde ambiental (sanitarismo).

---

<sup>83</sup> Para a distinção entre isenções simples/incompletas e as isenções parciais/completas, *vide* Capítulo 1, ponto 4.

<sup>84</sup> Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/346085/details/maximized>.

<sup>85</sup> Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/423057/details/maximized>.

O art. 3º estabelece as condições que devem ser preenchidas para as atividades referidas anteriormente serem consideradas de cariz profissional. O exercício profissional destas atividades exige a titularidade de um curso que deve ser ministrado num estabelecimento de ensino oficial, privado ou cooperativo reconhecido; ou a titularidade de um diploma ou certificado considerado equivalente ao anterior e reconhecido por despacho do Ministro da Educação e Saúde; ou um título de carteira profissional ou equivalente, emitido por uma entidade pública. O art. 4º esclarece que algumas das profissões, que constam na lista em anexo, ainda não possuíam naquela data regulamentação pelo que esta teria que ser criada.

Na lista anexa constam como atividades paramédicas: (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; (18) Higiene e saúde ambiental (sanitarismo).

Nesta primeira delimitação do conceito existe, apenas, uma referência às atividades paramédicas, sem referência às equiparadas, porque num contexto inicial de delimitação, entendeu o legislador que devia delimitar aquelas profissões que estavam mais enraizadas no contexto da saúde portuguesa, embora as medicinas alternativas sempre tenham sido praticadas em Portugal, muitas vezes trazidas num contexto de imigração.

Posteriormente, veio o DL nº 320/99, de 11 de agosto regulamentar as profissões técnicas de diagnóstico e terapêutica. O art. 2º refere uma lista de taxativas de profissões abrangidas por este DL, nomeadamente, “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; Técnico de saúde ambiental.”.

Atendendo à lista fechada do DL nº 320/99, de 11 de agosto e ao DL n.º 261/93, de 24 de julho, que devem ser lidos conjuntamente, as medicinas alternativas não se

encontram abrangidas por estes diplomas, pelo que não podem ser consideradas como profissões paramédicas ou equiparadas a estas.

Ambos os diplomas não sofreram ainda qualquer tipo de alteração...

*c) A Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto*<sup>86</sup>

Só passado mais uma década surgiu a delimitação das terapias não convencionais, através da Lei do Enquadramento Base das Terapêuticas Não Convencionais (Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto).

O legislador veio, no art. 3º, definir o conceito de terapêuticas não convencionais, como “aquelas que partem de uma base filosófica diferente da medicina convencional e aplicam processos específicos de diagnóstico e terapêuticas próprias.”. Olhando para esta definição do n.º 1, concluímos que existe uma base muito alargada de práticas não convencionais e de medicinas alternativas com conteúdo passível de ser autonomizado face às meras práticas, que se podem enquadrar nesta definição. Por isso veio o legislador no n.º 2 explicitamente reconhecer apenas algumas medicinas alternativas como enquadráveis na referida definição, nomeadamente, a “acupuntura, homeopatia, osteopatia, naturopatia, fitoterapia e quiropraxia.”.

O art. 4º estabelece os princípios que devem orientar as terapêuticas não convencionais, como o princípio da opção, que tem a sua base numa escolha informada sobre os riscos, eficácia e possíveis resultados ou consequências de recorrer a estas práticas; o princípio da saúde pública e da saúde individual; a defesa dos utilizadores que devem aceder a estas práticas devidamente regulamentadas, qualificadas e certificadas, que proporcionem o bem-estar; a necessidade de continuar a investigar estas terapias com a finalidade de as tornar mais eficazes e aumentar a qualidade.

Tal como no caso das atividades paramédicas, o art. 7º, art. 8º, n.º 3 e art. 10º preveem que o exercício destas profissões está dependente da detenção de uma habilitação académica reconhecida. A formação, certificação e habilitação destes profissionais deveria ocorrer até final de 2005, o que não veio a acontecer.

---

<sup>86</sup> Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/656122/details/maximized>.

d) A Lei n.º 71/2013, de 02 de setembro<sup>87</sup>

Duas décadas após o DL n.º 261/93, de 24 de julho, que regulamenta o exercício das atividades paramédicas, as profissões referidas na Lei do Enquadramento Base das Terapêuticas Não Convencionais ainda não tinham sido devidamente regulamentadas, em termos da sua habilitação e continuavam a suscitar questões quanto ao seu enquadramento na isenção do art. 9.º, al. 1) do CIVA, pelo que veio o legislador, novamente, intervir, o que resultou na Lei do Acesso Às Profissões no Âmbito das Terapêuticas Não Convencionais (Lei n.º 71/2013, de 02 de setembro).

A Lei do Acesso Às Profissões no Âmbito das Terapêuticas Não Convencionais consagra no art. 2.º, uma lista atualizada de medicinas alternativas, que são reconhecidas em Portugal, nomeadamente, a acupuntura, a fitoterapia, a homeopatia, a medicina tradicional chinesa (surge pela primeira vez), a osteopatia, a quiropraxia e a naturopatia. Concordamos com Clotilde Celorico Palma, quanto ao facto de que é “discutível que a acupuntura e a fitoterapia tenham autonomia em relação à medicina tradicional chinesa, tratando-se, em rigor, de ramos desta”<sup>88</sup>.

O art. 5.º continua a referir a necessidade de os profissionais, que exercem estas terapêuticas, terem que deter uma habilitação académica, um grau de licenciado obtido por uma universidade pública ou privada, devidamente reconhecida para tal, mas remete a estipulação dos requisitos do ciclo de estudo para a obtenção desse grau, para portarias a serem publicadas posteriormente. A frequência completa de um destes ciclos de estudo e obtenção do respetivo diploma, confere o acesso a uma cédula profissional (art. 6.º)<sup>89</sup>.

---

<sup>87</sup> Disponível em: [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=2629&tabela=leis&so\\_miolo=](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2629&tabela=leis&so_miolo=). A última alteração ocorreu pela Lei n.º 109/2019, de 09 de setembro, que se limitou a alterar alguns pontos, no que no que concerne à atribuição da cédula profissional, devendo os pedidos para o acesso à mesma, ser efetuados através de uma plataforma online.

<sup>88</sup> PALMA, Clotilde Celorico, *Tratamento em IVA da prática das actividades de osteopatia, medicina tradicional chinesa e acupuntura – dois pesos duas medidas?*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 9, n.º 02, Verão, 2016, p. 21.

<sup>89</sup> A Portaria n.º 182-B/2014, de 12 de setembro prevê os elementos que devem constar no requerimento para a emissão da cédula profissional, sua suspensão e cancelamento

O art. 11º consagra que o local da prestação<sup>90</sup> destes serviços deve estar sob a alçada destes profissionais e devem ter determinadas informações expostas num local público (preçário e identificação do prestador e da atividade).

Além de ser necessário existir uma habilitação académica devidamente reconhecida, o art. 12º torna também obrigatório a existência de um seguro profissional de responsabilidade civil<sup>91</sup>.

O art. 17º prevê a criação de um Conselho Consultivo para as Terapêuticas Não Convencionais com a finalidade de facilitar a regulamentação dos ciclos de estudos que ainda não existiam à data. Entre as principais funções deste Conselho estão o regular e propor regulamentações necessárias ao bom exercício destas atividades; emitir pareceres e estudos; e colaborar com o Ministério da Saúde e outras autoridades competentes, sempre que solicitado<sup>92</sup>.

As disposições transitórias constam do art. 19º e preveem determinados requisitos passíveis de serem preenchidos por profissionais destas medicinas alternativas, que possuam formação na área, devidamente comprovada, mas não detenham uma habilitação académica por a mesma não ser até então exigida ou reconhecida, podem solicitar a atribuição da célula profissional<sup>93</sup>.

O art. 8º-A acaba por ser o artigo mais importante e inovador deste diploma e, foi apenas aditado em 2017, pela Lei nº 1/2017, de 16 de janeiro, porque continuavam a subsistir dúvidas quanto à aplicação da isenção às terapêuticas não convencionais, equiparadas a atividades paramédicas. No entanto, este artigo apenas possibilita a aplicação da isenção do art. 9º, al. 1) do CIVA, às terapias referidas no art. 2º pelo que todas as outras

---

<sup>90</sup> A regulamentação quanto aos requisitos mínimos obrigatórios para o funcionamento, organização do espaço e recursos humanos para o exercício destas atividades, só sucedeu, posteriormente, com a Portaria n.º 182/2014 de 12 de setembro, que estipula, por exemplo, quanto às clínicas e consultórios, as condições para o licenciamento e as diretrizes a seguir relativas às normas de construção e segurança.

<sup>91</sup> A Portaria n.º 200/2014 de 3 de outubro veio estabelecer as condições mínimas do Seguro obrigatório.

<sup>92</sup> A Portaria n.º 25/2014 de 3 de fevereiro veio regulamentar as competências e regras de funcionamento do Conselho Consultivo para as Terapêuticas Não Convencionais e o Despacho n.º 12337/2014 procedeu à designação dos membros a integrar o referido Conselho.

<sup>93</sup> A Portaria n.º 181/2014 de 12 de setembro regula estes casos em que o prestador exercia funções detendo uma habilitação ou formação não reconhecida, procedendo à criação do Grupo de Trabalho/Conselho Diretivo, que vai analisar a documentação para a atribuição das cédulas profissionais.

continuam sujeitas a IVA, apenas podendo usufruir do regime especial do art. 53º do CIVA, quando preencherem os requisitos<sup>94</sup>.

#### *e) A Nova Lei de Bases da Saúde*

A Nova Lei de Bases da Saúde (Lei n.º 95/2019, de 4 de setembro<sup>95</sup>) veio reconhecer as terapêuticas não convencionais como um meio alternativo de tratamento e diagnóstico, face à medicina convencional. A anterior lei não reconhecia estas terapêuticas não convencionais, não existindo nenhuma referência a estas.

Na Base 26, consagra que “1 - O exercício das terapêuticas não convencionais é regulado pela lei, efetuado de modo integrado com as terapêuticas convencionais e de forma a garantir a proteção da saúde das pessoas e das comunidades, a qualidade assistencial e tendo por base a melhor evidência científica. 2 - É competência do ministério responsável pela área da saúde a credenciação, tutela e fiscalização da prática das terapêuticas não convencionais, de acordo com a definição aprovada pela Organização Mundial de Saúde.”.

Ou seja, este diploma recente acaba por salvaguardar o princípio da escolha do paciente, desde que esta escolha seja informada e consciente, remetendo a regulamentação destas para os diversos diplomas avulsos, anteriormente referidos.

### **1.2. A acupuntura, a fitoterapia, a homeopatia, a medicina tradicional chinesa, a osteopatia, a quiropraxia e a naturopatia: definição e ciclo de estudos**

#### *a) A acupuntura*

A Portaria n.º 207-F/2014 de 8 de outubro<sup>96</sup>, no art. 2º estabelece que a acupuntura é uma terapia “que utiliza métodos de diagnóstico, prescrição e tratamentos próprios assentes em axiomas e teorias da acupuntura, utilizando a rede dos meridianos, pontos de acupuntura e zonas reflexológicas do organismo humano, com o fim de prevenir e tratar as

---

<sup>94</sup> Não estejam obrigados a possuir contabilidade organizada; não tenham tido no ano anterior um volume de negócios superior a € 10.000,00.

<sup>95</sup> Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/124417108/details/maximized>.

<sup>96</sup> Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/58217873/details/maximized>.

desarmonias energéticas, físicas e psíquicas”. Na base desta terapia está “uma conceção holística, energética e dialética do ser humano” e a filosofia da medicina tradicional chinesa.

Nos termos do art. 3º, o profissional que exerça esta atividade e detenha a respetiva cédula profissional, é designado como acupuntor.

O acupuntor deve ter conhecimentos práticos e teóricos, que possibilitem o diagnóstico e tratamento (art. 4º), nomeadamente conhecimentos de medicina tradicional chinesa, por exemplo localização dos meridianos, pontos de acupuntura e yin e yang, que possibilitem a utilização dos métodos específicos, envolvendo diversos aparelhos, técnicas e objetos, entre os quais, manipulação de agulhas, ventosas e lasers; conhecimentos de ciências comportamentais; conhecimentos de fisiopatologia para as situações em que os tratamentos que aplica não são os mais indicados e é necessário encaminhar a pessoa para outro profissional; conhecimentos de psicologia e de comunicação interpessoal. Por outro lado, nos termos do art. 5º, deve ser capaz de aplicar estes conhecimentos no exercício da sua atividade, agir com ética e confidencialidade, não podendo discriminar os clientes ou prometer a cura a quem não a encontrará nesta terapia.

Relativamente ao ciclo de estudos, este foi regulado pela Portaria n.º 172-C/2015 de 5 de junho<sup>97</sup>, que estabelece os requisitos gerais do ciclo de estudos, que confere o grau de licenciado, possibilitando o acesso à cédula profissional. O art. 6º a 10º prevê as componentes que devem integrar a formação do futuro acupuntor, que são variadas, abrangendo áreas como a medicina (formação em anatomia e neurofisiologia), biologia molecular e celular, ciências da comunicação, psicologia, nutrição, atividades paramédicas e, formação mais específica na área da medicina tradicional chinesa, como as técnicas específicas da acupuntura.

#### *b) A fitoterapia*

A Portaria n.º 207-E/2014 de 8 de outubro<sup>98</sup> regula a atividade de fitoterapia, definindo esta atividade e o que a caracteriza. O art. 1º define esta atividade como “a

---

<sup>97</sup> Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/67429782/details/maximized>.

<sup>98</sup> Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/58217872/details/maximized>.

terapêutica que utiliza, como ingredientes terapêuticos, substâncias provenientes de plantas, e inclui a promoção da saúde, a prevenção da doença, o diagnóstico e o tratamento, abrangendo ainda o aconselhamento dietético e a orientação sobre estilos de vida”, estando na sua base as concepções holística e energética. Ou seja, estamos perante uma terapia assente na ideia de que as plantas são ingredientes terapêuticos, quando devidamente consumidos.

Nos termos do art. 3º, o profissional que exerça esta terapia é denominado de fitoterapeuta.

Relativamente aos princípios e competências através das quais estes profissionais se devem reger, encontram-se no art. 4º, abrangendo os conhecimentos técnicos e científicos relacionados com o exercício da fitoterapia e uso de plantas e suplementos, mas também outros conhecimentos em relações interpessoais e comunicação, conhecimentos de saúde, psicologia e nutrição; e princípios como a confidencialidade, integridade, não discriminação entre pacientes e conduta ética íntegra.

Posteriormente, veio a Portaria n.º 172-B/2015 de 5 de junho<sup>99</sup> regular o ciclo de estudos necessário para existir uma licenciatura reconhecida, que permite o acesso à cédula profissional. Este ciclo de estudo engloba componentes na área da saúde, comunicação, nutrição, biologia e química, toxicologia, farmacologia e formação mais específica na componente prática e teórica da terapêutica em si.

### *c) A homeopatia*

A Portaria n.º 207-C/2014 de 8 de outubro<sup>100</sup> define, no art. 2º, a homeopatia como “a terapêutica que utiliza, para prevenção e tratamento, medicamentos homeopáticos obtidos a partir de substâncias denominadas *stocks* ou matérias-primas homeopáticas, de acordo com um processo de fabrico descrito na *Farmacopeia Europeia* ou, na sua falta, em farmacopeia utilizada de modo oficial num Estado membro da União Europeia, e que pode conter vários princípios” (nº 1). Ora, esta definição é algo vaga e acaba por não refletir de forma explícita o conteúdo funcional desta atividade pelo que veio o legislador, nos termos do nº 3,

---

<sup>99</sup> Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/67429781/details/maximized>.

<sup>100</sup> Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/58217870/details/normal?l=1>.

acrescentar que “trata as doenças com medicamentos que, numa pessoa saudável, produziriam sintomas semelhantes aos da doença”, no fundo a medicação vai levar o corpo humano a criar defesas e a lutar contra a doença, funcionando como uma espécie de cura direta porque a medicação não intervém diretamente como uma cura para a doença.

O art. 3º consagra a denominação do profissional que exerce a homeopatia, sendo este denominado de homeopata.

As competências do homeopata estão previstas no art. 4º e referem áreas da terapia de homeopatia, em termos técnicos e práticos, que são específicas para o exercício desta atividade, além de competências na área da psicologia e comunicação interpessoal, assim como princípios do prestador de serviços, tais como a ética profissional, a confidencialidade, a não discriminação e a integridade.

No que concerne ao ciclo de estudo, este ainda não se encontra regulamentado.

#### *d) A medicina tradicional chinesa*

A Portaria n.º 270-G/2014 de 8 de outubro<sup>101</sup> veio regular o acesso ao exercício profissional da prestação de serviços de medicina tradicional chinesa.

O art. 2º designa esta atividade como “a terapêutica que utiliza métodos de prevenção, diagnóstico, prescrição e tratamentos próprios, baseados nas teorias da medicina tradicional chinesa e nos seus métodos específicos, designadamente, na estimulação dos pontos de acupuntura e meridianos através de diferentes métodos terapêuticos, na prescrição de fórmulas fitoterapêuticas, aconselhamento alimentar e exercícios para promover e recuperar a saúde”, tendo esta atividade, na sua base, uma conceção holística, energética e teorias específicas e próprias da medicina tradicional chinesa e da acupuntura. De salientar que o art. 4º, nº 1, al. f) refere que os tratamentos abrangidos por esta atividade são a “acupuntura, fitoterapia, massagem tuiná, dietética e exercício de chi kung e tai chi terapêuticos”.

Nos termos do art. 3º, o profissional que exerça esta atividade, possuindo uma cédula profissional para o efeito, possui o título profissional de especialista de medicina tradicional chinesa.

---

<sup>101</sup> Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/58217874/details/maximized>.

O art. 4º consagra as competências que estes profissionais devem deter, nomeadamente, conhecimentos na área da acupuntura, fitoterapia, circulação energética, ciências comportamentais, fisiologia, patologia, psicologia, saúde, comunicação interpessoal, além de que devem agir de forma ética, confidencial, providenciar a informação necessária e manter uma relação de confiança e segurança com o cliente.

Posteriormente, veio a Portaria nº 45/2018 de 9 de fevereiro<sup>102</sup> estabelecer os requisitos para o ciclo de estudos, que confere o grau de licenciado em medicina tradicional chinesa e possibilita o acesso à célula profissional. No preâmbulo, refere que um dos objetivos desta portaria visa esclarecer a confusão que existe entre os ciclos de estudos de Medicina e o ciclo destas medicinas alternativas, que muitas vezes são confundidos, apesar de serem ciclos distintos.

Os art. 5º a 10º consagram as componentes de formação que devem estar na base da criação do ciclo de estudos. Assim, este ciclo de estudos deve proporcionar formação em áreas relacionadas com a saúde, com a especificidade de serem na área da medicina tradicional (por exemplo, ginecologia da medicina tradicional chinesa), neurofisiologia, anatomia, biologia, imunologia, botânica, nutrição, psicologia, farmacologia e, mais especificamente, na área das terapias alternativas, deve existir formação em acupuntura, dietética, teorias de medicina tradicional chinesa, fitoterapia e energias, na componente prática e teórica. Devem também constar do ciclo de estudos formações transversais em “bioestatística, comunicação, ética, deontologia e legislação”.

#### *e) A osteopatia*

A Portaria nº 207-B/2014 de 8 de outubro<sup>103</sup> regula o exercício e o acesso à profissão, no âmbito do exercício da atividade de osteopatia.

O art. 2º define esta terapia como “a terapêutica que tem como objetivo diagnosticar diferencialmente, tratar e prevenir distúrbios neuro-músculo-esqueléticos e outras alterações relacionadas, utilizando uma variedade de técnicas manuais e outras afins necessárias ao bom desempenho osteopático para melhorar funções fisiológicas e ou a

---

<sup>102</sup> Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/114661392/details/maximized>.

<sup>103</sup> Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/58217869/details/maximized?serie=I&dreId=58217866>.

regulação da homeostase que pode estar alterada por disfunções somáticas, neuro-músculo-esqueléticas e elementos vasculares, linfáticos e neuronais relacionados”.

Nos termos do art. 3º, o profissional que exerça esta e, detenha uma cédula profissional, é denominado como osteopata.

As competências que o osteopata deve ter encontram-se no art. 4º, que prevê conhecimentos práticos e teóricos específicos da osteopatia e do corpo humano, ciências comportamentais e psicologia, a que acrescem os princípios, entre outros, da confidencialidade, comunicação e manter o cliente informado e a qualidade do serviço prestado.

O ciclo de estudos para obtenção do grau de licenciado em osteopata encontra-se previsto na Portaria n.º 172-E/2015 de 5 de junho<sup>104</sup>.

Os art. 5º a 10º consagram as componentes que devem estar abrangidas pela formação dos futuros osteopatas, mais concretamente, formação prática e teórica em osteopatia, componentes de formação em medicina (por exemplo, em anatomia, dermatologia, ginecologia, entre outras áreas), nutrição e dietética, psicologia e noutras áreas como ciências de comunicação e ética.

#### *f) A quiropráxia*

A Portaria n.º 207-D/2014 de 8 de outubro<sup>105</sup> regula o acesso ao exercício da atividade de quiropráxia.

O art. 2º define a quiropráxia como “a terapêutica que se baseia no diagnóstico, tratamento e prevenção de distúrbios do sistema neuro-músculo-esquelético, principalmente a subluxação (no conceito da quiropráxia), bem como nos efeitos destes distúrbios no estado geral de saúde e no bem-estar do indivíduo”.

O profissional que exerça esta atividade tem o título profissional de quiroprático, nos termos do art. 3º.

Nos termos do art. 4º, este profissional deve possuir competências e conhecimentos teóricos e práticos específicos da quiropráxia, assim como de psicologia, fisiologia,

---

<sup>104</sup> Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/67429784/details/maximized>.

<sup>105</sup> Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/58217871/details/normal?l=1>.

fisiopatologia, psicologia e funcionamento da coluna vertebral. Estes profissionais devem agir de forma confidencial, ética, construindo uma relação de respeito, confiança e informação com o cliente.

Posteriormente, veio a Portaria n.º 172-D/2015 de 5 de junho<sup>106</sup> regulamentar o ciclo de estudos, que possibilita o acesso à cédula profissional de quiroprático.

Os art. 4º a 10º consagram as componentes de formação, que devem integrar este ciclo de estudos, como componentes teóricas e práticas específicas da quiropráxia e componentes ligadas à saúde e áreas da medicina (por exemplo, introdução à otorrinolaringologia e ortopedia), comunicação interpessoal, ética e deontologia.

#### *g) A naturopatia*

A Portaria n.º 207-A/2014 de 8 de outubro<sup>107</sup> regula o acesso e o exercício da atividade de naturopatia.

Nos termos do art. 2º, a naturopatia é descrita como a “terapêutica que estuda as propriedades e aplicações dos elementos naturais, a fim de prevenir a doença e manter, promover e restaurar a saúde, recorrendo ainda ao aconselhamento dietético naturopático e à orientação sobre estilos de vida e utilizando a fitoterapia, a homeopatia, a hidroterapia, a geoterapia, as terapias da manipulação e outros métodos afins”, tendo na sua base as teorias holística e energética.

O art. 3º consagra que o prestador deste serviço tem o título profissional de naturopata.

Em termos de competências, o art. 4º prevê que estes devem deter conhecimentos práticos e teóricos da naturopatia, como conhecimentos relacionados com a utilização de ervas medicinais, conhecimentos de psicologia, comunicação interpessoal, fisiologia, patologia e ciência comportamentais, agindo com ética, confidencialidade e pondo o paciente em primeiro lugar.

Relativamente ao ciclo de estudos, este veio a ser, posteriormente, regulado pela Portaria n.º 172-F/2015 de 5 de junho<sup>108</sup>, que reconhece os requisitos gerais.

---

<sup>106</sup> Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/67429783/details/maximized>.

<sup>107</sup> Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/58217868/details/maximized>.

<sup>108</sup> Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/67429785/details/maximized>.

Os art. 5º a 10º estabelecem as componentes de formação, que devem integrar esta licenciatura, nomeadamente, práticas e teóricas de naturopatia, fisiologia, anatomia, botânica, psicologia, farmacologia, entre outras.

## **2. A posição da AT**

### **2.1. A doutrina administrativa**

#### *a) Pedidos de informação vinculativa*

A questão de se a isenção do art. 9º, al. 1) do CIVA abrange ou não, no conceito de profissões paramédicas, as medicinas alternativas como equiparadas a estas tem sido bastante discutida ao longo do tempo. Atualmente, a lei é relativamente clara, apesar da quantidade de diplomas avulsos e de em todas as medicinas alternativas terem os requisitos gerais do ciclo de estudos legalmente consagrados.

No entanto, uma forma de o contribuinte se assegurar que está a aplicar a isenção corretamente, de forma a não vir a suceder uma inspeção tributária e, terem que ser efetuadas correções tributárias, é ser efetuado um pedido de informação vinculativa, nos termos do art. 68º da LGT, que vincula a AT durante um período de quatro anos ao caso concreto descrito nos factos.

O primeiro pedido vinculativo à aplicação da isenção, sem sede de IVA, às medicinas alternativas, versava sobre a atividade de parapsicólogo-astrólogo<sup>109</sup>, sendo que a AT considerou que a isenção era apenas aplicável à profissão de psicólogo e não à de parapsicólogo ou astrólogo.

Até setembro de 2013 foram efetuados vários pedidos de informação vinculativa relativamente à fitoterapia, acupuntura<sup>110</sup>, naturopatia<sup>111</sup>, homeopatia<sup>112</sup>, atividade de

---

<sup>109</sup> Despacho do Diretor Geral, Informação 1098 de 22.01.1992, disponível em: <http://inforfiscodb.pwc.com/Search/SearchesForm.aspx?doc=8a7a2753-b46f-4f50-b145-98461891af78>.

<sup>110</sup> Despacho do Diretor Geral, Informação nº 301 2007027 de 21.08.2007, disponível em: <http://inforfiscodb.pwc.com/Search/SearchesForm.aspx?doc=8f32b97b4-3ce6-4516-a04c-73c58691e4d1>.

Este despacho refere a existência do ofício nº 2892 de 03.05.2005 da Ordem dos Médicos e do ofício n.º 4309 de 16.05.2005 da Ordem dos Enfermeiros. O ofício da Ordem dos Médicos refere o facto de que esta “não aceita métodos ou terapêuticas sem bases científicas ou que se revelem ineficazes quando passam pelo crivo do método científico, como é o caso da homeopatia, da aromoterapia, da irídiologia, entre outras. No entender da Ordem, os médicos que apliquem e se arroguem cultores destes métodos ou terapêuticas fazem-no sem

quiroprático<sup>113</sup> e osteopatia<sup>114</sup>. A resposta a todos os pedidos de informação vinculativa foi unânime, no sentido de que o DL n.º 261/93, de 24 de julho elencava as atividades paramédicas, na lista em anexo, atividades expressamente enumeradas e, cujos fins visavam a promoção da saúde, a prevenção, o diagnóstico e o tratamento de doenças, pelo que não referindo nenhuma das medicinas alternativas, a isenção, em sede de IVA, não lhes era extensível. Posteriormente, surgiu a Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto e, embora reconhecesse as medicinas alternativas, apenas reconhecia a sua equiparação a atividades paramédicas, após a devida regulamentação dos ciclos de estudos e, conseqüente criação de um grau de licenciado reconhecido, o que não sucedeu nas décadas seguintes, continuando a AT a reiterar o seu entendimento de que a isenção não lhes era aplicável.

A Lei n.º 71/2013, de 02 de setembro (Lei do Enquadramento Base das Terapêuticas Não Convencionais) também não trouxe nenhuma novidade<sup>115</sup>, quanto ao entendimento da AT de interpretar literalmente a lei e, não aplicar a isenção às medicinas alternativas porque continuava a prever a necessidade de existirem ciclos de estudos, que apenas surgiram em 2015 e 2018.

Após esta lei, que regulamentou a acupuntura, a fitoterapia, a homeopatia, a medicina tradicional chinesa, a osteopatia, a quiropraxia e a naturopatia, a equiparação destas

---

legitimidade técnica e podem, inclusive, incorrer em falta deontológica passível de procedimento disciplinar.”. No entanto, a Ordem dos Médicos parece aceitar a prática destas terapias alternativas por médicos, devidamente reconhecidos, quando estas não sejam passíveis de ser autonomizadas da medicina convencional, e a Ordem dos Enfermeiros reconhece que os enfermeiros podem exercer estas terapias, quando a sua utilização seja em prol do paciente, quando este dê o seu consentimento pelo que a AT entendeu que, no caso destes profissionais recorrerem a estas terapias, no âmbito das suas atividades profissionais, podiam beneficiar da isenção.

Despacho do Subdiretor Geral, Processo n.º 2399 de 25.08.2011, disponível em: [http://taxfile.pt/file\\_bank/news2813\\_6\\_1.pdf](http://taxfile.pt/file_bank/news2813_6_1.pdf). Um ponto interessante deste despacho é o facto de a AT referir que o problema da não aplicação da isenção deve-se ao facto da regulamentação exigida pela Lei n.º 45/2003 nunca ter sido elaborada, porque “as exigências de rigor e critérios estabelecidas no diploma não repugnaria que tais actividades, que se efectivam no campo da saúde individual e pública, viessem a beneficiar também da referida isenção”.

<sup>111</sup> Despacho do Subdiretor Geral, Processo n.º 3366 de 17.07.2012, disponível em: [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news0114\\_5\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news0114_5_1.pdf).

<sup>112</sup> Despacho do IVA, Informação n.º 1638 de 17.09.2002, disponível em: <http://inforfiscodb.pwc.com/Search/SearchesForm.aspx?doc=7c689575-66f1-45af-ab5a-3c94074bab42>.

<sup>113</sup> Despacho do Subdiretor Geral, Processo I301 2004003 de 17.03.2005, disponível em: <http://inforfiscodb.pwc.com/Search/SearchesForm.aspx?doc=88023df8-b7f6-411a-876f-e7d092480168>.

<sup>114</sup> Despacho do Diretor Geral, processo n.º 735, de 15.06.2010, disponível em: [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news5212\\_39\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news5212_39_1.pdf).

<sup>115</sup> Despacho do Processo n.º 6372, de 18.02.2014, disponível em: [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news1814\\_20\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news1814_20_1.pdf). Relativamente à aplicação da isenção à atividade de acupuntura reitera a decisão da AT de não aplicar a isenção a estas atividades.

atividades a atividades paramédicas ficou clara, estas são consideradas equiparadas, no caso de existir um ciclo de estudos que as regulamente, independentemente do tempo que o legislador necessitou para consagrar os ciclos de estudos, este requisito é considerado imperativo. Assim, não existindo dúvidas quanto ao âmbito e enquadramento das referidas medicinas alternativas, começaram a surgir pedidos de informação vinculativa relativamente a outras medicinas alternativas, não consagradas na Lei n.º 71/2013, de 02 de setembro, nomeadamente, quanto à homeopatia (não detém um ciclo de estudos reconhecidos, apesar de consagrada na referida lei)<sup>116</sup>, atividade de meditação<sup>117</sup> e musicoterapia<sup>118</sup>.

*b) O ofício circulado n.º 30174, de 26.08.2015<sup>119</sup> e o ofício circulado n.º 30189, de 02.05.2017<sup>120</sup>*

O ofício circulado n.º 30174, de 26.08.2015, veio proceder ao enquadramento das atividades terapêuticas não convencionais. Começa por enquadrar legalmente estas terapias,

---

<sup>116</sup> Despacho da Direção de Serviços do IVA, processo n.º 11569, de 21.09.2017, disponível em: [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news4017\\_3\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news4017_3_1.pdf). Neste despacho vem a AT expressamente referir que a isenção apenas não é aplicável à homeopatia por esta não deter, à data, um ciclo de estudos devidamente reconhecido e credenciado pelo que a aplicação a estes profissionais levaria à criação de um regime transitório, sem limite temporal, em que os profissionais sem ciclo de estudos reconhecido estariam sempre abrangidos pela referida isenção.

<sup>117</sup> Despacho da Direção de Serviços do IVA, processo n.º 13593, de 30.07.2018, disponível em: [http://taxfile.pt/file\\_bank/news3418\\_19\\_1.pdf](http://taxfile.pt/file_bank/news3418_19_1.pdf). A requerente deste despacho definiu a atividade de meditação como o “treino mental de prestar atenção ao momento presente, sem apego à fantasia, passado ou futuro, conduzindo a múltiplos benefícios comprovados cientificamente, quer em diversas patologias, quer na qualidade de vida em geral, designadamente mais calma, atenção, memória e responsabilidade social”. Considerou a AT que estas terapias apenas seriam enquadráveis, em sede de IVA, como atividades ligadas à psicoterapia pelo que esqueceu a componente de estas poderem ser consideradas como uma medicina alternativa ou o facto de ser ou não autonomizado como uma prática independente, sendo também questionável o entendimento da AT de que esta terapia não visa prestar assistência, curar, tratar ou diagnosticar doenças.

<sup>118</sup> Despacho da Direção de Serviços do IVA, processo n.º 15701, de 05.07.2019, disponível em: [https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/72\\_INFORMACAO\\_15701.pdf](https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/72_INFORMACAO_15701.pdf). Este despacho define esta atividade como “uma terapia complementar baseada em evidências científicas, que conjuga o uso da música para fins terapêuticos, de modo a potencializar benefícios neuropsicológicos no treino de atenção, memória, integração sensorial tátil, auditiva e vestibular, comunicação verbal e não verbal e/ou expressão emocional através da música e do recurso aos instrumentos musicais específicos em contexto de saúde”.

<sup>119</sup> Disponível em: [http://sanchoeassociados.com/DireitoMedicina/Omlegisum/legislacao2015/Agosto/Oficio\\_Circulado\\_30174.pdf](http://sanchoeassociados.com/DireitoMedicina/Omlegisum/legislacao2015/Agosto/Oficio_Circulado_30174.pdf)

<sup>120</sup> Disponível em: [https://blogs.sl.pt/cloud/file/aa4ced447f00ac5becad3d5eedd34cb/fiscalidadeonline/2017/Oficio\\_circulado\\_30189\\_2017.pdf](https://blogs.sl.pt/cloud/file/aa4ced447f00ac5becad3d5eedd34cb/fiscalidadeonline/2017/Oficio_circulado_30189_2017.pdf)

referindo que lhes é aplicável a Lei n° 45/2003, de 22 de agosto, que procede ao enquadramento do exercício das medicinas alternativas; a Lei n° 71/2013, de 2 de setembro, que regula o acesso à profissão de uma lista fechada de medicinas alternativas; as Portarias de 2014, que definem o conteúdo do desenvolvimento da atividade de naturopatia, osteopatia, homeopatia, quiropraxia, fitoterapia, acupuntura e medicina tradicional chinesa; as Portarias de 2015, que regulam os requisitos gerais do ciclo de estudos, acesso ao grau de licenciado, consequente atribuição da cédula profissional, a algumas das referidas medicinas alternativas.

A AT considera que, apesar de todos os diplomas *supra* referidos, estas atividades não são equiparáveis a profissões paramédicas, nos termos do DL n° 261/93, de 24 de julho e DL n° 320/99, de 11 de agosto porque estes não sofreram qualquer alteração legislativa que as equipare às referidas profissões.

Assim, relativamente ao enquadramento destas terapêuticas, concluiu a AT que não estavam equiparadas às profissões paramédicas porque não estava consagrada nenhuma disposição legislativa nesse sentido, pelo que a isenção do art. 9º, al. 1) do CIVA não lhes era aplicável.

O ofício circulado n.º 30189, de 02.05.2017 veio revogar o ofício circulado n.º 30174, de 26.08.2015, devido à publicação da Lei n° 1/2017, de 16 de janeiro, que veio aditar o art. 8º-A à Lei n° 71/2013, de 2 de setembro. Este artigo consagra expressamente que o regime das profissões paramédicas, no que concerne ao IVA, é aplicável às profissões consagradas no art. 2º da Lei n° 45/2003, de 22 de agosto, partindo do pressuposto que estas profissões, já têm como objetivo prestar assistência, diagnosticar ou tratar doenças ou anomalias de saúde e, apenas os profissionais detentores de uma cédula profissional reconhecida se encontram abrangidos pela isenção.

A isenção passa também a ser aplicável a todos aqueles profissionais que, nos termos do art. 19º da Lei n° 71/2013, de 2 de setembro, estão abrangidos por um regime transitório por à data não possuem um grau de licenciado regulamentado, mas possuem outras licenciaturas não reconhecidas ou formações específicas. Estes profissionais podem requerer a cédula profissional e, desde que esse pedido seja deferido, a isenção é aplicada a estes casos.

Este ofício regulamenta também como devem estes profissionais proceder à alteração da sua declaração de atividade, ao cumprimento de outras obrigações e à afetação de bens a setor isento e regularizações.

Ou seja, este último ofício da AT veio finalmente reconhecer, apenas em 2017, a aplicação da isenção do IVA, a determinadas medicinas alternativas, desde que cumpridos os requisitos para tal.

## **2.2. Decisões arbitrais do CAAD: a retroatividade do art. 8º-A da Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro, aditado à Lei n.º 71/2013, de 02 de setembro**

Até 2017/2018 surgiram diversos litígios no CAAD relacionados com a aplicação do art. 9º, al. 1) do CIVA, devido ao facto de com o aproximar do limite de quatro anos das inspeções, ter a AT procedido a diversas inspeções aos profissionais que exerciam estas atividades.

Este centro de arbitragem oferece vantagens como o baixo custo, a rapidez na tomada de uma decisão e a desburocratização. Estes litígios têm por base inspeções efetuadas a profissionais paramédicos, que culminaram em correções de declarações periódicas, liquidações adicionais e pagamento de juros de mora e compensatórios, por não terem estes procedido à entrega correta de declarações periódicas e, conseqüente não liquidação do IVA devido por considerarem que estavam abrangidos pela isenção.

As decisões do CAAD têm versado sobre a questão de a partir de que data devem retroagir os efeitos do aditamento do art. 8º-A à Lei n.º 71/2013, de 02 de setembro, visto que este artigo veio consagrar, expressamente, que as terapêuticas não convencionais estão abrangidas pela isenção.

### *a) A decisão arbitral do CAAD, processo n.º 607/2016-T, de 19/05/2017*

Na decisão arbitral do CAAD, processo n.º 607/2016-T, de 19/05/2017, o requerente era um médico dentista que utilizava a biorressonância como um meio de diagnosticar e tratar problemas dentários. Os aparelhos da biorressonância emitem frequências eletromagnéticas no corpo do paciente ou de agulhas (acupuntura), que tratam e previnem os desequilíbrios provocados pelos problemas de saúde. Por outro lado, argumentou o

requerente que aplicar a isenção a outros profissionais de saúde, que recorressem à biorressonância, e não aos dentistas, seria violar o princípio da igualdade, na sua vertente do princípio da neutralidade. Embora não tenha ficado provado que estas técnicas eram utilizadas na área da medicina dentária exclusivamente porque os tratamentos incidiam sobre outras partes do corpo, sem que o dentista em questão tivesse habilitações para tal.

Acaba o CAAD por concluir que a esta terapia apenas não é aplicável a isenção porque o dentista em questão não possuía habilitações, no sentido de que aplicava esta terapia a problemas de saúde em geral, podendo somente fazê-lo na sua área de formação. Não esclarece esta decisão se, caso tivesse sido provado que este era detentor de uma formação específica, não adquirida através de uma licenciatura, a possibilidade de aplicação da isenção; não versa também o legislador sobre o facto de esta terapia ser ou não passível de ser autonomizada face à acupuntura ou à homeopatia, ou seja, se seria exequível a existência de uma licenciatura em biorressonância. Limita-se a decidir que, no caso em que a biorressonância é exercida por dentistas, na sua área de intervenção profissional, estaríamos perante um caso de plena concorrência, pelo que sempre seria aplicada a isenção do art. 9º, al. 1) do CIVA.

*b) Decisões arbitrais do CAAD: processo nº 111/2017-T, de 25.10.2017; processo nº 631/2017-T, de 20.09.2018;*

O processo nº 111/2017-T, de 25.10.2017, o processo nº 631/2017-T, de 20.09.2018, e o processo nº 638/2017-T, de 24.09.2018 têm o comum o facto de em ambos os casos os requerentes exercerem a atividade de acupuntura e, no seguimento de decisões de nulidade de liquidações de IVA, terem recorrido para o CAAD, pelo que os argumentos utilizados por estes e pela AT são semelhantes, assim como as respetivas decisões.

Nos referidos processos, considerou a AT que, atendendo a toda a legislação, jurisprudência do TJUE, informações vinculativas e instruções administrativas existentes à data, que a prestação de serviços de acupuntura não estava abrangida pelo conceito de “profissão paramédica” e, conseqüentemente, não era aplicável a isenção, em sede de IVA. Estes profissionais somente passaram a estar abrangidos pela isenção com a entrada em vigor da Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro, que aditou o art. 8º-A à Lei n.º 71/2013, de 2 de

setembro, interpretando a AT este aditamento como um caso em que a lei interpretativa é aditada à lei interpretada, pelo que a isenção apenas seria aplicável aos profissionais das terapias não convencionais, expressamente consagrados na lei e com ciclos de estudos reconhecidos, a partir de 2 de setembro de 2013.

A questão central acaba por ser o aditamento do art. 8º-A à Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro e o ano a partir do qual deve ser considerado que as medicinas alternativas se encontram abrangidas pela isenção, ou seja, até que diploma e ano vai retroagir uma interpretação explícita, aditada pelo legislador em 2017.

O CAAD refere que na base deste aditamento esteve o Projeto de Lei n.º 289/XII/1ª, que tinha na sua base a crescente preocupação dos profissionais das medicinas alternativas reconhecidas face ao crescente número de inspeções, dentro do limite dos quatro anos e, consequente incremento de liquidações adicionais por não ter sido liquidado o IVA devido por considerarem estes profissionais que estavam isentos; e ao facto de continuar a substituir um tratamento diferenciado e violação do princípio da neutralidade devido ao facto de, no caso de um médico ou enfermeiro que aplicar estas terapias, estarem estas atividades abrangidas pela isenção. Refere também a existência de uma recomendação da Autoridade da Concorrência, no sentido de que a existência de um quadro legal completo e claro desde a entrada em vigor da Lei n.º 71/2013, tornava urgente aplicação da isenção a partir desta data por terem estas prestações de serviços qualidade reconhecida. E por fim, é salientado que em 2016 foi aprovada uma Resolução da Assembleia da República com o n.º 207/2016, publicada no Diário da República, I Série, de 24.10.2016, que visava recomendar ao Governo que, no caso das terapias não convencionais reconhecidas, não devia prevalecer a interpretação da AT, que antes de 2017, não estavam estas abrangidas pela isenção.

Assim, decidiu o CAAD que o regime da isenção, em sede de IVA, aplicável aos acupuntores, devia ser considerado equiparado, ao regime aplicável aos profissionais paramédicos e, consequentemente, remeter até à Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto (Lei do Enquadramento Base das Terapêuticas Não Convencionais).

No entanto, existem, nos vários acórdãos, declarações de voto vencido do Dr. Nuno Maldonado Sousa e Dr. Américo Brás Carlos, por considerarem que a Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro não podia proceder a uma interpretação do art. 9º, al. 1) do CIVA, no sentido de aplicar este regime por equiparação das terapias não convencionais aos profissionais

paramédicos. Considerar que a Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro vem interpretar o CIVA, uma lei fiscal, é contrário à natureza das próprias interpretações e, viola o disposto no art. 9º do CC e art. 11º, n.º 1 da LGT porque o legislador podia ter alterado o CIVA e optou por não o fazer. Assim, as liquidações adicionais, anteriores a 02.10.2013 (30 dias depois da publicação da Lei n.º 71/2013 e data da sua entrada em vigor), são legais e devem prevalecer.

*c) Decisão arbitrais do CAAD: processo n.º 638/2017-T, de 24.09.2018 e processo n.º 360/2018-T, de 03.04.2019*

O processo n.º 638/2017-T, de 24.09.2018 e o processo n.º 360/2018-T, de 03.04.2019 versam sobre pedidos semelhantes, cujos requerentes desenvolvem várias atividades de terapêuticas não convencionais e, tal como nos processos anteriores, foram surpreendido com liquidações adicionais, no seguimento de uma inspeção, por ter a AT considerado que a isenção, em sede de IVA, não era aplicável.

Novamente, a questão fulcral destas decisões acaba por ser a interpretação a atribuir ao aditamento do art. 8º à Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, de forma a estipular até que data pode a AT proceder às referidas liquidações adicionais.

As duas últimas decisões do CAAD são no sentido de que a aplicação da isenção a estas terapias, apenas deve retroagir à Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, porque só esta lei veio abranger todas as medicinas alternativas reconhecidas, passando a medicina chinesa a estar consagrada como tal, pelo que só então o regime jurídico ficou consolidado e a isenção vai ser aplicável a partir de 02.10.2013. Outro argumento do CAAD está relacionado com o facto do legislador ter optado por aditar esta lei e não outras, e respeitando o princípio da interpretação restrita, uma interpretação literal desta decisão, deve ser no sentido que o legislador optou por aditar a lei a que queria fazer retroagir os efeitos.

Ou seja, temos duas decisões no sentido dos votos de vencido do processo n.º 111/2017-T, de 25.10.2017 e processo n.º 631/2017-T, de 20.09.2018 e duas decisões no sentido oposto.

Concordamos com Filipe Abreu e Joana Maldonado<sup>121</sup>, a Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro, que aditou o art. 8º-A à Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, é uma lei que visa a interpretação da lei que vem aditar pelo que não faz qualquer sentido retroagir os efeitos da isenção, a um diploma que não está a ser interpretado e que nem consagrava a medicina chinesa como uma terapêutica não convencional. Assim, a isenção será aplicável às medicinas alternativas, que estejam devidamente consagradas e que possuam um ciclo de estudos reconhecido e os efeitos desta devem retroagir à Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro.

---

<sup>121</sup> ABREU, Filipe; REIS, Joana Maldonado, *O IVA e o “novo” enquadramento das terapêuticas não convencionais*, Cadernos IVA, outubro de 2017, p. 274 e 277

## CONCLUSÃO

As medicinas alternativas têm na sua base diversas práticas e englobam terapias, que variam de EM para EM pelo que a EU consagra uma disposição aberta no art. 132º, al. 1) da Diretiva IVA, em que não define o que entende por “*prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas*”.

A jurisprudência do TJUE tem versado sobre estes conceitos, entendendo unanimemente que existe uma certa discricionariedade atribuída aos EM, que podem abranger nesta disposição as medicinas alternativas, que tenham na sua base prestações com a finalidade diagnosticar, tratar e curar doenças ou anomalias de saúde. No entanto, existem limites como o princípio da interpretação estrita e o princípio da neutralidade e o facto de estas terem que estar devidamente reguladas (por exemplo, ter um ciclo de estudos), não podendo haver uma distinção entre se o operador é um sujeito passivo coletivo ou individual.

Em Portugal, a aplicação da isenção do art. 9º, al. 1) do CIVA às medicinas alternativas equipara estas prestações a profissões paramédicas. Esta situação suscitou dúvidas durante décadas, embora pareça que em 2017 a questão deixou de existir, passando esta alínea a ser aplicável a um conjunto de medicinas alternativas explicitamente consagradas, desde que exista um ciclo de estudo reconhecido, que confira o grau de licenciado.

Consideramos, assim, que existem três fases legislativas:

- a) Uma primeira fase, que consagrou uma espécie de legislação base, que equipara gradualmente as medicinas alternativas a atividades paramédicas: DL n.º 261/93, de 24 de julho; DL n.º 320/99, de 11 de agosto; Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto; Lei n.º 71/2013, de 02 de setembro, com a última alteração pela Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro;
- b) Uma segunda fase que define, regula o acesso, o exercício e as atividades que estes profissionais, devidamente reconhecidos por deterem um grau de licenciado, podem exercer: Portaria n.º 207-F/2014 de 8 de outubro (acupuntura); Portaria n.º 207-E/2014 de 8 de outubro (fitoterapia); Portaria n.º 207-C/2014 de 8 de outubro (homeopatia); Portaria n.º 270-G/2014 de 8 de

outubro (medicina tradicional chinesa); Portaria n.º 207-B/2014 de 8 de outubro (osteopatia); Portaria n.º 207-D/2014 de 8 de outubro (quiropráxia); Portaria n.º 207-A/2014 de 8 de outubro (naturopatia);

- c) Uma terceira fase que cria o ciclo de estudos, possibilitando o acesso ao grau de licenciado e à atribuição da cédula: Portaria n.º 172-C/2015 de 5 de junho (acupuntura); Portaria n.º 172-B/2015 de 5 de junho (fitoterapia); Portaria n.º 45/2018 de 9 de fevereiro (medicina tradicional chinesa); Portaria n.º 172-E/2015 de 5 de junho (osteopatia); Portaria n.º 172-D/2015 de 5 de junho (quiropráxia); Portaria n.º 172-F/2015 de 5 de junho (naturopatia);

Ou seja, foram necessários vinte e cinco anos para o legislador português consagrar que medicinas alternativas são equiparadas a profissões paramédicas e, estabelecer os requisitos gerais dos ciclos de estudos. Apesar de desde 1993 ser exigido o grau de licenciado para o exercício reconhecidos destas profissões, esta regulação só começou a surgir em 2015. No entanto, em 2013, a homeopatia, tal como as restantes medicinas alternativas, foi reconhecida e equiparada a uma profissão paramédica, mas, diferentemente das outras terapias não possui um ciclo de estudos devidamente regulado. pelo que não existindo um ciclo de estudos, conseqüentemente, não é possível o acesso à cédula profissional e será questionável a aplicação da isenção.

Apenas em 2018 foi regulado o ciclo de estudos de medicina tradicional chinesa, que no seu preâmbulo dá a entender que a regulação desta questão apenas sucedeu devido à confusão que existia entre o ciclo de estudos de medicina tradicional chinesa e o ciclo de estudos de medicina convencional, existindo pressão no sentido de explicitar as diferenças entre os dois referidos ciclos de estudo.

Parece que a discricionariedade atribuída pela UE aos EM, nestas matérias, levou a que o legislador português tenha desleixado esta regulamentação, face a outras consideradas “prioritárias” e, a AT aproveitando-se do sucedido e das dúvidas quanto à retroatividade da isenção procedeu a diversas inspeções e emissão de liquidações adicionais, muitas vezes conseqüência do atendimento por parte dos seus colaboradores, que não estavam devidamente informados e informaram erroneamente estes profissionais.

A linha que separa a equiparação e delimitação técnica destas medicinas alternativas face a outras com terapias e tratamentos similares é algo dúbio. Veja-se o caso da medicina

tradicional chinesa, que está na base da acupuntura e da fitoterapia e que é reconhecida autonomamente face a estas, embora o ciclo de estudos envolva conhecimentos de medicina, também abrange conhecimento das terapias referidas, perdendo-se o conteúdo da terapia de medicina tradicional chinesa, em si, ou seja, o que torna esta medicina passível de ser autonomizada face à fitoterapia, acupuntura ou medicina convencional. No fundo, a medicina tradicional chinesa acaba por ter um ciclo de estudos que abrange várias áreas porque esta acaba por estar na base destas e não ser uma ramificação de algo.

Podemos concluir que, com a regulação dos requisitos gerais do ciclo de estudos de medicina tradicional chinesa, passamos a ter cinco medicinas alternativas reconhecidas em Portugal, que são consideradas equiparadas a atividades paramédicas e, portanto, isentas: a acupuntura, a fitoterapia, a medicina tradicional chinesa, a osteopatia, a quiropraxia e a naturopatia. Ou seja, atualmente, um profissional na área das medicinas alternativas, para estar abrangido pela isenção do art. 9º, al. 1) do CIVA deve deter uma cédula profissional, que é apenas atribuída a quem detenha uma licenciatura legalmente reconhecida; deter uma cédula na área da acupuntura, da fitoterapia, da medicina tradicional chinesa, da homeopatia, da quiropraxia ou da naturopatia, porque se pressupõe que apenas estas medicinas alternativas têm na sua base uma finalidade de prevenção, reabilitação diagnóstico e tratamento de doenças. Ainda assim, um enfermeiro ou médico, que aplique complementarmente estas práticas, sempre estará isento.

A Nova Lei de Bases da Saúde veio reconhecer as terapêuticas não convencionais como práticas abrangidas pelo Direito à saúde, no entanto, o Serviço Nacional de Saúde não as reconhece ou comparticipa e, os homeopatas continuam a ser discriminados face às outras terapias que têm um ciclo de estudos e estão abrangidas pela isenção.

A UE optou por um caminho mais fácil, remetendo a discricionariedade desta isenção para os EM, colocando em causa a própria harmonização do imposto. O legislador português ao constatar que não existe um diploma com data de transposição, optou por descurar a regulamentação do ciclo de estudos de homeopatia e consagrou o ciclo de medicina alternativa como autónomo, quando na sua base estão outras medicinas alternativas. Cremos que vai ser necessário mais uma década para que esta panóplia de diplomas seja revista e se aperceba o legislador português que existe uma lacuna e que a criação de um ciclo de estudos abrangente acaba por tirar algum conteúdo a terapêuticas

que também têm ciclos autonomizados porque, a jurisprudência do TJUE é unânime e não parece que a UE esteja preocupada com a violação do princípio da neutralidade ou com a harmonização do IVA.

## **BIBLIOGRAFIA**

### LEGISLAÇÃO NACIONAL

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Cod\\_download/Documents/CIVA.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/CIVA.pdf), consultado em 21.09.2019

Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/346085/details/maximized>, consultado em 21.09.2019

Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/423057/details/maximized>, consultado em 08.10.2019

Despacho n.º 12337/2014, disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/58053558/details/maximized>, consultado em 23.09.2019

Lei Geral Tributária, disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Cod\\_download/Documents/LGT.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/LGT.pdf), consultada em 30.09.2019

Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto, disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/656122/details/maximized>, consultada em 21.09.2019

Lei n.º 71/2013, de 02 de Setembro, disponível em: [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=2629&tabela=leis&so\\_miolo=](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2629&tabela=leis&so_miolo=), consultado em 23.09.2019

Lei n.º 95/2019, de 04.09.2019, disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/124417108/details/maximized>, consultada em 20.10.2019

Portaria n.º 172-B/2015 de 5 de junho, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/67429781/details/maximized>, consultada em 26.09.2019

Portaria n.º 172-C/2015 de 5 de junho, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/67429782/details/maximized>, consultada em 24.09.2019

Portaria n.º 172-D/2015 de 5 de junho, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/67429783/details/maximized>, consultada em 28.09.2019

Portaria n.º 172-E/2015 de 5 de junho, disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/67429784/details/maximized>, consultada em 28.09.2019

Portaria n.º 172-F/2015 de 5 de junho, disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/67429785/details/maximized>, consultada em 23.09.2019

Portaria n.º 181/2014 de 12 de setembro, disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/56747381/details/maximized>, consultada em 23.09.2019

Portaria n.º 182/2014 de 12 de setembro, disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/56747382/details/maximized>, consultada em 23.09.2019

Portaria n.º 182-B/2014, de 12 de setembro, disponível em: <https://dre.pt/pesquisa-avancada/-/asearch/56747382/details/maximized?perPage=100&anoDR=2014&types=SERIEI&search=Pesquisar>, consultada em 23.09.2019

Portaria n.º 200/2014 de 3 de outubro, disponível em: [https://dre.pt/home/-/dre/57925997/details/maximized?print\\_preview=print-preview&day=2014-10-03&date=2014-09-01](https://dre.pt/home/-/dre/57925997/details/maximized?print_preview=print-preview&day=2014-10-03&date=2014-09-01), consultada em 23.09.2019

Portaria n.º 207-A/2014 de 8 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/58217868/details/maximized>, consultada em 23.09.2019

Portaria n.º 207-C/2014 de 8 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/58217870/details/normal?l=1>, consultada em 26.09.2019

Portaria n.º 207-D/2014 de 8 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/58217871/details/normal?l=1>, consultada em 28.09.2019

Portaria n.º 207-E/2014 de 8 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/58217872/details/maximized>, consultada em 26.09.2019

Portaria n.º 207-F/2014 de 8 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/58217873/details/maximized>, consultada em 24.09.2019

Portaria n.º 25/2014 de 3 de fevereiro, disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/570691/details/maximized?dreId=137409>, consultada em 23.09.2019

Portaria n.º 270-G/2014 de 8 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/58217874/details/maximized>, consultada em 27.09.2019

Portaria n.º 207-B/2014 de 8 de outubro, disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/58217869/details/maximized?serie=I&dreId=58217866>, consultada em 28.09.2019

Portaria n.º 45/2018 de 9 de fevereiro, disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/114661392/details/maximized>, consultada em 28.09.2019

Regulamento n.º 698/2019 de 05.09.2019, disponível em : <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/124448873/details/normal?l=1>, consultado em 12.09.2019

## LEGISLAÇÃO COMUNITÁRIA

Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 - <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>, consultada em 31.10.18

Primeira Diretiva do Conselho de 11 de abril de 1967, disponível em: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/93de7850-0dba-4bdb-a393-b09653120da6/language-pt>, consultada em 31.10.18.

Segunda Diretiva do Conselho de 11 de abril de 1967, disponível em: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/99ab67a1-f672-4605-8a30-c93cf82973de/language-pt>, consultada em 31.10.18.

Sexta Diretiva do Conselho de 1977, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=PT>, consultada em 31.10.18; versão consolidada disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>, consultada em 29.01.2019

Tratado de Roma, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957E/TXT&from=PT>, consultado em 29.01.2019

### DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Despacho da Direção de Serviços do IVA, processo nº 11569, de 21.09.2017, disponível em: [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news4017\\_3\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news4017_3_1.pdf), consultado em 29.10.2018

Despacho da Direção de Serviços do IVA, processo nº 13593, de 30.07.2018, disponível em: [http://taxfile.pt/file\\_bank/news3418\\_19\\_1.pdf](http://taxfile.pt/file_bank/news3418_19_1.pdf), consultado em 07.10.2019

Despacho da Diretora de Serviços do IVA, processo nº 15701, de 05.07.2019, disponível em: [https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/72\\_INFORMACAO\\_15701.pdf](https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/72_INFORMACAO_15701.pdf), consultado em 07.10.2019

Despacho do Diretor Geral, Informação nº 301 2007027 de 21.08.2007, disponível em: <http://inforfiscodb.pwc.com/Search/SearchesForm.aspx?doc=8f32b97b4-3ce6-4516-a04c-73c58691e4d1>, consultado em 12.12.2018

Despacho do Diretor Geral, Informação 1098 de 22.01.1992, disponível em: <http://inforfiscodb.pwc.com/Search/SearchesForm.aspx?doc=8a7a2753-b46f-4f50-b145-98461891af78>, consultado em 12.12.2018

Despacho do IVA, Informação nº 1638 de 17.09.2002, disponível em: <http://inforfiscodb.pwc.com/Search/SearchesForm.aspx?doc=7c689575-66f1-45af-ab5a-3c94074bab42>, consultado em 12.12.2018

Despacho do Subdiretor Geral, Processo I301 2004003 de 17.03.2005, disponível em: <http://inforfiscodb.pwc.com/Search/SearchesForm.aspx?doc=88023df8-b7f6-411a-876f-e7d092480168>, consultado em 12.12.2018

Despacho do Diretor Geral, processo nº 735, de 15.06.2010, disponível em: [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news5212\\_39\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news5212_39_1.pdf), consultado em 12.12.2018

Despacho do Subdiretor Geral, Processo nº 2399 de 25.08.2011, disponível em: [http://taxfile.pt/file\\_bank/news2813\\_6\\_1.pdf](http://taxfile.pt/file_bank/news2813_6_1.pdf), consultado em 12.12.2018

Despacho do Subdiretor Geral, Processo nº 3366 de 17.07.2012, disponível em: [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news0114\\_5\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news0114_5_1.pdf), consultado em 12.12.2018

Despacho do Processo nº 6372, de 18.02.2014, disponível em: [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news1814\\_20\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news1814_20_1.pdf), consultado em 12.12.2018

Ofício circulado nº 30174, de 26.08.2015, disponível em: [http://sanchoeassociados.com/DireitoMedicina/Omlegissum/legislacao2015/Agosto/Oficio\\_Circulado\\_30174.pdf](http://sanchoeassociados.com/DireitoMedicina/Omlegissum/legislacao2015/Agosto/Oficio_Circulado_30174.pdf), consultado em 07.10.2019

Ofício circulado nº 30189, de 02.05.2017, disponível em: [https://blogs.sl.pt/cloud/file/aa4ced447f00ac5becad3d5eeddd34cb/fiscalidadeonline/2017/Oficio\\_circulado\\_30189\\_2017.pdf](https://blogs.sl.pt/cloud/file/aa4ced447f00ac5becad3d5eeddd34cb/fiscalidadeonline/2017/Oficio_circulado_30189_2017.pdf)

## PAPERS

DE LA FERIA, Rita, *EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox*, Lang et al (Eds), CJUE – Recent Developments in Value Added Tax, 2015, disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2718107](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2718107)

DE LA FERIA, Rita, KREVER, Richard, *Ending VAT exemptions: towards a post-Modern VAT*, Oxford University Centre, disponível em: <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/4387/1/WP1228.pdf>

DE LA FERIA, Rita, *VAT: a new dawn for the principle of fiscal neutrality?*, Oxford University Centre for Business Taxation, PP 11/04, disponível em: <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/3529/>

## PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS

ABREU, Filipe, REIS, Joana Maldonado, *O IVA e o “novo” enquadramento das terapêuticas não convencionais*, Cadernos IVA, outubro de 2017

LAIRES, Rui, *Âmbito da isenção do IVA aplicável a serviços prestados no exercício de profissões médicas e paramédicas – Comentário ao despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia (Oitava Secção) de 14 de Abril de 2016, Processo C-555/15, Caso*

*Gabarel, (Relator: M. Safjan), Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IX, nº 2, Primavera, 2016, Edições Almedina*

PALMA, Clotilde Celorico, *A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA*, Revista TOC, nº 144, março de 2012

PALMA, Clotilde Celorico, *A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA*, Revista TOC, nº 144, março de 2012

PALMA, Clotilde Celorico, *O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, nº 03

PALMA, Clotilde Celorico, *Tratamento em IVA da prática das actividades de osteopatia, medicina tradicional chinesa e acupuntura – dois pesos duas medidas?*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 9, nº 02, Verão, 2016

#### OBRAS

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10ª edição, Almedina, 2017

NORDHAUS, Samuelson, *Economia*, 16ª edição, Mac Grow Hill, 1999

PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos do IDEFF, Nº 1, 3ª edição, Almedina

TERRA, Ben, *Sales Taxation – The case of Value Added Tax in the European Community*, Series on Internacional Taxation, no. 8, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Boston, 1998

#### JURISPRUDÊNCIA

- TJUE (<http://curia.europa.eu>)

Acórdão do TJUE de 10 de junho de 2010, Processo C-86/09, *Future Health Technologies*

Acórdão do TJUE de 10 de novembro de 2011, Processos Apensos C-259/10 e C-260/10, *Rank Group*

Acórdão do TJUE de 10 de setembro de 2002, Processo C-141/00, *Kügler*.

Acórdão do TJUE de 14 de abril de 2016, Processo C-555/15, Jean Maria Gabarel vs Fazenda Pública.

Acórdão do TJUE de 14 de setembro de 2000, Processo C-384/98, *D. e Y.*

Acórdão do TJUE de 15 de julho de 1964, Caso C-6/64, *Costa/Enel.*

Acórdão do TJUE de 15 de junho de 1989, Processo C-348/87, *Tichting Uitvoering Financiële Acties / Staatssecretaris Van Financiën*

Acórdão do TJUE de 19 de janeiro de 1982, Caso C-8/81, *Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt,*

Acórdão do TJUE de 20 de novembro de 2003, Processo C-212/01, *Unterpertinger*

Acórdão do TJUE de 20 de novembro de 2003, Processo C-307/01, *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*

Acórdão do TJUE de 27 de abril de 2006, Processos apensos C-443/04 e C-444/04, *Solleveld e Van Den Hout-Van Eijnsbergen*

Acórdão do TJUE de 6 de novembro de 2003, Processo C-45/01, *Dornier*

Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, apresentadas em 15 de dezembro de 2005, Processos C-443/04 e C-444/04, *Solleveld e Van Den Hout-Van Eijnsbergen*

Conclusões do Advogado-Geral F. G. Jacobs, Advogado-Geral, apresentadas em 13 de dezembro de 2001, processo C-267/00, *Zoological Society*, p. I-3353

Conclusões do Advogado-Geral F. G. Jacobs, apresentadas em 18 de novembro de 2004, Processo C-378-02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*

- CAAD (<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>)

Decisão arbitral do CAAD, processo nº 607/2016-T, de 19/05/2017

Decisão arbitral do CAAD, processo nº 111/2017-T, de 25.10.2017

Decisão arbitral do CAAD, processo nº 631/2017-T, de 20.09.2018

Decisão arbitral do CAAD, processo nº 638/2017-T, de 24.09.2018

Decisão arbitral do CAAD, processo nº 360/2018-T, de 03.04.2019

## OUTROS DOCUMENTOS

Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu relativa a um plano de ação sobre o IVA, rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&from=PT>; consultada em 31.12.2018.

Livro Branco sobre o Mercado Interno, disponível em: [http://aei.pitt.edu/1113/1/internal\\_market\\_wp\\_COM\\_85\\_310.pdf](http://aei.pitt.edu/1113/1/internal_market_wp_COM_85_310.pdf), consultado em 31.10.18.

Livro Verde Sobre o Futuro do IVA – rumo a um sistema mais simples, mais sólido e eficaz, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PT:PDF>, consultado em 12.10.18.

Proposta de directiva do Conselho que completa o sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado e que altera a Directiva 77/388/CEE — aproximação das taxas do IVA COM(87) 321 final (Apresentada pela Comissão ao Conselho em 7 de Agosto de 1987) (87/C 250/02), disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:51987PC0321&rid=5>, consultada em 09.11.18.

Rapport du Comité Fiscal et Financier, disponível em: <http://aei.pitt.edu/33686/1/A220.pdf>, consultado em 02.11.18.

Relatório de Neumark, disponível em: <http://aei.pitt.edu/33686/1/A220.pdf>, consultado em 02.11.18.

World health organization, *Who global report on tradicional and complementary medicine 2019*, 2019, disponível em <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/312342/9789241515436-eng.pdf?ua=1>, consultado em 08.08.2019