



Adriana Alexandra Pereira Monteiro

IVA NOS ATOS MÉDICOS

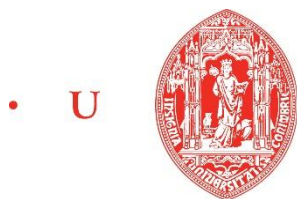
Alguns aspetos essenciais

Dissertação de Mestrado na área de Ciências Jurídico-Políticas, Menção em Direito Fiscal,
apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Julho de 2017



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



• U C •

FDUC FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Adriana Alexandra Pereira Monteiro

IVA NOS ATOS MÉDICOS VAT IN MEDICAL ACTS

Alguns aspetos essenciais
Some key aspects

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas, Menção em Direito Fiscal

Orientador: José Casalta Nabais

Coimbra, 2017

“O maior jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república, são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos que sejam suaves, repartam-se por todos. Não há tributo mais pesado que o da morte, e contudo todos o pagam, e ninguém se queixa; porque é tributo de todos.”

Padre António Vieira

DEDICATÓRIA

A todos aqueles que com o seu saber e paciência, me intuíram e orientaram, àqueles, que com a sua coragem me impeliram, e ainda, a todos aqueles que com o seu amor fraterno me apoiaram.

RESUMO

Consignou-se no n.º 1 e 2 do art. 9º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado que as prestações de serviços efetuadas no exercício da profissão de médico ou executadas em meio hospitalar encontram-se isentas de imposto.

Apesar da aparente clareza da letra da lei, não se afigura clara e inequívoca de *iure constituto* o recorte e âmbito de aplicação da norma de isenção no domínio das prestações de serviços médicos.

Sendo o Imposto sobre o Valor Acrescentado um tributo de inspiração comunitária, a fonte do nosso estudo tem como núcleo essencial a fundamentação das decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia, que ao longo de décadas tem fixado o conceito de serviços médicos serviços sanitários e operações conexas acolhido na norma de isenção

À luz do conceito que nos é dado pela jurisprudência comunitária, chegamos à conclusão de que a norma de isenção apenas abrange as prestações de serviços médicos que se destinem a diagnosticar, tratar ou curar doenças físicas ou congénitas, bem como os serviços médicos que tenham como finalidade a proteção, manutenção e restabelecimento da saúde das pessoas, ou, ainda as que visem a reposição do bem-estar psíquico e social do indivíduo, por referência às suas considerações subjetivas, devidamente avaliadas por um clínico, e desde que as mesmas tenham uma finalidade terapêutica.

Discorremos ainda sobre a harmonização de direitos e deveres em colisão, posicionando-se de um lado o direito do paciente à reserva da intimidade da vida privada a cujo segredo o médico está vinculado por lei, e de outro, o dever de faturação com observância de todos os requisitos legais. Depois de uma análise de ponderação de um e outro dever que impende sobre o médico prestador de cuidados saúde é nossa convicção de que deverá sempre sobrelevar o dever de guardar segredo médico, face ao dever de faturação, por contender diretamente com um direito particularmente garantido pela Constituição.

PALAVRAS CHAVE:

Prestações de serviços médicos; isenção; taxa; fatura; segredo médico.

ABSTRACT

Regarding medical services, the Portuguese Value Added Tax Code establishes in paragraphs 1 and 2 of article 9 that the medical services made by doctors or supplied in a hospital environment are exempt from tax.

Despite the apparent clarity of the letter of the law, the scope of application of the exemption regarding medical services is far from being clear and unequivocal in the law in force.

Since the Value Added Tax is a tax inspired by Union law, the source of our study is essentially the merits of decisions of the Court of Justice of the European Union, that through decades has established the concept of health medical services and related operations in relation to the exemption provision.

According to the concept provided in the European case law, we come to the conclusion that the exemption provision only covers the medical services destined to diagnose, treat or cure physical and or congenital diseases, as well the medical services with the objective of protecting, maintaining and re-establish a person's health, or, the services that aim to return the physical and social well-being of people, regarding their subjective considerations, duly evaluated by a clinic, and, as long as they have a therapeutic objective.

In addition, we will address the harmonization of rights and obligations in collision, which opposes, on one side, the patient's right to privacy and the obligation of confidentiality that is upon the doctor and, on the other side, the obligation of invoicing in compliance with all legal requirements.

After careful consideration of both obligations upon the doctor that provides a health service, our belief is that the obligation of confidentiality shall prevail over the obligation to invoice, since it directly affects a constitutional right.

KEYWORDS:

Medical services supply; exemption; tax; invoice; medical confidentiality.

SIGLAS E ABREVIATURAS

ART.	Artigo
ARTS	Artigos
AT	Autoridade Tributária
ATA	Autoridade Tributária e Aduaneira
CCTF	Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal
CEE	Comunidade Económica Europeia
CFR.	Conferir
CIVA	Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado
CRP	Constituição da República Portuguesa
DSCA	Direção de Serviços de Conceção e Administração do ex-Serviço de Administração do IVA
DSIVA	Direção de Serviços do IVA (ex-DSCA)
FMI	Fundo Monetário Internacional
IEC	Impostos Especiais de Consumo
IRS	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IRC	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IT	Imposto de Transações
IVA	Imposto Sobre o Valor Acrescentado
JO	Jornal Oficial
LGT	Lei Geral Tributária
OB. CIT	Obra Citada
OMS	Organização Mundial de Saúde
P. Ex.:	Por Exemplo
RITI	Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	10
I - Notas gerais sobre o IVA	13
1. Antecedentes do IVA	13
2. Características do IVA	16
3. Incidência do IVA	19
3.1. Incidência objetiva.....	19
3.1.1. Transmissão de bens	20
3.1.2. Prestação de serviços	21
3.1.2.1. As prestações de serviços médicos	22
3.2. Insciência subjetiva	22
3.2.1. As prestações de serviços médicos	24
3.2.1.1. Estado e entidade públicas	25
3.2.1.2. Operadores privados.....	28
4. Localização das operações tributáveis	29
4.1. As prestações de serviços médicos.....	31
5. Isenções	32
5.1. Renúncia à isenção	35
5.2. Interpretação das regras de isenção	36
5.2.1. Interpretação conforme o direito comunitário	38
5.2.2. Modelo interpretativo do TJUE	42
II – O regime do IVA nos atos médicos	47
1. Regime de isenção.....	47
1.1. Conceito científico de saúde.....	49

1. 2. Conceito de serviços médicos, serviços sanitários e operações conexas na jurisprudência comunitária	51
1.3. Especialidades médicas reconhecidas	68
1.4. A cirurgia plástica, reconstrutiva e estética	72
1.4.1. Intervenções de cirurgia plástica, reconstrutiva e estética	74
1.4.2. Cirurgia plástica, reconstrutiva e estética nas orientações da AT	87
1.4.3. Cirurgia plástica, reconstrutiva e estética na jurisprudência comunitária.....	90
1.4.4. Solução preconizada quanto à norma de isenção.....	95
2. Outros aspetos do regime	108
2.1. Médicos como sujeitos passivos mistos	108
2.2. Facto gerador e exigibilidade de imposto.....	110
2.3. Valor tributável e taxas.....	111
2.4. O conflito de deveres e a sua conciliação.....	115
2.4.1. O dever de faturação	116
2.4.2. O dever de guardar segredo médico	119
2.4.3. Solução preconizada quanto aos deveres em conflito	121
CONCLUSÕES	126
BIBLIOGRAFIA	130
JURISPRUDÊNCIA CITADA.....	136
OUTRAS FONTES	138
ANEXOS	139

INTRODUÇÃO

A presente dissertação encerra em si uma reflexão sobre o tratamento em sede de IVA a observar nas prestações de serviços médicos executadas em território nacional por licenciados em medicina e inscritos na Ordem dos Médicos Portugueses.

Dispõe o art. 9º, n.º 1, do Código do IVA que estão isentas de imposto *[a]s prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas*, acrescentando o n.º 2 do mesmo normativo que beneficiam da mesma isenção *[a]s prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares*.

Não obstante a letra da lei, coloca-se a questão de saber se esta isenção de imposto abrange toda e qualquer prestação de serviços médicos, ou se pelo contrário, pelas suas características e finalidades, ficam excluídas do âmbito de aplicabilidade da norma, um conjunto de prestações de serviços, ainda que prestadas em Portugal, por médico em prática isolada ou por clínica médica em meio hospitalar.

Dado que estamos perante um imposto de inspiração e vertente comunitária, que visou a hominização da tributação do consumo no perímetro da União Europeia, a fim de alcançar uma solução que acompanhe a letra da lei e a correta interpretação que dela deve ser feita à luz do direito comunitário, iniciamos o nosso excursus jurídico com uma breve referência de enquadramento histórico aos vários impostos de consumos e reformas fiscais em sede de tributação indireta que antecederem a vigência do Imposto sobre o Valor Acrescentado, concluída em 1984, com a aprovação do Decreto-Lei 394-A/84 de 26 de Dezembro.

Porém, como não se pode falar de tributação de atos médicos sem previamente se fazer uma incursão sobre as principais características deste imposto e o *quid* objeto de tributação, dedicámos um capítulo à dinâmica do IVA.

Sabendo-se que o IVA é um imposto neutro que visa a não distorção da concorrência no mercado interno, revelou-se imperioso discorrer sobre as operações objeto de tributação (cingindo a análise às operações internas) e sobre os sujeitos vinculados ao dever de liquidar impostos nas operações ativas, desde que as operações se considerem

localizadas em Portugal, de acordo com os critérios de conexão fixados no art. 6º, do CIVA. Dado que o tema central da nossa exposição se reporta aos atos médicos, não poderemos deixar de analisar a incidência objetiva e subjetiva deste imposto nas prestações de serviços médicos. Esta última, por contender com direitos fundamentais dos cidadãos cuja realização deve ser assegurada pelo Estado de Direito Social segue um regime específico que culmina na exclusão da tributação

Porque a isenção de tributação em IVA obedece a uma lógica diferente da que é seguida pela generalidade dos impostos vigentes no nosso ordenamento jurídico, materializada na não liquidação de imposto em certas operações, constituindo por isso uma entorse ao princípio na neutralidade do imposto (dispensando o adquirente do seu pagamento), analisaremos com detalhe a delimitação das normas de isenção, por forma a retirar do seu enunciado o seu sentido e alcance de acordo com os cânones hermenêuticos que ao longo de décadas foram seguidas pelos TJUE, tendo como ponto de partida a Directiva IVA.

Feita esta análise à estrutura dorsal do Imposto sobre o Valor Acrescentado, discorreremos sobre a aplicabilidade da isenção de imposto nas prestações de cuidados de saúde.

Uma vez que a letra da norma de isenção (art. 9º, n.º 1 e 2, do CIVA) não decorre de forma objetiva e exata quais os atos médicos que podem beneficiar de isenção, necessário será fazer essa delimitação à luz da *iure constituto* e dos critérios interpretativos seguidos pelo TJUE, perpassando pelo conceito científico de saúde.

Escalpizando a listagem de especialidade médicas reconhecidas em Portugal, atendendo ao conceito de serviços médicos, serviços sanitários e serviços conexos acolhidos na jurisprudência comunitária, devidamente correlacionadas com as orientações administrativas da Autoridade Tributária e Aduaneira, será possível apurar que a especialidade médica que maiores celeumas tem gerado é a cirurgia plástica reconstrutiva e estética. Por este motivo procuramos fazer um recorte das intervenções cirúrgicas com maior expressão nesta especialidade médica para a final podermos apontar uma solução de enquadramento destas prestações de serviços à luz do sentido e alcance fixado pela norma de isenção (art. 9º, n.º 1 e 2, do CIVA).

Como as operações que nos propomos analisar se situam no âmbito da saúde humana, estritamente ligada à reserva da intimidade da vida privada do paciente, explanamos

outros aspetos essenciais do regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado, designadamente a natureza dos serviços médicos (como isentos e tributados), o momento em que se gera o imposto e a sua exigibilidade, o valor a submeter a tributação e qual a taxa a aplicar.

Tem sido entendimento da AT que nos casos de prestações de serviços médicos que pela sua natureza se devem considerar tributados, devem os mesmos ser submetidos à taxa normal de IVA. Não obstante, chegaremos com a nossa análise a entendimento diverso. Por observância do primado do direito comunitário sobre o direito nacional (infraconstitucional), sempre que as prestações de serviços médicos fiquem excluídas da norma de isenção, haverá que se aplicar a taxa reduzida de imposto.

É consabido, que o IVA assenta no documento que titula a operação (fatura) a qual, por imperativo legal, deve observar determinados requisitos de forma e conteúdo, sob pena de perigar o direito à dedução do imposto ali liquidado, bem como fazer incorrer o seu emitente em infração.

Porém, a par do dever de faturação o ordenamento jurídico contempla o dever de os médicos guardarem segredo sobre todos os elementos e factos de que tenham tomado conhecimento no exercício das suas funções.

Surge assim um conflito de deveres, o dever de faturação e o dever de guardar segredo médico, cuja conciliação se impõe.

O direito à reserva da vida privada surge como um dos direitos protegidos pela Constituição e pelo Direito Comunitário, contemplando o direito de as pessoas manterem secreto o seu estado de saúde, o qual, apenas pode sofrer restrições que correspondam a objetivos de interesse geral e não constituam uma intervenção desproporcionada e intolerável que atente contra a essência do direito e do dever protegidos.

Assim sendo, chegaremos a uma solução de harmonização entre os direitos e deveres em colisão, que como se observará, apenas poderá ser alcançada através de uma ponderação casuística, devendo sobrelevar o dever de guardar segredo médico face ao dever de faturação, por contender diretamente com a reserva da intimidade da vida privada.

Chegados a este ponto tomaremos uma posição sobre as particularidades do IVA no domínio das prestações de serviços médicos, por forma a apontar uma solução para a controvérsia suscitada em torno da norma de isenção e outras singularidades deste imposto.

I - Notas gerais sobre o IVA

A tributação indireta é garantida por via da aplicação de um imposto a operações e/ou transações que constituam manifestação de consumo, ou a realização de despesa por parte dos operadores económicos. Ou seja, são impostos que atingem a capacidade contributiva de forma indireta, sempre que ocorre uma transferência de bens.

Entre nós, a tributação do consumo é assegurada pelo IVA e pelos denominados Impostos Especiais de Consumo, de que constituem exemplo, o imposto sobre o tabaco, o imposto sobre bebidas alcoólicas e ainda o imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos e o imposto automóvel.

O IVA surge assim como um imposto geral sobre o consumo, distinguindo-se por isso dos impostos especiais sobre o consumo, que incidem sobre bens e serviços circunscritos. Ao passo que o IVA, sendo um imposto de âmbito geral, tem uma base de incidência mais alargada, abrangendo tendencialmente, todas as operações de transmissão de bens ou prestação de serviços. Citando Clotilde Celorico Palma, *[d]esde que acordamos até nos deitarmos vimemos nas “malhas” do IVA*. Isto porque, como refere a insigne fiscalista *[e]stamos constantemente a pagar IVA, na luz que ligamos, no banho que tomamos, naquilo que comemos e vestimos, na gasolina que gastamos, etc., etc., etc¹*.

No domínio da fiscalidade internacional, o IVA surge como um imposto de sucesso que vigora centenas de países.

1. Antecedentes do IVA

Historicamente vigoraram em Portugal vários impostos que visavam a tributação do consumo. De salientar desde logo as sisas gerais lançadas em finais do século XIV para tributação das transacções de bens realizadas nas feiras e mercados.

Não obstante chegamos ao século XX sem um imposto geral de consumo, o qual, apenas veio a ser implementado com a Reforma Fiscal de 1922 (Lei 1.368, de 21 de

¹ PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos do IDEFF, N.º 1, 5ª Edição, Almedina, 2012, pg. 12 e 13.

Setembro), com a adoção do imposto sobre o valor das transacções, a par da contribuição industrial e do imposto pessoal do rendimento.

Nas palavras de Vítor Faveiro, o imposto sobre o valor das transacções (...) *incidia sobre os actos de comércio em geral, e ainda sobre as compras não comerciais de bens móveis para consumo; as compras de matérias primas para industria, arte ou ofícios, as quotas de entrada casas de recreio; as prestações de serviços de hospedagem, seguros, operações bancárias, mandato, etc*², com aplicação de uma taxa normal de 1% e taxas agravadas de 10% para determinados produtos, designadamente os bens considerados de luxo.

Caraterizava-se, por sua vez, por ser um imposto cumulativo, incidindo sobre todas as fases de circuito das mercadorias, cujos sujeitos passivos eram os vendedores de bens e serviços.

Pelos problemas que a sua execução veio a apresentar, mormente pelo desconhecimento do valor da produção industrial e o valor das transacções mercantis sob pena de a tributação se transformar numa tributação indiciária, com a Reforma Fiscal de 1929 o imposto sobre o valor das transacções veio a ser absorvido pela contribuição industrial³.

Só mais tarde, com a reforma fiscal de 1958-1966 é que o sistema fiscal português foi revisto em todas as suas vertentes, sendo introduzido o imposto de transacções, com a aprovação e vigência do Código do Imposto de Transacções em 1966.

Manuel Carlos Lopes Porto⁴ refere que o imposto de transacções foi sendo adotado por diversos países do mundo enquanto imposto de tributação geral do consumo. Embora com algumas diferenças no que refere à base de tributação, na medida em que alguns países optaram pela adoção de um imposto único sobre o produtor, outros optaram pela implementação do imposto único sobre o grossista (tal como sucedeu em Portugal), por seu turno, outros países seguiram o modelo de tributação de imposto único sobre o retalhista.

Ensina este mesmo Autor⁵, que o imposto de transacções adotado em Portugal, com a reforma fiscal de 1966, constituiu o nosso primeiro imposto moderno sobre o consumo interno, que incidia sobre todas as mercadorias, (...) *dado o modo como se estrutura e*

² FAVEIRO Vítor, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Vol. 5, Coimbra Editora, 1988, pg. 18.

³ Relatório da Comissão de Reforma Fiscal, datado de 1927, publicado pelo Ministério das Finanças, *As Reformas Tributárias de 1922 e 1929*, Cadernos CTF n.º 24, pg. 112 a 130.

⁴ LOPES PORTO, Manuel Carlos, *O Imposto de Transacções – Tipo a Adoptar*, Coimbra, 1970.

⁵Ob. Cit., pg. 68.

funciona, deve recair pelo menos sobre uma das transacções por que passa cada um dos bens destinados ao consumo.

O imposto de transacções que vigorou em Portugal caracterizava-se por ser um imposto monofásico, por ser cobrado apenas num único ponto do circuito económico, apresentando por isso a vantagem de reduzir o número de sujeitos passivos, tornando o processo de gestão de imposto claramente mais fácil.

Em sede de imposto de transacções, os contribuintes eram apenas os grossistas, com tributação à taxa normal de 7% e com taxa de 20% para os bens de luxo.

A par desta simplicidade na gestão, apresentava o grande inconveniente de a sua aplicação não ser justa, na medida em que a incidência era limitada não incluindo as prestações de serviços e ao mesmo tempo isentava de imposto um amplo conjunto de bens essenciais.

Identificados as dificuldades de um imposto como este, com o decurso do tempo e à medida que a economia nacional foi ganhando relevo foi-se percebendo que a generalidade do imposto de transacções era muito relativa, na medida em que deixava fora do campo da tributação as prestações de serviços a par da permanência de um alargado número de impostos indiretos, como por exemplo o imposto de selo, o imposto sobre o tabaco, os fósforos e a cerveja, o imposto de turismo e o imposto sobre especialidades farmacêuticas, etc. Motivo pelo qual, em 1979 (Decreto-Lei n.º 374-D/79 de 10 de Setembro) foi lançado o imposto de transacções sobre as prestações de serviços, evidenciando-se assim a necessidade de transição para o modelo europeu de tributação do consumo sob o imposto de valor acrescentado, que como observa Manuel Carlos Lopes Porto, fosse aplicável (...) *a todas as empresas que se sucedem ao longo do circuito produtivo e comercial*, com a diferença, de que, com este imposto (...) *em lugar de se tributar em cada estágio o valor bruto das transacções, apenas se atinge o valor que cada empresa acrescenta aos bens e materiais e serviços, comprados a outras empresas, que anteriormente foram já objecto de tributação*⁶.

Com as dificuldades suscitadas pela a tributação em sede de imposto de transacções a par da escassa receita que proporcionava, nos finais dos anos 70 a reforma da tributação revelou-se inadiável. Para tal desidrato, por designação do Ministro das Finanças ao tempo (despacho de 05.05.1980) procedeu-se à constituição da Comissão do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

⁶ *Ob. Cit.*, pg. 296.

A implementação do sistema de tributação em IVA resultou da influência de um triplo fator, por um lado, a ineficácia de receita do imposto de transações e sua incapacidade de acompanhar a modernização económica, e por outro, o processo de adesão de Portugal à CEE, desencadeado pela candidatura formulada em 1977, com imperatividade de adoção de um sistema comum de IVA, e por último, a intervenção do FMI nos anos de 1980 e 1981 que apontava o sistema de tributação em IVA como caminho a seguir para substituição do imposto de transações.

Foi assim que na Lei de Orçamento de Estado para 1984 (Lei n.º 42/83, de 31 de Dezembro) se concedeu autorização ao Governo para legislar a introdução do IVA de acordo com a estrutura da Sexta Directiva.

Em 1984 concretiza-se finalmente a reforma da tributação do consumo com a publicação e início de vigência do Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei 394-B/84, de 26 de Dezembro. Com a entrada em vigor do IVA foram extintos múltiplos impostos indiretos sobre o consumo (como por exemplo, o imposto sobre o turismo ou imposto ferroviário), posto que passaria a vigorar um imposto geral sobre o consumo, plurifásico, não cumulativo, assente no método do crédito de imposto e subordinado ao princípio da tributação do destino.

Com a tributação em IVA, o sistema fiscal português passou abarcar uma massa de comerciantes que até então tinha ficado à margem da tributação, possibilitando assim um acréscimo de receita significativa para os cofres do Estado, onde o montante da receita arrecadada não depende do número de intervenientes na cadeia económica, sendo apenas uma parte do preço final dos bens e serviços. Assim, o imposto a pagar por cada agente económico corresponderá ao valor calculado sobre o preço de venda, deduzido da importância de imposto suportada na compra do bem ou serviço, isto é, o valor final de cada bem ou serviço é igual à soma dos valores acrescentados.

2. Características do IVA

O IVA é um imposto geral sobre o consumo, que opera por via das transmissões de bens e serviços, para que em última instância a tributação seja suportada por quem efetua o consumo final dos bens e serviços.

Com este tipo de tributação, é possível conhecer a carga fiscal de IVA que em cada momento onera determinado bem e serviço, possibilitando assim, que as trocas internacionais se processem com base nos custos de produção, distribuindo-se a carga fiscal ao longo do circuito económico através da tributação do valor acrescentado em cada fase. Sendo que o valor acrescentado por cada agente económico corresponde à diferença entre o preço de venda e o preço de compra. Caracteriza-se assim, por ser um imposto plurifásico.

Esta forma indireta de determinação do imposto permite que o mesmo opere através das faturas que formalizam as compras e vendas, na medida em que ao imposto calculado na fatura de venda (taxa * preço de venda) é subtraído (creditado) o imposto suportado na compra (taxa * preço de compra) – método do crédito de imposto.

O apuramento, ou se assim se pretender, a subtração do imposto faz-se apenas uma vez para todas as operações de compra e venda processadas no mesmo período de tributação, que no nosso ordenamento jurídico será mensal ou trimestral consoante o volume de negócios. O período de tributação será mensal, se o volume de negócios do sujeito passivo, for, igual ou superior a € 650.000,00, e trimestral, quando inferior (art. 41º, n.º 1, do CIVA).

No sentido de garantir a neutralidade no funcionamento do IVA e a sã concorrência comercial entre operadores de diferentes Estados, consagrou-se o princípio da tributação no país do destino (tributação no país onde tem lugar o consumo)⁷ nas transações internacionais de bens e serviços realizadas entre sujeitos passivos (pessoas sujeitas às obrigações de imposto). Diz, Clotilde Celorico Palma que (...) *a nível internacional este imposto assegura de forma adequada os ajustamentos fiscais nas fronteiras necessários com a adopção do princípio de tributação no país de destino, princípio adotado em sede de IVA para as transacções internacionais*⁸.

Aplicando-se por sua vez, o princípio da tributação na origem (tributação do país vendedor), sempre que as transações forem feitas com consumidores finais, com exceção, das aquisições de meios de transporte novos e aquisições de bens em regime de vendas à distância⁹.

⁷ Princípio acolhido pela 1ª e 2ª Diretiva Comunitária relativas ao IVA.

⁸ *Ob. Cit.*, pg. 24 e 25.

⁹ Esta exceção só ocorre quando o valor global líquido de IVA, das transações efetuadas por cada fornecedor, no ano civil em curso, exceda o montante de € 35.000,00, art. 11º do RITI (Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias).

*O IVA é um imposto que responde, principalmente, ao princípio da neutralidade económica e, nessa medida, o cumprimento daquela finalidade económica essencial ao regular funcionamento do mercado interno europeu concorre com a finalidade financeira dos Estados*¹⁰.

A neutralidade do imposto pode reportar-se aos efeitos sobre o consumo, como aos efeitos sobre a produção. A neutralidade no consumo verifica-se pela circunstância de o imposto não influir nas escolhas dos consumidores dos diversos bens e serviços. Por seu turno a neutralidade na produção dá-se pela circunstância de o imposto não conduzir à introdução de alterações no modelo de organização do processo produtivo. Ou seja, (...) *o IVA é um imposto neutro na medida em que é um imposto não distorcedor da concorrência no mercado interno europeu e, também, no plano do comércio mundial, o que justifica a adopção da tributação no país do destino no caso das exportações*¹¹.

De resto, dada a técnica de cálculo do imposto – o método subtrativo indireto, o IVA contém em si um eficaz controlo de combate à fraude e evasão fiscais, pois os sujeitos passivos estão interessados em faturar as suas vendas, para deduzirem o IVA que suportaram nas suas compras.

Em sinopse, por força da harmonização comunitária e por aplicação dos princípios que vêm de se identificar, tributam-se no interior do país as aquisições feitas a entidades sedeadas fora na União Europeia (importações) bem como as aquisições feitas a entidades sedeadas na União Europeia (aquisições intracomunitárias). Ao mesmo tempo que se isentam as transmissões efetuadas entidades sedeadas fora na União Europeia (exportações) bem como, as transmissões feitas a entidades sedeadas na União Europeia (transmissões intracomunitárias).

Importa referir que resultando o IVA de um sistema de harmonização de direito comunitário modelado pela Directiva IVA, de que as legislações nacionais constituem a recepção no direito interno, a sua interpretação deve ser efetuada de acordo com os parâmetros da Directiva IVA, subtraindo-se assim às regras de interpretação do art. 11º da LGT.

Sendo (...) o IVA o expoente máximo da harmonização fiscal comunitária, todos os Estados que aderem à União Europeia devem, obrigatoriamente, substituir os seus modelos

¹⁰ TAVARES DA SILVA, Susana e COSTA SANTOS, Marta, *IVA – Notas sobre o regime do IVA nas operações internas*, Instituto Jurídico, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, pg. 13.

¹¹ *Idem*, pg. 14.

*de impostos sobre as transacções pelo modelo IVA, de acordo com o estabelecido nos actos jurídicos da União Europeia*¹².

Salientar ainda que no sistema fiscal português, o IVA aparece como sendo o imposto mais reditício, ocupando a primeira posição na corrida ao financiamento do Orçamento do Estado.

3. Incidência do IVA

Citando Clotilde Celorico Palma, dir-se-á que *[r]egra geral, para efeitos deste imposto, os principais passos a seguir pra resolvermos uma questão poderão resumir-se da seguinte forma: a) Qualificação da operação (...); b) Incidência objectiva (...); c) Incidência subjectiva (...); e) Isenções (...), f) Determinação do valor tributável (...); g) Taxas (...); h) Direito à dedução (...); i) Obrigações dos contribuintes (...)*¹³.

Como a questão que nos ocupa se situa ao nível do enquadramento em IVA das prestações de serviços médicos, na exposição, que nos propormos, analisaremos os aspetos da qualificação dos atos médicos, da incidência, localização das operações, isenções, valor tributável e taxas, mas, excluiremos da nossa análise o item atinente ao direito à dedução bem como o item das obrigações dos contribuintes, que analisaremos apenas no especto atinente à obrigação de faturação e qualificação do sujeito passivo para efeitos de IVA, por se tratarem de duas questões que podem suscitar dúvidas de enquadramento.

3.1. Incidência objetiva

Na formulação do art. 1º, n.º 1 do, CIVA, são tributadas em IVA as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias de bens.

Considerando-se transmissões de bens, as transferências efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

¹² PALMA, Clotilde Celorico, *Ob. Cit.*, pg. 28.

¹³ *Ob. Cit.*, pg. 49 e seguintes.

Por sua vez, são prestações de serviços, as efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

Neste enquadramento, sempre que uma operação preencha o conceito de transmissão de bens, de prestação de serviços, aquisição intracomunitária de bens, seja efetuada por um sujeito passivo agindo como tal, e desde que localizada em território nacional, há lugar a tributação em IVA. Só assim não será, se a operação beneficiar de uma isenção das previstas no Código do IVA ou em legislação complementar.

3.1.1. Transmissão de bens

Em regra, para efeitos de tributação em IVA, as transmissões de bens correspondem à transferência onerosa de um bem corpóreo e ainda (por serem assimilados a bens corpóreos) a energia elétrica, o gás, o calor, o frio e similares (art. 3º, n.º 1 e 2, do CIVA), por forma correspondente ao direito de propriedade. *Assim, temos como operações transmissões de bens efectuadas por possuidores ou meros detentores do bem, que tenham a disponibilidade económica do mesmo*¹⁴.

São ainda assimiladas a transmissões de bens um conjunto de situações que juridicamente não integram o conceito de transmissões de bens, sendo-o apenas para efeitos de tributação em IVA, por forma a justificar a economia do imposto e eliminação de dúvidas de enquadramento na definição geral consagrada no art. 1, n.º 1, do CIVA.

Esta assimilação para efeito de IVA ocorre com as hipóteses de contrato de locação e venda, contrato de compra e venda com reserva de propriedade, contratos de comissão e consignação, da entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo e que os produziu ou montou, os casos de autoconsumo externo de bens e a afetação de bens a um sector de atividade isento e de bens com limitação do direito à dedução ao uso da empresa (als. a), b), c), d), e), f) e g) do n.º 3 do art. 3º, do CIVA).

São excluídas da tributação, por não serem consideradas transmissões de bens, as cessões onerosas ou gratuitas de que resulte a transferência da totalidade do património de

¹⁴ PALMA, Clotilde Celorico, *Ob. Cit.*, pg. 57.

um estabelecimento ou de uma parte dele. Parte esta que deve constituir ela própria um ramo de atividade independente e, em qualquer caso, o adquirente seja, ou venha a ser, em consequência da aquisição, um normal sujeito passivo (art. 3º, n.º 4, do CIVA). O mesmo sucede com as cedências feitas pelas cooperativas agrícolas aos sócios agricultores para as necessidades do seu consumo familiar, desde que não ultrapasassem determinados limites definidos por Portaria do Ministério das Finanças. Exige-se contudo que estes bens resultem da primeira transformação de matérias-primas entregues pelos sócios agricultores e não se encontrem embalados para fins comerciais (art. 3, n.º 6, do CIVA).

3.1.2. Prestação de serviços

O art. 4º, n.º 1, do CIVA acolheu um conceito residual de prestações de serviços. Definindo como tal toda a operação que não constitua transmissão de bens, aquisição intracomunitária de bens ou importação de bens. Ou seja, sendo um conceito lato abrange a transmissão de direitos que sendo cessões de bens incorpóreos não são enquadráveis no conceito de transmissão.

Nas palavras de Susana Tavares da Silva e Marta Costa Santos devem (...) *considerar-se prestações de serviços para efeitos de IVA todas as operações onerosas que não se reconduzam a transmissões de bens e que possam reconduzir-se, ainda assim, a um acto de consumo*¹⁵.

Contudo, Clotilde Celorico Palma sublinha que (...) *sob pena de se violarem as características do imposto, para que se considere que existe uma prestação de serviços em sede de IVA deverá, naturalmente, existir um serviço enquadrável numa actividade económica, deverá existir um consumo*. Clarificando, refere que (...) *é necessário que haja efectivamente uma actividade económica. Caso contrário, será inaceitável a tributação de uma operação em sede de imposto, invocando-se a natureza negativa do conceito de prestação de serviços*¹⁶.

Também aqui, se definiram algumas situações especiais, como é o caso da utilização de bens para fins alheios à empresa ou em sectores de atividade isentos (al. a) do

¹⁵ *Ob. Cit.*, pg. 31.

¹⁶ *Ob. Cit.*, pg. 73.

n.º 2 do art. 4º, do CIVA), as prestações de serviços gratuitas (al. b) do n.º 2 do art. 4º, do CIVA), o contrato de empreitada com matérias fornecidos essencialmente pelo dono da obra (al. c) do n.º 2 do art. 4º, do CIVA), a cedência temporária ou definitiva de um jogador (n.º 3 do art. 4º, do CIVA), as prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome próprio (n.º 4 do art. 4º, do CIVA).

Excluindo-se da tributação como prestações de serviços, as prestações incluídas nas cessões de estabelecimento comercial (n.º 5 do art. 4º, do CIVA).

3.1.2.1. As prestações de serviços médicos

Atendendo que os serviços médicos se caracterizam na execução de uma sucessão de atos, mais ou menos prolongados no tempo, com ou sem internamento em centro hospitalar (seja ele público ou privado), cai necessariamente no conceito de prestação de serviços acolhido pelo ordenamento jurídico interno para efeitos de tributação em IVA, porque, como naturalmente se compreenderá, não correspondem à transferência onerosa de bens corpóreos por forma corresponde ao exercício de um direito de propriedade, localizados em território nacional, ou precedentes de um Estado Membro ou de um país terceiro.

Assim, por aplicação conjugada do disposto no art. 2º, n.º 1, 2, al. a), b) e c), e do art. 4º, n.º 1, do CIVA, não se materializando numa transmissão de bens, numa aquisição intracomunitária de bens, ou numa importação, os serviços médicos devem ser qualificados como uma prestação de serviços.

No âmbito das operações realizadas em território nacional como destaca Sérgio Vasques, (...) *uma operação económica ou é tida como transmissão de bens ou como prestação de serviços, não havendo terceira hipótese*¹⁷.

3.2. Insciência subjetiva

Ser sujeito passivo de IVA significa dever liquidar imposto nas operações efetuadas, isto é, nos *outputs* da respetiva atividade (vendas de bens e prestações de

¹⁷ VASQUES, Sérgio, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina 2015, pg. 204.

serviços). Excepcionalmente, tal obrigação poderá igualmente ocorrer nos *inputs* (compras de bens e serviços)¹⁸.

Em regra é sujeito passivo, quem de modo habitual e com carácter de independência exerça uma atividade de produção, de comércio ou prestação de serviços, e aqueles que não exercendo uma atividade, pratiquem uma operação isolada tributada em IRC ou IRS (al. a) do n.º 1 do art. 2º, do CIVA).

São igualmente sujeitos passivos de IVA, as pessoas singulares ou coletivas que segundo a legislação aduaneira realizem importações de bens (al. b) do n.º 1 do art. 2º do, CIVA); aquelas que indevidamente mencionem IVA em fatura (al. c) do n.º 1 do art. 2º do, CIVA)¹⁹; aquelas que efetuem operações intracomunitárias de bens (al. d) do n.º 1 do art. 2º do, CIVA), aqueles que no exercício da sua atividade utilizem determinados serviços, prestados por operadores estrangeiros que não possuam em Portugal sede ou estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados (al. e) e h) do n.º 1 do art. 2º, do CIVA); e ainda, o Estado e demais entidades de direito público relativamente a atividades que não respeitem ao exercício de poderes de autoridade (n.º 2 e 3 do art. 2º, do CIVA).

De não ignorar que *[a] lei contempla também, no seguimento do disposto no art. 199º da Directiva IVA, diversas situações de reverse charge, ou seja, em que o devedor do imposto é o sujeito passivo adquirente dos bens e serviços prestados (condição para que este mecanismo possa ser aplicado é o de que o adquirente seja um sujeito passivo de IVA e não um consumidor final)*²⁰.

Por inversão do sujeito passivo (*reverse charge*)²¹, assumem a qualidade de sujeitos de imposto, as pessoas singulares ou coletivas referidas na al. a) do n.º 1 do art. 2º, do CIVA que sejam adquirentes de bens ou serviços efetuados no território nacional por sujeitos

¹⁸ Nas palavras de PALMA, Clotilde Celorico (*Ob. Cit.*, pg. 80), *deverá salientar-se que o conceito de sujeito passivo para efeitos de IVA não coincide com o previsto no artigo 18º da Lei Geral Tributária. Com efeito, de acordo com este normativo, o sujeito passivo da relação jurídica é a pessoa singular ou colectiva, que está vinculada ao cumprimento da prestação tributária como contribuinte directo, substituto ou responsável. Este conceito está ligado à realização de um facto tributável que reflète a capacidade contributiva. Para efeitos de IVA delimita-se o conceito de sujeito passivo em função do exercício de actividades económicas, não se estabelecendo uma ligação com o princípio da capacidade contributiva, dado que o que se procura tributar é o acto de consumo final. De facto, a capacidade contributiva visada neste imposto, é a do consumidor final, que obviamente não é sujeito passivo de IVA.*

¹⁹ Trata-se de uma medida cautelar, destinada a prevenir eventuais fraudes fiscais.

²⁰ *Ob. Cit.*, pg. 38.

²¹ Por adoção da figura do *reverse charge*, as obrigações decorrentes da dinâmica e funcionamento do imposto, são transferidas para os adquirentes, quando sejam residentes em território nacional, ou pratiquem operações em determinados sectores de atividade.

passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio, nem disponham de representante legal (al. g) do n.º 1 do art. 2º, do CIVA)²²; os adquirentes de bens ou serviços mencionados no anexo E do CIVA e que tenham direito à dedução total ou parcial do imposto e, desde que os transmitentes sejam sujeitos passivos de imposto (al. i) do n.º 1 do art. 2º, do CIVA)²³; os adquirentes de serviços de construção civil (incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis) em regime de empreitada ou de subempreitada (al. j) do n.º 1 do art. 2º do CIVA)²⁴; e ainda, os adquirentes de prestações de serviços que tenham por objeto direitos de emissão, redução certificada de emissão ou unidades de redução de emissão de gases com efeitos de estufa a que se refere o Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de Dezembro²⁵.

3.2.1. As prestações de serviços médicos

Como *infra* se demonstrará com maior detalhe, consoante o serviço médico seja prestado no domínio do serviço nacional de saúde, por um operador de direito público, ou por um operador de direito privado, ainda que visando todos eles a realização de um direito fundamental de todos os cidadãos, materializado na proteção, defesa e prevenção da saúde, poderão ou não beneficiar de uma não sujeição de IVA.

Avançando-se desde já que os serviços médicos levados a efeito por uma instituição de direito privado, por aplicação da al. a) do n.º 1 do art. 2º do CIVA, estão sujeitos a IVA.

Ao passo que as prestações de serviços médicos executadas no âmbito do serviço nacional de saúde ou por outros organismos de direito público, por se associarem à prática de prerrogativas de direito público, em atividades que não originam verdadeira concorrência (verificando-se assim uma ausência de qualquer distorção de concorrência, por se tratarem

²² Com esta inversão do sujeito passivo, pretende-se evitar a nomeação obrigatória de representante tributário em operações tributáveis feitas no território nacional por não residentes, mas sujeitos passivos da União Europeia. Continuado a ser obrigatório a nomeação de representante tributário para sujeitos passivos residentes fora da União Europeia, nos termos do artigo 30º, do CIVA.

²³ Medida autorizada pelo Comité do IVA, nos termos do art. 27º da Sexta Directiva, para combate à fraude e evasão fiscal verificada no sector de atividade dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, a qual, apenas entrou em vigor, a 1 de Outubro de 2006.

²⁴ Alteração introduzida através do Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro, com o mesmo propósito de combate à fraude e evasão fiscal.

²⁵ Sujeição introduzida pela Lei n.º 3/2010 de 28 de Janeiro, mas que apenas teve aplicação às operações realizadas a partir de 29 de Abril de 2010.

de serviços semelhantes tratado, todos os utentes da mesma maneira)²⁶ estão excluídas da tributação em IVA.

3.2.1.1. Estado e entidade públicas

Por razões de vária ordem, designadamente de ordem económica, conceituais e históricas, os serviços prestados por entidades estaduais ou de direito público (incluindo os serviços médicos), realizam-se à margem da incidência de IVA. Basta para tanto que se verifiquem os pressupostos de não sujeição.

Para tal desidrato, prescreve-se no art. 2º, n.º 2, do CIVA *[o] Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.*

À luz do normativo em exame, as instituições de direito público não se consideram sujeitos passivos de imposto, sempre que realizem operações na qualidade de autoridade pública (ainda que essas operações sejam remuneradas). Sendo tributadas, sempre que a não sujeição a IVA crie distorções de concorrência.

Como esclarece o TJUE, a não sujeição não é automática, a sua aplicabilidade depende da verificação cumulativa de dois requisitos, o operador ser uma instituição de direito público e o ato ser exercido na qualidade de autoridade pública. O que significa que de acordo com a jurisprudência do TJUE (...) *por um lado, os organismos de direito público não estão automaticamente isentos relativamente a todas as actividades que desenvolvem, mas apenas relativamente àquelas que se enquadram na missão específica de autoridade pública (...) e por outro lado, que uma atividade exercida por um particular não está isenta de IVA pelo facto de consistir na prática de actos que constituem prerrogativas de autoridade pública*²⁷.

De acordo com o entendimento pugnado pelo TJUE deve considerar-se instituição de direito público toda a entidade que se encontre integrada na organização da administração

²⁶ Acórdão TJUE, *Ines Zimmermann*, de 15.11.2012, Proc. 174/11, n.º 48.

²⁷ Acórdão TJUE, *Comissão vs. Países Baixos*, 235/85, 26.03.1987.

pública e exerça a sua atividade de forma dependente e condicionada por prerrogativas de autoridade pública²⁸.

O TJUE diz-nos ainda que o exercício de prerrogativas de autoridade ocorre nos casos em que em determinados atos ou atividades são praticados no âmbito de um regime jurídico que lhes seja específico. O regime jurídico de direito nacional aplicável determinará a correta qualificação do ato e/ou atividade²⁹.

A distorção da concorrência que de forma excecional determina a tributação em IVA, nestas situações, tem sido amplamente tratada pela TJUE. Nas suas sucessivas decisões, tem vindo a considerar, que a questão de saber, se da tributação em IVA, resultam, ou não, distorções da concorrência, só poderá ter uma resposta por análise aos concretos mercados, nos quais se confrontem organismos públicos e privados. Assim, quantificar as distorções de concorrência que a não tributação em IVA pode ocasionar, dependerá de uma ponderação de cada mercado e dos seus circunstancialismos³⁰.

No que tange à prestação de serviços médicos, independentemente da sua amplitude, extensão, tempo e frequência, seguindo o critério legal, com a interpretação que lhe foi dada pela jurisprudência do TJUE, concluímos que os mesmos não estarão sujeitos a imposto, se forem praticados pela administração direta do Estado, ou por entidade de direito público integrada na organização pública, ao brigo do regime jurídico próprio destes organismos públicos, ou seja, no exercício de prerrogativas de autoridade.

Este mesmo entendimento tem acolhimento na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, ao considerar que *[p]ara efeitos do art.º 2.º, n.º 2, do CIVA e do art.º 4.º, n.º 5, da 6.ª Diretiva IVA, entende-se por serviço praticado no exercício dos poderes de autoridade ou na qualidade de autoridade pública aquele serviço que releva da missão específica da autoridade pública, no quadro de um regime de direito público e com exclusão das atividades exercidas nas mesmas condições dos operadores económicos privados*³¹.

Considerando este Supremo Tribunal, que *[p]ara efeitos do disposto no art.º 2º, n.º 2, do CIVA, entendesse por exercício de poderes de autoridade a atividade de um organismo*

²⁸ Acórdão TJUE, *Ayuntamiento de Sevilla*, C-202/90, 25.07.1991 e Acórdão TJUE, *Comissão vs. Portugal*, C-462/05, 17.07.2008. Tal como conclui VASQUES, Sérgio, *Ob. Cit.*, pg. 173, em referência aos acórdãos citados *Estas decisões deixam bem ver que aos olhos do TJUE o exercício indirecto de funções públicos, levado a cabo por pessoas singular ou coletiva independente, quebra sempre a regra de exclusão do artigo 13º, não se estando perante organismo de direito público.*

²⁹ Acórdão TJUE *Comune Carpaneto Peacentino*, C-231/87, 17.10.1989.

³⁰ Acórdão TJUE, *Isle of Wight*, C-288/07, 16.09.2008.

³¹ Acórdão do STA, de 20.09.2000, Processo 021091, 2.ª Secção.

*público no exercício de funções efetuadas na qualidade de autoridade pública. Esta autoridade pública dá-se ou verifica-se quando o organismo público atua no âmbito de um regime de direito público e utiliza prerrogativas de autoridade pública*³².

Esta mesma interpretação foi acolhida nas orientações interpretativas da AT, consignando-se que (...) *um organismo público não está a agir no uso dos seus poderes de autoridade quando efetua prestações de serviços de índole privada, numa área em que outras entidades não públicas desenvolvem a sua atividade habitual. Assim, essas prestações de serviços serão tributadas nos termos gerais (alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 4.º do CIVA) a menos que o respetivo organismo preencha os requisitos constantes do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA*³³.

O conceito de poderes de autoridade abrange, assim, atividades que estão diretamente ligadas com o exercício de poderes soberanos associados à implementação e garantia de defesa dos direitos e deveres fundamentais dos cidadãos, que gozam de assento constitucional. O que ocorre, no âmbito de prestações de serviços ligados à saúde, à administração geral, à justiça, à segurança, à defesa nacional entre outros.

No nosso ordenamento jurídico, esta prerrogativa de autoridade no âmbito dos serviços médicos encontra a sua razão de ser no texto constitucional, onde se prevê que *[t]odos têm direito à protecção na saúde e o dever de a defender e promover* (art. 64, n.º 1, da CRP).

Na prossecução e garantia do dever fundamental à saúde, o direito constitucional, faz impender sobre o Estado o dever criar um serviço nacional de saúde (art. 64, n.º 2 e n.º 3, al. d), da CRP), ao qual se encontram vinculadas todas as entidades que têm o dever constitucional de criar e pôr em funcionamento este serviço.

Atendendo que a constituição não proíbe a prática de serviços médicos por entidades privadas (ainda que com carácter lucrativo), por se tratar de um serviço que contende com os direitos e deveres fundamentais da generalidade dos cidadãos, cabe ao Estado regulamentar, fiscalizar e harmonizar a sua prática com o serviço nacional de saúde. Tal imposição e dever de articulação, ancora no facto de saúde e prática da medicina se enraizar (...) *numa função pública e social*³⁴. Justificando-se por isso, tal como prescrevem,

³² Acórdão do STA, de 10.12.2003, Processo 022676, 2ª Secção.

³³ Informação n.º 1176, de 12.2.90, da DSCA do SIVA.

³⁴ GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 1993, 3ª Edição, pg. 343.

José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira (...) *a autorização e a imposição constitucional de limitação legal da liberdade de empresa nos sectores da medicina*³⁵.

Aqui chegados, sempre se dirá que os serviços médicos, quando praticados no âmbito do Serviço Nacional de Saúde, por corresponderem ao exercício de *jus imperii* do Estado estão excluídos da incidência de IVA do art. 2º, n.º 1, al. a), do CIVA, desde logo, porque pela sua não tributação não ocorre qualquer distorção de concorrência no confronto entre a atividade médica exercida por organismos públicos e, a exercida por operadores privados. Dado que no exercício da prestação serviços médicos, ambos podem ser prestados por organismos públicos e operadores privados atuando na salvaguarda do mesmo direito constitucional, não poderá falar-se de distorção de concorrência, por se tratarem de serviços semelhantes, tratados da mesma maneira. Mas, mais, alguns serviços médicos apenas podem ser levados a efeito junto de organismos públicos. E nos demais, devido à disciplina e articulação imposta pelo Estado, conduziria sempre à prossecução de serviços sujeitos à mesma disciplina específica, independentemente da natureza pública ou privada do operador.

3.2.1.2. Operadores privados

Prescreve a al. a), do n.º 1, do art. 2º, do CIVA que assumem a qualidade de sujeitos passivos de imposto *[a]s pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividade de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas agrícolas e a das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que esta ocorra, ou quando independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC).*

Tendo como ponto de partida o normativo que constitui o regime regra no âmbito da incidência subjetiva de IVA, diremos que os serviços médicos prestados por um médico, em prática isolada, ou prestados por clínica médica com carácter reiterado, são subsumíveis

³⁵ *Idem*, pg. 343.

na norma de insciência subjetiva, e como tal, devem ser sujeitos ao imposto³⁶. Ou seja, serão sujeitos potenciais de imposto todos os contribuintes sujeitos ao IRC e uma grande parte dos sujeitos ao IRS.

Os contribuintes que não exercendo uma atividade médica com caráter de habitualidade, pratiquem de forma isolada um serviço médico, poderão ser qualificados como sujeitos passivos de IVA, se a prestação de serviços for tributada em IRC ou IRS.

Para que ocorra tributação dos serviços médicos em IVA, não se exige que a atividade médica seja desenvolvida com propósito de obtenção de lucro, assim como não se exige que a atividade médica seja desenvolvida a título principal, podendo revestir o caráter de uma atividade acessória.

São assim qualificados como sujeitos passivos de IVA as pessoas singulares ou coletivas que prestem serviços médicos. Motivo pelo qual, se não ocorrer isenção devem liquidar imposto nas operações de prestação de serviços médicos, isto é, nos *outputs* da atividade de prestação de serviços médicos.

Como nos dá nota Sérgio Vasques, (...) *sujeito passivo pode sê-lo toda e qualquer pessoa, singular ou colectiva, qualquer que seja o seu estatuto ou forma jurídica, incluindo entidades desportivas de personalidade jurídica nos termos do direito civil*³⁷.

O princípio da neutralidade que norteia a tributação em imposto sobre o valor acrescentado impõe que na delimitação da insciência de imposto, seja desconsiderada a forma jurídica do operador.

4. Localização das operações tributáveis

A localização da operação revela uma importância capital, uma vez que, da localização da operação em território nacional ou fora dele, dependerá a sua sujeição a tributação. Daí que se diga que *[l]ocalizar uma operação para efeitos fiscais, significa determinar o território onde vai ser tributável, ou seja, o ordenamento jurídico que lhe será aplicável*³⁸.

³⁶ Sujeição a que, se seguirá uma isenção de imposto, por se tratar de uma ato de saúde.

³⁷ VASQUES, Sérgio, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina 2015, pg. 159.

³⁸ PALMA, Clotilde Celorico, *Ob. Cit.*, pg. 99.

Assim, para cada operação em concreto, necessário é averiguar se estão reunidas as condições para que a mesma possa ser considerada realizada em território nacional (exigência que decorre da al. a) do n.º 1 do art. 1º do CIVA), e como tal sujeita a tributação. Ou se pelo contrário, tais condições não estão reunidas, considerando-se então que a sua realização ocorre fora do território nacional, e como tal, excluída de tributação em Portugal.

As regras de localização são diferentes, consoante se trate de transmissões de bens ou de prestações de serviços.

Veremos contudo, que na generalidade dos casos (...) *as operações que são tributadas em Portugal (...) adoptam uma orientação de aproximação da tributação dos factos do local onde tem lugar o consumo*³⁹.

No âmbito das transmissões de bens, atenta a sua natureza corpórea, a regra geral é a de se atender ao local onde se encontram no momento em que se realiza a transmissão. Assim, consideram-se localizadas em território nacional (e aqui sujeitas a tributação) as transmissões de bens que estejam situadas no país no momento em que se verifique o início da expedição ou transporte para o adquirente, ou na falta de expedição ou transporte, aqui sejam colocados à disposição do adquirente (art. 6º, n.º 1 do CIVA).

Fora desta disciplina, ficam as transmissões realizadas por importadores e eventuais transmissões subsequentes, feitas em data anterior à entrada dos bens em território nacional (art. 6º, n.º 2 do CIVA); as transmissões de bens efetuadas a bordo de navios, aeronaves ou comboios durante um transporte intracomunitário (art. 6º, n.º 3 do CIVA) e ainda, as transmissões de gás, através do sistema de distribuição de gás natural e de eletricidade (art. 6º, n.º 3 do CIVA).

Relativamente, às prestações de serviços, fruto da imaterialidade associada a este tipo de operações, a disciplina é bem mais complexa. Tendo-se no entanto estabelecido como regra, a localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador, quando os serviços sejam adquiridos por um não sujeito passivo (art. 6º, n.º 6, al. b) do CIVA), ou a localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente, quando os serviços sejam adquiridos por um sujeito passivo de IVA agindo como tal (art. 6º, n.º 6, al. a) do CIVA).

³⁹ TAVARES DA SILVA, Susana e COSTA SANTOS, Marta, *Ob. Cit.*, pg. 51.

Não obstante, se ter definido, um princípio regra, muitas são as exceções em que ele é afastado, por se privilegiar outro elemento de conexão. As exceções a que nos referimos constam do art. 6º, n.º 7 a 15 do CIVA.

Fruto da harmonização comunitária acolhida na Sexta Directiva, as exceções à regra, são aplicáveis, em moldes idênticos em todos os Estados Membros, evitando-se assim a deslocalização da operação, para países em que as taxas de IVA fossem mais baixas.

4.1. As prestações de serviços médicos

As prestações de serviços médicos, enquanto ato suscetível de preencher os pressupostos de incidência objetiva e subjetiva de IVA (art. 1º, n.º 1, al. a) e art. 2º, n.º 1, al. a) do CIVA), apenas serão tributados em Portugal se os serviços forem localizados em território nacional.

Sendo esta a premissa, e de acordo com o critério de conexão da origem do prestador de serviços, diremos que as prestações de serviços médicos, adquiridas por qualquer cidadão, serão localizadas em território nacional (e aqui sujeitas a tributação), se aqui estiver situada a sede, estabelecimento estável ou domicílio do médico ou da clínica médica que prestar os cuidados de saúde (art. 6º, n.º 6, al. b) do CIVA)⁴⁰.

Desta regra geral de localização das prestações de serviços, entre os quais se inserem, os serviços médicos, como escreve Rui Laires, (...) *resulta, em contrapartida, quando o destinatário dos serviços não detenha a qualidade de sujeito passivo, que os mesmos não se consideram efectuados em território nacional se o prestador não se encontrar nele sedado, estabelecido ou domiciliado, mesmo que o destinatário se encontre domiciliado no território nacional ou que os serviços sejam nele utilizados*⁴¹.

Nas hipóteses, em que os serviços médicos, sejam adquiridos por outros sujeitos passivos de IVA, agindo nessa qualidade⁴², o critério de localização da operação para efeitos

⁴⁰ O TJUE tem entendido que os serviços médicos, embora enquadrados no âmbito das profissões liberais, não podem ser sujeitos ao critério de localização da al. c) do n.º 11 do art. 6º, do CIVA, por falta de definição legal em termos expressos (Acórdão TJUE, *Linthorst, Pouwels en Scheren*, C-167/95, 06.03.1997).

⁴¹ LAIRES, Rui, *O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Cadernos do IDF, n.º 14, Almedina 2012, pg. 84.

⁴² P. ex. nos casos em que uma empresa adquire serviços de saúde para os seus funcionários assalariados.

de IVA, já não é sede do prestador de serviços, mas sim a sede, domicílio ou estabelecimento estável do adquirente (art. 6º, n.º 6, al. a), do CIVA).

5. Isenções

Desde logo, importa salientar, que, *[a]s isenções em IVA têm uma lógica diferente das isenções concebidas no âmbito dos impostos sobre o rendimento. Ao passo que nestes impostos a isenção libera o beneficiário do pagamento do imposto, no IVA as situações de isenção clássica traduzem-se na não liquidação de imposto nas operações activas por parte do sujeito passivo beneficiário (o beneficiário paga imposto mas não liquida). Isto é, nas suas operações passivas (aquisições de bens e prestações de serviços) os sujeitos passivos de IVA não beneficiam de isenção*⁴³.

As isenções de IVA, têm como característica fundamental, o facto de não proporcionarem um desagravamento completo do imposto, isto porque, o sujeito passivo, não fazendo incidir tributação, nas transmissões de bens e prestações de serviços, que delas beneficiam, também, não podem deduzir o imposto suportado, nas correspondentes aquisições de bens e serviços. São denominadas, de isenções simples, incompletas, ou sem direito à dedução. Representando apenas, nas palavras de José Casalta Nabais (...) *uma redução da carga fiscal, desde que a isenção se situe no estádio final do circuito económico*⁴⁴.

Para além destas, encontram-se igualmente consagradas, as isenções que permitem, a dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços. Designando-se assim, de isenções totais, completas, ou com direito à dedução. Este tipo de isenções ocorre nas exportações e nas transmissões intracomunitárias de bens⁴⁵.

Como refere o mesmo autor, *[n]este caso, o imposto não é liquidado na venda ou na prestação de serviços, mas mantém-se inalterado o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços, o que leva a que a carga fiscal suportada nos*

⁴³ PALMA, Clotilde Celorico, *Ob. Cit.*, pg. 149.

⁴⁴ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina 2000, pg. 391.

⁴⁵ Acolhido que foi o princípio da tributação no destino, sempre que o consumo dos bens não ocorra em território nacional devem os mesmos abandonar o país sem qualquer imposto sobre o valor acrescentado, que o façam com destino a um país terceiro (exportações), que o façam com destino a outro Estado Membro da União Europeia (transmissões intracomunitárias de bens).

*estádios económicos anteriores seja totalmente anulada. E conclui, Como se está a ver, há aqui lugar a duas operações (...): uma isenção de liquidação de IVA nas vendas ou prestações de serviços; e uma dedução do IVA suportado nas aquisições, dedução que, por não haver imposto a pagar, concretizar-se, operando por isso, a restituição do imposto suportado a montante*⁴⁶.

Do ponto de vista do seu âmbito territorial de aplicação, podemos subdividir as isenções em quatro grupos, tal como se encontram apresentadas no Capítulo II do CIVA: isenções nas operações internas; isenções nas importações; isenções nas exportações e operações assimiladas a transportes internacionais e outras isenções. Será, sobre esta categorização, que as mesmas serão abordadas.

Previstas no art. 9º, do CIVA, as isenções nas operações internas, na sua maior parte, dizem respeito a prestações de serviços efetuadas a consumidores finais. Em termos genéricos, estão isentas de IVA, as prestações de serviços médicos e sanitários, e ainda a educação, cultura, desporto e assistência à juventude e à terceira idade, entre outros.

Algumas destas isenções, só são concedidas quando os serviços são prestados por pessoas coletivas de direito público, instituições particulares de solidariedade social ou por organismos sem finalidade lucrativa. Isto, não significa porém, que se tratam de isenções subjetivas, mas penas de um requisito de ordem subjetiva de isenções, todas elas objetivas.

Em função da característica e/ou finalidade que lhe está subjacente, o art. 9º, do CIVA, contempla as seguintes isenções: saúde (n.ºs 1 a 5); segurança social e assistência (n.ºs 6 e 7); atividades artísticas e recreativas (n.º 8); ensino e formação profissional (n.ºs 9 a 11); atividades científicas e culturais e alguns serviços públicos (n.ºs 12 a 26); atividade financeira (n.º 27); atividade seguradora (n.º 28); locação de bens imóveis (n.º 29); operações sujeitas a imposto municipal sobre as transações municipais de bens imóveis (n.º 30); lotaria e apostas mútuas (n.º 31); transmissão de bens, cuja aquisição tenha sido feita com exclusão do direito à dedução (n.º 32); prestações de serviços efetuadas pelas cooperativas aos seus associados agricultores (n.º 34); prestações de serviços efetuadas por associações de cultura e recreio (n.º 35); alimentação fornecida pela entidade patronal aos seus empregadores (n.º 36) e por fim, as prestações de serviços efetuadas pelas empresas públicas de rádio e televisão que não tenham carácter comercial (n.º 37).

⁴⁶ NABAIS, José Casalta, *Ob. Cit*, pg. 391 e 392.

Seguindo as diretivas europeias, acolheu-se no nosso ordenamento jurídico um leque de operações que não obstante se encontrarem localizadas em Portugal e de preencherem os pressupostos de incidência objetiva e subjetiva, não serão tributadas em IVA. Assim, sucede p. ex., com as operações de assistência na saúde e na segurança social, e nas operações de carácter artístico, cultural, educativo, recreativo, desportivo.

No campo da saúde e da assistência médica e sanitária, consignou-se um conjunto de isenções que dispensam o adquirente do serviço de pagar imposto e que operam de forma automática (art. 9º, n.º 1 a 5, do CIVA). Não necessitando assim, de um prévio pedido e reconhecimento por parte da AT.

Por opção legislativa estas isenções ligadas à saúde humana, e de assistência médica, não se encontram condicionadas a um (...) *fim não lucrativo, embora em alguns casos tenha estabelecido requisitos de ordem subjectiva para que as isenções operem, normalmente ligados ao reconhecimento ou ao interesse público das entidades que prosseguem essas actividades*⁴⁷.

As isenções de IVA, por constituírem conceitos autónomos de Direito Comunitário, devem ser interpretadas no contexto do sistema comum do IVA, sendo por isso taxativas, e sem a possibilidade de consideração de quaisquer outras isenção por parte dos Estados Membros.

Nas operações internas, as isenções previstas no art. 9º, do CIVA (...) *aplicam-se essencialmente, a determinadas actividades de interesse público ou actividades relativamente às quais se demonstra particularmente complexa a aplicação de IVA, como acontece, por exemplo, nas operações financeiras e de seguro e ressurguro*⁴⁸. O que vale por dizer que encontram a sua matriz, em um de dois fundamentos, a natureza objetiva essencial da prestação, desgravando assim o seu preço ao consumidor adquirente, e na dificuldade de tributação, associada à natureza de operações mais complicadas do ponto de vista da estrutura da operação objeto transação.

⁴⁷ LAIRES, Rui *Ob. Cit.*, pg. 123.

⁴⁸ TAVARES DA SILVA, Susana e COSTA SANTOS, Marta, *Ob. Cit.*, pg. 62.

5.1. Renúncia à isenção

Em determinadas operações, os sujeitos passivos podem renunciar à isenção estabelecida no art. 9º, do CIVA, optando pela aplicação normal do imposto às suas operações tributáveis (art. 12º, n.º 1, do CIVA). Caso em que, as operações (...) *podem ser tributadas por opção expressa do sujeito passivo*⁴⁹.

Nestes caso e como defende José Domingos da Silva Fernandes o sujeito passivo atua como se a isenção não existisse, pois (...) *passam a liquidar imposto nas transmissões de bens e prestações de serviços que poderiam gozar de isenção e, conseqüentemente, adquirem o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições que realizaram*⁵⁰.

Ao abrigo do disposto no art. 12º, do CIVA, podem renunciar à isenção de IVA os sujeitos passivos que prestem serviços de formação profissional; serviços de alimentação fornecidos pelo empregador aos seus assalariados (al. a) do n.º 1 do art. 12º, do CIVA); os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares integradas no sistema nacional de saúde (al. b) do n.º 1 do art. 12º do CIVA); as cooperativas nas atividades de prestação de serviços aos agricultores associados (al. c) do n.º 1 do art. 12º, do CIVA).

Também, os sujeitos passivos que prestem serviços de locação de prédios urbanos, frações autónomas (n.º 4 do art. 12º, do CIVA), ou que procedam à venda do direito de propriedade de prédios urbanos, ou frações autónomas, podem renunciar à isenção de IVA (n.º 5 do art. 12º do CIVA). Trata-se todavia de uma renúncia condicionada à verificação de determinados pressupostos legais. Exige-se por um lado que tanto o transmitente como o adquirente disponham de contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC, e que registem separadamente na sua contabilidade, os ganhos e gastos relativos aos imóveis, ou partes a alienar com sujeição a imposto, desde que, exerçam a opção de renúncia em momento anterior à celebração do contrato. Por outro lado, e no que refere ao imóvel, exige-se que os mesmos estejam inscritos na matriz em nome do titular, que não se destinem à habitação, e que a transmissão envolva a totalidade do imóvel ou fração autónoma, que venham a ser afetas, a atividades que conferem direito à dedução e se trate da primeira

⁴⁹ *Idem*, pg. 73.

⁵⁰ FERNANDES, José Domingos da Silva, *Manual do IVA*, Publisher Team, 2006, pg. 90.

transmissão ou renovação subsequente a uma operação de renúncia, estando a decorrer o prazo de regularização constante do n.º 2 do art. 24º do CIVA.

O direito de renúncia à isenção é exercida mediante preenchimento e entrega de declaração de início de atividade e produz efeitos a contar da data da sua apresentação (art. 12º, n.º 2 do CIVA).

Uma vez exercida a opção de renúncia à isenção, o sujeito passivo, não poderá dela voltar a beneficiar, sem que tenham decorrido pelo menos cinco anos (art. 12º, n.º 3 do CIVA).

5.2. Interpretação das regras de isenção

Pretendendo-se, uma afetação ótima dos recursos de mercado, cada indivíduo, seja ele produtor ou consumidor, deve poder fazer as suas escolhas livremente, sem qualquer condicionalismo de natureza tributária. Assim, em nome da eficiência económica, a tributação do consumo, por sujeição a IVA, assenta num princípio jurídico estruturante - o princípio da neutralidade. Por imperativo, da neutralidade da tributação do consumo, todas as operações devem ser tributadas em IVA.

Sendo o IVA, um imposto geral de consumo, que abrange todas as transmissões de bens e prestações de serviços, as isenções simples de tributação, constituem uma entorse, ao princípio da neutralidade que caracteriza a tributação em IVA.

Motivo pelo qual, as isenções em IVA, devem estar devidamente delimitadas, desde logo no seu enunciado linguístico, por forma a retirar do enunciado do texto da isenção, o seu sentido ou conteúdo.

Não obstante, tal como nos elucida Baptista Machado⁵¹, não se pode ignorar, que *[o] texto comporta múltiplos sentidos (polissemia do texto) e contém com frequência expressões ambíguas ou obscuras, relançando, que mesmo naqueles casos em que o texto da norma se apresenta (...) aparentemente claro à primeira leitura, a sua aplicação aos casos concretos da vida faz muitas vezes surgir dificuldades de interpretação insuspeitadas e imprevisíveis.*

⁵¹ MACHADO, J. Baptista, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1997, pg. 175.

Com a âncora, na polissemia do texto e na pluralidade de formas, que uma hipótese subsumível na norma pode revestir, chegamos à necessidade interpretar a norma, de lhe dar o sentido e o alcance com que a norma deve valer.

No campo das isenções à tributação em IVA, devido à ambiguidade que o seu conteúdo e alcance tem suscitado ao longo dos tempos, o TJUE, tem vindo a percorrer o caminho da hermenêutica jurídica, no sentido de extrair da norma de isenção, o sentido que valha, para todas as pessoas e para todos os casos, por forma a garantir um mínimo de uniformidade nas soluções jurídicas contidas nas normas de isenção. Com efeito, *[o] conteúdo das isenções não pode ser livremente alterado pelos Estados membros, dado que estão em causa conceitos autónomos de Direito da União Europeia, excepcionado-se o caso de o Conselho o permitir*⁵².

Sendo a lei, um instrumento ao serviço de todos os cidadãos, e ao abrigo da qual, devem conformar todas as suas condutas por ação ou omissão no domínio do consumo, é imperioso fixar um sentido e alcance para as normas de isenção de tributação em IVA.

Nas sábias palavras Baptista Machado, *[a] certeza do direito é caucionada pela uniformidade da sua interpretação e aplicação*⁵³. Na égide da neutralidade do sistema de tributação em IVA, esta segurança é garantida, por via da delimitação e alcance das normas de isenção, com demarcação exata do pensamento legislativo, que presidiu à formulação e consignação das exceções à regra geral de tributação do consumo.

Com efeito, de entre os vários sentidos possíveis, que uma norma de isenção possa apresentar, importa eleger, quais as concretas operações, que cabem no âmbito da isenção de tributação em IVA, bem como aquelas, que por contraposição, não podem ser subsumidas, no âmbito da derrogação da incidência objetiva de IVA.

Revela-se assim imperioso, fixar as diretrizes orientadoras na interpretação das normas de isenção de IVA, de molde a evitar o casuísmo e o arbítrio de cada intérprete, pondo em causa, o princípio da segurança jurídica, e criando incompatibilidades, com as necessidades económicas dos operadores intervenientes nas transações de consumo.

É certo, que como bem observa José Casalta Nabais, *(...) as normas jurídicas fiscais interpretam-se como quaisquer outras normas*⁵⁴. Todavia, pela entorse, que as normas de isenção, conferem ao princípio geral de tributação de todas as operações de transmissão de

⁵² PALMA, Clotilde Celorico, *Ob. Cit.*, pg. 151.

⁵³ MACHADO, J. Baptista, *Ob. Cit.*, pg. 180.

⁵⁴ *Ob. Cit.*, pg. 188.

bens ou serviços, importa ter em atenção, os cânones hermenêuticos, que ao longo de quatro décadas de trabalho têm vindo a ser enunciados pelo TJUE na perspetiva da Directiva IVA.

5.2.1. Interpretação conforme o direito comunitário

O direito fiscal europeu, propulsionado sobretudo pela Comissão Europeia e pelo TJUE, apresenta-se-nos, como um ordenamento constituído por via multilateral, que inevitavelmente restringe e limita a soberania nacional em matéria fiscal.

Vigorando entre nós, o princípio basilar do primado do direito comunitário sobre o direito nacional infraconstitucional, tal como decorre do art. 8º, n.º 4, da CRP, o direito fiscal europeu, influência o direito fiscal interno, desde logo, por via da sua aplicação feita pela jurisprudência comunitária.

Designadamente, nos domínios do direito mais intensamente regulamentados, como é o caso dos impostos, o direito comunitário apresenta-se como um elemento decisivo, no campo da aplicação da lei interna, na medida em que funciona como uma linha condutora e intransponível, sob pena de sindicância junto do TJUE.

Em nome do primado do direito comunitário, sobre o direito nacional, o intérprete deverá recusar a aplicação de qualquer normativo interno, sempre que, este, não se mostrar conforme com as disposições comunitárias⁵⁵. Por seu lado, sempre que, na interpretação de uma norma de direito nacional, ocorrerem dúvidas, sobre o seu sentido e alcance, deverá o intérprete, tomar o direito comunitário, como um cânone interpretativo, por forma, a conferir à norma, um sentido compatível com o direito comunitário.

De acordo, com este modelo, como refere José Casalta Nabais (...) *temos dois graus de harmonização fiscal: a harmonização stricto sensu das legislações, em que se procede à irradicação das disparidades existentes entre as legislações nacionais, de modo a chegar a soluções idênticas, sem limitar contudo, o exercício da competência legislativa nacional, e a aproximação das legislações, em que se procura formar uma base comum de princípios e regras, de maneira a que não só as soluções, mas também os próprios direitos nacionais se tornem, senão idênticos, pelo menos, similares*⁵⁶.

⁵⁵Se por exemplo um artigo do Código do IVA ou a interpretação que lhe vier a ser dada pela AT, não se revelar compatível com a Directiva IVA, deverá o intérprete rejeitar a sua aplicação.

⁵⁶ *Ob. Cit.*, pg. 115.

Com efeito, só por especial referência ao enunciado legal da norma parâmetro, é que se pode obter o sentido e alcance das normas que dela derivam, atribuindo-lhe assim, o verdadeiro sentido pretendido pelo pensamento legislativo.

À luz desta mesma disciplina o TJUE, considerou que (...) *o órgão jurisdicional nacional tem a obrigação de utilizar os mesmos métodos com vista a atingir o resultado pretendido pela directiva*⁵⁷.

O primado do direito comunitário, sobre o direito interno dos Estados Membros, tem sido sucessivamente reafirmado pela jurisprudência do TJUE e amplamente aceite pelos tribunais nacionais dos Estados Membros, obrigando-os, a disciplinar o direito interno, sempre que, não se encontre em harmonia com as normas de direito comunitário com eficácia direta no ordenamento jurídico interno dos Estados Membros. Esta obrigação de aplicação do direito, de acordo com o direito comunitário, impende sobre todos os organismos do Estado, indubitavelmente os tribunais, a quem compete zelar pela correta aplicação da lei⁵⁸.

Tal como ressalta do Acórdão *Pfeiffer et alia* já citado, o primado do direito comunitário sobre o direito nacional, exige, que os tribunais façam tudo o que for da sua competência, tomando em consideração todo o direito nacional e mediante a aplicação de métodos de interpretação por este reconhecidos, para assim, garantirem a plena eficácia da diretiva em causa e alcançar uma solução conforme os objetivos aí definidos.

Todavia, importa notar, que a interpretação de uma norma de direito interno em conformidade com o direito comunitário se encontra (...) *limitada pelos princípios gerais de direito da segurança jurídica e os da não retroactividade*⁵⁹.

No domínio do direito fiscal, esta limitação não se tem mostrado rigorosa, na medida em que o TJUE tem vindo a admitir, a possibilidade, de ao contribuinte, vir a ser aplicada uma decisão, com interpretação conforme o direito comunitário que lhe seja mais desvantajosa, por estar em causa (...) *uma aplicação indirecta do direito comunitário em detrimento dos particulares*. Considerando-se assim, que aos tribunais nacionais, está apenas vedada, a possibilidade de opor aos contribuintes, uma solução, assente numa norma comunitária, que não tenha sido transposta para o direito interno⁶⁰.

⁵⁷ Acórdão TJUE, *Pfeiffer et alia*, C-397/01, 05.10.2004.

⁵⁸ Neste sentido veja-se também o Acórdão TJUE, *Von Colson*, 14/83, 10.04.1984.

⁵⁹ Acórdão TJUE, *Kolpinghuis Nijmegen*, C-168/95, 26.09.1996.

⁶⁰ Neste sentido, veja-se o Acórdão TJUE, *Kofoed*, C-321/05, 05.07.2005.

Em último caso, o direito comunitário, será aplicado pelo TJUE, que ao longo das últimas décadas, se tem empenhado em conferir às normas objeto de interpretação, um sentido e alcance, conforme o pensamento do legislador comunitário.

Tem sido sobretudo, no âmbito das questões, que lhe são colocadas pelos tribunais nacionais dos Estados Membros, no que refere à aplicação do IVA, que o TJUE tem fixado o sentido e alcance do pensamento legislativo de diversas normas, que disciplinam este imposto, constituindo assim, uma fonte de interpretação, tendente à harmonização do sistema IVA no espaço comunitário.

Como bem observa José Luís Saldanha Sanches, o TJUE (...) *actuando em nome dos direitos fundamentais dos residentes do espaço europeu se tornou a primeira instância de resolução de litígios respeitantes ao IVA e em muitos outros domínios*⁶¹.

Tendo em vista, uma interpretação uniforme em termos de IVA, o TJUE, tem vindo a controlar a aplicação parte dos Estados Membros, das normas que disciplinam a tributação indireta do consumo em IVA.

A prolação, das inúmeras decisões em matéria de IVA por parte do TJUE formam hoje um repositório jurisprudencial, que em nome do primado do direito comunitário sobre o direito nacional infraconstitucional, levam, o intérprete para o campo de trabalho da *common law*.

Os normativos que internamente disciplinam o IVA, podem ser sujeitos a controlo junto do TJUE, por recurso a um de dois mecanismos de tutela, a ação por incumprimento, prevista no art. 258º do TFUE, e o reenvio prejudicial previsto no art. 267º do TJUE.

A ação por incumprimento, enquanto meio de tutela efetiva do Direito Comunitário, é um mecanismo, de que, a Comissão Europeia se serve, para obrigar os Estados Membros, a observarem qualquer obrigação a que por via dos tratados se tenham obrigado. Para além da Comissão Europeia, este mecanismo de recção, pode igualmente ser acionado por um Estado Membro, nos casos, em que outro ou outros, tenham incumprido as obrigações que lhes são impostas por Tratados Comunitários⁶².

⁶¹ Saldanha Sanches, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2002, pg. 72.

⁶² Quando a ação por incumprimento seja despoletada por um Estado Membro, a Comissão Europeia tem a faculdade no âmbito do processo formular o seu parecer fundamentado sobre o pedido e causa do pedido. Sendo uma faculdade, a sua ausência, não obsta à prossecução da ação junto do TJUE.

No âmbito do IVA, a causa de pedir mais comum, prende-se, com a incorreta transposição da Directiva IVA, por parte dos legisladores nacionais ou na sua incorreta aplicação por parte das suas administrações tributárias.

Uma decisão condenatória proferida pelo TJUE no âmbito de uma ação por incumprimento, tem sempre como efeito a obrigação do Estado Membro infrator, suprir a situação de incumprimento que lhe deu causa, ainda que o TJUE, não indique as concretas medidas a observar. Cumulativamente, a decisão poderá ainda contemplar o pagamento de uma sanção pecuniária compulsória.

No domínio dos processos de reenvio prejudicial, o TJUE, pronuncia-se sobre a interpretação dos Tratados e sobre a validade e a interpretação dos atos praticados, pelas instituições, órgãos ou organismos da União Europeia.

Nos termos do art. 276º do TFUE o reenvio para o Tribunal de Justiça, tanto pode ser obrigatório como facultativo. O reenvio diz-se, obrigatório, quando a questão de direito comunitário, que tenha sido suscitada, junto de um tribunal nacional de um Estado Membro, de cujas decisões, não caiba recurso judicial em face do direito interno. Caso, em que há obrigatoriedade de submeter a questão prejudicial ao conhecimento do TJUE. O reenvio será por sua vez facultativo, quando a questão de direito comunitário, que tenha sido suscitada junto de um tribunal nacional de um Estado Membro, não se mostre necessária ao julgamento da causa.

De notar, que o reenvio, deve ser feito sempre, que se suscite uma questão referente à validade ou interpretação de normas de direito comunitário e a resolução dessa questão, se mostre necessária para o julgamento da causa. Há no entanto, circunstâncias, que dispensam o reenvio obrigatório, como sucede por exemplo, nos casos em que exista jurisprudência, precedente do TJUE, que permita resolver cabalmente a decisão. Também o reenvio prejudicial pode ser dispensado. O que sucede, nos casos, em que uma questão se afigure de solução simples e evidente, que, por isso, não restem dúvidas, quanto ao modo como a questão deva ser decidida⁶³.

Feito o reenvio pelo órgão jurisdicional nacional do Estado Membro, o TJUE, *ab initio*, irá apurar se estão reunidos todos os pressupostos, para que, a questão colocada, possa ter resposta, sob pena de rejeição.

⁶³ Neste sentido, *vide* Acórdão TJUE, *da Costa*, 28/62 a 30/62, 27.03.1963.

De ressaltar contudo, que nos casos em que as questões colocadas respeitem à interpretação do direito comunitário, a regra, é a de que o TJUE é obrigado a pronunciar-se. Só excepcionalmente é que a questão prejudicial colocada pode ser rejeitada pelo Tribunal de Justiça, por ser irrelevante ao processo, porque reveste natureza hipotética ou porque os elementos de facto e de direito que lhe servem de base não são claros⁶⁴.

Com o propósito de conduzir e facilitar o trabalho dos tribunais nacionais dos Estados Membros na colocação de questões ao TJUE, em 2009 foi emitida uma *Nota Informativa Relativa à Apresentação de Pedidos de Decisão Prejudicial pelos Órgãos Jurisdicionais Nacionais*⁶⁵, onde se salienta que a decisão de reenvio deverá ser sucinta e completa, com enunciação de todos os dados de facto e de direito que se mostrem relevantes para a sua compreensão, por parte do TJUE.

5.2.2. Modelo interpretativo do TJUE

A hermenêutica do TJUE, quanto às normas de isenção, tem subjacente as regras de isenção previstas na Directiva IVA. Desvendando-se o sentido e alcance das normas de isenção, a partir do elemento gramatical, isto é, o texto, a letra da lei. Na ótica do TJUE, o sentido e alcance da norma de isenção, pelo seu carácter excepcional, deve buscar-se do seu enunciado linguístico, extraíndo-se das palavras, o sentido que elas mais naturalmente comportem, fazendo descaso de sentidos mais forçados.

Entende o TJUE que pela entorse que as isenções constituem ao princípio da neutralidade na tributação em IVA, a interpretação das normas, deve ser sempre uma interpretação declarativa, elegendo-se sempre o sentido que o texto da norma revela, de forma direta e clara, por ser esse, aquele que corresponde ao pensamento legislativo.

Afasta-se, assim, todo e qualquer alcance, que lhe pudesse ser conferido por recurso a interpretação extensiva, de forma a contemplar, outras hipóteses para além daquelas, que de forma imediata, podem ser subsumidas no espírito da isenção. Do mesmo modo que, se afasta a possibilidade de interpretação da norma de isenção por recurso à analogia, de forma

⁶⁴ Sobre a rejeição de questões de reenvio, pronunciou-se o TJUE no Acórdão, *Ruffler*, C-544/07, 23.04.2009.

⁶⁵ Esta nota foi publicada no JO, 05.12.2009, C 297.

a abranger transações, que não se encontrem diretamente contempladas na norma, mas que, com ele apresentam semelhanças⁶⁶.

O TJUE, apelando a um sentido expreso e preciso das normas de isenção, dada a sua natureza excecional face à tributação de todas as transações de bens e serviços, defende, uma interpretação estrita ou literal nas normas de isenção. São diversos os acórdãos em que o TJUE, apreciando e decidindo a interpretação a conferir a determinada norma de isenção, usa a expressão “*interpretação estrita*”, bem como aqueles em que faz referência à necessidade de as normas serem “*interpretadas estritamente*”⁶⁷.

Com o decurso do tempo, no percurso da hermenêutica jurídica das normas de isenção, o TJUE, começou igualmente, a fazer apelo ao elemento lógico de interpretação, chamando à colação os três elementos que o compõem, isto é, o elemento racional ou teleológico, o elemento sistemático e o elemento histórico.

Passando assim a socorrer-se igualmente do fim visado pelo legislador, ao elaborar a norma de isenção, a par das circunstâncias em que a norma foi redigida, bem como, a sua motivação político-económica ou social. O TJUE enraíza-se num ponto de referência, que ao mesmo tempo lhe permitem fixar o sentido e alcance da norma de isenção, para determinados tipos de transações, e discriminar do seu âmbito de aplicação, aquelas outras (com recorte idêntico ou diferente), cuja não tributação lhe é vedada. Esta invocação surge p. ex.: no Acórdão *Zoological Society*⁶⁸, onde o TJUE considerou que, outras entidades, podem beneficiar da isenção reservada a entidades sem finalidade lucrativa⁶⁹.

Como salienta Sérgio Vasques [*o*] *elemento finalístico tem servido, portanto, para que o TJUE fixe o sentido das normas de isenção do IVA, sempre respeitando os limites impostos pelo elemento literal*⁷⁰.

Tal como já mencionado, foi-nos igualmente possível, identificar casos, em que na interpretação de uma determinada norma de isenção, o TJUE, convocou todos os materiais relacionados com a história da norma (seja evolução histórica do normativo, seja os textos

⁶⁶ Entre nós a interpretação de normas excecionais por analogia é proibida pelo art. 11º, n.º 1 da LGT.

⁶⁷ Veja-se p. ex. o Acórdão TJUE, *Bulthuis-Griffioen*, C-453/95, 11.09.1995; Acórdão TJUE, *Mirror Group*, C-409/98, 09.10.2001; Acórdão TJUE, *Comissão/Alemanha*, C-287-00, 20.06.2002; Acórdão TJUE, *Kugler*, C-141/00, 10.09.2002; Acórdão TJUE, *Taksatorringen*, C-8/01, 20-11.2003; Acórdão TJUE, *Temco Eeurope*, C-284-03, 18.11.2004; Acórdão TJUE, *ACMC*, c-472-03, 03.03.2005; Acórdão TJUE, *Horozon College*, C-434/05, 27.11.2007 e ainda o Acórdão TJUE, *Go Fair*, C-594/13, 12.03.2015.

⁶⁸ Acórdão TJUE, *Zoological Society*, C-267/00, 13.12.2001.

⁶⁹ No mesmo sentido, veja-se p. ex. o Acórdão TJUE, *Comissão/Alemanha*, C-287/00, 20.06.2002 e o Acórdão, *Mesto Zamberk*, C-18, 21.02.2013 ou o Acórdão TJUE, *PFC Clinic*, C-91/12, 21.03.2013.

⁷⁰ *Ob. Cit.* pg. 330.

legais ou doutrinários que inspiraram o legislador na sua redação, ou ainda, os estudos prévios ou anteprojetos que acompanharam os trabalhos, atas de comissões, etc.). O argumento histórico, seguido na hermenêutica do TJUE, pode ver-se p. ex. o acórdão *DTZ Zadelhoff*⁷¹, no qual a interpretação da norma de isenção se alcançou por referência aos trabalhos preparatórios da Sexta Directiva.

Noutros casos, o TJUE, fixou o sentido e alcance da norma de isenção a interpretar por referência à coerência revelada pelo sistema jurídico. Ou seja, extraiu de uma norma europeia mais clara o sentido de uma norma que se revelava mais obscura. Pois, em princípio, as normas de uma mesma codificação obedecem ao mesmo pensamento legislativo. Veja-se a este propósito, o acórdão *TNT Post*⁷², em que o TJUE para fixar o sentido da isenção das prestações de serviços públicos de correio, apelou ao sentido dos serviços público de correio comunitário contido na Directiva n.º 97/67.

Ora, em face de quanto vem de se referir, resulta claro que, na interpretação das normas de isenção de IVA, o TJUE, elegeu como metodologia de interpretação o recurso ao elemento gramatical (por ser o que melhor se coaduna com o princípio da neutralidade que norteia a tributação do consumo) como elemento primordial, mesclando-o com o elemento teleológico, recorrendo quer à *ratio legis* da norma, quer à coerência da norma, no seio das normas comunitárias, quer ainda à história da norma. O que vale por dizer que, na interpretação de uma norma que excepciona a tributação de uma operação em IVA, (...) *o intérprete não pode chegar além de uma interpretação literal ou declarativa das normas de isenção, isto é, a interpretação terá de ser stricta à letra da lei*. Assim, qualquer intérprete de uma norma de isenção de IVA, não pode (...) *ir mais além do que a letra da lei permite* (...). Prescindindo-se assim de qualquer possibilidade de recurso a cânones hermenêuticos de (...) *interpretação extensiva da letra dos preceitos, assim como, por maioria de razão à analogia*⁷³.

Importa notar que, em casos específicos, o TJUE, considerou que na interpretação de certas normas de isenção, o intérprete não se encontra vinculado ao elemento gramatical ou literal do texto da norma. Nestes situações, o TJUE entende que, por referência aos interesses que a norma de isenção pretende acautelar, os quais se podem sobrepor à

⁷¹ Acórdão TJUE, *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, 05.07.2012.

⁷² Acórdão TJUE, *TNT Post*, C-357/07, 23.04.2009.

⁷³ LAIRES, Rui, *Apontamentos Sobre A Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, Almedina 2006, pg. 42.

neutralidade em que assenta a tributação do consumo, poderá fazer-se, uma interpretação para além da letra da norma interpretada, mas consentida pelo pensamento legislativo. Fazendo assim, correspondência, entre a letra da norma de isenção e o seu espírito.

Escreve Baptista Machado, que *[o]s argumentos usados pelo jurista para fundamentar a interpretação extensiva são o argumento da identidade de razão (arg. a pari) e o argumento da maioria de razão (arg. a fortiori)*⁷⁴. Ou seja, sempre que a razão de ser de uma e outra transação seja a mesma, a mesma deve ser a decisão, isentando ambas. Se por seu turno, a lei excepciona da tributação em IVA uma determinada transação, também deve excepcionar outras transações motivadas por razões mais ponderosas.

A interpretação extensiva das normas de isenção, por parte do TJUE, ocorreu nos casos específicos das prestações de serviços no âmbito da educação e da saúde humana, cuja isenção, tem como escopo, reduzir o preço de custo dos serviços a pagar pelo adquirente⁷⁵.

No acórdão *Comissão/França*, apreciando e decidindo a questão das operações de colheitas sanguíneas no âmbito dos serviços conexos com as prestações de serviços médicos, o TJUE veio a considerar que, não obstante o art. 13º, n.º 1, al. b), da Directiva IVA, não definir o que se entende por operações estritamente conexas (...) *esta noção não reclama, porém uma interpretação particularmente restritiva na medida em que a isenção das operações estritamente conexas com a hospitalização e com a assistência médica se destina a garantir que o benefício destas não se torna inacessível em razão do acréscimo de custos que resultaria se elas próprias, ou as operações estritamente conexas, fossem sujeitas a IVA*⁷⁶.

Neste caso, o TJUE, seguiu o entendimento, segundo o qual, na delimitação do campo de aplicação da norma de isenção, deve o intérprete, adequar a norma por forma a abranger todas as operações que se enquadrem no espírito da lei, não obstante o texto da lei dizer menos do que aquilo que o legislador pretendia. Pois que, nestes casos, a razão de ser da norma de isenção de tributação em IVA, demanda a sua aplicação a operações que não se encontram diretamente abrangidas pela letra da isenção, mas que se encontram perfeitamente abrangidas pela sua finalidade.

⁷⁴ *Ob. Cit.*, pg. 186.

⁷⁵ Veja-se a título de exemplo o Acórdão TJUE, *Comissão/França*, C-76/99, 11.01.2001 e o Acórdão TJUE, *Comissão/Alemanha*, C-287/00, 06.11.2003 e ainda o Acórdão TJUE, *Kingcrest*, C-498/03, 26.05.2005.

⁷⁶ Com a mesma motivação, de diminuição do preço final dos serviços de saúde humana, veja-se o Acórdão TJUE, *Dornier-Stiftung*, C-45/01, 06.11.2003, que se pronunciou no sentido de não submeter o conceito de assistência sanitária a uma interpretação restritiva.

A terminar, importa ainda fazer uma breve referência, às versões linguísticas das normas comunitárias.

De acordo com os cânones hermenêuticos do TJUE, as normas de isenção à semelhança das demais normas comunitárias, devem ser interpretadas e aplicadas de forma uniforme, à luz das versões redigidas em todas as línguas da Comunidade. Em caso de divergência entre, as versões linguísticas de uma determinada norma, o texto da norma deve ser interpretado à luz das versões redigidas noutras línguas da Comunidade⁷⁷ em função da economia e finalidade da norma a interpretar⁷⁸.

Mais considera o TJUE que, a (...) *todas as versões linguísticas deve, por princípio, ser reconhecido o mesmo valor, que pode variar em função da importância da população dos Estados-membros que se exprime na língua em causa*⁷⁹.

Com efeito, (...) *a necessidade de interpretação uniforme das directivas comunitárias impede que, em caso de dúvida, o texto de uma disposição legal seja considerado isoladamente e exige, pelo contrário, que seja interpretado e aplicado à luz das versões redigidas nas restantes línguas oficiais*⁸⁰.

⁷⁷ Acórdão TJUE, *MEU Tabac*, C-296/95, 02.04.1998.

⁷⁸ Acórdão TJUE, *Cricket St Thomas*, C-372/88, 27.03.1990.

⁷⁹ Acórdão TJUE, *Koschniske*, C-7/99, 12.07.1999.

⁸⁰ Acórdão TJUE, *Kingcrest*, C-498/03, 26.05.2005.

II – O regime do IVA nos atos médicos

Versando sobre as especificidades do IVA nas prestações de serviços de saúde humana, procuramos neste capítulo trazer à reflexão alguns temas que têm sido mais questionados.

Temos de uma lado a norma de isenção e o seu campo de aplicabilidade, isto é, o recorte das prestações de serviços, que podem ficar excluídas de tributação por dela se considerarem isentas. E, por outro, o enquadramento fiscal para efeitos de IVA dos médicos e entidades prestadoras de serviços de saúde, como sujeitos passivos isentos, tributados ou mistos.

Dado que, o CIVA omite qualquer referência expressa à taxa aplicável aos serviços de saúde humana, procuraremos ainda identificar, a taxa de imposto a aplicar às operações que se revelarem tributáveis.

De não, somenos importância, se revela o equilíbrio que se impõe observar para conciliar dois deveres que de forma absoluta se impõem sobre estes prestadores de serviços - o dever de faturação e o dever de guardar sigilo, posto que este último visa salvaguardar o direito constitucional da reserva da intimidade da vida privada do paciente adquirente dos serviços.

1. Regime de isenção

Os serviços médicos, traduzindo-se na concretização de cuidados de saúde a um indivíduo enfermo, ministrados por um licenciado em medicina, inscrito na Ordem dos Médicos Portugueses, reúne à partida, todos os critérios de que depende a tributação em IVA se preencherem os pressupostos de incidência objetiva e subjetiva, e ainda, se a prestação de cuidados se considerar localizada em Portugal.

Porém, não obstante a prestação de cuidados de saúde de acordo com os critérios de localização das operações tributáveis em IVA se encontrar localizada em território português, preencher os conceitos de incidência objetiva e subjetiva, não haverá sujeição a imposto se a lei, de forma expressa consagrar uma isenção de tributação.

Com efeito, a fim de apurar se a prestação de cuidados de saúde está sujeita a imposto sobre o valor acrescentado, imperioso se torna saber, se em concreto, a operação é praticada por um sujeito passivo de IVA, nos termos do art. 2º, do CIVA e se preenche o conceito de prestação de serviços acolhido no art. 4º do CIVA.

Preenchidos os pressupostos de incidência de imposto, há que aferir, se a operação de cuidados levados a efeito por um médico, se encontra localizada em território português, à luz dos critérios de localização estabelecidos no art. 6º do CIVA.

Finalmente, importa ainda aquilatar da aplicabilidade de uma qualquer norma de isenção, por via da qual a operação venha a ser dispensada de tributação em IVA.

Seguindo as diretivas europeias, acolheu-se no nosso ordenamento jurídico um leque de operações que, não obstante se considerarem localizadas em Portugal e de preencherem os pressupostos de incidência objetiva e subjetiva, não serão tributadas em IVA (art. 9º do CIVA). Assim sucede p. ex. com as operações de assistência na saúde e na segurança social, e nas operações de carácter artístico, cultural, educativo, recreativo e desportivo.

No campo da saúde e da assistência médica e sanitária, consignou-se um conjunto de isenções que dispensam o adquirente do serviço de pagar imposto e que operam de forma automática (art. 9º, n.º 1 a 5 do CIVA), não necessitando assim, de um prévio pedido formulado pelo sujeito passivo e do reconhecimento por parte da AT.

De notar ainda que, por opção legislativa estas isenções ligadas à saúde humana e assistência médica não se encontram condicionadas a um (...) *fim não lucrativo, embora em alguns casos tenha estabelecido requisitos de ordem subjectiva para que as isenções operem, normalmente ligados ao reconhecimento ou ao interesse público das entidades que prosseguem essas actividades*⁸¹.

Nesta sede, não poderá deixar de se analisar de forma mais detalhada a aplicabilidade da norma de isenção à luz da *iure constituto* e dos critérios interpretativos seguidos pela jurisprudência, fazendo-se assim o recorte do âmbito de aplicação da norma de isenção.

Prescreve-se no n.º 1 do art. 9º, do CIVA que ficam isentas de IVA *[a]s prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas.*

⁸¹ LAIRES, Rui, *Ob. Cit.*, pg. 123.

Trata-se de uma isenção, que opera no âmbito da saúde humana, em função da natureza dos serviços prestados, sem destringir a forma jurídica do prestador de serviços médicos, bastando para tanto que o profissional de saúde possua as qualificações académicas e profissionais exigidas para o exercício da profissão.

E, por sua vez, de uma isenção, estritamente ligada ao serviço, e como tal, não abrange as transmissões de bens efetuadas por médicos e paramédicos⁸².

Por sua vez, e no sentido de abarcar as prestações de serviços médicos efetuadas em meio hospitalar e serviços conexos, consigna-se no n.º 2 do art. 9º, do CIVA que estão isentas de imposto *[a]s prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares.*

Não obstante os dois normativos que vimos de citar visarem isentar de imposto, as prestações de serviço relacionados com a saúde humana, têm âmbitos de aplicação distintos. Se por um lado o n.º 1 isenta os atos médicos levados a efeito no domicílio profissional do prestador, no domicílio do adquirente ou fora destes, o n.º 2 vem isentar os serviços médicos executados em meio hospitalar⁸³.

Com o móbil de assegurar um acesso generalizado, e ao menor custo possível, estão isentas de IVA, as prestações de serviços médicos que, visem diagnosticar, tratar e curar doenças da saúde humana. Este mesmo entendimento tem vindo a ser perfilhado pelo TJUE, em múltiplas decisões judiciais a propósito das normas europeias que corporizam as isenções de imposto nas operações ligadas à saúde humana⁸⁴.

1.1. Conceito científico de saúde

A Organização Mundial de Saúde define a saúde como (...) *um estado de bem-estar físico, mental ou social completo e não a mera ausência de doença ou enfermidade*⁸⁵.

⁸² Acórdão TJUE, *Comissão, Reino Unido*, 353/85, 23.2.1988.

⁸³ Rejeitando-se o entendimento já preconizado pela AT, segundo o qual o n.º 1 se aplicaria a pessoas singulares e o n.º 2 a pessoas coletivas (ofício-circulado n.º 147532, 20.12.1989, ex-DSCA).

⁸⁴ Veja-se p. ex. o Acórdão TJUE, *D'Ambrumenil*, C-307/01, 20.11.2003 e Acórdão TJUE, *L. u. P.*, C-106/05, 08.06.2006.

⁸⁵ DICIONÁRIO MÉDICO ENCICLOPÉDICO, Taber, 17ª Edição.

O que vale por dizer que a OMS acolheu um conceito mais dilatado, que conjuga entre si os quatro modelos básicos de segmentação da saúde, e que de seguida enunciamos.

Embora se trate de um conceito que, nos é fornecido pela ciência médica, assume-se igualmente como um conceito jurídico, aceite quer pela doutrina quer pela jurisprudência nacional e pela jurisprudência do TJUE.

Nos termos do modelo clínico, a saúde, assume uma mera ausência de doença ou funcionamento aberrante, já o modelo de realização do papel, descreve a saúde, como a capacidade do indivíduo realizar eficazmente os papéis e as tarefas para que foi solicitado, de acordo com as descrições correntes de normas sociais.

De acordo com o modelo adaptativo, um indivíduo é saudável, quando pode reagir e adaptar-se aos vários agentes de *stress* no ambiente em que se insere, ou seja, quando apresenta um registo de estabilidade.

Por último, o modelo eudemonístico define a saúde como um bem-estar exuberante, de realização pessoal, entusiasmo, de interação com o ambiente vivo e não vivo.

Por se tratarem de conceitos que se refletem na avaliação do indivíduo, firmaram-se na ciência médica três orientações para a avaliação da saúde do sujeito: (i) a orientação de sentimento-estado (sentir-se bem); (ii) orientação de sintoma (descrição geral e específica de sintoma de doença ou ausência dela), e (iii) orientação de realização, definida como atividades que o indivíduo deve conseguir realizar.

Por referência aos modelos conceptuais e orientações de avaliações do estado de saúde, partindo do pressuposto que a saúde e doença são duas extremidades do mesmo fenómeno, a orientação médico-clínica, define, a doença de forma objetiva, observável e quantificável, envolvendo uma mudança na estrutura ou função do corpo ou espírito do organismo humano.

Contemporaneamente, a literatura médica e de enfermagem tendem a seguir dois conceitos contemporâneos de saúde: (a) a hierarquia da necessidade de *Maslow* (b) o conceito de bem-estar de alto nível de *Dunn*.

Para *Maslow*⁸⁶, há uma hierarquia das necessidades, em que as necessidades fisiológicas são consideradas como maioritariamente básicas, seguidas de segurança, do amor, da estima, e das necessidades de realização pessoal. Considerando o Autor que uma

⁸⁶ MASLOW, A. H.: *Motivation and Personality*, New York, 1954, Harper & Row, Publishers.

necessidade que não é realizada, constitui desmotivação para o indivíduo, pois o grau de satisfação das necessidades, está positivamente relacionado com saúde mental do sujeito.

*Dunn*⁸⁷, descreve bem-estar, ao alto nível por referência ao indivíduo, à família, à comunidade, ao ambiente e à sociedade. Trata-se de um funcionamento integrado, orientado para a maximização do potencial individual, enquanto se mantém o equilíbrio e a direção intencional no ambiente.

Em todo o mundo e no sentido de satisfazer as necessidades de saúde do indivíduo de forma cabal, a medicina foi criando diversas áreas de especialidade, destinadas a diagnosticar, tratar e curar a saúde humana⁸⁸.

1. 2. Conceito de serviços médicos, serviços sanitários e operações conexas na jurisprudência comunitária

Sendo o IVA um imposto de génese comunitária, as celeumas suscitadas quanto ao sentido e alcance a atribuir à generalidade das normas, têm sido dirimidas com intervenção do TJUE, que ao longo de várias décadas, se tem pronunciado, sobre a compatibilidade das razões que fundamentam as decisões proferidas pelos órgãos jurisdicionais nacionais do Estados Membros.

O TJUE tem desempenhado um papel relevantíssimo no sentido de assegurar mais alto grau de harmonização comunitária do IVA, controlando a sua aplicabilidade no seio dos Estados Membros e garantindo os direitos que desse regime decorre para os cidadãos que integram o espaço comunitário.

Os Acórdãos que *infra* de identificarão e citarão, apreciaram e pronunciaram-se sobre um conjunto relevante de questões relacionadas com a prestação de serviços, na área da saúde humana, com previsão legal no art. 132º, n.º 1, alíneas b) e c) da Sexta Directiva.

Nos termos das disposições que vimos de referir, os Estados Membros da União Europeia, isentam de IVA as operações: *b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com ele estritamente relacionadas, asseguradas por organismos de*

⁸⁷ DUNN, H.: High-Level Wellness, Arlington, Va, 1961, R. W. Beauty, Ltd

⁸⁸ Veja-se p. ex. o Acórdão TJUE, *D'Ambrumenil*, C-307/01, 20.11.2003 e o Acórdão TJUE, *L. u. P.*, C-106/05, 08.06.2006.

direito publico ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos; c) As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa;

À luz da matriz legal que vem de referir-se, o TJUE, tem vindo a fixar o sentido interpretativo das normas de isenção, no que tange às prestações de serviços médico e relacionados com a saúde humana, definindo o recorte de aplicação da isenção, por parte dos Estados Membros.

Sendo este o arquétipo, enunciamos de seguida, um conjunto de decisões proferidas pelo TJUE, quanto às isenções *in questio*. Em cada uma das decisões que *infra* se apresentarão, será feita a identificação da questão de facto submetida ao conhecimento do Tribunal, a questão de direito e a decisão fixada.

● **Acórdão D., C-384/98, 14.09.2000**

No Acórdão em epígrafe, foi solicitada a intervenção do TJUE, para se pronunciar sobre (...) *o tratamento, para efeitos do IVA (a seguir «IVA»), dos honorários relativos a um exame genético efectuado por um perito médico nomeado pelo órgão jurisdicional encarregado de uma acção de investigação de paternidade (...).* a decorrer na Áustria.

O órgão judicial Austríaco, no âmbito de uma acção de reenvio, veio a perguntar ao TJUE (...) *se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que tal disposição abrange as prestações médicas que consistem não em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando doenças ou quaisquer outras anomalias de saúde, mas em determinar, através de análises biológicas, a afinidade genética de indivíduos e, por outro, se o facto de o médico agir na qualidade de perito nomeado por um órgão jurisdicional é relevante a este respeito.*

Em sede de defesa, os governos austríaco, neerlandês e do Reino Unido sustentaram que a isenção consignada no normativo em exame, deverá considerar-se (...) *aplicável às prestações médicas sem distinção quanto à respectiva finalidade, quer visem a prática de um acto técnico, como sejam exames de laboratório, ou o tratamento de uma doença, quer seja efectuado a pedido de um particular ou por nomeação de uma autoridade pública.*

Assim, implicando o exercício de uma actividade médica ou paramédica, o exame efectuado no âmbito de uma acção de investigação de paternidade por um médico designado por um órgão jurisdicional é uma prestação de cuidados médicos isenta de IVA.

Seguindo entendimento diverso, a Comissão veio contestar referindo que, (...) para poder ser isenta, a prestação médica deve consistir precisamente em cuidados médicos prestados a uma pessoa. Ora, o objectivo dos exames genéticos para efeitos de investigação da paternidade não consiste em prevenir nem diagnosticar ou tratar uma doença. Não existe pois qualquer fundamento para conceder a tais actividades, exercidas por um médico, um tratamento fiscal diverso do que é dado às actividades de peritos judiciais noutras disciplinas, como sejam os peritos contabilísticos, os engenheiros ou os psicólogos.

Enquadrando a questão de facto no âmbito da al. c) do n.º 1 do art. 132º da Sexta Directiva, o TJUE, apelando a uma interpretação estrita da norma de isenção, por constituir uma entorse ao princípio regra, da tributação em IVA, de toda e qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo de IVA, considerou que, (...) as prestações sem tal objectivo terapêutico devem, tendo em conta o princípio da interpretação estrita de qualquer disposição que vise instituir uma isenção do imposto sobre o volume de negócios, ser excluídas do âmbito de aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva e, assim, ser sujeitas ao IVA. Firmando em sede conclusiva que (...) o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não caem sob a alçada de tal disposição as prestações médicas que não consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer outra anomalia de saúde, mas em determinar, através de análises biológicas, a afinidade genética entre indivíduos. O facto de o médico que agiu como perito ter sido nomeado por um órgão jurisdicional é irrelevante para esse efeito.

● **Acórdão Comissão-França, C-76/99, 11.01.2001**

No âmbito deste Acórdão em exame, foi submetida à apreciação do TJUE a questão de saber se a República Francesa ao tributar em IVA as colheitas de análises médicas estava a incumprir a norma de isenção da al. b) do n.º 1 do art. 132º da Sexta Directiva.

Alegou a Comissão na acção de incumprimento por si deduzida que (...) a noção de operações estreitamente conexas na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta

Directiva compreende o acto de transmissão de uma colheita pelo laboratório que a efectuou a um outro laboratório, para efeitos de análise, uma vez que o objectivo de uma colheita é constituído pela sua análise. Com efeito, segundo a Comissão, a transmissão da colheita é acessória e estreitamente conexas com a análise de biologia médica efectuada pelo último laboratório, de tal forma que deve ser considerada uma operação estreitamente conexas com a assistência médica. Concluindo por isso, que a distinção operada pela Republica Francesa entre (...) os contratos de colaboração e os contratos de preço fixo viola o princípio da neutralidade do sistema de IVA segundo o qual o campo de aplicação do IVA e das isenções deve ser objecto de uma interpretação objectiva. Ora, não existia qualquer diferença económica objectiva entre os referidos contratos.

Contra alegando, o governo francês defendeu que (...) a tributação da transmissão da colheita em IVA pelo princípio segundo o qual o alcance das isenções de IVA está sujeito a uma interpretação restritiva. A este respeito, alega que, no âmbito dos contratos de colaboração, o laboratório que efectua a colheita e factura o acto de análise ao doente é responsável perante este último, independentemente do laboratório que procede à análise. Em contrapartida, no âmbito dos contratos de preço fixo, o laboratório que procede à análise factura directamente o acto de análise ao doente e também é responsável perante este último. Pois, na sua ótica (...) um conjunto de operações só pode ser qualificado de operação única para efeitos de IVA se as operações em causa não forem juridicamente distintas e se realizarem entre as mesmas pessoas, o que não é precisamente o caso dos contratos de preço fixo.

Subsumindo a questão de facto no âmbito da al. b) do n.º 1 do art. 132º da Sexta Directiva, o TJUE, salientando que as isenções à tributação em IVA seguem noções autónomas de direito comunitário, que têm como fito evitar divergências na aplicação do regime de tributação entre os vários Estados Membros da União, deverá considerar-se que ante a inexistência na Sexta Directiva de uma definição operações estreitamente conexas com a hospitalização ou a assistência médica, apelando à finalidade com que são efetuadas, deverá considerar-se (...) *que quando um profissional de saúde habilitado para o efeito prescreve, com vista à elaboração do seu diagnóstico e com um fim terapêutico, que o seu paciente se sujeite a uma análise, a transmissão da colheita, que logicamente se insere entre o acto de colheita e a análise propriamente dita, deve ser considerada estreitamente conexas com a análise e, por conseguinte, beneficiar de isenção de IVA.*

Neste enquadramento jurídico, considerou o TJUE que (...) *o acto de colheita e a transmissão da colheita a um laboratório especializado constituem prestações estreitamente conexas com a análise, de tal forma que devem seguir o mesmo regime fiscal desta e, portanto, não estar sujeitos a IVA.*

● **Acórdão Kügler, C-141/00, 10.09.2002**

No acórdão que vem de se identificar, o órgão jurisdicional da Alemanha questionou o TJUE sobre a interpretação das alíneas c) e g) do n.º 1 do art. 132º da Sexta Directiva. Em concreto, e no que interessa para economia da presente dissertação, o *Bundesfinanzhof* pretendia saber se, as prestações de serviços médicos em ambulatório quando prestados por pessoas coletivas beneficiavam da isenção de IVA, ou se pelo contrário, como defendia a *Finanzamt für Körperschaften*, deveriam ser tributadas.

De acordo com a perfectiva da sociedade de direito alemão *Kügler*, as prestações de serviços médicos e de cuidados gerais e ainda de ajuda no domicílio a pessoas que devido ao seu estado físico se encontrassem dependentes da ajuda de outras pessoas, configuram operações isentas de IVA, nos termos do § 4, n.ºs 14 e 16, da UStG⁸⁹, independentemente da forma jurídica do seu prestador.

Discordando do tratamento jurídico que a *Kügler* conferia às prestações de serviços médicos em ambulatório, a *Finanzamt für Körperschaften*, considerou a sua atividade como tributável, e fixou-lhe imposto sobre o volume de negócios, por um lado, por entender que a (...) *a Kügler não exercia nenhuma das profissões enumeradas no § 4, n.º 14, primeiro período, da UStG, pelo facto de, na sua qualidade de pessoa colectiva, não preencher as condições de exercício de uma profissão liberal.* E, por outro, por considerar que a *Kügler* (...) *não explorava um estabelecimento de cuidados médicos na acepção do § 4, ponto 16, alínea c), da UStG (...).* Ao que adiantou a circunstância de facto, de que ao abrigo do UStG, a isenção de imposto, só se aplica, (...) *a tratamentos de carácter terapêutico, quer dizer, às prestações de cuidados ligadas à prevenção, ao diagnóstico ou ao tratamento de uma doença. As outras actividades relativas aos cuidados gerais e às prestações de economia*

⁸⁹ A UStG corresponde à Lei Alemã do Imposto sobre o Volume de Negócios.

doméstica não são abrangidas por esta derrogação, pois não contribuem, por si próprias, para a cura do paciente, uma vez que não prosseguem directamente fins terapêuticos.

Ponderando todo a matéria de facto revelada pela partes opostas, o TJUE, veio considerar que no que tange à forma jurídica do prestador de serviços, de acordo com a jurisprudência constante (...) *o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva define as operações isentas em função da natureza das prestações de serviço fornecidas, sem mencionar a forma jurídica do prestador.* Fundamentando o sentido e alcance da norma de isenção, o TJUE, enfatiza que *[s]egundo uma interpretação literal, esta disposição não exige, para que as prestações médicas sejam isentas, que estas últimas sejam fornecidas por um sujeito passivo dotado de uma forma jurídica particular. Basta que sejam preenchidas duas condições, a saber, que se trate de prestações médicas e que estas sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.*

Detalhando ainda mais a sua decisão, entendeu que, (...) *a isenção das prestações médicas fornecidas por pessoas colectivas está em conformidade com o objectivo de redução do custo dos cuidados médicos (v., neste sentido, acórdão de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França, C-76/99, Colect., p. I-249, n.º 23) e com o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA, no respeito do qual as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva devem ser aplicadas (v., nomeadamente, acórdão de 7 de Setembro de 1999, Gregg, C-216/99, Colect., p. I-4947, n.º 19).* Chamando à atenção para o facto de que de acordo com (...) *o princípio da neutralidade fiscal se opõe, designadamente, a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA.* Motivo pela qual, conclui que (...) *o referido princípio seria ignorado se a possibilidade de invocar o benefício da isenção prevista para as prestações de cuidados pessoais mencionadas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva estivesse dependente da forma jurídica sob a qual o sujeito passivo exerce a sua actividade (v., neste sentido, acórdão Gregg, já referido, n.º 20).*

Afirmando afinal, de forma categórica que, *[p]or conseguinte, há que responder à primeira questão que a isenção referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva não depende da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas nele mencionadas.*

No que diz respeito, à questão de saber, se a isenção de imposto se aplica às prestações de serviços, materializados em cuidados ambulatoriais fornecidos ao domicílio

por pessoal de enfermagem qualificado, o TJUE começa por salientar que (...) *as alíneas b) e c) do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva, cujos âmbitos são distintos, têm por objectivo regulamentar a totalidade das isenções das prestações médicas em sentido estrito. A alínea b) desta disposição isenta todas as prestações efectuadas no meio hospitalar, ao passo que a alínea c) se destina a isentar as prestações médicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente, ou em qualquer outro lugar.*, advertindo que (...) *a determinação do tipo de cuidados abrangidos pela noção de «prestações de serviços de assistência», (...) não admite uma interpretação que inclua intervenções médicas efectuadas com uma finalidade diferente da de diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde.*

Com efeito, considerou, o TJUE, nesta decisão, que (...) *as prestações que não tenham esse fim terapêutico devem, tendo em conta o princípio da interpretação estrita de qualquer disposição que vise instituir uma isenção do imposto sobre o volume de negócios, ser excluídas do âmbito do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. Considerando que (...) apenas podem beneficiar de isenção ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva as prestações de serviços de assistência efectuadas, fora do âmbito hospitalar, no exercício de profissões médicas e paramédicas, para fins de prevenção, de diagnóstico ou de cuidados, com exclusão das outras actividades relativas aos cuidados gerais e às prestações de economia doméstica. Assim sendo, de acordo com sentido e alcance da norma de isenção, refere o TJUE, que (...) a isenção referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva se aplica às prestações de serviços de carácter terapêutico efectuadas por uma sociedade de capitais que explora um serviço de cuidados ambulatoriais fornecidos, incluindo ao domicílio, por pessoal de enfermagem qualificado, com exclusão de prestações de cuidados gerais e de economia doméstica.*

● **Acórdão Dornier-Stiftung, C-45/01, 06.11.2003**

Neste acórdão, o TJUE, a pedido do *Bundesfinanzhof*, apreciou a questão de saber se as prestações de serviços médicos referentes a tratamento psicoterapêuticos devem ser tributados em IVA.

De acordo com o entendimento sufragado pela Fundação *Dornier*, que detinha a clínica de psicoterapia, as prestações de serviços assegurados na clínica deveriam beneficiar da isenção de Imposto Sobre o Volume de Negócios, desde logo, porque a exclusão de tributação em causa (...) *era não só aplicável às «prestações sob controlo médico», mas também às fornecidas por estabelecimentos de tratamentos psicoterápicos, quando estes são dirigidos por psicólogos diplomados com formação complementar paramédica em psicoterapia e autorizados a exercer enquanto fisioterapeutas («Heilpraktiker») e não por médicos.* Defendendo, por sua vez, que em última instância, a tributação das prestações de serviços de psicoterapia configuraria (...) *uma desigualdade de tratamento relativamente a prestações comparáveis realizadas sob controlo médico, sem qualquer razão objectiva.*

Objetando a tal entendimento, a *Finanzamt Gießen*, considerou que, (...) *essas prestações não podiam ficar isentas do pagamento do referido imposto nos termos do § 4, n.º 16, alínea c), da UStG., uma vez que, na sua ótica (...) uma aplicação do § 4, n.º 16, alínea c), da UStG para além do teor literal desta disposição não é imposta nem pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva nem do ponto de vista do direito constitucional.*

Perante a dissonância de argumentos, e no sentido de clarificar o sentido e alcance da norma de isenção de imposto sobre o volume de negócios, o *Bundesfinanzhof*, suspendeu a instância e, colocou à consideração do TJUE, entre outras, as seguintes questões prejudiciais: *1) São abrangidos pelo conceito de Operações estreitamente conexas' com a hospitalização e a assistência médica, para efeitos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Directiva 77/388/CEE, os tratamentos psicoterápicos prestados numa policlínica explorada por uma fundação (instituição de utilidade pública) que emprega psicólogos diplomados, autorizados segundo a Heilpraktikergesetz, mas que não são reconhecidos como médicos?; 2) Os tratamentos psicoterápicos prestados pela recorrente estão isentos de imposto em razão do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado, pelo facto de os psicoterapeutas que a recorrente emprega terem podido prestar os mesmos serviços com isenção do imposto, ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Directiva 77/388/CEE, se se tivessem inscrito como sujeitos passivos independentes?*

Enquadrando as questões em apreço nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art. 132º da Sexta Directiva, o TJUE, veio sustentar que tal [*c*]omo resulta quer da formulação desta questão quer das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça a este propósito, *é pacífico que, se os tratamentos psicoterápicos tivessem sido prestados por psicoterapeutas que exercem*

como independentes, essas prestações poderiam ter beneficiado da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. Por conseguinte, a terceira questão visa no essencial saber se a forma jurídica do sujeito passivo que forneceu essas prestações no caso em apreço, uma fundação de direito privado, constitui obstáculo à aplicação desta isenção.

Por sua vez, consignou que pelo facto de a norma de isenção não se aplicar a (...) prestações que não apresentem alguma conexão com a hospitalização dos destinatários das mesmas e com a assistência médica eventualmente recebida por estes. (...) é pacífico que os tratamentos psicoterápicos prestados no serviço de policlínica da Dornier, por psicólogos diplomados, constituem geralmente prestações fornecidas aos seus destinatários como um fim em si e não como meio para estes últimos beneficiarem nas melhores condições de outras prestações. Na medida em que esses tratamentos não apresentam carácter acessório relativamente a uma hospitalização ou à assistência médica, não constituem «operações [...] estreitamente conexas» com as prestações isentas por força do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.

Concluindo o TJUE que (...) é de considerar que os tratamentos psicoterápicos prestados no serviço de policlínica de uma fundação de direito privado por psicólogos diplomados que não têm a qualidade de médicos, não cabem no conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização ou a assistência médica, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, a não ser quando esses tratamentos são efectivamente ministrados como prestações acessórias da hospitalização dos destinatários ou da assistência médica recebida por estes e que constituem a prestação principal.

Mais salientou o TJUE, que a qualificação dos serviços prestados pela Dornier, como prestações de serviço de assistência médica, deve ser objeto de uma interpretação conforme os objetivos prosseguidos pelas normas de isenção e respeitar o princípio da neutralidade fiscal no domínio da tributação em IVA, daí que, se de acordo com os cânones interpretativos (...) o objectivo de reduzir o custo dos cuidados de saúde e tornar esses cuidados mais acessíveis aos particulares é comum quer à isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, quer à prevista no mesmo número, alínea c) e que (...) princípio da neutralidade fiscal se opõe, designadamente, a que operadores que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA., é de considerar que a (...) isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta

Directiva aplica-se aos tratamentos psicoterápicos prestados por psicólogos diplomados, quando estas prestações são realizadas fora dos organismos de direito público e outros estabelecimentos previstos no mesmo número, alínea b).

Observando em conclusão, que, [p]or conseguinte, deve-se responder à primeira questão que os tratamentos psicoterápicos, prestados no serviço de policlínica de uma fundação de direito privado por psicólogos diplomados que não têm a qualidade de médicos, não constituem «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização ou a assistência médica na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, excepto se esses tratamentos forem efectivamente prestados enquanto prestações acessórias à hospitalização dos destinatários ou à assistência médica recebida por estes e que constituem a prestação principal. Ao invés, a expressão «assistência médica» que figura nessa disposição deve ser interpretada no sentido de que abrange a totalidade das prestações de serviços de assistência previstas no mesmo número, alínea c), designadamente as prestações efectuadas por pessoas que, não tendo a qualidade de médico, realizam prestações paramédicas como os tratamentos psicoterápicos prestados por psicólogos diplomados.

● **Acórdão Unterpertinger, C-212/01, 20.11.2003**

No âmbito do acórdão em epígrafe, o *Landesgericht Innsbruck* Austríaco, questionou o TJUE se as prestações de serviços médicos efetuados por um perito (médico) designado pelo Tribunal estão sujeitas a tributação em IVA.

A Comissão alegou que (...) *as actividades médicas que não integram o conceito de «prestações de serviços de assistência» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva* devem ser interpretadas por referência a uma distinção (...) *consoante a prestação médica prossiga ou não um objectivo terapêutico*. Ao que acrescenta [o] *objectivo prosseguido é esclarecer uma questão de direito*. Consequentemente, *essa prestação de um perito médico deve ser tratada, no que respeita ao IVA, exactamente da mesma forma que a actividade dos peritos judiciais noutras matérias, como os especialistas no controlo de contas ou os engenheiros*.

Seguindo o mesmo critério, o Governo Austríaco, ancorando-se na decisão proferida pelo TJUE no Acórdão *D.*⁹⁰, entende que, uma vez que como o serviço foi prestado (...) *no quadro da concessão de uma pensão de invalidez, não está isenta de IVA.*

O TJUE⁹¹ apelando a uma interpretação estrita das normas de isenção de IVA, em concreto da al. c) do n.º 1 do art. 136º da Sexta Directiva, decidiu no sentido de que (...) *quando uma prestação consiste em realizar uma peritagem médica, revela-se que, embora a execução dessa prestação faça apelo às competências médicas do prestador e possa implicar actividades típicas da profissão de médico, como o exame físico do paciente ou a análise do seu processo médico, a finalidade principal dessa prestação não é proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde da pessoa a quem a peritagem interessa. Essa prestação, que tem por objecto dar uma resposta às questões identificadas no quadro do pedido de peritagem, é efectuada com o objectivo de permitir a um terceiro tomar uma decisão que produz efeitos jurídicos relativamente à pessoa em causa ou a outras pessoas. Embora seja verdade que a própria pessoa em causa também pode solicitar uma peritagem médica e que essa peritagem pode contribuir indirectamente para proteger a saúde do interessado, através de detecção de um novo problema ou corrigindo um diagnóstico anterior, a principal finalidade prosseguida pelas prestações deste tipo continua a ser a de satisfazer uma condição legal ou contratual prevista no processo decisional de outrem. Uma tal prestação não poderá, portanto, beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. Enfatizando que [a] circunstância de o perito médico ter sido mandatado por um órgão jurisdicional ou por um organismo de seguros de pensão é irrelevante a este respeito.*

⁹⁰ Acórdão TJUE, *D.*, C-384/98, 14.09.2000.

⁹¹ Nesta mesma decisão, o TJUE rejeita o argumento avançado pelo governo do Reino Unido (...) *no sentido de alargar o âmbito da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva ao conjunto das actividades normalmente incluídas nas funções dos médicos a que faz referência a Directiva 93/16 não pode ser acolhida. Os objectivos que esta directiva prossegue, que visa facilitar a livre circulação dos médicos e o reconhecimento mútuo dos respectivos diplomas, certificados e outros títulos, exigem que as actividades dos médicos aí sejam descritas por forma a abranger a totalidade das respectivas actividades nos diferentes Estados-Membros, enquanto a definição das actividades abrangidas pela referida isenção, que cria uma excepção ao princípio da sujeição ao IVA, obedece a objectivos diferentes.*

● **Acórdão d' Ambrumenil, C-307/01, 20.11.2003**

Neste acórdão, o *VAT and Duties Tribunal, London*, submeteu ao TJUE as seguintes questões: *[o] artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da [Sexta] Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que é aplicável às prestações de serviços seguintes quando tenham lugar no exercício de uma profissão médica, conforme definida pelo Estado--Membro:*

- a) proceder a exames médicos de particulares, a pedido de entidades patronais ou de companhias de seguros,*
- b) proceder a colheitas de sangue ou de outras amostras corporais, a fim de detectar a presença de vírus, infecções ou outras doenças, a pedido de entidades patronais ou de companhias de seguros,*
- c) passar atestados médicos de aptidão, por exemplo, para viajar,*
- d) passar atestados médicos no âmbito da concessão de uma pensão de guerra,*
- e) proceder a exames médicos destinados à elaboração de relatórios de peritagem médica relativamente a questões de responsabilidade e à avaliação dos danos sofridos por particulares, tendo em vista a propositura de acções em juízo relativas a danos corporais,*
- f) elaborar relatórios médicos: i) na sequência dos exames referidos na alínea e) e ii) com base em notas médicas, mas sem, contudo, proceder a um exame médico,*
- g) efectuar exames médicos destinados à elaboração de relatórios de peritagem médica relativamente a casos de negligência médica, a pedido de pessoas que pretendam propor uma acção em juízo, e*
- h) elaborar relatórios médicos: i) na sequência dos exames referidos na alínea g) e ii) com base em notas médicas, mas sem, contudo, proceder a um exame médico?*

Com a questão prejudicial, que o *VAT and Duties Tribunal, London* colocou ao TJUE, pretende-se saber qual o tratamento fiscal, em sede de IVA, a conferir a um conjunto de prestações de serviços, que podem ser efectuadas por um médico.

Na sua defesa *P. d'Ambrumenil, e sociedade Dispute Resolution Services Ltd*, alegam que a (...) expressão «serviços de assistência» devesse ser entendida como referindo-se a todos os serviços efectuados no quadro do exercício da profissão médica (...), de forma que na sua ótica *[o] artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva* devia então isentar do IVA «as prestações de serviços efectuadas no âmbito da sua actividade pelos médicos.

O governo do Reino Unido, alega no processo que (...) o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de se aplicar às prestações de serviços descritas na questão prejudicial, quando efectuadas no âmbito do exercício de uma profissão médica, como definida por um Estado-Membro. Ao que adianta, “(...) as actividades objecto da questão prejudicial incluem funções características da profissão médica, como o proceder a um exame médico a fim de determinar o estado de saúde de uma pessoa, o que, de facto, obriga a que se efectue um diagnóstico médico. Essas funções integram inteiramente o âmbito da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva.

Em alegações, a Comissão, chamou à atenção para o facto de (...) os exames médicos e a elaboração de relatórios destinados a descrever o estado de saúde de uma pessoa alegadamente vítima de ofensas corporais ou de negligência médica não constituem serviços de assistência, pelo menos quando o prestador do serviço não é o médico habitual do interessado. Esses exames destinam-se, sobretudo, a determinar a origem e a importância do dano. Não têm qualquer relação directa com o tratamento médico das lesões existentes. Por conseguinte, a tributação desses serviços não tem qualquer incidência negativa no que respeita ao acesso aos cuidados de saúde.

Prosseguindo, no seu raciocínio, diz que (...) podem fazer-se as mesmas observações no que respeita à passagem de atestados médicos de aptidão para, por exemplo, viajar, ou de atestados médicos para efeitos, por exemplo, da concessão de uma pensão de guerra. Essas prestações não têm qualquer nexo com o tratamento de um estado patológico, nem, aliás, com o aconselhamento em matéria de saúde.

Todavia, aceita que (...) em determinados casos, o médico habitual do interessado, no quadro de uma consulta de rotina, de um exame médico periódico ou dos cuidados habitualmente ministrados ao interessado, passe atestados médicos de aptidão para viajar ou para praticar um desporto. Nessas circunstâncias, a Comissão alega que a passagem de um atestado médico deve ser considerada puramente acessória ao objectivo principal do serviço efectuado, que é prestar serviços de assistência ao paciente.

Defendendo no entanto que quanto (...) aos exames médicos, às colheitas de sangue e às colheitas de amostras efectuados a pedido de entidades patronais ou de companhias de seguros, a Comissão alega que as prestações desse tipo que se inscrevem no processo de tomada de decisão da entidade patronal ou da companhia de seguros devem considerar-se

sujeitas ao IVA, sobretudo quando efectuadas por um médico indicado por essas entidades. Com efeito, não se destinam a melhorar a assistência prestada à pessoa em causa e a sua sujeição ao IVA não entrava o acesso aos cuidados de saúde. Em contrapartida, se o interessado tiver a liberdade de decidir que será o seu próprio médico a efectuar esses exames, a Comissão não exclui a possibilidade de se considerar que fazem parte dos cuidados que lhe são habitualmente ministrados.

Já quanto (...) aos exames médicos periódicos efectuados a pedido de uma entidade patronal ou de uma companhia de seguros, a Comissão alega que favorecem o acompanhamento médico das pessoas em causa. Assim, embora esses exames sejam realizados no interesse da entidade patronal ou da companhia de seguros, têm objectivos terapêuticos e integram o âmbito do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. Os referidos exames, bem como as colheitas de sangue e de outras amostras efectuadas por ocasião desses exames, permitem aos interessados discutir o seu estado de saúde com o médico e receber os conselhos que se impõem. Nesse quadro, cria-se uma relação entre o médico e o interessado, que não tem de existir necessariamente quando os exames são solicitados apenas com o objectivo de determinar a aptidão para um emprego ou de avaliar um risco a segurar.

Subsumindo a questão prejudicial no quadro da al. c) do n.º 1 do art. 132º da Sexta Directiva e apelando a uma interpretação restritiva das normas de isenção, face ao princípio regra em tributação de IVA, segundo qual, todas as prestações de serviços efetuadas por um sujeito passivo de imposto a título oneroso, devem ser tributadas, considerou que (...) o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva não isenta a totalidade das prestações que podem ser efectuadas no quadro do exercício das profissões médicas e paramédicas, mas apenas as «prestações de serviços de assistência»⁹².

Porque em rigor, o conceito de prestações de serviços de assistência, contemplados na norma de isenção, tal como, (...) não admite uma interpretação que inclua intervenções médicas efectuadas com uma finalidade diferente da de diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde. Embora, tal não implique (...) necessariamente que a finalidade terapêutica de uma prestação deva ser entendida num sentido demasiado estrito. Uma vez que se admite que as prestações de serviços médicos

⁹² Mais uma vez o TJUE rejeita a formulação e alegação do governo do Reino Unido quando, ancorada na Directiva 93/16, alvitra a possibilidade de a norma de isenção abarcar todas as prestações de serviços prestadas por um médico.

efetuados com uma finalidade de prevenção, mesmo naqueles casos em que (...) *as pessoas que se submeteram a exames ou a outras intervenções médicas com carácter preventivo não sofrem de qualquer doença ou anomalia de saúde (...)*.

Nestes casos, refere o TJUE, a (...) *inclusão das referidas prestações no conceito de «prestações de serviços de assistência» está em conformidade com o objectivo de redução do custo dos cuidados de saúde, que é comum tanto à isenção prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva como à prevista no mesmo número, alínea c)*. Pois que, apenas (...) *as prestações médicas efectuadas com um objectivo diferente do de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas não podem, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva*.

Ancorada na fundamentação que vem de referir-se, o TJUE, pronunciou-se no sentido de que (...) *a isenção do IVA prevista por essa disposição se aplica às prestações médicas que consistam em: proceder a exames médicos de particulares, a pedido de entidades patronais ou de companhias de seguros, proceder a colheitas de sangue ou de outras amostras corporais, a fim de detectar a presença de vírus, infecções ou outras doenças, a pedido de entidades patronais ou de companhias de seguros, ou passar atestados médicos de aptidão, por exemplo, para viajar, desde que o principal objectivo destas prestações seja proteger a saúde da pessoa em causa*.

Não se aplicando a norma de isenção (...) *às seguintes prestações efectuadas no âmbito do exercício da profissão médica: passar atestados médicos no âmbito da concessão de uma pensão de guerra, proceder a exames médicos destinados à elaboração de relatórios de peritagem médica sobre questões de responsabilidade e à avaliação dos danos sofridos por particulares, tendo em vista a propositura de acções em juízo relativas a danos corporais, elaborar relatórios médicos na sequência dos exames referidos no travessão anterior, assim como relatórios médicos com base em notas médicas, sem, contudo, proceder a um exame médico, efectuar exames médicos destinados à elaboração de relatórios de peritagem médica sobre casos de negligência médica, a pedido de pessoas que pretendam propor uma acção em juízo, e elaborar relatórios médicos na sequência dos exames referidos no travessão anterior, assim como relatórios médicos com base em notas médicas, sem, contudo, proceder a um exame médico*.

Decisão que fundamenta com base nos seguintes termos: (i) *Com efeito, quando uma prestação consiste em realizar uma peritagem médica, revela-se que, embora a execução dessa prestação recorra às competências médicas do prestador e possa implicar actividades típicas da profissão de médico, como o exame físico do paciente ou a análise do seu processo médico, a finalidade principal dessa prestação não é proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde da pessoa a quem a peritagem interessa. Essa prestação, que tem por objecto dar uma resposta às questões identificadas no quadro do pedido de peritagem, é efectuada com o objectivo de permitir a um terceiro tomar uma decisão que produz efeitos jurídicos relativamente à pessoa em causa ou a outras pessoas. Embora seja verdade que a própria pessoa em causa também pode solicitar uma peritagem médica e que essa peritagem pode contribuir indirectamente para proteger a saúde do interessado, através da detecção de um novo problema ou corrigindo um diagnóstico anterior, a principal finalidade prosseguida pelas prestações deste tipo continua a ser a de satisfazer uma condição legal ou contratual prevista no processo decisório de outrem. Uma tal prestação não poderá, portanto, beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva.* (ii) *Consequentemente, prestações de serviços como as descritas nas alíneas d) a h) da questão prejudicial, embora efectuadas no quadro do exercício da profissão médica, não constituem «prestações de serviços de assistência» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. Com efeito, a finalidade dessas prestações é a elaboração de relatórios periciais sobre o estado de saúde de uma pessoa e que incidem, especialmente, sobre as lesões ou incapacidades que a afectam, com vista à instrução de procedimentos administrativos, como pedidos de concessão de uma pensão de guerra, ou de acções de indemnização, como pedidos de indemnização por perdas e danos em caso de negligência médica;* (iii) *No que respeita às prestações que consistem em passar atestados médicos de aptidão, por exemplo, os atestados de aptidão para viajar mencionados na alínea c) da questão prejudicial, importa tomar em consideração o contexto em que essas prestações são efectuadas, a fim de determinar a sua finalidade principal;* (iv) *Quanto aos atestados de aptidão cuja apresentação é exigida por um terceiro como condição prévia ao exercício, pelo interessado, de uma actividade profissional específica ou à prática de determinadas actividades que obrigam a que se esteja em boas condições físicas, a finalidade principal da prestação efectuada pelo médico é fornecer a esse terceiro um elemento necessário à sua tomada de decisão. O principal objectivo destas prestações*

médicas não é proteger a saúde das pessoas que pretendam exercer determinadas actividades e não podem, portanto, ser isentas ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva; (v) Todavia, quando a finalidade da passagem de um atestado sobre a aptidão física é fazer a prova junto de terceiros de que o estado de saúde de uma pessoa impõe limitações a determinadas actividades ou exige que estas sejam efectuadas em determinadas condições, pode considerar-se que o objectivo principal dessa prestação é a protecção da saúde da pessoa em causa. Assim, a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva pode aplicar-se a essa prestação; (vi) Considerações análogas às formuladas nos n.ºs 63 a 65 do presente acórdão são válidas para as prestações descritas nas alíneas a) e b) da questão prejudicial. Quando se efectuem exames médicos, bem como colheitas de sangue ou de outras amostras corporais, com o objectivo de permitir a uma entidade patronal tomar decisões sobre o recrutamento ou as funções a exercer por um trabalhador, ou de permitir a uma companhia de seguros fixar o prémio a exigir a um tomador de seguro, as prestações em causa têm por principal objectivo fornecer a essa entidade patronal ou a essa companhia de seguros um elemento de ajuda na respectiva tomada de decisão. Estas prestações não são, portanto, «prestações de serviços de assistência» isentas ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva; (vii) Em contrapartida, os exames médicos regulares instituídos por determinadas entidades patronais e determinadas companhias de seguros podem satisfazer as condições da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, desde que esses exames tenham por principal objectivo permitir a prevenção e a despistagem de doenças, bem como o acompanhamento do estado de saúde dos trabalhadores ou dos tomadores de seguro. O facto de esses exames médicos terem lugar a pedido de terceiros e de também serem do próprio interesse das entidades patronais ou das companhias de seguros não obsta a que se considere que os referidos exames têm por objectivo principal a protecção da saúde.

● **Acórdão KD, C-366/12, 13.03.2014**

Neste Acórdão o TJUE apreciou a questão que lhe foi colocada *Bundesfinanzhof* Alemão, sobre a aplicação da isenção de IVA às operações de fabrico e entrega de

medicamentos citostáticos, no âmbito de tratamentos contra o cancro, administrados nas instalações do hospital em regime ambulatorio.

Chamando à colação o conceito de assistência médica e de prestação de serviços de assistência, devidamente conjugado, com a finalidade da norma de isenção, o TJUE, considerou que o fabrico e entrega de medicamentos no âmbito de um tratamento hospitalar em regime ambulatorio, apenas pode beneficiar da isenção de IVA, se esta prestação de serviços se revelar absolutamente necessária à prossecução do serviço de assistência médica.

O que vale por dizer que a (...) *entrega de bens, como os medicamentos citostáticos em causa no processo principal, prescritos no âmbito de um tratamento contra o cancro, em ambulatorio, por médicos que exercem a título independente num hospital, não pode estar isenta de IVA ao abrigo do artigo 13.º, A, n. 1, alínea c), da Sexta Directiva, a menos que esta entrega seja material e economicamente indissociável da prestação principal de cuidados médicos, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.*

1.3. Especialidades médicas reconhecidas

No sentido de dar resposta cabal aos diversos desafios desencadeados, sobretudo, pelas alterações demográficas, mudanças nos padrões de doença, inovação tecnológica e mobilidade geográfica, ao longo dos tempos, foram-se desenvolvendo diversos ramos da medicina.

Considerando as vertentes do acesso e a equidade em saúde, intrínsecas à prestação de cuidados médicos e à necessidade de assegurar cuidados de saúde a todos os cidadãos, foram sendo implantadas nas diferentes instituições hospitalares, as várias especialidades, capazes de garantir a prestação de cuidados de saúde de forma coordenada e articulada entre si e com os restantes níveis de cuidados.

Devido à variabilidade das doenças que vêm afetando o indivíduo, assistiu-se a uma adequação das várias patologias e por sua vez das especialidades médicas que as haveriam de tratar e que a Ordem dos Médicos Portugueses atualmente quantifica em quarenta e sete.

Assim, e no sentido de conferir uma maior particularização do saber médico, procedeu-se à sua fragmentação por ramos da medicina. Na data presente, em Portugal, temos a seguinte classificação de especialidades médicas: (1) anatomia patológica; (2)

anestesiologia; (3) angiologia e cirurgia vascular; (4) cardiologia; (5) cardiologia pediátrica; (6) cirurgia cardiotorácica; (7) cirurgia geral; (8) cirurgia maxilo-facial; (9) cirurgia pediátrica; (10) cirurgia plástica reconstrutiva e estética; (11) dermato-venereologia; (12) doenças infecciosas; (13) endocrinologia e nutrição; (14) estomatologia; (15) gastroenterologia; (16) genética médica; (17) ginecologia/obstetrícia; (18) imunoalergologia; (19) imunohemoterapia; (20) farmacologia clínica; (21) hematologia clínica; (22) medicina desportiva; (23) medicina do trabalho; (24) medicina física e de reabilitação; (25) medicina geral e familiar; (26) medicina interna; (27) medicina legal; (28) medicina nuclear; (29) medicina tropical; (30) nefrologia; (31) neurocirurgia; (32) neurologia; (33) neurorradiologia; (34) oftalmologia; (35) oncologia médica; (36) ortopedia; (37) otorrinolaringologia; (38) patologia clínica; (39) pediatria; (40) pneumologia; (41) psiquiatria; (42) psiquiatria da infância e da adolescência; (43) radiologia; (44) radioncologia; (45) reumatologia; (46) saúde pública; (47) urologia.

De entre as especialidades reconhecidas pela Ordem dos Médicos aquela que tem suscitado maiores dúvidas no âmbito da tributação em IVA, tem sido a cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, enquanto especialidade vocacionada para a reparação e restauração das estruturas corporais. Sendo por isso, também, conotada como cirurgia cosmética, de reconstrução e expansão de tecidos moles⁹³.

E, tem suscitado dúvidas, na medida em que a motivação que preside à realização da terapêutica adequada, poderá não ser o diagnóstico, o tratamento e a cura de uma doença do paciente, mas sim, uma finalidade de cariz meramente estético, por forma a corrigir assimetrias no corpo físico, ou apenas, conferir ao corpo do paciente determinado volume corporal que lhe permita ter uma imagem com a qual se sinta realizado pessoal e socialmente, sem que para tal se sinta associado uma qualquer patologia clínica, ainda que do foro psíquico.

Ancorado neste entendimento, a AT tem vindo a desenvolver ações de fiscalização junto de sujeitos passivos prestadores de serviços médicos na área da especialidade da cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, procedendo à liquidação adicional de IVA à taxa de 23%, sem no entanto destringar de entre os serviços prestados num determinado período, aqueles que visam o diagnóstico e tratamento da uma doença, daqueles que possam ser motivados por fins meramente estéticos.

⁹³ DICIONÁRIO MÉDICO ENCICLIPÉDICO, Taber, 17ª Edição, pg. 1378.

Sendo a premissa a finalidade última dos serviços médicos adquiridos na esfera do paciente, outras especialidades médicas podem cair no perímetro da tributação em IVA, como sejam a cirurgia maxilofacial, a estomatologia, a oftalmologia, a dermatologia, a ortopedia e a otorrinolaringologia.

A cirurgia maxilofacial, executa, tratamentos médicos, destinados a corrigir defeitos faciais resultantes de ossificação imprópria ou de lesões na área facial⁹⁴. A necessidade de cirurgia maxilofacial, impõe-se para correcção e/ou eliminação de um trauma, doença ou anomalia congénita na face e maxilares⁹⁵. Podendo contudo, ser realizada para minimizar ou otimizar o impacto visual de uma cicatriz. Se, o escopo da intervenção se cingir à eliminação do efeito estético causado pelo defeito facial associado, sem que lhe esteja associado outro quadro clínico, deverá a intervenção ser sujeita a imposto.

Sendo a estomatologia uma ciência vocacionada ao estudo e tratamento das ciências da boca e dos dentes⁹⁶, a realização de um tratamento médico, pode ser presidida por finalidade estética, se à terapêutica não estiver associada o tratamento de uma qualquer doença da boca, o que sucede, por exemplo, nos branqueamentos dentários. Nestes casos, o tratamento médico deverá ser sujeito a IVA.

A oftalmologia, enquanto ciência que trata de distúrbios dos olhos⁹⁷, pode por exemplo, realizar cirurgias oftálmicas com finalidade estética. Pense-se, no caso das cirurgias para correcção de ectrópio, na qual o médico aperta a pálpebra inferior na direção horizontal, para eliminar a queda e eversão da pálpebra inferior. Atendendo que, só há indicação de cirurgia nos casos de paralisia facial, lesões ou traumas que exponham a córnea⁹⁸, fora destes casos, o serviço poderá certamente ser adquirido com outra finalidade, que não o tratamento de uma doença e, como tal, deve ser sujeito a IVA.

A dermatologia, enquanto ciência que estuda a pele e as suas doenças⁹⁹, pode ser prestar cuidados de saúde que não tenham como finalidade, o diagnóstico, tratamento ou cura de uma doença da pele. Hipótese, que ocorrerá naqueles casos, em que o paciente se determina a realizar uma cirurgia de excisão de um sinal, que pela sua dimensão, coloração

⁹⁴ *Idem*, pg. 1087.

⁹⁵ *Vide*, - ROTHROCK, C. Jane e McEWEN, R. Donna, *Ob. Cit.*, pg. 889.

⁹⁶ DICIONÁRIO MÉDICO ENCICLIPÉDICO, Taber, 17ª Edição, pg. 674.

⁹⁷ *Idem*, pg. 1227.

⁹⁸ *Vide*, - ROTHROCK, C. Jane e McEWEN, R. Donna, *Cuidados de Enfermagem ao Paciente Cirúrgico*, Lusodidacta, 13ª Edição, pg. 604.

⁹⁹ *Ibidem*, pg. 476.

e textura pode ser inestético para o paciente. Se a excisão for realizada, sem que, lhe esteja associada qualquer patologia clínica, a exérese, será apenas motivada para minimizar o seu impacto visual, ou seja, com uma finalidade cosmética de integração pessoal e social do indivíduo. Nestes casos, também os tratamentos de dermatologia, devem ser sujeitos a imposto.

A ortopedia, enquanto ciência que lida com a prevenção ou correcção de distúrbios que envolvem as estruturas locomotoras do corpo, sobretudo o esqueleto, articulações, músculos, fásCIAS e outras estruturas de sustentação, como os ligamento e cartilagem¹⁰⁰, entre outros tratamentos, realiza enxertias ósseas, para preenchimento de cavidades de osso que causem instabilidades¹⁰¹. Ora, inexistindo no paciente um quadro de instabilidade, o enxerto, poderá ser realizado por finalidade meramente estética, para que o paciente socialmente se sinta bem com o seu corpo. Sendo esta, a motivação da realização da cirurgia ortopédica, haverá lugar a tributação em IVA.

A otorrinolaringologia, enquanto ramo da ciência médica, que estuda o ouvido, o nariz e a laringe¹⁰², pode por exemplo, realizar cirurgias de rinoplastia corretiva para remoção de protuberância, estreitamento e encurtamento do nariz, ou reconstrução da ponta¹⁰³, Sendo um procedimento considerado como cosmético eletivo, na maioria dos casos, não ocorre qualquer distúrbio de ordem respiratória, sendo antes motivado, por razões de ordem psíquica ou meramente estéticas, ou seja, fora do quadro da norma de isenção.

Não obstante, quanto se deixou consignado quanto às várias especialidade médicas, cujos serviços, podem estar fora do âmbito da norma de isenção, o nosso estudo centrar-se-á no domínio da cirurgia plástica, reconstrutiva e estética por ser aquela especialidade médica que no domínio nacional e comunitário mais tinta tem feito correr.

Assim, e no sentido de saber, quais os serviços médicos, que em termos objetivos se podem apresentar como serviços médicos tributáveis (por exclusão da isenção), importa analisar a jurisprudência comunitária, para assim se aferir dos conceitos de serviços médicos e sanitários e operações com ele estritamente conexas acolhidos na Directiva IVA [art. 132º, al. b) a e)] e, por sua vez, no código do IVA (art. 9º, n.º 1 e 2).

¹⁰⁰ DICIONÁRIO MÉDICO ENCICLIPÉDICO, Taber, 17ª Edição, pg. 1253.

¹⁰¹ *Vide*, - ROTHROCK, C. Jane e McEWEN, R. Donna, *Ob. Cit.*, pg. 724.

¹⁰² *Idem*, pg. 1268.

¹⁰³ *Idem*, *Ob. Cit.*, pg. 666.

1.4. A cirurgia plástica, reconstrutiva e estética

De entre as especialidades médicas reconhecidas pela Ordem dos Médicos Portugueses, a cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, é aquela que mais dúvidas tem suscitado quanto à aplicabilidade da norma de isenção em IVA.

De facto, por referência aos serviços prestados, o ato médico levado a efeito por um cirurgião plástico, em abstrato, sob o ponto de vista da finalidade do tratamento, pode não integrar o conceito de assistência médica e de prestação de serviços de assistência.

Numa apreciação menos cuidada do ato médico executado pelo cirurgião plástico, poderá concluir-se que a terapêutica executada pode não visar a prevenção ou tratamento de uma anomalia de saúde. Configurado, antes, uma terapia para melhoramento do efeito visual e estético do corpo físico. Motivo pelo qual, não tem cabimento no âmbito da norma de isenção, seja a da al. b), seja, a da alínea c) do n.º 1 do art. 132º da Sexta Directiva.

Creemos contudo, que a análise das prestações dos serviços médicos de cirurgia plástica, reconstrutiva e estética não é assim tão linear, desde logo, porque, na maioria dos casos, as terapêuticas associadas a esta especialidade médica, têm associada uma patologia do foro psíquico, acompanhada por médico psiquiatra. E, por outro, pretende efetuar o tratamento preventivo de anomalias de saúde.

Assim, para um cabal entendimento desta valência médica, à luz da norma de isenção, necessário se torna, aferir a finalidade dos tratamentos realizados no domínio da cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, sob o prisma conceitual, abordando-se depois as intervenções mais representativas desta especialidade.

O Dicionário Médico Enciclopédico define cirurgia como sendo (...) *o ramo da medicina que lida com procedimentos manuais operatórios, objectivando a correcção de deformidades e defeitos, reparo de lesões e diagnóstico e cura de certas moléstias*¹⁰⁴.

A mesma literatura especializada descreve a cirurgia estética por referência à (...) *cirurgia efectuada com o objectivo de revestir ou mudar a textura, configuração ou relação entre estruturas contíguas de qualquer característica do corpo humano, que seria considerada pelo observador médico, como situada dentro da ampla faixa de variação normal e aceitável para a idade e origem étnica*¹⁰⁵.

¹⁰⁴ DICIONÁRIO MÉDICO ENCICLIPÉDICO, Taber, 17ª Edição.

¹⁰⁵ *Idem*.

Em estrita conexão com cirurgia estética encontra-se a cirurgia plástica, definida como sendo uma vertente da cirurgia (...) *voltada para o reparo ou restauração de estruturas defeituosas ou ausentes, frequentemente envolvendo a transferência de tecido de uma parte ou pessoa, para outra parte ou pessoa*¹⁰⁶.

A cirurgia estética e a cirurgia plástica encontram-se relacionadas entre si, não podendo falar-se isoladamente de uma ou de outra valência enquanto prática clínica, na medida em que, a cirurgia estética envolve sempre práticas de cirurgia plástica, como do mesmo jeito, a cirurgia plástica impõe a mudança de texturas ou tecidos contíguos, etc. Razão pela qual, na prática clínica, uma e outra surgem sempre associadas entre si. Daí que, em termos clínicos, se tenha uniformizado a denominação por referência à cirurgia plástica, enquanto especialidade clínica, que abrange a cirurgia estética e a cirurgia plástica e reconstrutiva.

A palavra plástica é derivada do Grego *plastikos*, que significa moldar, formar contornar, precisando-se assim que a cirurgia plástica lida com o restauro da integridade dos tecidos, a reconstrução e restauração da função dos tecidos, e bem assim com a correção de desfigurações ou cicatrizações resultantes de traumas, lesões, ou defeitos adquiridos ou congénitos.

Importa aqui notar que o campo da cirurgia plástica avançou rapidamente no último século, fruto das necessidades de restabelecimento de lesões e desfigurações, designadamente ao nível facial ocorridas na primeira e segunda guerras mundiais¹⁰⁷.

A partir deste período da história, os médicos-cirurgiões visionários, começaram a desenvolver técnicas e procedimentos de tratamento tendentes ao restabelecimento de estruturas corporais defeituosas ou ausentes, surgindo assim, a primeira geração de cirurgiões plásticos da era moderna, culminando na criação de uma área de especialidade clínica, reconhecida pelas respetivas Ordens que regulam o exercício da profissão de médico.

Todavia, por se tratar de uma área da medicina relativamente recente, as técnicas experimentais continuam em permanente e constante desenvolvimento e evolução.

De consignar contudo, que a cirurgia plástica não se limita a um sistema anatómico, biológico, ou à implementação de uma simples técnica operatória. Pois além de remover, reduzir, aumentar e remodelar, a cirurgia plástica, abrange igualmente a camuflagem de

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ E. Before & After: *cosmetic surgery was born 2.500 years ago and came of age in the inferno of the western front, American Heritage 55 81): 60-70, 2004.*

cicatrizes existentes nas linhas da pele (colocando-as nas linhas da pele), por via da utilização de múltiplas oportunidades que o corpo humano dispõe, por via da realização de retalhos, por mobilização de tecidos para qualquer outra parte do corpo, pela realização de enxertos e reconstruções ou, ainda, pela recriação total de áreas corporais danificadas.

No âmbito da recriação, o campo de aplicação da cirurgia plástica por excelência ocorre nas mamas, nos dedos e nas estruturas faciais, não obstante se poder intervir em qualquer parte do corpo.

Os cirurgiões plásticos, são assim reconhecidos como *experts* em reconstituição de ferimentos e cobertura de tecidos, com fundamento nas técnicas médico-cirúrgicas e na visualização do paciente como uma entidade biopsicossocial única.

Como escreveu o cirurgião, Italiano Gasparo Tagliacozzi¹⁰⁸. (conhecido como sendo o pai da cirurgia plástica) *[n]ós restauramos, remodelamos e reconstruímos em um todo aqueles traços que o destino destruiu, não tanto para agradar aos olhos, mas para que possam manter à tona o espírito e ajudar a mente do paciente.*

Na senda de quanto vem de se alinhar e por efeito conjugado dos conceitos científicos de saúde e de cirurgia plástica, diríamos que os cirurgiões plásticos mais não fazem do que, como outros profissionais da saúde, obter para os seus pacientes os melhores resultados possíveis, tanto estéticos como funcionais, operativos e de qualidade da saúde humana, contribuindo assim para a imagem corporal, autoestima e qualidade de vida das pessoas.

1.4.1. Intervenções de cirurgia plástica, reconstrutiva e estética

A prestação de serviços médicos de cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, inicia-se sempre com uma primeira consulta realizada pelo médico especialista, onde se procede a uma análise clínica dos aspetos físicos, psicossociais, cognitivos e espirituais do indivíduo, com descrição dos efeitos potenciais da doença, para o bem-estar físico, mental ou social, e conseqüente enunciação da proposta do quadro de procedimentos a observar na intervenção

¹⁰⁸ Pruzinsky T and others: Multiple perspectives on the psychology of plastic surgery, Philadelphia 2006, Lippincott, William & Wilkins.

cirúrgica a realizar, culminando na requisição de exames de diagnóstico variados, (consoante a patologia clínica em causa).

No âmbito da segunda consulta, o médico procede à análise dos resultados dos exames, identifica o tipo de cirurgia a realizar (aqui, eventualmente coadjuvado por outro clínico de outra especialidade, consoante a natureza da intervenção cirúrgica). Efetua-se de seguida, a descrição de hipotéticas reações neuroendócrinas e metabólicas à cirurgia, identificam-se os fatores que afetem as reações do doente à cirurgia, procede-se à obtenção de consentimento informado, para realização da intervenção cirúrgica, concluindo-se a consulta com a marcação da cirurgia, nos casos em que o paciente opte pela sua realização.

A consulta para realização da intervenção cirúrgica, inicia-se com a descrição e preparação psicológica e fisiológica do doente para a cirurgia, preparação da sala de cirurgia e realização da intervenção da cirurgia propriamente dita.

No momento que se segue à conclusão da cirurgia propriamente dita, o doente, fica na sala de recobro e/ou sala de pós anestesia por determinado período de tempo, sob supervisão dos serviços de enfermagem.

Assim que lhe for passado atestado de alta clínica, são ministradas instruções ao doente, com os cuidados a observar no âmbito da terapia pós-operatória (como por exemplo tratamentos previstos, rotinas de medicação, rotinas de descanso, necessidade de maior ou menor mobilidade, cuidados a ter com ferida e a cicatrização, descrição de necessidades especiais por se tratarem de cirurgias em regime de ambulatório, etc.).

Eventualmente, em função de variáveis, como a natureza da intervenção e a sua amplitude, poderá haver necessidade de efetuar consultas de pós-operatório, para acompanhamento da evolução clínica do doente. Dependendo da intervenção, estas consultas podem ser realizadas com a frequência semanal ou mensal.

Por referência à classificação médica de cirurgia¹⁰⁹, as cirurgias plásticas, reconstrutivas e estéticas podem ser realizadas com uma motivação de diagnóstico de determinada causa e/ou sintoma, com uma finalidade curativa, no sentido de remover a parte doente, com intuito reparador, para fortalecimento da zona doente, junção de regiões desligadas ou lesionadas, ou ainda para corrigir deformidades. Assim como poderá ser uma cirurgia com carácter paliativo, de forma a aliviar sintomas sem curar a doença. Ocorrem

⁽¹⁰⁹⁾ PHIPPS, Long, Woods, Cassmeyer, *Médico-Cirúrgica, Conceitos e Prática Clínica*, Vol. I, Tomo I, Lusodidacta.

ainda hipóteses de cirurgias realizadas com o objectivo de alcançar o bem-estar psicológico e social do doente, por melhoria da sua aparência física, alterando-lhe a aparência, embelezando-o ou tornando-o mais atrativo. Ou seja, uma finalidade puramente cosmética.

Neste capítulo, iremos identificar o universo de serviços médicos mais representativos da especialidade médica de cirurgia plástica, reconstrutiva e estética.

● Neofomações / Remoção de cancros de pele

As modalidades mais comuns de neofomações ao nível da pele são os das células basais (Anexo I, Figura 1 a 5), bem como as neofomações de células escamosas (Anexo I, Figura 6 a 10), e os melanomas (Anexo I, Figura 11 a 15).

Uma neofomação de células basais, quando não tratado, tenderá a desenvolver-se, mas muito raramente formará metástase. Todavia, não poderá negligenciar-se que um tratamento prematuro pode curar a neofomação, pela simples excisão e encerramento.

Os cânceres de células escamosas, embora considerados mais agressivos, podem ser igualmente tratados por excisão de tecido e encerramento. Devido ao seu elevado índice de mortalidade, o melanoma, requer um tratamento de maior audácia, podendo mesmo envolver o mapeamento de tecidos e posterior excisão de nódulos sentinela, como se exemplifica nas figuras *infra*, razão pela qual se requer uma constante vigilância e diagnóstico precoce a fim de assegurar um tratamento bem-sucedido (Anexo I, Figura 16 a 18).

O procedimento operatório, conforme vem de se enunciar, dependerá do tipo de carcinoma diagnosticado. A remoção de carcinomas de pele por remoção simples exige o seguinte procedimento operatório: preparação e isolamento do local; anestesia; a lesão é curetada ou excisada (podendo ser enviada para congelamento ou diagnóstico patológico); obtenção de hemostasia; encerramento do ferimento.

O tratamento do carcinoma de pele pode igualmente ser feito por recurso à cirurgia *Mohs*, que envolve a remoção de todas as porções visíveis de lesões cutâneas e cancerosas, com o seguinte procedimento: preparação e isolamento do local; anestesia; remoção de uma camada de tecido; divisão e cortes codificados com cores do tecido removido; desenho do mapa do sítio cirúrgico; exame ao microscópio do tecido em busca de sinais remanescentes

de tumor; caso sejam encontrados novos sinais de carcinoma remove-se uma nova camada de tecido (com repetição do procedimento pelas vezes necessárias até à completa remoção do tumor).

• **Cirurgia de queimadura**

Para aferir da importância deste tipo de cirurgia, importa enfatizar que, a pele intacta fornece uma total proteção para os tecidos e órgãos subjacentes, contra agressões do meio ambiente. A existência de pele intacta auxilia na regulação do calor e evita a perda de água, para além de representar a maior barreira contra a invasão de bactérias.

A lesão ao tecido cutâneo em resultado de uma queimadura rompe essa função crucial exercida pela pele, causando efeitos locais e sistémicos. A profundidade e quantidade de tecido queimado é que permite classificar o seu grau, clinicamente subdivididos em quatro graus. As queimaduras de primeiro grau são aquelas que por serem superficiais, afetam somente a epiderme, e cicatrizam por regeneração da pele, a partir de elementos dérmicos que permanecem intactos. As queimaduras de segundo grau apresentam uma espessura parcial, afetando a epiderme e a derme. As queimaduras de terceiro grau apresentam uma espessura total, afetando todas as camadas da pele, abrangendo tecidos subcutâneos, músculos e nervos, conforme documenta a imagem do Anexo I, Figura 19 e 20.

As queimaduras de quarto grau envolvem todas as camadas da pele e os ossos, como se ilustra pela imagem do Anexo I, Figura 21. De forma que, o tratamento destas queimaduras parciais e totais pode exigir desbridamento¹¹⁰ do tecido necrótico antes que as cicatrizações possam ocorrer por regeneração ou enxerto de pele.

As cirurgias de queimadura (em termos standard) envolvem o seguinte procedimento operatório: preparação e isolamento do local; anestesia; o tecido não invasivo é excisado para baixo em direção à fáscia do músculo subjacente; pode ser utilizado o método de excisão tangencial da ferida de queimadura, (como ilustra a imagem do Anexo I, Figura 22).

¹¹⁰ Expressa o ato de remover tecido morto e desvitalizado para promover a cicatrização.

Exige ainda: a hemostasia é obtida com eletrocoagulação ou uso de soluções de trombina tópica e aplicação de curativos saturados de um agente antibiótico tópico. É certo que o enxerto de pele pode ser contemporâneo ao desbridamento da ferida. Não obstante em queimaduras mais extensas, o enxerto de pele é feito vários dias depois.

Frise-se, que as lesões por queimadura, exercem, um forte efeito clínico e psicológico no doente. Daí que uma lesão por queimadura para fazer face à eliminação de sintomas psicológicos, exige por vezes diversas e sucessivas intervenções cirúrgicas.

● Enxerto de pele de tecido

O enxerto de pele é um meio efetivo de cobrir um ferimento quando a vascularidade é adequada, não existe infeção e a hemostasia foi obtida. Clinicamente, e consoante o caso em concreto, poderá revestir várias modalidades, como *infra* de detalha.

i) Enxerto de pele de espessura parcial e de espessura total

A pele do sítio doador é destacada do seu suprimento sanguíneo e colocada no sítio recetor, onde desenvolve um novo suprimento de sangue proveniente da base da ferida, conforme exemplo que se reproduz em reportagem fotográfica e que se reposta a uma cirurgia (Anexo I, figura 23 e 24).

O enxerto de pele pode ser de espessura parcial ou de espessura total, como ilustra a imagem a que corresponde a figura 25 do Anexo I. Um enxerto de pele de espessura parcial contém epiderme e apenas uma porção de derme do tecido doador.

Já o enxerto de pele de espessura total abrange a epiderme, a derme e todo o tecido subcutâneo remanescente.

Os enxertos de pele (de espessura total ou parcial), envolvem os seguintes procedimentos operatórios: preparação e isolamento do local; anestesia; o sítio recetor é preparado como necessário; planeamento e marcação cuidados antes da colheita do tecido; os tecidos são colhidos com dermatomo de lâmina de corte ou elétrico; aplicação de esponjas húmidas embebidas em soro fisiológico, e uma solução antibiótica no sítio doador para

ajudar a hemostasia; remoção das esponjas do sítio doador e cobertura com substância médica e medicamentosa; se o enxerto for submetido à expansão, ele deverá ser colocado em transportadores especialmente fornecidos para uso com certos tipos de expansores de pele, (conforme ilustra as imagens sob as figuras 26 e 27 do Anexo I).

Mais exigem que a gordura aderida ao enxerto é aparada e o enxerto é aplicado ao sítio recetor, normalmente suturado nas bordas, e antes do curativo, eliminação dos coágulos de sangue por baixo do enxerto, por irrigação de soro fisiológico

ii) Reposição de tecido perdido ou ausente

Sempre que a cobertura para um defeito ao nível da pele não pode ser obtida por meio recurso ao enxerto de pele, o cirurgião plástico socorre-se da técnica de reposição de tecidos.

A cirurgia por reposição de tecido, é feita pela aplicação de moléculas, células e tecidos em laboratório, com o fito de repor ou apoiar a função de partes do corpo defeituosas ou com lesão (Anexo I, figuras 28 e 29).

iii) Retalhos

A Cirurgia por retalho, ocorre quando um tecido é destacado de uma área do corpo e transferido para a área recetora, com parte de, ou todo, o seu suprimento sanguíneo original intacto ou restabelecido, hipótese retratada na imagem da figura 30 do Anexo I.

Os retalhos são normalmente usados para reconstrução ou encerramento de feridas, e essencialmente úteis para cobrir osso, tendões ou nervos expostos, como se exemplifica nas figuras 31 a 34 do Anexo I.

A cirurgia com retalho determina os seguintes procedimentos operatórios: preparação e isolamento do local; anestesia; determinação do sítio doador; preparação do sítio recetor; excisão do retalho; sutura das bordas do retalho à periferia do sítio recetor; reparação do sítio doador do retalho com sutura das extremidades e correcção do defeito

com enxerto de pele ou outro retalho; inserção de drenos sob os retalhos; aplicação de curativos.

● **Tratamento de úlceras de decúbito**

As úlceras resultam da compressão prolongada de partes moles cobrindo as proeminências ósseas, conforme se ilustra na imagem a que corresponde a figura 35 do Anexo I.

Podem ser vários os fatores que contribuem para a formação de uma úlcera, como sejam, a imobilidade, *deficits* sensoriais e motores, circulação reduzida, anemia, edema, infecção, humidade, fricção, debilitação nutricional.

As úlceras tanto podem ser tratadas por via de intervenção cirúrgica, como uso de laser CO₂, que tem a vantagem de minimizar a perda de sangue e redução de eventual infecção.

No âmbito do procedimento operatório, as cirurgias em escrutínio, envolvem os seguintes parâmetros: preparação e isolamento do local; anestesia; delimitação da área a ser excisada; delimitação da área corporal do retalho; excisão da úlcera juntamente com a proeminência óssea subjacente; inserção de cateteres; reconstrução do tecido do sítio do tecido doador, por enxerto de pele de espessura parcial; aplicação de curativos moles sobre enxerto de pele; aplicação de curativos de gaze ou plástico em aerossol sobre as linhas da sutura de retalho.

As imagens disponibilizadas ilustram uma hipótese de tratamento de úlceras de pressão, no âmbito da qual foi necessário desarticular um membro inferior para plastiar todas as úlceras (Figuras 36 a 41 do Anexo I).

● **Cirurgia estética por revisão de cicatriz**

A revisão de uma cicatriz envolve a remodelação de uma cicatriz existente para torná-la menos evidente.

A forma mais simples de a tornar menos evidente, consiste na realização de uma cirurgia para excisão da cicatriz existente, com sutura da ferida, como ilustra a figura 42 do Anexo I.

O método *Z-plástica* é o mais usado para revisão de cicatriz, por via do qual se rompe as cicatrizes lineares, rearranjando-as de modo a que o traçado central do 'Z' fique na mesma direção que a linha natural da pele.

No âmbito do procedimento operatório, a cirurgia, observa a seguinte ação de conduta: preparação e isolamento do local; anestesia (geral ou local); delimitação da pele para realização da revisão; excisão da cicatriz; o tecido ao redor é levantado e as extremidades das feridas são aproximadas de acordo com as marcações do cirurgião; aplicação de curativos e/ou pensos.

• **Cirurgia estética por elevação endoscópica de sobrancelha**

O processo de envelhecimento afeta as área superior dos olhos e das sobrancelhas de várias maneiras.

A perda de elasticidade da pele, provoca uma aparência de sobrancelhas pesadas com efeito de destacamento da pele frouxa das pálpebras superiores, facto que não raramente, provoca um mau estar psíquico no doente, devido à aparência.

Por efeito da ação da cirurgia estética endoscópica minimiza-se a aparência pesada das sobrancelhas e melhora-se as linhas de expressão, ao mesmo tempo que efetua um tratamento de ordem a repor o seu bem-estar psíquico.

Na cirurgia endoscópica, observa-se o seguinte procedimento operatório: preparação e isolamento do local; marcam-se as linhas e as marcas anatómicas; anestesia local; realização de incisões no couro cabeludo, elevando-se a pele da testa; colocação do endoscópio para visualização dos músculos, vasos, nervos e tecidos; dissecação e redobrimento dos músculos e tecidos; colocação de parafusos na tábua externa do crânio, devidamente suturados; encerramento das incisões no couro cabeludo.

● **Rinoplastia corretiva e funcional**

As deformidades do nariz externo e do septo nasal tanto podem ser congênitas como sucedâneas de um trauma.

A cirurgia de rinoplastia consiste na remoção da protuberância, o estreitamento e o encurtamento do nariz, incluindo a reconstrução da ponta, como resulta da imagem a que corresponde a figura 43 do Anexo I.

Por regra, as cirurgias de rinoplastia envolvem a parceria do cirurgião plástico com o médico otorrinolaringologista para assim complementar a septoplastia.

As condutas de procedimento operatório são as seguintes: preparação e isolamento do local; anestesia; incisão de hemitransfixação feita através da pele de uma narina com um bisturi cirúrgico; exposição por uso de espelho nasal, esponjas e ganchos de pele; a pele do nariz é diminuída por elevadores, facas e tesouras; o periósteo e o pericôndrio são desembaraçados com elevadores e um dissecador periósteo.

● **Lipoaspiração**

A lipoaspiração é uma técnica cirúrgica, desenvolvida para remover depósitos de gordura em excesso, conforme documentam as imagens a que corresponde a figuras 44 do Anexo I.

Embora, se tenda a associar a lipoaspiração à necessidade de remover gordura para definir os contornos do corpo, nem sempre a definição dos contornos do corpo motivam a realização desta cirurgia, que pode igualmente (e, é-o frequentemente) utilizada para tratamentos de ginecomastia ou para remoção de lipomas, ou redução de gordura no abdómen com efeitos do ponto de vista cardiológico, dado que, há estudos que evidenciam que o acidente vascular cerebral está ligado ao aumento do perímetro abdominal.

Do mesmo modo, a lipoaspiração da face, é frequentemente utilizada para tratamento da doença de *Romberg*, para correcção de esclerodermia da face, conforme nos demonstram a imagens do Anexo I, figuras 45 a 47.

A cirurgia por lipoaspiração, prevê os seguintes procedimentos operatórios: preparação e isolamento do local; anestesia (geral ou local); - incisões pequenas em áreas

escondidas para acesso aos sítios a serem lipoaspirados; aplicação da solução tumescente por infusão; introdução de ultrassom (ou outro equipamento, consoante a técnica aplicada); realização da lipoaspiração por uso de cânulas de vários tamanhos e extensão; encerramento das suturas das incisões; limpeza da pele do paciente; aplicação de curativos volumosos e roupa de compressão.

● **Cirurgia da mama**

Em cirurgia plástica podem seguir-se vários procedimentos cirúrgicos ao nível da mama, os quais se materializam na reconstrução, aumento, redução e alteração da posição.

i) Cirurgia reconstrutiva da mama

A perda da mama por efeito de um tumor pode exercer efeitos psíquicos devastadores numa mulher. Daí, a importância da cirurgia reconstrutiva da mama, como forma de tratar psicologicamente a doente, devolvendo-lhe a qualidade de vida, e na medida do possível, uma reposição do seu quotidiano, incluindo sexual, sendo a disfunção por ausência do peito um grave problema de saúde.

A reconstrução da mama pode realizar-se por aloplastia ou por meio da aplicação de expansores de tecido, aqui exemplificados na imagem a que corresponde a figura 48 do Anexo I.

Assim, como pode ser realizada por reconstrução autógena, com aplicação de retalhos como se ilustra na figura 49 do Anexo I.

Do mesmo modo que se pode fazer a reconstrução da mama por combinação de ambos os modelos cirúrgicos.

i. a) Reconstrução da mama com expansores de tecido

Dado que a mastectomia pode não deixar quase nada de pele, impedindo assim a criação de um montículo mamário, o tecido extra deve ser criado localmente por meio de expansores de tecido, e por via da qual se vai esticar o tecido normal adjacente a um defeito, criando mecanicamente a redundância do tecido normal para corrigir o defeito.

Após a cirurgia, o expansor é gradualmente preenchido com injeções percutâneas de soro fisiológico normal, durante as consultas de rotina.

Logo que o expansor se encontre com o volume apropriado, ele pode ser removido e recolocado como uma prótese permanente de reconstrução mamária, de soro fisiológico ou de silicone.

Se existir assimetria com a mama contra-lateral, pode executar-se de imediato a cirurgia para criação de simetria bilateral.

A cirurgia de reconstrução da mama com aplicação de expansores de tecido exige os seguintes procedimentos operatórios: preparação e isolamento do local; anestesia; avaliação dos retalhos de pele quanto ao suprimento sanguíneo adequado; incisão na fáscia do músculo peitoral ao longo da borda lateral; criação de bolsa submuscular para o expansor temporário; teste do expansor quanto à integridade e prova de água; após obtenção da homostase, o expansor é verificado quanto à sua integridade e a seguir, inserido na bolsa; posicionamento do expansor; encerramento da ferida; preenchimento do expansor com soro fisiológico; registo do volume do expansor na ficha clínica do doente; substituição do expansor temporário por uma prótese permanente.

i. b) Reconstrução da mama com retalhos miocutâneos

Uma vez que, o retalho utilizado na reconstrução da mama, consiste em pele combinada com músculo, é descrito como miocutâneo. O retalho miocutâneo do músculo grande dorsal é uma reconstrução de estágio único da mama após a mastectomia.

A cirurgia de reconstrução da mama com retalho exige os seguintes procedimentos operatórios: preparação e isolamento do local; anestesia; marcação da ilha de pele; incisão da ilha de pele na transversal, até as costas; o músculo, a gordura sob a cutícula e a fáscia

são separados da pele de cobertura por levantamento, de modo a que parte ou todo o músculo possa ser mobilizado; passagem da ilha de músculo por um túnel localizado debaixo da axila até à parede do tórax; inserção do músculo no úmero e os vasos sanguíneos acompanhantes; sutura do sítio doador e do sítio recetor; antes da sutura do sítio recetor é colocada uma prótese mamária sob o músculo para reconstruir a protuberância da mama; drenagem da ferida; reconstrução do mamilo-aréola¹¹¹; aplicação de curativos; uso de cinta cirúrgica. Veja-se um exemplo nas figuras 50 e 51 do Anexo I.

ii) Mamoplastia de aumento

A realização de mamoplastia de aumento pode ser concretizada com vista à correcção de hipomastia, agenesia, atrofia, para correcção de assimetria das mamas, e para recriar a mama após mastectomia, não tendo carácter puramente estético, e não sendo realizada exclusivamente com propósitos estéticos ou cosméticos.

Os implantes mamários, tanto podem ser realizados com soro fisiológico, silicone ou gel.

A mamoplastia de aumento com gel e silicone, segue os procedimentos operatórios que se consignam: preparação e isolamento do local; anestesia; marcação da ilha de pele; incisão é feita, a bolsa é dissecada e obtém-se a hemostasia; inserção de medidores de implante da mama; após a inserção dos medidores, é feito o ajuste e revisão da bolsa; remoção dos medidores; implante é enviado ao campo e se o cirurgião assim o determinar embebido em solução antibiótica; o implante é enrolado como um cilindro, na preparação para a inserção; inserção do implante; repetição do procedimento na mama oposta; encerramento da incisão; limpeza da pele da paciente; aplicação de curativos; uso de sutiã cirúrgico.

¹¹¹ Feito por recurso ao mamilo adjacente ou a tecido da virilha adjacente.

iii) Mamoplastia de redução

A cirurgia de redução da mama está clinicamente indicada para pessoas com gigantomastia ou macromastia, problemas resultantes de dor de costas, sulcos profundos nos ombros decorrentes das alças de sutiãs, decorrentes do peso das mamas, sendo certo que a mamoplastia de redução também pode ser utilizada para se conseguir uma simetria na mama contra lateral, após uma mastectomia.

Com a realização da cirurgia de redução da mama, o tecido mamário em excesso e a pele de cobertura são excisados, com reconstrução do contorno, tamanho, formato e simetria da mama. Veja-se a título ilustrativo a imagem das figuras 52 e 53 do Anexo I.

A cirurgia de mamoplastia de redução padronizada, obedece aos seguintes procedimentos operatórios: preparação e isolamento do local; anestesia; a pele é excisada e o novo sítio para o mamilo é marcado antes de se iniciar a cirurgia; a pele entre os sítios novo, e, antigo do mamilo é incisada e removida (com o mamilo ligado ao tecido mamário)¹¹²; o segmento redundante de tecido mamário inferior ao mamilo é excisado por meio de incisão em ‘T’ invertido e o tecido de cada mama é pesado e mantido em separado; o mamilo e tecido adjacente são movidos e suturados no lugar; as bordas medial e lateral da pele são aproximadas numa linha de sutura vertical inferior ao mamilo; encerramento da incisão elíptica inframamária em sentido transversal; aplicação de cateteres; aplicação de curativos.

iv) Excisão de ginecomastia

A ginecomastia é um quadro patológico relativamente comum, e que expressa o aumento bilateral ou unilateral da mama masculina.

Embora possa ter na sua gênese várias doenças, ela surge normalmente associada à produção excessiva de hormônio ou a alterações no tecido hormonal.

¹¹² Em pacientes com mamas muito grandes os mamilos são removidos e depois reaplicados como enxertos livres, e apenas quando a redução das mamas for concluída.

Com a cirurgia plástica, todo o tecido fibroglandular subareolar é removido e cirurgicamente fechado, tal como se pode constatar nas imagens das figuras 53 a 56 do Anexo I.

Dado que os homens não se encontram imunes ao cancro da mama, todo o tecido mamário removido deverá ser pesado e enviado para exame patológico.

Num quadro de cirurgia por excisão de ginecomastia, observa-se o procedimento operatório que se descreve: preparação e isolamento do local; anestesia local; incisão para introdução da cânula de lipoaspiração; realização da lipoaspiração; encerramento da incisão; aplicação de curativos; uso de roupa de compressão.

1.4.2. Cirurgia plástica, reconstrutiva e estética nas orientações da AT

Também, a AT, ao longo do período de vigência do CIVA, tem vindo a proferir informações sobre o sentido e alcance a conferir às normas de isenção de IVA nas prestações de serviços de saúde humana.

Pela sua atualidade e aplicabilidade ao tema de que nos ocupamos, identificamos de seguida as informações vinculativas que foram sendo proferidas pela Direção de Serviços Sobre o Valor Acrescentado.

● Informação vinculativa de 30.04.2006

No âmbito da informação vinculativa proferida no processo n.º 1301 2005049, a Direção de Serviços do IVA pronunciou-se quanto ao enquadramento a observar no domínio dos serviços médicos materializados em tratamentos de endermologia¹¹³, fisioterapia de reabilitação e articulação da atividade muscular, ultra-sons¹¹⁴, pressoterapia¹¹⁵, nutrição e

¹¹³ A endermologia visa o tratamento de insuficiências venosas, cicatrização de tecidos e queimaduras profundas, e de tratamento estético de celulite.

¹¹⁴ O tratamento de ultra-sons através de vácuo visa a aceleração de processos de recuperação de lesões musculares.

¹¹⁵ A pressoterapia visa a estimulação dos canais de drenagem do organismo.

exames de avaliação de metabolismo, perfil alérgico alimentar, mineralograma, idade biológica e radicais livres.

Analisando a atividade da clínica à luz das normas de isenção do art. 9º do CIVA, a AT veio a considerar que (...) *as prestações de serviços efectuadas por médicos (licenciados em medicina), quer directamente a doentes, quer a empresas, no exercício da sua profissão, são isentas de IVA ao abrigo da alínea b), n.º 1 do art. 9º do CIVA.*

Motivo pelo qual, veio a concluir que os serviços médicos *supra* identificados, desde que prestados por médicos ou paramédicos¹¹⁶ beneficiam da isenção de IVA prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 9º do CIVA.

• Informação vinculativa de 02.11.2010

No processo n.º 1163, a Direção de Serviços do IVA, proferiu informação vinculativa, quanto ao enquadramento jurídico da isenção de IVA, no que diz respeito aos serviços médicos, sem no entanto, especificar qualquer área do saber médico.

Nesta informação vinculativa, a AT defende que a norma de isenção (...) *abrange as prestações de serviços médicos e sanitários (actos de saúde), que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando doenças ou quaisquer outras anomalias de saúde e as operações com elas conexas efectuadas pelos estabelecimentos expressos na referida norma de isenção ou por estabelecimentos similares.*

Mais referindo que, a isenção de IVA nos cuidados de saúde humana se reporta, ao (...) *exercício objectivo das actividades descritas e não à forma jurídica que o caracteriza.* Para assim, concluir, que se encontram igualmente isentas de IVA, as prestações de serviços médicos executadas por clínicas ou consultórios médicos organizados sob a forma de pessoa coletiva.

Salientando contudo que a Jurisprudência Comunitária (...) *não permite aos Estados Membros prejudicarem os objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva nem os princípios de direito comunitário, em especial o princípio da igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal.*

¹¹⁶ A lista de atividades paramédicas consta do Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de Julho.

• Informação vinculativa de 17.07.2012

Tendo por referência a informação vinculativa solicitada no âmbito do processo n.º 3366, a Direção de Serviços do IVA, procedeu ao enquadramento em IVA, da atividade de médica e paramédica executada em regime de ambulatório, nas especialidades de cirurgia-geral, enfermagem, fisioterapia, medicina dentária, nutrição, ortopedia, podologia, psicologia clínica, psicomotricidade, psicopedagogia, terapia da fala, terapia ocupacional, acupuntura, cavitação (lipoaspiração não evasiva), dietética, estética (manicura, pédicure, depilação), epililações, fotodepilação, massagens, naturopatia, psicopedagogia, *reiki* e tratamentos laser.

Considera, a, AT, que por conjugação do disposto no art. 4º e 5º do Decreto-Lei 320/99, de 11 de Agosto, e no Decreto-Lei 261/93, de 24 de Julho, só os profissionais de saúde detentores de título académico se encontram habilitados a prestar cuidados médicos de saúde isentos nos termos da norma de isenção do n.º 1 do art. 9º do CIVA.

Defende assim, a AT, que as especialidades médicas identificadas no introito à análise, em sinopse, desta informação vinculativa devem observar o seguinte enquadramento: (i) a cirurgia-geral, ortopedia, medicina dentária e enfermagem devem ser enquadradas na norma de isenção do art. 9º, n.º 1 do CIVA; (ii) as atividades paramédicas, de dietética, fisioterapia, terapia da fala e terapia ocupacional, porque elencadas na lista do Decreto-Lei 261/83, devem igualmente beneficiar da isenção de IVA, nos termos do n.º 1 do art. 9º do CIVA; (iii) os serviços médicos de nutrição, por se integrar na atividade dietética, desde que cumpridos os requisitos do *item 5* do Anexo ao Decreto-Lei 261/93, podem beneficiar da isenção de IVA, nos termos do n.º 1 do art. 9º do CIVA; (iv) já a atividade de psicólogo, (...) *enquanto orientada para prestações de serviços que se consubstanciem na elaboração de diagnósticos ou na aplicação de tratamentos, está isenta de IVA de acordo com o n.º 1 do art.º 9º do CIVA*¹¹⁷; (v) as atividades de acupuntura e naturopatia, não obstante

¹¹⁷ De notar que a Direção de Serviços do IVA deixa algumas ressalvas quanto à prestação de serviços médicos efetuados por psicólogo, considerando que *[a] isenção abrange assim (e apenas), os actos praticados por psicólogos no âmbito da psicologia clínica. Extravasam o âmbito da referida isenção, as restantes prestações de serviços ainda que praticadas por psicólogos clínicos, nomeadamente: os actos ligados ao ensino (psicologia educacional/apoio escolar psicopedagógico), selecção e recrutamento de pessoal, testes psicotécnicos ou funções relacionadas com a organização do trabalho, sendo estas prestações de serviços passíveis de tributação à taxa normal (23%), nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 18º, do CIVA - Informação vinculativa de 02.11.2010.*

se encontrarem identificadas na Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto, uma vez que não se encontram regulamentadas, não podem beneficiar da isenção de IVA, nos termos do n.º 1 do art. 9º do CIVA; (vi) por fim, as atividades de podologia, psicomotricidade, psicopedagogia, cavitação, estética, fotodepilação, massagens, *reiki* e tratamentos laser, por configurarem atividades que não se encontram na lista anexa o Decreto-Lei 261/2003, também não podem beneficiar da isenção de IVA, nos termos do n.º 1 do art. 9º do CIVA.

1.4.3. Cirurgia plástica, reconstrutiva e estética na jurisprudência comunitária

No sentido de, descortinar a integração das prestações de serviços médicos de cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, no âmbito da isenção de IVA, importa atentar a quanto tem sido considerado pelo TJUE, quanto à necessidade de a terapia ser contemporânea ou futura, ao quadro clínico, apresentado pelo paciente no momento da prestação de serviços por um médico, seja ele cirurgião plástico, ou habilitado numa outra área da medicina clássica.

Acompanhando o mesmo critério, enunciamos de seguida, um conjunto de decisões proferidas pelo TJUE, que têm apreciado a temática das isenções no campo das prestações de serviços de saúde, em concreto, das prestações de serviços desenvolvidas pela especialidade de cirurgia plástica, estética e reconstrutiva.

Na concretização da análise que nos propomos, e seguindo a mesma metodologia, identificaremos a questão de facto submetida ao conhecimento do TJUE, a questão de direito e a decisão judicial proferida.

● Acórdão *Solleveld e Van Den Hout-Van Eijnsbergen*, C-443/04 e C-444/04, 27.04.2006

No Acórdão em epígrafe, foi solicitada a intervenção do TJUE, a pedido do *Hoge Raad der Nederlanden*, para se pronunciar sobre a isenção de IVA nas prestações de serviços médicos efetuados por fisioterapeutas e por psicoterapeutas.

Discutia-se no processo, o enquadramento em IVA das prestações de serviços médicos destinados a tratar (...) *perturbações no maxilar e na boca, que são detectadas*

através de radiografias, de medições de corrente electro-dérmica e ao nível da boca e de explorações intra-orais. Referindo-se que [e]sta actividade baseia-se na teoria segundo a qual um exame aprofundado do maxilar, da dentição e da cavidade bucal pode permitir detectar a origem de males e de doenças e constituir o ponto de partida de um tratamento para curar ou melhorar o estado de saúde do paciente (...). Aquilatou-se, também, do tratamento a dar às prestações de serviços de (...) diagnóstico para determinar se as queixas do paciente estão relacionadas com «campos perturbadores» ao nível do osso do maxilar ou da dentição (...) para as quais o terapeuta traçava um plano de tratamentos suscetível de integrar (...) tratamentos de soft-laser, produtos homeopáticos e terapias manuais (...), eventualmente com consulta prévia de cirurgia maxilo-facial.

Por referência à finalidade dos tratamentos prestados, o TJUE, considerou eu (...) os tratamentos prestados pelos recorrentes nos processos principais constituam serviços de assistência na acepção dessa disposição, uma vez que são efectuados com o propósito de diagnosticar, de amenizar e, na medida do possível, de curar as doenças ou anomalias da saúde, prosseguindo, como tal, uma finalidade terapêutica.

Adiantando por sua vez que, (...) nem todas as prestações de serviços de assistência beneficiam de tal isenção, pois esta abrange unicamente as prestações que apresentam um nível de qualidade suficiente tendo em conta a formação profissional dos prestadores.

O TJUE enfatiza, que ao abrigo do princípio da neutralidade fiscal que norteia a tributação do consumo, os Estados Membros, devem cuidar de evitar que (...) *prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA.* Para o efeito, entende que deverá ter-se em linha de ponderação, as habilitações do prestador de serviços. Considerando-se que se tratam de serviços semelhantes se forem prestados por profissionais com igual ou idêntica habilitação, ou se pelo menos, as qualidade dos serviços prestados, for de nível equivalente.

● **Acórdão *Future Health Technologies*, C-86/09, 10.06.2010**

No acórdão que vem de citar-se, o TJUE, veio esclarecer o enquadramento jurídico em IVA, a observar, nos casos em que a prestação de serviços, visa a prossecução de uma terapêutica a observar, eventualmente, no futuro.

Questionado, pelo *VAT and Duties Tribunal Manchester*, o TJUE, convocando aos conceitos de assistência médica e prestações de serviços de assistência que subjazem à norma de isenção contida nas alíneas b) e c) do n.º 1, do art. 132º da Sexta Directiva, considerou que, não decorre da letra que a finalidade terapêutica das prestações de serviços deva ser compreendida em sentido restrito. De forma que a norma de isenção deve contemplar (...) *as prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas (...).*

Concluindo, na hipótese em concreto, que, *[q]uando as actividades que consistem no envio de um kit para colheita de sangue do cordão umbilical dos recém-nascidos, na análise e processamento desse sangue e, se for caso disso, na conservação das células estaminais contidas nesse sangue com vista a uma eventual utilização terapêutica futura visam unicamente assegurar um recurso que esteja disponível com vista a um tratamento médico na hipótese incerta de este vir a ser necessário, mas não diagnosticar, tratar ou curar doenças ou anomalias de saúde, tais actividades, quer sejam consideradas no seu todo ou isoladamente, não são abrangidas pelo conceito de «hospitalização e [de] assistência médica» constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, nem pelo de «prestações de serviços de assistência» pessoal constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta directiva. Só assim não seria, no que diz respeito à análise do sangue do cordão umbilical, se esta análise tivesse efectivamente por objectivo estabelecer um diagnóstico médico, facto que cabe, se tal for necessário, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.*

● **Acórdão PFC Clinic, C-91/12, 21.03.2013**

No acórdão em escrutínio, o TJUE, quando questionado pelo *Högsta förvaltningsdomstolen* da Suécia, procedeu ao enquadramento das prestações de serviços médicos efetuadas no âmbito da cirurgia plástica, médica e reconstrutiva, executados por médicos e paramédicos.

O prestador de serviços, *PFC*, executava atos médicos no campo da cirurgia e terapêutica plástica, reconstrutiva e estética. Em concreto, desenvolvia tratamentos de (...)

aumento e redução mamária, «lifting» mamário, abdominoplastia, lipoaspiração, «lifting» facial e da testa, operações de olhos, orelhas e nariz e outros atos de cirurgia plástica (...) depilação permanente e rejuvenescimento da pele com luz pulsada, tratamento da celulite assim como injeções de «botox» e de «restylane».

Apreciando a legalidade de um pedido de reembolso de IVA, o *Kammarrätten i Stockholm*¹¹⁸, fez consignar que, apenas as prestações de serviços médicos materializadas em tratamentos reconstrutivos ou realizados por motivos psicológicas, correspondem a atos isentos de IVA, se forem executados por profissionais de saúde.

Por discordar do entendimento daquele Tribunal, a *Skatteverket* recorreu para o *Högsta förvaltningsdomstolen*¹¹⁹, alegando que as cirurgias e tratamentos feitos pela *PFC*, por serem tratamentos de natureza estética não podem ser qualificados como atos isentos de IVA.

Descreve-se no processo principal que a atividade levada a efeito pela *PFC* consiste em tratamentos de cirurgia estética feitos em doentes na sequência de uma doença, de uma lesão ou de uma deficiência física ou congénita, bem como, em tratamentos destinados a alterar ou melhorar a aparência física do paciente, feitos por sua iniciativa. O Tribunal de reenvio, ao caracterizar a atividade da *PFC*, enfatiza o facto de que independentemente da finalidade do tratamento, as intervenções são prestadas pelo mesmo quadro médico.

Neste quadro de atividade médica, o *Högsta förvaltningsdomstolen* da Suécia, apresentou ao, TJUE, as seguintes questões: *1) Deve o artigo 132.º, n. 1, alíneas b) e c), da diretiva IVA ser interpretado no sentido de que as isenções de imposto nele previstas abrangem serviços como os que estão em causa no presente processo e que consistem em: operações estéticas, e tratamentos estéticos? 2) A apreciação será diferente se as operações ou os tratamentos forem [efectuados] com o objectivo de prevenir ou tratar doenças, deficiências corporais ou lesões? 3) Caso o objetivo seja relevante, pode tomar-se em consideração a opinião do paciente sobre a finalidade da intervenção? 4) É relevante para a apreciação o facto de as intervenções serem [efectuadas] por profissionais de saúde habilitados, ou de serem esses profissionais que se pronunciam sobre os objectivos das intervenções?*

¹¹⁸ Tribunal Administrativo de Estocolmo.

¹¹⁹ Supremo Tribunal Administrativo da Suécia.

Apreciando as questões prejudiciais, o TJUE, seguindo os cânones de interpretação estrita das isenções contempladas no art. 132.º, n.º 1, da Sexta Directiva, defende que, os termos e conceitos inseridos nas normas de isenção, deve ser feita em conformidade (...) *com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências da neutralidade fiscal.*

Reiterando que à luz da jurisprudência comunitária assente (...) *o conceito de «assistência médica», que figura no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da diretiva IVA, e o de «prestações de serviços de assistência», que figura no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), dessa directiva, visam ambas prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde.*

Com base nesta premissa, o TJUE, defende que todas as prestações de serviços médicos efetuadas, com a finalidade de proteger, manter, ou restabelecer a saúde das pessoas, insere-se no quadro da norma de isenção em IVA. Motivo pelo qual, na ótica do TJUE, a qualificação de uma prestação de serviços médicos como prestação isenta ou sujeita a IVA, deverá ser sempre feita por referência a (...) *finalidade tratar ou prestar assistência a pessoas que, na sequência de uma doença, de uma lesão ou de uma deficiência física congénita, precisam de uma intervenção de natureza estética (...).* Se as terapêuticas administradas servirem essa finalidade diz, o TJUE que (...) *podem estar abrangidas pelos conceitos de «assistência médica» ou de «serviços de assistência», na acepção, respectivamente, do artigo 132.º, n. 1, alínea b), da diretiva IVA e do artigo 132.º, n. 1, alínea c), desta directiva.* Se pelo contrário, as terapêuticas administradas servirem outra finalidade, designadamente (...) *fins puramente cosméticos, não pode estar abrangida por estes conceitos.*

De ressaltar ainda que, na perspectiva do TJUE, atendendo que, estamos perante isenções que, pressupõem prestações de serviços levadas a efeitos por profissionais de saúde devidamente habilitados à prática de atos médicos pelos respetivos Estados Membros, (...) *a simples concepção subjectiva que a pessoa que se submete a uma intervenção estética tem da mesma não é, em si mesma, determinante para efeitos da apreciação da questão de saber se esta intervenção tem uma finalidade terapêutica.* O que vale por dizer que, se a terapêutica não tiver na sua génese um tratamento prescrito por médico habilitado, e associada à prevenção ou tratamento de uma patologia clínica, não pode beneficiar da isenção em IVA.

Em face dos considerandos que vêm de se alinhar, apreciando e decidindo, o TJUE, considerou que as alíneas b) e c) do n.º 1 do art. 132º da Sexta Directiva, devem ser interpretadas com o conteúdo e alcance que se transcreve: (i) *as prestações de serviços como as que estão em causa no processo principal, que consistem em operações estéticas e tratamentos de natureza estética, estão abrangidas pelos conceitos de «assistência médica» ou de «serviços de assistência», na acepção desse n.º 1, alíneas b) e c), quando essas prestações têm como finalidade diagnosticar, tratar ou curar doenças ou anomalias de saúde ou proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas;* (ii) *as simples concepções subjectivas que a pessoa que se submete a uma intervenção de natureza estética tem da mesma não são, em si mesmas, determinantes para a apreciação da questão de saber se esta intervenção tem uma finalidade terapêutica;* (iii) *as circunstâncias de prestações como as que estão em causa no processo principal serem fornecidas ou efetuadas por um membro do corpo médico habilitado, ou de a finalidade dessas prestações ser determinada por esse profissional, são susceptíveis de influenciar a apreciação da questão de saber se intervenções como as que estão em causa no processo principal estão abrangidas pelos conceitos de «assistência médica» ou de «serviços de assistência», na acepção, respectivamente, do artigo 132º, n.º 1, alínea b), da directiva IVA e do artigo 132º, n.º 1, alínea c), desta directiva;* (iv) *para apreciar se prestações de serviços como as que estão em causa no processo principal estão isentas do IVA nos termos do artigo 132º, n.º 1, alíneas b) ou c), da directiva IVA, há que ter em conta todas as exigências previstas nesse n.º 1, alíneas b) ou c), bem como outras disposições pertinentes do título IX, capítulos 1 e 2, desta directiva, tais como, no que se refere ao artigo 132º, n.º 1, alínea b), da referida directiva, os artigos 131º, 133º e 134º da mesma.*

1.4.4. Solução preconizada quanto à norma de isenção

Percorrida a excursão que até aqui nos trouxe e, tendo presente que as prestações de serviços médicos, identificadas nesta dissertação correspondem ao conjunto de serviços com maior representatividade no âmbito da cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, executadas de acordo com uma avaliação clínica prévia, importa encontrar uma solução que harmonize o princípio regra da tributação das vendas de bens e serviços, com a norma de

isenção. Porquanto, a norma de isenção, determina a tributação em IVA, de todas aquelas prestações de serviços médicos e serviços com eles conexos cuja finalidade não seja terapêutica. Importa assim, em face do recorte do âmbito de aplicação da norma de isenção, perceber quais as prestações de serviços isentas de imposto, e quais as prestações de serviços que devem ser tributadas, de acordo com o critério estabelecido pela jurisprudência do TJUE.

Sendo o IVA, um imposto geral de consumo que, abrange todas as transmissões de bens e prestações de serviços levadas a cabo por um operador que, de modo independente e com carácter reiterado, exerça uma atividade comercial, é óbvio que, as isenções de tributação constituem uma entorse ao princípio da neutralidade que caracteriza a tributação em IVA.

Por esse motivo, as isenções em IVA, devem estar devidamente delimitadas, desde logo, no seu enunciado linguístico, para que se possa, retirar do texto da norma de isenção, o seu sentido ou conteúdo.

Todavia, devido à ambiguidade que, a sua aplicabilidade pelos Estados Membros da União Europeia tem suscitado, nomeadamente, quanto ao seu recorte, o TJUE, tem vindo a percorrer o caminho da hermenêutica jurídica, com a finalidade de atribuir à norma de isenção dos serviços de saúde um sentido que, valha para todas as pessoas e para todos os casos, garantindo assim, um mínimo de uniformidade nas soluções jurídicas adotadas.

Entende este tribunal que, pelo desvio que as isenções constituem ao princípio da neutralidade na tributação em IVA, a interpretação das normas, deve ser sempre uma interpretação declarativa, elegendo-se *prima facie* o sentido que o texto da norma revela de forma direta e clara, por ser esse aquele que corresponde ao pensamento legislativo. Postulando assim, uma interpretação estrita ou literal das normas de isenção. São diversos os acórdãos em que, o TJUE, apreciando e decidindo a interpretação a conferir a determinada norma de isenção usa a expressão “*interpretação estrita*”, bem como aqueles em que faz referência à necessidade de as normas serem “*interpretadas estritamente*”.

Contudo, com o decurso do tempo, no percurso da hermenêutica jurídica das normas de isenção, o TJUE, começou igualmente a fazer apelo ao elemento de interpretação lógico, chamando à colação os três elementos que o compõem, isto é, o elemento racional ou teleológico, o elemento sistemático e o elemento histórico. Conferindo assim, relevância interpretativa, às circunstâncias em que a norma foi redigida, bem como, a sua motivação político-económica ou social.

Na interpretação das normas de isenção de IVA, o TJUE, elegeu como metodologia de interpretação, o recurso ao elemento gramatical, como elemento primordial, mesclando-o com o elemento teleológico, recorrendo quer à *ratio legis* da norma, quer à coerência da norma, no seio das normas comunitárias, quer à história da norma.

Em casos específicos, considerou que, na interpretação de certas normas de isenção, o intérprete não se encontra vinculado ao elemento gramatical ou literal do texto da norma. Nestes casos, entende que, por referência aos interesses que a norma de isenção pretende acautelar, os quais, se podem sobrepor à neutralidade em que assenta a tributação do consumo, poderá fazer-se uma interpretação para além da letra da norma interpretada, mas consentida, pelo pensamento legislativo. Fazendo assim correspondência entre a letra da norma de isenção e o seu espírito, pois, sempre que, a razão de ser de uma e outra transação seja a mesma, a mesma deve ser a decisão, isentando ambas. Se a lei excepciona da tributação em IVA, uma determinada transação, também deve excepcionar outras transações motivadas por razões mais ponderosas. A interpretação extensiva das normas de isenção, por parte do TJUE, ocorreu nos casos específicos das prestações de serviços no âmbito da educação e da saúde humana, cuja isenção tem como escopo reduzir o preço de custo dos serviços a pagar pelo adquirente.

O TJUE enraíza-se num ponto de referência que, ao mesmo tempo lhe permite fixar o sentido e alcance da norma de isenção, para determinado tipo de transações, e discriminar do seu âmbito de aplicação, aquelas outras (com recorte idêntico ou diferente), cuja não tributação lhe é vedada¹²⁰.

À luz matriz legal que vem de se enunciar, o TJUE, tem vindo a fixar o sentido interpretativo das normas de isenção relativas às prestações de serviços médicos e relacionados com a saúde humana, definindo o sentido e alcance de aplicação da isenção de IVA, a conferir pelos Estados Membros.

No Acórdão, *D.*, C-384/98, 14.09.2000, o TJUE, veio a considerar que (...) *o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não caem sob a alçada de tal disposição as prestações médicas que não consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer outra anomalia de saúde, mas em determinar, através de análises biológicas, a afinidade genética entre*

¹²⁰ Esta invocação surge p. ex. no Acórdão *Zoological Society*, onde o tribunal considerou que, outras entidades podem beneficiar da isenção reservada a entidades sem finalidade lucrativa.

indivíduos. O facto de o médico que agiu como perito ter sido nomeado por um órgão jurisdicional é irrelevante para esse efeito.

Seguindo o mesmo princípio e interpretação, no Acórdão, *Kügler*, C-141/00, 10.09.2002, o TJUE, pronunciou-se no sentido de que, (...) *as prestações que não tenham esse fim terapêutico devem, tendo em conta o princípio da interpretação estrita de qualquer disposição que vise instituir uma isenção do imposto sobre o volume de negócios, ser excluídas do âmbito do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva.*

Mais, considerando que (...) *apenas podem beneficiar de isenção ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva as prestações de serviços de assistência efectuadas, fora do âmbito hospitalar, no exercício de profissões médicas e paramédicas, para fins de prevenção, de diagnóstico ou de cuidados, com exclusão das outras actividades relativas aos cuidados gerais e às prestações de economia doméstica.*

No Acórdão, *d' Ambrumenil*, C-307/01, 20.11.2003, o TJUE considerou que (...) *o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva não isenta a totalidade das prestações que podem ser efectuadas no quadro do exercício das profissões médicas e paramédicas, mas apenas as «prestações de serviços de assistência».* Enfatizando que, o conceito de prestações de serviços de assistência contemplados na norma de isenção, (...) *não admite uma interpretação que inclua intervenções médicas efectuadas com uma finalidade diferente da de diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde., embora tal não implique (...) necessariamente que a finalidade terapêutica de uma prestação deva ser entendida num sentido demasiado estrito.*

Uma vez que, se admite, que as prestações de serviços médicos efetuados com uma finalidade de prevenção, mesmo naqueles casos em que (...) *as pessoas que se submeteram a exames ou a outras intervenções médicas com carácter preventivo não sofrem de qualquer doença ou anomalia de saúde (...), pois que apenas (...) as prestações médicas efectuadas com um objectivo diferente do de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas não podem, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva.*

Seguindo os critérios de interpretação fixados pelo, TJUE, no que às prestações de serviços de saúde praticados por médico habilitado diz respeito, resulta claro, que indubitavelmente beneficiam da isenção em IVA, os serviços de saúde humana que tenham uma finalidade terapêutica, referente ao bem-estar físico, mental ou social do indivíduo,

materializados em tratamentos que, visem prevenir, diagnosticar ou tratar qualquer anomalia no corpo ou na saúde humana.

Estabelecido o critério interpretativo da norma de isenção, e centrando-nos agora na temática dos cuidados de saúde em cirurgia plástica reconstrutiva e estética, importa também, verificar se esta especialidade médica, se resume a uma prestação de serviços de natureza meramente estética, ou se, pelas suas específicas características, pode e deve ser entendida como uma atividade médica com a configuração que lhe empresta a OMS e, como tal, abrangida pela norma de isenção do artigo 9º do CIVA.

A cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, materializa-se na realização de cirurgias, que visam alcançar um bem-estar físico, por eliminação de sintomas de doença.

Neste campo, falamos quer de doenças congénitas, quer de doenças causadas pelos mais variados motivos e fatores, mas que têm consequências nefastas no bem-estar físico do paciente.

Do mesmo modo, as cirurgias podem ter como mote a realização do bem-estar psíquico do indivíduo, devolvendo-lhe o seu sentimento de bem-estar em relação a si próprio, à família, à comunidade, ao ambiente e à sociedade.

Os serviços médico-cirúrgicos realizados pelos cirurgiões plásticos configuram cirurgias que pelas suas características se inserem no conceito de cirurgia plástica e reconstrutiva (*cirurgia voltada para o reparo ou restauração de estruturas defeituosas ou ausentes, frequentemente envolvendo a transferência de tecido de uma parte ou pessoa, para outra parte ou pessoa*)¹²¹.

Sem deixar de enfatizar que a cirurgia estética e a cirurgia plástica encontram-se relacionadas entre si. Não se podendo falar isoladamente de uma ou de outra valência enquanto prática clínica, na medida em que a cirurgia estética envolve sempre práticas de cirurgia plástica, ao mesmo ponto que a cirurgia plástica impõe sempre a mudança de texturas ou tecidos contíguos. Por isso mesmo, na prática clínica (à escala mundial), uma e outra valência médica, surgem sempre associadas entre si, o que levou a uma uniformização da denominação por referência à cirurgia plástica, enquanto especialidade clínica que abrange a cirurgia estética, a cirurgia plástica e reconstrutiva.

Não raras vezes, as intervenções realizadas no domínio da cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, e que numa primeira análise se caracterizam como cirurgias estéticas

¹²¹ DICIONÁRIO MÉDICO ENCICLOPÉDICO, Taber, 17ª Edição.

resultam de um quadro de assimetria de tecidos (p. ex. as mamas), e que por motivos de saúde, bem-estar físico e mental em relação ao próprio paciente, à família, à comunidade, ao ambiente e à sociedade, impõem a realização de cirurgia estética (p. ex. mamoplastia de aumento ou de redução).

E, nestes quadros clínicos, não se pode ignorar que, as cirurgias realizadas têm na sua gênese cuidados de saúde que visam a realização de tratamentos para cura de doenças e/ou anomalias de saúde, bem como a manutenção e restabelecimento da saúde do paciente. Em muitas circunstâncias, recomendadas por clínicos da área da psicologia ou psiquiatria, devido ao efeito devastador que a aparência física por ausência ou assimetria de tecidos (p. ex. ausência de tecido mamário total, ou de reduzido volume, assimetria, etc.), pode exercer sobre a mulher.

Na nossa jornada pelo campo das cirurgias plásticas, reconstrutivas e estéticas, descrevemos com o detalhe possível para um jurista, as intervenções que no domínio desta especialidade da medicina, apresentam um maior número de intervenções clínicas, ilustrando-as no anexo I, para uma melhor apreensão e percepção da tipologia cirúrgica.

Na hipótese das neoformações, como é consabido, as cirurgias têm na sua gênese uma afetação de células basais ou escamosas, visíveis ao nível da derme. Poderá aqui, colocar-se a questão de saber se a intervenção cirúrgica, a ser realizada, pela circunstância de o paciente ser portador de um sinal que pelo relevo e coloração que aparenta, tem alguns estigmas de natureza psíquica, que exercem consequência no seu quotidiano, dificultando-lhe o seu convívio em sociedade. Submetendo-se, por essa razão a uma cirurgia de remoção de pele, ou se assim se preferir, de excisão de sinal. Todavia, uma vez feita a exérese, a *leges artis*, observando a prática clínica recomenda, procede-se ao envio de uma amostra para os laboratórios de anatomia patológica. E, aqui, em função do resultado alcançado, poderá a cirurgia realizada ser qualificada como uma cirurgia realizada com finalidade terapêutica, na medida em que preveniu, o desenvolvimento de um carcinoma, se o resultado do estudo revelar, a existência de células cancerígenas, prosseguindo-se depois a terapêutica adequada. Assim, como poderá beneficiar da mesma qualificação, se não obstante, o resultado dos laboratórios de anatomia patológica, apontarem para um resultado negativo, mas, em termos psíquicos o indivíduo apresentar uma baixa autoestima que, o leva a um quadro depressivo com acompanhamento psiquiátrico que prescreve a excisão do sinal, como forma de tratar uma doença do foro psíquico. Se pelo contrário, a excisão do sinal, tiver apenas como

finalidade a remoção de pele que visa única e exclusivamente melhorar a aparência física e estética do indivíduo, a cirurgia não apresenta qualquer finalidade terapêutica, verificando-se assim, o princípio regra *sibi imputed*.

A cirurgia de queimadura, pelo forte efeito psicológico que exerce no indivíduo, parece-nos que, não reveste particular acuidade para efeitos de qualificação da prestação de serviços como isenta ou tributada. Pois, como facilmente se entenderá, é da experiência comum, que uma qualquer lesão na pele não só impacta com os níveis de proteção da derme e dos órgãos subjacentes contra as agressões do meio ambiente, como a profundidade e quantidade de tecido queimado exerce efeitos nefastos no comportamento quotidiano do indivíduo queimado, conduzindo-o muitas vezes, a desenvolver sentimentos de inferioridade, inadequação, insatisfação e rejeição social. Parece linear que, nestas patologias em concreto, quando a cirurgia não seja recomendada para reposição dos tecidos com lesão e dos níveis de proteção, surge como uma necessidade para assegurar o bem-estar psíquico do doente queimado. Não se suscitando assim, dúvidas, quanto à inclusão destas prestações de serviços no recorte admitido pela norma de isenção de IVA.

Os enxertos de pele, por reposição de tecido ausente, retalhos, de espessura total ou parcial, não nos suscitam dúvidas do ponto de vista da isenção de imposto. Posição que assumimos, pelo facto de, estarmos na presença de cirurgias plásticas reconstrutivas e estéticas que, visam proteger, manter e restabelecer a saúde física do indivíduo intervencionado, realizadas com a finalidade de cobrir ferimentos em locais lesionados, por via da utilização de tecido transplantado de uma parte do corpo para reparo de um defeito numa outra parte do corpo ou do corpo de outra pessoa.

No campo das úlceras, por configurarem cirurgias destinadas a repor membranas, a questão da tributação ou da isenção pode ser colocada. Isto, se por exemplo, estivermos a falar de uma úlcera simples, sem que daí ocorra qualquer complicação ao nível da saúde física do doente. Já assim, não será, no caso que abordamos, das úlceras de decúbito, que por configurarem uma ulceração dos tecidos sobre uma saliência óssea, em regra decorrente da pressão causada pelo prolongado posicionamento no leito de um indivíduo, ou pelo uso de gessos ou talas, a eliminação da necrose ou da ulceração dos tecidos, exige sempre, uma intervenção cirúrgica desta especialidade médica, pois de outra forma, não será possível restabelecer a saúde da pessoa.

Sibi imputed ou *non sibi imputed*, no quadro das cirurgias plásticas, reconstrutivas e estéticas para revisão de cicatriz, já exige uma análise casuística de cada uma das cirurgias realizadas. Posto que esta cirurgia envolve a remodelação de tecido por forma torná-la menos evidente, há que averiguar se, à sua realização subjaz uma finalidade terapêutica, destinada a curar uma doença ou anomalia na saúde. Se esta for a motivação da cirurgia, ainda que, a doença seja do foro psicológico, a prestação de serviços médicos não será tributada, já se, a motivação for conferir ao indivíduo uma melhor imagem de si próprio, deverá por observância do princípio da neutralidade, ser sujeita a IVA.

Igual entendimento se deve observar, no âmbito das cirurgias por elevação endoscópica da sobrancelha e de lipoaspiração. Considerando-se que estas prestações de serviços serão sempre tributadas, se não visarem a realização do bem-estar psíquico do indivíduo intervencionado, devolvendo-lhe um sentimento de bem-estar, em relação a si próprio, à família e à sociedade. Obviamente, que este mau estar psíquico que se pretende tratar por via da cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, tem que, estar devidamente avaliada por um clínico da área da psiquiatria, ou por um paramédico da área da psicologia, posto que, as convicções subjetivas que o indivíduo tem de si próprias não relevam à luz da hermenêutica do, TJUE, para a classificação da prestação de serviços face á norma de isenção.

A cirurgia de rinoplástica corretiva ou funcional, por ser uma cirurgia que se destina a corrigir deformidades do nariz externo ou do septo nasal, não ocorrem quaisquer dúvidas que, as mesmas, são realizadas com uma finalidade de tratar, curar uma doença ou qualquer anomalia no nariz. E como tal, por preencherem o conceito comunitário de serviços de assistência médica beneficiam de isenção de tributação.

A problemática tem sido maior no quadro da cirurgia da mama na mulher, posto que, acompanhando as tendências e evolução dos tempos, o volume da mama de uma mulher, ou ausência dele, tem impactos múltiplos. Pela diversidade das motivações clínicas e pessoais, que desencadeiam a realização de cirurgia da mama na mulher, o serviço prestação de cuidados de saúde, por parte do cirurgião plástico, exigirá sempre um escrutínio casuístico.

A necessidade física ou psíquica (leia-se motivação clínica da cirurgia) que, leva o paciente e adquirente do serviço médico à realização da intervenção cirúrgica que, determinará o seu enquadramento para efeitos de tributação em IVA. Não se podendo

afirmar, sem mais, que toda a cirurgia de mama, por reconstrução ou aumento do tecido mamário, tem finalidade estética. Quando na verdade, e não raras vezes, este tipo de cirurgia tem associado um quadro clínico de patologia da mama, que por razões psíquicas impõem a reconstrução da mama, que tanto podem resultar de quadros de agenesia (ausência completa de tecido mamário), que por razões psíquicas e de saúde física impõem a realização de implante da mama. Assim como podem resultar de um quadro de assimetria das mamas, e que, por motivos de saúde e bem-estar físico e mental em relação ao próprio paciente, à família, à comunidade, ao ambiente e à sociedade, impõem a realização de mamoplastia de aumento.

Resulta assim evidente, que a problemática se coloca ao nível da mamoplastia de aumento, já que, na cirurgia de reconstrução da mama, por se encontrar associada a processos terapêuticos anteriores e devidamente acompanhados por clínicos da especialidade da psiquiatria, a finalidade terapêutica é manifesta.

Inversamente, nas mamoplastias de aumento ou de redução, que sejam executadas por motivações puramente estéticas, às quais não esteja associado um qualquer quadro de patologia de ordem psíquica que, recomende a intervenção clínica, inexistente uma qualquer finalidade terapêutica. E, nestes casos, o serviço de assistência médica, prestado pelo cirurgião plástico, não integra o conceito de assistência médica acolhido na norma de isenção de IVA.

Se pelo contrário, se concluir que a cirurgia da mama por aumento ou por redução, visa tratar uma doença ou anomalia do indivíduo, aí sim estamos perante um serviço médico isento de IVA.

Nos casos de cirurgia da mama no homem, por efeito de aumento bilateral ou unilateral do tecido mamário, por regra associado ao aumento excessivo de hormonas, é patente a finalidade terapêutica da intervenção cirúrgica – concretização de um bem-estar físico, mental e social do paciente.

Articulado as características das cirurgias enunciadas com o conceito de prestação de serviços de saúde humana seguido pelo TJUE, resulta claro que, a sujeição a tributação ou não, de uma prestação de serviços médicos de cirurgia plástica, reconstrutiva e estética (à semelhança das outras especialidades), dependerá sempre da finalidade da intervenção dos serviços. Ou seja, no âmbito das prestações de serviços de assistência médica, deve dar-se, o mesmo tratamento, às prestações de serviços que não obstante a natureza da

intervenção, visem assegurar o mesmo objectivo, que na ótica da Jurisprudência do TJUE e da OME se reporta ao bem-estar físico, mental ou social completo e não a mera ausência de doença ou enfermidade, desde que, devidamente avaliadas por um clínico.

Aliás, se assim não fosse, muitas outras atividades de natureza médica teriam um enquadramento fiscalmente distinto. Pense-se, por exemplo, na cirurgia vascular, na qual o propósito de tratar as varizes pode ser puramente estético. Ou a atividade de médico dentista, que promove o branqueamento dentário, que pode ter um objectivo puramente estético. Na mesma linha estão as operações aos olhos que têm como finalidade tratar a miopia ou outras doenças de modo a evitar que o paciente use óculos, e que têm carácter estético, e mesmo dos médicos nutricionistas, procurados por pacientes com excesso de volume, com preocupações de natureza estética. O mesmo sucede com os tratamentos da especialidade médica de dermatologia, por exemplo, no âmbito de tratamentos de melânias.

Nos casos citados, não há qualquer diferença com a cirurgia estética ou plástica, pelo que, não existe qualquer razão para dispensar, um tratamento diferenciado àquelas intervenções médico-cirúrgicas.

Pela análise que, fizemos no campo das cirurgias realizadas no quadro desta especialidade médica, dir-se-á que, na esmagadora maioria dos casos, as prestações de serviços de cirurgias plásticas, reconstrutivas e estéticas têm na sua génese a realização da saúde do paciente (*um estado de bem-estar físico, mental ou social completo e não a mera ausência de doença ou enfermidade*)¹²² e, como tal, encontram-se abrangidas pelo conceito jurídico de prestação de serviços médicos acolhido na alíneas b) e c) do n.º 1 do art. 132º da Sexta Directiva (consoante a intervenção seja efectuada em meio hospitalar, ou fora dele), que correspondem as normas de isenção dos nos n.ºs 1 e 2 do art. 9º, do CIVA.

De ressaltar que naqueles casos em que a finalidade da cirurgia realizada não seja manifesta, para um correto enquadramento da prestação de serviços no âmbito da norma de isenção, exige-se uma apreciação casuística, quer do ponto de vista da saúde física, quer do ponto de vista da saúde mental do indivíduo, carecendo por isso, de uma prévia avaliação clínica.

Nestas hipóteses, que referimos a título de exemplo, não podemos ignorar, que as cirurgias levadas a efeito pelo especialista em cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, encontram a sua motivação na prestação de cuidados de saúde que na generalidade dos casos,

¹²² DICIONÁRIO MÉDICO ENCICLOPÉDICO, Taber, 17ª Edição.

visam a realização de tratamentos para cura de doenças e/ou anomalias de saúde, bem como a manutenção e restabelecimento da saúde do paciente, em muitas circunstâncias, recomendadas por clínicos da área da psicologia ou psiquiatria, devido ao efeito devastador que a aparência física por ausência de tecido, ou de reduzido volume, assimetria, etc. pode exercer sobre o paciente.

Seguindo, as sábias palavras de Gasparo Tagliacozzi, diremos que nestes serviços de assistência médica em concreto, o cirurgião plástico, restaura, remodela e reconstitui tecidos, para devolver ao paciente e adquirente dos serviços, o bem-estar físico e psíquico, anteriormente aniquilados ou perdidos.

Podemos assim afirmar que, em regra, as intervenções realizadas por um cirurgião plástico visam alcançar um bem-estar físico, por eliminação de sintomas de doença. E aqui, falamos tanto de doenças congénitas, como de doenças causadas pelos mais variados motivos e fatores, mas que, desencadeiam consequências arrasadoras no bem-estar físico do paciente. Assim, como podemos falar de cirurgias que visem a realização do bem-estar psíquico do indivíduo.

De resto, o entendimento que tem sido acolhido pela jurisprudência comunitária, ao defender que a finalidade terapêutica acolhida na norma de isenção, não tem que ser, nem deve ser, interpretada em sentido restrito¹²³, devendo antes, ser interpretado, no sentido de assegurar igual tratamento (dispensa de tributação) a todos os atos médicos cuja finalidade seja, proteger, manter ou restabelecer o bem-estar físico, mental e social do paciente. Não relevando contudo para o efeito as particulares concepções subjetivas do paciente, sobre a necessidade da intervenção, relevando apenas, a avaliação feita por um clínico, independentemente da sua área de especialidade ser a cirurgia plástica, reconstrutiva e estética ou outra¹²⁴. Até porque, na generalidade dos casos em que são realizadas cirurgias estéticas, plásticas e reconstrutivas, há intervenção de outros clínicos, designadamente psiquiatras, que avaliam a condição do paciente perante a sintomatologia que apresenta e que o acompanharão no pós-operatório, para melhoria do seu quadro psíquico e comportamental.

Em face de, quanto vimos de analisar, conciliando o critério interpretativo fixado pelo, TJUE, com o quadro de patologias que a especialidade de cirurgia plástica,

¹²³ Vide Acórdão *Future Health Technologies*, C-86/09, 10.06.2010.

¹²⁴ Neste sentido decidiu o TJUE no Acórdão *PFC Clinic*, C-91/12, 21.03.2013.

reconstrutiva e estética se propõe diagnosticar e tratar, é nossa convicção que se devem considerar isentas de IVA, nos termos do art. 9º, n.º 1 e 2 do, CIVA, por referência à Sexta Directiva, todas as prestações de serviços médicos, prestadas em território nacional, executadas por um licenciado em Medicina e Inscrito na Ordem dos Médicos Portugueses (art. 9º, n.º 2, do CIVA e arts. 8º e 9º, do Estatuto da Ordem dos Médicos), desde que os mesmos se destinem a diagnosticar, tratar ou curar doenças físicas ou psíquicas do paciente, e não a mera ausência de doença ou enfermidade. Beneficiam de igual isenção, os serviços médicos que tenham como fito a proteção, manutenção e restabelecimento da saúde das pessoas, ou ainda as que visem a reposição do bem-estar psíquico e social do indivíduo, por referência às suas considerações subjetiva, devidamente avaliadas por um clínico e, desde que as mesmas tenham uma finalidade terapêutica.

Se, porém, a motivação do adquirente dos serviços médicos não for o diagnóstico, o tratamento ou a cura de uma qualquer enfermidade, tendo antes subjacente uma finalidade puramente estética, por forma a conferir ao seu corpo físico um determinado volume ou aparência, deverá o ato médico ser qualificado como uma prestação de serviços tributada em IVA, por se considerar que não integra o conceito de serviço de assistência médica e serviços com ele conexos, que nos é dado pela jurisprudência comunitária e fixa o campo de aplicabilidade da norma de isenção¹²⁵.

Apesar do entendimento fixado pelo, TJUE, e que aqui seguimos de perto, não podemos deixar de notar que a AT na informação vinculativa 30.04.2006, proferida no processo n.º 1301 2005049, considerou que desde que prestados por médicos ou paramédicos, as prestações de serviços endermologia, fisioterapia de reabilitação e articulação da atividade muscular, ultra-sons, pressoterapia, se encontram abrangidas pela norma de isenção. Ou seja, aceitou a aplicação da isenção de IVA a prestações de serviços médicos que podem ser considerados puramente estéticos.

A solução que propomos, apenas se aplica, quando as prestações de serviços médicos sejam executadas por entidades privadas, isto é, por médico em prática isolada, ou por clínica médica. Já assim, não será, se os serviços médicos que vimos de referir forem prestados por entidades públicas. Nestes casos, atuando o prestador de serviços na qualidade de autoridade pública e na prossecução de poderes diretamente ligados à garantia e defesa

¹²⁵ A este propósito, veja-se o Acórdão *PFC Clinic*, C-91/12, 21.03.2013.

de direitos fundamentais que, gozam de assento constitucional, como é o caso dos serviços ligados à saúde humana, a lei dispensa-lhe tratamento diverso ao nível da incidência de imposto.

Em rigor, os serviços médicos, quando praticados no âmbito do Serviço Nacional de Saúde ou entidades que integram o Serviço Nacional de Saúde, por corresponderem ao exercício de, *jus imperii* do Estado, estão excluídos da incidência de IVA do art. 2º, n.º 1, al. a) do, CIVA.

Tratando-se de prestações de serviços que, pelos motivos afluídos, se encontram excluídos da tributação, nunca haverá necessidade de qualificar, o serviço prestado à luz da sua finalidade, ao invés do que sucede nos serviços médicos prestados por entidades privadas. Pois, beneficiam de uma exclusão de tributação por referência à qualidade do prestador de serviços, que fica desonerado de o liquidar ao seu adquirente.

Em face da posição que aqui defendemos, é nosso entendimento, que, sempre que, um órgão ou organismo do Estado Português, conferir, a uma prestação de serviços de cirurgia plástica, entendimento diverso do que vem sendo preconizado e, que vai ao encontro do conceito que lhe é dispensado pelo, TJUE, deve ser suscitado, o controlo de tal interpretação, junto deste tribunal, seja por via da ação de incumprimento, seja por via do processo de reenvio prejudicial.

Atendendo que, o diferendo interpretativo, quanto à aplicabilidade da norma de isenção, aos serviços médicos de cirurgia plástica, estética e reconstrutiva, tem na generalidade dos casos como ponto de partida uma ação inspetiva ao prestador de serviços médicos, que por considerar os serviços tributados, irá desencadear o correspondente ato de liquidação de IVA, o prestador de serviços, tem legitimidade para junto do Tribunal Administrativo e Fiscal competente, sindicar, a legalidade do ato de liquidação e concomitantemente submeter ao TJUE, a apreciação da questão prejudicial, para que, este aponte, a resolução do diferendo, de acordo com a interpretação das normas de Direito Comunitário e jurisprudência fixada pelo TJUE.

2. Outros aspetos do regime

Não obstante a interpretação da norma de isenção nas prestações de serviços de saúde humana e seu respetivo recorte, ser o tema que tem suscitado maiores demandas judiciais no domínio do IVA, outras questões se têm suscitado.

Se, como concluímos, os médicos, em função do serviço prestado, executam atos tributados em IVA, importa analisar outros aspetos também eles relevantes neste domínio, como sejam, o enquadramento cadastral do médico, como sujeito passivo isento, tributado, ou misto, determinando-se ainda a taxa de imposto que deverá ser aplicada aos serviços que sejam considerados tributados.

Por sua vez, o médico, enquanto sujeito passivo de IVA encontra-se vinculado às obrigações legais que decorrem do CIVA, entre elas, a obrigação de facturação, de acordo com o disposto no art. 36º. Todavia, como a emissão de faturação, obedece a determinado formalismo e conteúdo, que pode colidir com o dever de guardar segredo médico, importa, encontrar um ponto de concordância prática entre estes deveres que se encontram em conflito.

2.1. Médicos como sujeitos passivos mistos

Por referência, ao tipo de operações realizadas, o contribuinte, aquando apresentação da declaração de início de atividade para efeito de IVA, a par dos elementos de identificação (nome, número de identificação fiscal, morada, serviço de finanças competente, etc.) e volume de negócios estimado, indicará ainda a natureza dos bens e serviços que se propõe comercializar (art. 31º do CIVA). Isto é, informa a AT, se no exercício da sua atividade irá apenas praticar operações tributadas, se irá apenas praticar operações isentas, ou se em simultâneo a sua atividade comportará operações efetivamente tributadas e operações isentas com direito à dedução do imposto suportado a montante, ou operações efetivamente tributadas e operações isentas sem direito à dedução (por corresponderem a atividades elencadas no art. 9º do CIVA).

Ora, consoante a natureza das operações que, o sujeito passivo se propõe exercer, deverá cadastrar-se como sujeito passivo com atividade tributada, sujeito passivo com atividade isenta ou como sujeito passivo com atividade parcialmente tributada.

Na hipótese que nos ocupa, os contribuintes que exerçam uma atividade médica tendente à proteção, defesa e prevenção da saúde humana, assumem a qualidade de sujeitos passivos de IVA. Motivo pelo qual, se não ocorrer isenção devem liquidar imposto nas operações de prestação de serviços médicos, isto é, nos *outputs* da atividade de prestação de serviços.

Não podemos ignorar que, a lei em termos genéricos, conferiu isenção de IVA às prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas conexas (art. 9º, n.º 1 e 2, do CIVA), dispensando-se assim, o adquirente do serviço de pagar imposto.

Contudo, do recorte do âmbito de aplicação da norma de isenção, já descrito, resulta que, nem todas as prestações de serviços médicos, por não integrarem o conceito delimitado pelo ordenamento jurídico comunitário, se encontram sujeitas a tributação.

Como oportunamente se explanou, o TJUE, tem vindo a defender em múltiplas decisões judiciais, sobre o propósito das normas europeias, que corporizam as isenções de imposto nas operações ligadas à saúde humana, que apenas beneficiam de isenção de tributação as prestações de serviços médicos, que visem diagnosticar, tratar e curar doenças da saúde humana.

O que vale por dizer que, nos casos em que as prestações de serviços médicos, sirvam outro propósito que não seja o diagnóstico ou tratamento da saúde humana, com reposição do estado de saúde do paciente, de forma a alcançar um bem-estar físico e psíquico em relação a si próprio, à família, à comunidade, ao ambiente e à sociedade, deverá a operação em concreto ser sujeita a IVA. Se as prestações de serviços, se assumirem como operações estéticas e tratamentos de natureza estética, por forma a criarem uma determinada imagem do indivíduo para si próprio, bem como, da imagem a projetar na sociedade, estamos na presença de serviços médicos que não se encontram abrangidas pelos conceitos de assistência médica ou de serviços de assistência, na aceção do n.º 1, alíneas b) e c) do, artigo 132º da Sexta Directiva. E nestes casos, por se encontrarem preenchidos os pressupostos de incidência objetiva e subjetiva de tributação, devem as operações ser sujeitas a imposto.

Aqui chegados, e em face de quanto vem de se descrever, resulta claro que no exercício da atividade médica, o prestador de serviços, tanto poderá praticar operações

isentas, como operações sujeitas a imposto, consoante essas prestações tenham, ou não, como finalidade diagnosticar, tratar ou curar doenças ou anomalias de saúde ou proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas.

O que significa que, o prestador de serviços médicos, pratica uma atividade parcialmente tributada, e por consequência, deverá cadastrar-se junto da AT, como sujeito passivo misto (art. 23º do CIVA), com a possibilidade de dedução do valor de IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, em medida correspondente ao valor anual das operações que dão lugar à dedução.¹²⁶

2.2. Facto gerador e exigibilidade de imposto

*O facto gerador do imposto, ou seja, o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto (art. 62º da Directiva IVA) distingue-se da exigibilidade do imposto, i. é, do “direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido” (art. 62º da Directiva IVA).*¹²⁷

Todavia, para efeitos de tributação em IVA, o nosso legislador, entendeu estabelecer coincidência entre o facto gerador e a exigibilidade do imposto.¹²⁸

Porém, dada a especificidade das operações sujeitas a IVA, contemplaram-se regras diferentes.

Assim e não obstante as exceções contempladas nos números 2 a 12, do art. 7º do CIVA, a regra no âmbito das operações internas, é a de que, o facto gerador e exigibilidade imposto no que, refere às transmissões de bens, ocorre no momento em que, os bens forem colocados à disposição do adquirente, já nas prestações de serviço, ocorre no momento em

¹²⁶ Este método de afetação é designado de prorata. O valor do prorata ou percentagem de dedução é fornecido por uma fração em cujo numerador figuração o montante anual das transmissões de bens e prestações de serviços tributados, com exclusão do imposto liquidado e das transmissões de bens e prestações de serviços isentas com direito à dedução, e no denominador, o montante anual de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo, com exclusão do imposto liquidado (art. 23º, n.º 4 e 5, do CIVA). A percentagem obtida será sempre arredondada para a centésima imediatamente superior (art. 23º, n.º 8, do CIVA).

¹²⁷ TAVARES DA SILVA, Susana e COSTA SANTOS, Marta, *Ob. Cit.*, pg. 55.

¹²⁸ De notar que exigibilidade de imposto não coincide com pagamento do mesmo. A primeira reporta-se ao momento a partir do qual o Estado pode fazer valer o seu direito de crédito, ao passo que o segundo, se reporta ao momento em que ele efetivamente é exigido.

que, estes se consideram realizados e, nas importações de bens, no momento determinado pela legislação aduaneira (art. 7º, n.º 1, al. a), b) e c), do CIVA).

De sublinhar que, não obstante as regras *supra* referidas, sempre que a operação dê lugar à emissão de fatura, nos termos do art. 36º do CIVA, a exigibilidade do imposto, é diferido para a data da emissão da fatura, desde que emitida no prazo legal dos cinco dias, ou no termo deste prazo, se não for respeitado pelo sujeito passivo transmitente. Já se, houver lugar a pagamento parcial do preço, a exigibilidade de imposto ocorre no momento de pagamento e pelo montante recebido (art. 8º do CIVA).

2.3. Valor tributável e taxas

Analisaremos neste ponto o valor sobre o qual incidirá o IVA, bem como a taxa a aplicar. Uma vez que as listas anexas ao CIVA não fazem qualquer menção à taxa e imposto a aplicar, às prestações de serviços médicos que pela sua finalidade devam ser tributados, é necessário aferir da taxa aplicável à luz da Directiva IVA.

A regra contemplada no n.º 1 do art. 16º do CIVA dispõe que o valor tributável¹²⁹ é fornecido pelo preço pago ou a pagar pelo adquirente ou por um terceiro pelo bem ou pelo serviço adquirido.

Adverte Clotilde Celorico Palma que *[e]m conformidade com o entendimento do TJUE, a contraprestação deverá ser real e efectiva, susceptível de avaliação pecuniária e de apreciação subjectiva, devendo incluir-se todos os benefícios obtidos de uma forma directa, independentemente de terem natureza monetária ou consistirem numa transmissão de bens ou numa prestação de serviços*¹³⁰.

Tendo como critério orientador, a tributação pelo valor real do consumo ou da despesa, casos há, em que, ao preço do bem ou do serviço é retirado ou adicionado determinada importância, tal como decorre do disposto no art. 16º, n.º 5 e 6 do, CIVA¹³¹.

Daí que, como refere Susana Tavares da Silva e Marta Costa Santos *[a] base tributável não coincide, porém, com o valor da contraprestação em si, pois aos valores de*

¹²⁹ Valor sobre o qual o sujeito passivo de IVA faz incidir a taxa.

¹³⁰ *Ob. Cit.*, pg. 186 e 187.

¹³¹ *Vide* a este propósito o Ofício 30095, de 29.06.2006 da DSIVA.

*venda dos bens e/ou das prestações de serviços somam-se determinadas importâncias, e deduzem-se outras*¹³².

Nas operações, em que, inexistente uma contraprestação, ou a sua especificidade, exige, a aplicabilidade de regulamentação própria, o art. 16º, n.º 2, 3 e 4 do, CIVA estabelece regras específicas para determinação do valor tributável.

Sempre que, o valor tributável não se encontrar expresso em euros, a conversão será feita com base na última taxa de câmbio divulgada pelo Banco Central Europeu ou a taxa de venda praticada por qualquer banco estabelecido em Território Nacional, podendo o sujeito passivo, optar pela aplicabilidade da taxa de câmbio em vigor à data da exigibilidade do imposto ou a do primeiro dia útil do respetivo mês (art. 16º, n.º 8 e 9 do, CIVA).

No nosso ordenamento jurídico, as operações sujeitas a IVA, são tributadas à taxa reduzida de 6% para as operações que constam da lista I anexa ao CIVA, à taxa intermédia de 13%, para as operações elencadas na lista II anexa ao CIVA, e à taxa normal de 23% nos demais casos (art. 18º, n.º 1 do CIVA).

*A taxa normal de IVA aplica-se sempre que ao bem ou serviço em causa não couber umas das taxas reduzidas previstas nas Listas I e II anexas ao CIVA. Por seu turno, prossegue a autora (...) só podemos aplicar taxas reduzidas a bens e/ou serviços que constem do Anexo III da Directiva IVA*¹³³.

Noutras hipóteses, devido à especificidade da operação, a lei estabelece critérios para fixação de taxas. Assim sucede, nos casos de agrupamentos de bens, prestações de serviços referentes a contratos de locação financeira, prestações de serviços decorrentes de contratos de empreitada e ainda as prestações de serviços efetuados por via eletrónica (art. 18º, n.º 3, 4, 5, 6 e 7 do, CIVA).

De salientar que, nos casos em que, ocorra uma alteração da taxa de imposto no período de tempo que mediar entre a verificação do facto gerador de imposto e a sua exigibilidade, deverá o sujeito passivo tributar a operação à taxa em vigor à data da sua exigibilidade, como determina o n.º 8 do art. 18º do CIVA¹³⁴.

¹³² *Ob. Cit.*, pg. 78 e 79.

¹³³ PALMA, Clotilde Celorico, *Ob. Cit.*, pg. 202.

¹³⁴ P. ex. se um sujeito passivo transmitir um bem no dia 27 do mês de Dezembro, data em que a taxa aplicável é de 23%, taxa esta que se alterou para 20% a 1 de Janeiro do ano seguinte, a taxa a aplicar será de 23% se o sujeito passivo emitir a fatura no dia 1 de Janeiro (data limite para emissão da fatura – cinco dias). Já se a fatura fosse emitida na data da transação, a taxa aplicável seria de 20%.

Atendendo que no domínio da prestação de serviços médicos, poderemos encontrar diversas situações, quer no que refere à sujeição, quer no que diz respeito à isenção, por desvio do princípio regra de tributação, de todas as operações, em IVA, importa aquilatar da taxa aplicável a esta tipologia de serviços.

Vimos aquando do tratamento do tema da incidência, que as prestações de serviços médicos, quando executadas no âmbito do Serviço Nacional de Saúde (pessoas coletivas de direito público ou instituições privadas que integrem o Sistema Nacional de Saúde), por corresponderem ao exercício de *jus imperii* do Estado, estão excluídos, da incidência de IVA do art. 2º, n.º 1, al. a) do, CIVA.

A par destes serviços médicos, surgem, as prestações levadas a efeito por clínicas médicas ou médicos em prática isolada, que pela sua natureza privada não integram o Serviço Nacional de Saúde, assumindo por isso, a qualidade de sujeitos passivos de IVA, isentos, parcialmente tributados, ou totalmente tributados.

Por opção do prestador de serviços médicos, as operações ativas executadas no domínio da sua atividade médica, serão tributadas, se exercer a opção de renúncia à isenção (art. 12º do CIVA). Lembra-se contudo que esta opção, apenas poderá ser exercida quando os serviços forem prestados por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, de carácter privado.

Para lá destas situações, em princípio, todas as demais prestações de serviços médicos beneficiarão da isenção de IVA, nos termos do art. 9º, n.º 1 e 2 do CIVA. A menos que por referência à concreta prestação de serviços não se verifiquem as condições para se aplicar a norma de isenção, designadamente pela circunstância de na hipótese em concreto, o serviço não ter como propósito diagnosticar, tratar e curar doenças da saúde humana, caso em que haverá lugar a tributação.

Nestes casos, coloca-se a questão de saber qual a taxa de IVA a aplicar, se a taxa normal, se a taxa reduzida. Como já se referiu a prestação de serviços não encontrar previsão nas listas I e II do CIVA, deverá ser tributada à taxa normal. Pois, considerando as listas I e II do CIVA, facilmente se apura que não contemplam as prestações de serviços médicos que, não devam beneficiar da isenção, pelo facto de o serviço adquirido ter outro fim, que não o diagnóstico, tratamento e cura de uma doença.

A lista I do CIVA aprecia e identifica apenas, as prestações de serviços médicos, fornecidos por médicos ou clínicas médicas que tenham exercido a opção de renúncia à

isenção, sem se fazer qualquer referência expressa aos serviços médicos, que pela sua motivação não possam beneficiar da isenção prevista no n.º 1 e 2 do art. 9º do CIVA.

Todavia, entendemos que não obstante, a não inclusão, dos serviços médicos não isentos na lista I do CIVA, devem os mesmos beneficiar da aplicação da taxa reduzida.

Milita, a favor desta solução, o facto de o IVA, sendo um imposto de inspiração comunitária, o sentido e alcance das diversas normas que o disciplinam, deve ser obtido a partir do pensamento legislativo comunitário. Nas palavras de Susana Tavares da Silva e Marta Costa Santos, *[p]or se tratar de um imposto harmonizado a nível europeu, o IVA assenta sobre um conjunto de conceitos cuja definição resulta do disposto na lei, interpretada em conformidade com o direito europeu, o que inclui, também, a jurisprudência do TJUE*¹³⁵.

No que à taxa de tributação dos serviços médicos diz respeito, dispõe o n.º 17 do Anexo III à Directiva IVA que os *[t]ratamentos médicos e dentários assim como as curas termais, desde que estas prestações não estejam isentas por força do disposto nas alíneas b) a e) do n.º 1 do artigo 132º*, serão tributados à taxa reduzida de IVA.

Sendo este, o normativo regulador para as prestações de médicos que fiquem excluídas da norma de isenção, haverá então que se aplicar a taxa reduzida de imposto, sob pena incorreta aplicação da taxa de IVA.

Pois, vigorando entre nós, o princípio do primado do direito comunitário sobre o direito nacional infraconstitucional, o direito fiscal europeu, impõe-se ao direito fiscal interno. O direito comunitário, apresenta-se como um elemento decisivo, no campo da aplicação da lei interna, na medida em que funciona como uma linha condutora e intransponível, sob pena de sindicância do junto TJUE.

Neste enquadramento, o intérprete deverá recusar a aplicação de qualquer normativo interno, sempre que, este não se mostrar conforme com as disposições comunitárias. O mesmo será dizer que, em hipóteses como a que nos ocupa, existindo dúvida na interpretação de uma norma de direito nacional, deverá o intérprete, tomar o direito comunitário, como um cânone interpretativo, por forma a conferir à norma um sentido compatível com o direito comunitário.

Tendo em vista, uma interpretação uniforme em termos de IVA, não obstante a omissão desta categoria de serviços médicos na lista I do IVA, sempre que se, concluir, que

¹³⁵ *Ob. Cit.*, pg. 21.

uma concreta prestação de serviços médicos tem outra finalidade, que não, a prevenção ou tratamento e cura da saúde, sobre o preço do serviço, deverá, incidir IVA à taxa reduzida.

2.4. O conflito de deveres e a sua conciliação

Estando o IVA, assente no documento que titula a operação, o dever de faturação assume uma importância suprema na mecânica de funcionamento deste imposto sobre o consumo.

É a fatura que, permite aos operadores e às entidades fiscalizadoras a obtenção de elementos cruciais atinentes à operação em concreto, mas sobretudo, colher elementos relativos à expressão e média do imposto devido, nas transmissões de bens e serviços, bem como, do imposto dedutível nas operações de transmissão de bens e serviços. A fatura permite ainda, aferir, o momento a partir do qual, o IVA, se torna exigível (art. 8º do CIVA).

Assim, pela importância que este documento assume no funcionamento do imposto, e emissão de fatura não só se revela obrigatória (exceção feita a situações muito pontuais e também elas previstas na lei) como se encontra regulada nos seus aspetos essenciais, como sejam, a tipologia, as operações que determinam a obrigação de emissão e os requisitos a observar na emissão (art. 29º e 36º do CIVA).

A par do dever de faturação, e para o tema que nos ocupa a prestação de serviços médicos, coexiste o dever de guardar segredo médico sobre todos os elementos e factos que o prestador tenha tomado conhecimento por força do exercício das suas funções (art. 139º do Estatuto da Ordem dos Médicos).

Nos termos deste normativo, ancorando-se a relação médico/paciente num pilar estruturante de verdade e confiança recíproca, o médico deverá guardar total reserva, quanto à intimidade da vida privada do paciente.

Consagrando-se assim que, por referência ao interesse moral, ético, social e profissional, o médico prestador de serviços está por lei obrigado a guardar segredo de todos os factos de que tenha tomado conhecimento no exercício da profissão ou por causa dela, independentemente se tratar de factos revelados diretamente pelo doente ou por terceiro, de factos apercebidos pelo médico, de factos resultante de meios complementares de

diagnostico e ainda factos que lhe tenham sido comunicados por outros profissionais de saúde.

Fora dos casos, em que, o dever de segredo é excecionado e que ocorre apenas nos casos de nascimento, óbito, revelação consentida pelo doente, ou revelação absolutamente necessária para defesa da honra e dignidade do médico, impõe-se a obrigatoriedade de guardar segredo médico.

Com efeito, revelando-se o dever de emitir fatura sob determinadas formalidade e com determinado conteúdo, designadamente, com identificação das quantidades e descrição dos serviços prestados, como uma obrigação legal que impende sobre todos os prestadores de servidos e transmitentes de bens, incluindo-se aqui, os prestadores de serviços médicos, ocorre uma colisão necessária deste dever, com o dever de guardar segredo médico.

Se efetivamente, tal como decorre da lei, a fatura deve conter a identificação dos serviços prestados e a sua quantidade, por via da sua explanação em fatura, ocorre necessariamente uma violação do dever de guardar segredo médico. Na medida em que, o médico ao descrever a terapêutica administrada, está inevitavelmente a expor a intimidade da vida privada do paciente.

Neste cenário de colisão de obrigações legais, o dever de emissão de fatura com a observância de certas formalidades, por um lado, e o dever de guardar segredo médico por outro, importa encontrar um ponto de conciliação e equilíbrio que, não faça perigar nenhuma destas duas obrigações que, se impõem ao prestador de serviços médicos, proporcionando uma concordância prática destes dois interesses.

2.4.1. O dever de faturação

Nas palavras de Clotilde Celorico Palma *[a] obrigação de faturação é um elemento essencial no sistema do IVA, dado que para além de fornecer uma serie de informações à Administração Fiscal, possibilitando-lhe exercer um controlo mais eficaz, permite ao sujeito passivo exercer o seu direito à dedução*¹³⁶.

Assim, por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, ou pagamentos antecipados, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos

¹³⁶ *Ob. Cit.*, pg. 246.

serviços, mesmo que, estes a não solicitem, é obrigatório emitir fatura (art. 29º, n.º 1, al. b) do, CIVA).

Não se admitindo que as operações de transmissão de bens e serviços, sejam titulados em documentos de outra natureza que não a fatura, sob pena de imputação de responsabilidade contraordenacional, punível com coima de € 150,00 a € 3.750,00 (art. 29º, n.º 19, do CIVA e art. 123º, n.º 1, do RGIT).

Não obstante a regra geral de faturação, em nome da maior operacionalidade da atividade comercial, comporta algumas exceções. Admite-se, por um lado, a emissão de faturas globais por cada mês ou período de tempo inferior, se por cada operação for emitida guia ou nota de remessa da qual resultem as informações de identificação dos sujeitos passivos intervenientes e descrição das operações, nos termos do n.º 5 do art. 36º do CIVA (art. 29º, n.º 6, do CIVA). Por outro lado, dispensa-se da obrigação de faturação os sujeitos passivos que pratiquem operações exclusivamente isentas e sem direito à dedução, bem como, os sujeitos passivos que prestem algum dos serviços elencados nos n.ºs 27 e 28 do art. 9º, do CIVA e o seu destinatário seja sujeito passivo de IVA e se encontre estabelecido ou domiciliado noutro Estado Membro da União Europeia (art. 29º, n.º 3, do CIVA). A lei admite ainda, emissão de documento equivalente¹³⁷, relativamente a operações praticadas por pessoas coletivas de direito público, organismos sem finalidade lucrativa e instituições particulares de solidariedade social, e desde que, referentes a operações de serviços isentas nos termos do art. 9º, do CIVA (art. 29º, n.º 20, do CIVA).

A obrigatoriedade de faturação, apenas pode ser assegurada por emissão de fatura, fatura-recibo¹³⁸ ou fatura simplificada¹³⁹ (art. 36º, n.º 5 e 40º, n.º 2 do CIVA), que tanto podem ser emitidas pelo fornecedor ou prestador de serviços, como pelo adquirente, neste

¹³⁷ Estabelece-se no Ofício-Circulado n.º 30136, de 19.11.2012 da DSIVA, que assumem a classificação de documentos natureza diferente da fatura, aqueles que não se destinam a titular as transmissões de bens ou prestações de serviços, de acordo com o uso comercial, nem reúnem os requisitos legais.

¹³⁸ Os titulares de rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B do IRS) podem optar pela emissão de fatura-recibo por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como a emitir documento de quitação das importâncias recebidas, a partir da área reservada do portal das finanças (art. 29º, n.º 1, al. b) e n.º 21, do CIVA e art. 115º, do CIRS).

¹³⁹ A fatura simplificada é admitida em casos de transmissões de bens efetuada por retalhistas ou vendedores ambulantes a particulares, desde que o valor não seja superior a € 1.000,00, e ainda, nas transmissões de bens ou serviços de valor até € 100,00. Todavia em ambos os casos, a fatura simplificada deve indicar o nome ou denominação social e número de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços; a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados; o preço líquido de imposto, as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido, ou o preço com a inclusão do imposto e a taxa ou taxas aplicáveis, bem como o número de identificação fiscal do adquirente ou destinatário, quando for sujeito passivo e se for o caso disso, motivo justificativo da não aplicação do imposto (art. 40º do CIVA).

caso, desde que a emissão obedeça aos requisitos previsto no art. 36º, n.º 11 e 12, do CIVA (art. 29º, n.º 14, do CIVA).

Pela importância destes documentos na mecânica e funcionamento do IVA, e lei regula ainda, o conteúdo, prazo e forma de emissão das faturas (art. 36º do CIVA).

Para tal desidrato, consigna-se no n.º 4 do art. 36º, do CIVA que, as faturas devem ser processadas em duplicado, concretizando-se no n.º 5 do mesmo normativo que, devem ainda ser datadas, numeradas de forma sequenciada e incluírem os seguintes elementos: *a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente¹⁴⁰, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto; b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução; c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido; e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso; f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.*

De notar que, se a fatura for processada através de sistema informático todos os elementos que devem integrar a fatura, devem ser inseridos através do respetivo programa informático de faturação (art. 36º, n.º 14, do CIVA).

Tal como já se deixou antever, a colisão entre dever de faturação e dever de guardar segredo médico, situa-se precisamente neste especto em que o médico em obediência ao disposto no art. 36º, n.º 5, al. b), do CIVA deve especificar a quantidade e denominação técnica dos tratamentos em que se materializam os serviços prestados.

No diz respeito, ao prazo dentro do qual devem ser emitidas as faturas, dispõe o art. 36º, n.º 1, al. a), do CIVA, num prazo que não vá para além dos cinco dias úteis contados a partir do momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente, ou do momento

¹⁴⁰ A inclusão do NIF apenas é obrigatória se o adquirente dos bens ou serviços que não for sujeito passivo de IVA quando o valor da operação (preço sem IVA) for superior a € 1.000,00 (art. 36º, n.º 15, do CIVA). No entanto, se o adquirente solicitar tal inclusão a sua inclusão, a menção reveste carácter de obrigatoriedade (art. 36º, n.º 16, do CIVA).

em que os serviços são prestados, ou no caso de recebimento antecipados, momento do recebimento do preço nos termos da al. b) do n.º 1 do art. 36º do CIVA. Tratando-se de faturas globais, este prazo de cinco dias, conta-se a partir do termo do período de faturação a que dizem respeito (art. 29º, n.º 6 e 36º, n.º 2, do CIVA). Se a operação corresponder a uma prestação intracomunitária de serviços tributáveis noutro Estado Membro, a fatura poderá ser emitida, o mais tardar, até ao décimo quinto dia útil do mês seguinte àquele em que o tributo é devido nos termos do art. 7º do CIVA. No âmbito da prestação de serviços ou transmissão de bens que, pela sua natureza, impeçam a emissão de faturação nos prazos gerais, pode o Ministro das Finanças determinar prazos de faturação mais dilatados (art. 36º, n.º 8, do CIVA).

A terminar, importa ainda referir que as faturas, embora sob reserva de aceitação do destinatário, (...) *podem ser emitidas por via eletrónica desde que seja garantida a autenticidade da sua origem, a integridade do seu conteúdo e a sua legibilidade através de quaisquer controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável, considerando-se cumpridas essas exigências se adotada, nomeadamente, uma assinatura eletrónica avançada ou um sistema de intercâmbio eletrónico de dados.* – art. 36º, n.º 10, do CIVA.

2.4.2. O dever de guardar segredo médico

O dever de guardar segredo médico tem na sua génese, motivos de interesse particular, de salvaguarda da privacidade do doente, e motivos de interesse geral e público, de preservação da confiança necessária nas relações médico-doente.

O segredo é assim uma (...) *condição necessária dos doentes: é importante que todo o ser humano necessitado de socorro saiba que pode dirigir-se ao médico sem risco de ser traído*¹⁴¹.

Na formulação expressa do art. 139º do Estatuto da Ordem dos Médicos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29171, de 24 de Novembro de 1938, [o] *segredo médico profissional abrange todos os factos que tenham chegado ao conhecimento do médico no exercício da sua profissão ou por causa dela e compreende especialmente: a) Os factos revelados diretamente pela pessoa, por outrem a seu pedido ou por terceiro com quem tenha*

¹⁴¹ Parecer da PGR 49/91, de 12.03.1992, in Diário da República, II Série, de 16.03.1995, pg. 2937.

contactado durante a prestação de cuidados ou por causa dela; b) Os factos apercebidos pelo médico, provenientes ou não da observação clínica do doente ou de terceiros; c) Os factos resultantes do conhecimento dos meios complementares de diagnóstico e terapêutica referentes ao doente; d) Os factos comunicados por outro médico ou profissional de saúde, obrigado, quanto aos mesmos, a segredo.

Em nome da salvaguarda, da intimidade da reserva da vida privada e confiança na relação médico-doente, a circulação de informação clínica deverá obedecer a um princípio de confiança necessária, delimitado pelo interesse do doente, a natureza da informação e os reflexos da sua divulgação na privacidade do doente.

Como ensina Rabindranath Capelo de Sousa¹⁴², ocorre violação da vida privada sempre que, alguém se intromete de forma indevida na esfera do segredo, quando terceiros (face à pessoa de confiança no segredo) tomam conhecimento não autorizado dos segredos de outrem. Do mesmo modo, e agora relativamente à pessoa de confiança no segredo, ocorre violação, sempre que, se verificar uma divulgação não autorizada do segredo em aproveitamento deste e de modo contrário à vontade do autor da confiança. Estas intromissões no segredo, constituem violações contratuais, se entre autor do segredo e o seu tomador, vigorar um negócio jurídico, mas sobretudo, como refere o autor, ilícitos extracontratuais suscetíveis de desencadear responsabilidade disciplinar e criminal. Pois provocam, efeitos perversos e nefastos, determinadores de reações negativas nos cidadãos, levando-os, certamente, a silenciar muita da informação partilhada com o médico.

Neste sentido já se pronunciou, Paula Lobato Faria¹⁴³ ao considerar que (...) *uma falta de confiança na descrição dos médicos conduzirá os doentes a evitar uma narração completa sobre o seu estado, situação que impedirá, logicamente, um bom diagnóstico, ou mesmo evitar completamente qualquer consulta, em caso de doença “estigmatizante”, como vg. A SIDA, outras doenças sexualmente transmissíveis ou doenças mentais; se estas faltas de confiança se generalizarem levam ao colapso da realização do interesse público e da protecção da saúde pública.*

Pela sua peculiaridade, o direito à reserva da intimidade da vida privada, só poderá ser sacrificado em casos muito excepcionais. Motivo pelo qual, no plano doutrinal, se tem vindo a entender que o interesse público que reconheceu o direito à confidencialidade apenas

¹⁴² CAPELO DE SOUSA, Rabindranath, *O Direito Geral de Personalidade*, Coimbra Editora, 1995, pg. 336.

¹⁴³ LOBATO FARIA, Paula, “*Données Génétiques Informatisées – Un nouveau défi à la protection du droit à la confidentialité des données personnelles de santé*”, Ed. Septentrion, Março de 1999, pg. 363

pode ceder (...) perante outro interesse público mais forte e, por isso, a obrigação de segredo não deve ser mantida quando razões superiores áquelas que determinaram a sua criação imponham a revelação dos factos conhecidos durante as relações profissionais¹⁴⁴. Dito de outra forma, o Estado não deve afetar o segredo médico e o direito à reserva da intimidade da vida privada, se não, por via estritamente excepcional, para salvaguarda e proteção de outros valores que sejam superiores a estes.

Tendo o segredo médico sido, estabelecido para salvaguarda da privacidade do doente, por exigências e interesse público e para defesa da confiança que deve presidir a toda a organização do sistema público e privado de prestação de cuidados de saúde, a par do Estatuto da Ordem dos Médicos, outros diplomas foram sensíveis a estes princípios estruturantes, citando-se desde logo a Lei de Bases da Saúde – Lei 48/90, de 24 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Lei 27/2002, de 8 de Novembro, em que na Base XIII, n.º 2, onde se estabelece que (...) *deve ser promovida uma intensa articulação entre os vários níveis de cuidados de saúde, sendo de garantir a circulação recíproca e confidencial da informação clínica relevante sobre os utentes*, e na Base XIV, al. d), se prevê *o respeito pela confidencialidade sobre os dados pessoais revelados*. Na legislação avulsa, encontramos também referências várias à tutela da reserva da intimidade da vida privada, a Lei 13/93, de 22 de Abril, que regula a colheita e transplante de órgãos, proíbe a revelação da identidade do dador e do recetor, salvo se houver consentimento; o Decreto-Lei 97/94, de 9 de Abril, sobre ensaios clínicos, proíbe a revelação de dados pessoais e ainda o Decreto-Lei 26/94, de 1 de Fevereiro, no âmbito da medicina do trabalho, fez consignar que a ficha clínica está sujeita a segredo profissional, e como tal, só pode ser facultada às autoridades de saúde e aos médicos do Instituto de Desenvolvimento e Inspeção das Condições de Trabalho.

2.4.3. Solução preconizada quanto aos deveres em conflito

O segredo médico é de todos aquele que suscita questões mais complexas e delicadas, desde logo, por contender com valores essenciais como a vida, a saúde, a reserva da intimidade da vida privada, a liberdade individual e a dignidade da pessoa humana, que poderão conflitar com outros valores e interesses também valiosos e protegidos pelo Estado

¹⁴⁴ Parecer da PGR 49/91, de 12.03.1992, in Diário da República, II Série, de 16.03.1995, pg. 2937.

de Direito, demandando assim, uma solução que, passará pela tentativa de realizar o máximo de concordância prática, entre os princípios e deveres em colisão e, sem a qual, se porá em causa a própria possibilidade de vida em sociedade.

Nos termos do n.º 1 do art. 26º da Constituição da República Portuguesa, todos os cidadãos têm direito à identidade pessoal e à reserva da intimidade da vida privada.

José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira sublinham que o direito à reserva da intimidade da vida privada se analisa em dois direitos menores: *a) o direito de impedir o acesso de estranhos a informação sobre a vida privada e familiar e b) o direito a que ninguém divulgue as informações que tenha sobre a vida privada e familiar de outrem (art.º 80º do Código Civil)*¹⁴⁵.

Consignando-se por seu turno, no art. 18º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, que *[a] lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.*

Integrando, a reserva à intimidade da vida privada, o leque dos direitos liberdades e garantias constitucionalmente assegurados aos cidadãos, a sua restrição terá que, ser feita, por via de uma justa ponderação dos interesses conflitantes, através da apreciação comparativa entre a confidencialidade e a divulgação¹⁴⁶. Os Autores que vêm de se citar, defendem que a ponderação dos deveres conflitantes deve obedecer à verificação cumulativa de várias condições: *a) Que a restrição esteja expressamente admitida pela Constituição; b) Que a constituição vise salvaguardar outro direito ou interesse constitucionalmente protegido; c) Que a restrição seja exigida por essa salvaguarda, seja apta para o efeito e se limite à medida necessária a alcançar esse objectivo; d) Que a restrição não aniquile o direito em causa atingindo o conteúdo essencial do respetivo preceito*¹⁴⁷.

Daqui se retira que, a harmonização dos direitos e deveres em colisão deverá ser solucionada através de uma casuística ponderação, tendo em vista a sua harmonização, de modo a obter o melhor equilíbrio possível.

Sendo o direito à reserva da vida privada, um dos direitos protegidos pela Constituição e pelo Direito Comunitário (art. 8º da Convenção Europeia dos Direitos do

¹⁴⁵ GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital, *Ob. Cit.*, pg. 181.

¹⁴⁶ Neste sentido *vide* Parecer da PGR 68/96, Pareceres da PGR, Vol. VII, pg. 40.

¹⁴⁷ *Idem* pg. 148 e 149.

Homem), contemplando o direito de as pessoas manterem secreto o seu estado de saúde, apenas poderão sofrer restrições que correspondam a objetivos de interesse geral e não constituam uma intervenção desproporcionada e intolerável que, atente contra a essência do direito e do dever protegidos.

Atendendo que, o estado de saúde de uma pessoa, tal como as suas deformações físicas e hábitos sexuais, fazem parte da reserva da intimidade da vida privada, devem ser protegidos de qualquer intromissão alheia, a menos que, haja autorização do seu titular.

Assim que, em face da tónica de confidencialidade que assume, o direito à reserva da intimidade da vida privada, apenas deverá ceder em face de um interesse preponderante, ou ser restringido por via de um ajuste equilibrado entre os deveres em colisão.

Na hipótese que nos ocupa, verificamos que o dever de faturação com observância das regras de forma e conteúdo, tem na sua génese uma norma infraconstitucional – arts. 29º e 36º, do CIVA, e visa, por um lado, assegurar o exercício do direito à dedução de imposto suportado por parte do adquirente de bens e serviços e, por outro, possibilitar à AT, o conhecimento da concreta situação contributiva do sujeito passivo de imposto.

Ora, tanto uma, como outra, das finalidades asseguradas pela fatura podem ser garantidas por recurso, a uma descrição genérica dos serviços médicos prestados. Pois a omissão da descrição requerida pelo art. 36º, n.º 5, al. b), do CIVA, substituindo-a por uma descrição não específica, como por exemplo prestação de serviços médicos, permite, ainda assim, conhecer os elementos essenciais à dinâmica do imposto, como sejam, o valor da prestação e/ou valor tributável, o momento da sua realização, a taxa de imposto aplicável e a norma de isenção, bem como, a identificação do prestador e do adquirente. Elementos esses que, permitirão quer ao sujeito passivo exercer o direito à dedução de imposto, nos termos do art. 20º e seguintes do CIVA, como a permitem à AT, o controlo do imposto liquidado e suportado em cada período de tributação.

A par deste argumento, não poderá deixar de se salientar ainda o facto de o dever de faturação não ter na sua génese um direito e interesse com assento constitucional, embora esteja associado no dever legal de pagar impostos. Ou seja, sendo um dever que emerge do direito infraconstitucional, não pode impor-se, para assim, se restringir um dever, cuja violação, implicaria a intromissão na reserva da intimidade da vida privada do doente.

Embora a Constituição admita a restrição do direito à reserva da vida privada que pretende salvaguardar com o dever de segredo médico, não ocorre no caso concreto dos

deveres em colisão, o pressuposto de salvaguarda de outro direito ou interesse constitucionalmente protegido. Motivo pelo qual, deverá rejeitar-se a restrição do dever de segredo médico face ao dever de faturação, a menos que se considere que o dever legal de faturação tem na sua génese um bem jurídico também ele protegido e materializado no dever de pagar impostos.

Creemos assim que, verificando no caso concreto uma colisão entre direitos e interesses constitucionalmente protegidos, a sua harmonização, só poderá alcançar-se, sobrelevando o dever de guardar segredo médico, face ao dever de faturação, por contender diretamente com a reserva da intimidade da vida privada.

Tendo por base, os argumentos invocados, defendemos que a narração dos serviços médicos prestados em fatura, fatura-recibo ou fatura simplificada, deve cingir-se à especificação estritamente necessária à salvaguarda do direito à dedução e controlo da AT, sem inserção de dados ou informações que contenham dados de diagnósticos, terapêuticas prescritas e realizadas e extensão dos tratamentos, sob pena de violação da reserva da intimidade da vida privada do doente.

Na mesma linha de entendimento se tem pronunciado a Ordem dos Médicos, que no âmbito dos pedidos formulados por médicos, quanto à informação sobre emissão de faturas e recibos, advogou que a obrigação que emerge da al. b) do n.º 5 do art. 26º, do CIVA não pode (...) *colidir com as obrigações de sigilo que decorrem da lei (quer da Lei 12/2005, de 16 Janeiro, quer, no caso da procriação medicamente assistida, da Lei 32/2006) pelo que a referência aos serviços prestados terá que salvaguardar o sigilo médico. Assim as menções constantes de tais facturas poderão ser do seguinte tipo e que, no nosso entender, cumprem com o estipulado na lei (seja, consubstanciam denominações usuais dos serviços prestados): - serviços médicos; - consulta e/ou tratamento médico da especialidade de aconselhamento médico; exame médico; parecer médico*¹⁴⁸.

Em nossa opinião, a revelação de dados de saúde do doente, em fatura, por via da descrição específica e, técnica dos serviços prestados, e da terapêutica ministrada, bem como a sua extensão, por representar uma violação das disposições sobre a confidencialidade e reserva da intimidade da vida privada, impõe, uma descrição genérica da prestação de serviços.

¹⁴⁸ Informação disponível em www.ordemdosmedicos.pt

Não se encontrando razões objetivas que, justifiquem o sacrifício do direito à reserva da intimidade da vida privada, por revelação dos dados conhecidos pelos médicos na fatura, que titule os serviços transacionados, em detrimento do direito à dedução de imposto e controlo da legalidade dos atos tributários, revelados pelos sujeitos passivos de imposto, deverá ceder, o dever de faturação, em benefício do dever de guardar segredo¹⁴⁹.

Aqui chegados, em face de quanto vem de se consignar, somos da opinião que a denominação dos serviços prestados, por referência ao art. 36º, n.º 5, al. b), do CIVA, deve ser feita de forma genérica, sem identificação concreta da tipologia dos serviços adquiridos e sua extensão. Ou seja, sem revelação de informação clínica do doente, sob pena de o médico prestador de serviços incorrer na prática de ilícito penal, previsto e punido no art. 195º do Código Penal, sempre associada à violação de normas deontológicas, cuja responsabilidade será apreciada, e sancionada nos termos do Estatuto da Ordem dos Médicos.

¹⁴⁹ De salientar que tanto a Procuradoria-Geral da República (*vide* por exemplo: parecer da PGR49/91, de 12.01.1995), como a Comissão de Nacional de Proteção de dados, têm emitido decisão favorável quanto à revelação de dados de saúde do doente quando em causa esteja a realização do direito constitucional de realização da justiça, com assento no art. 268º, da CRP. Ainda assim, a revelação de dados e informações protegidos pelo segredo médico deve ser feita sob determinadas condições: a) existência de despacho da autoridade judiciária que fundamente e especifique o pedido de colaboração, para que o destinatário do pedido possa avaliar a sua relevância e veicular a informação solicitada, ou da necessidade invocar escusa na sua satisfação (art. 135º e 192º, do Código Penal e art. 417º, do Código de Processo Civil).

CONCLUSÕES

“Sou de um planeta onde há um senhor todo afogueado. Nunca cheirou uma flor. Nunca olhou para uma estrela. Nunca gostou de ninguém. Nunca fez senão contas. E, tal como eu, passa o dia a dizer: “Eu sou um homem sério! Eu sou um homem sério!” Mas aquilo não é um homem! Aquilo é um cogumelo!”.

Saint-Exupéry, *O Príncipezinho*

Dispõem as al. b) e c) do n.º 1 do art. 132º, da Directiva IVA que *[o]s Estados-Membros isentam as seguintes operações: b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estritamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos; c) As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa;*

Transpondo a Directiva, para o Ordenamento Jurídico Interno, consignou-se no art. 9º, n.º 1 e 2, do CIVA que, *[e]stão isentas do imposto: 1) As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas; 2) As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares;*

Apesar da aparente clareza da letra da lei, a vigência do CIVA tem revelado algumas dúvidas, quanto ao seu âmbito de aplicação, no domínio das prestações de serviços médicos.

Assim, e à semelhança da citação com que iniciamos as presentes conclusões, importa saber se o homem é um cogumelo, ou se o homem é mesmo um homem. I. é, em face de quanto nos foi possível investigar, será necessário apurar se a norma de isenção que vem de se enunciar, tem uma aplicabilidade abrangente, ou se pela sua finalidade, deve ter um âmbito de aplicação mais restrito.

Em face do percurso que seguimos, foi possível apurar que as prestações de serviços médicos, enquanto conjunto de atos destinados a proporcionar ao doente um estado de bem-estar, físico, mental ou social completo, preenche o conceito de incidência objetiva, que pela circunstância de ser executada por um profissional liberal ou por uma pessoa coletiva, reúne os pressupostos necessários de incidência subjetiva, posto que sejam realizados em território nacional.

Todavia, a tributação não ocorrerá, se a operação em concreto se encontrar isenta de imposto.

Ante a ausência de um conceito de prestação de serviços médicos, vertido na Directiva IVA, ou no próprio Código do IVA, a interpretação do conceito, foi-nos fornecida pela hermenêutica interpretativa, seguida pelo TJUE, que nos sugere, um critério de interpretação estrita e literal do texto da norma, em determinados casos, mesclado por uma interpretação para além da letra da norma interpretada, mas consentida, pelo pensamento legislativo. Defendendo que, se a lei excepciona da tributação em IVA, uma determinada transação, também, deve excepcionar outras transações motivadas por razões mais ponderosas. A interpretação extensiva das normas de isenção, por parte do TJUE, ocorreu, também nestes casos específicos das prestações de serviços médicos, cujo escopo é reduzir o preço de custo dos serviços a pagar pelo adquirente.

Em face da constatação jurisprudencial, objeto do nosso estudo, concluímos que, o sentido interpretativo das normas de isenção no que tange às prestações de serviços médicos e relacionados com a saúde humana, não contempla todos e quaisquer serviços prestados pelos médicos, em prática isolado, ou em meio hospitalar.

O TJUE, defende que, a norma de isenção abrange apenas e tão só os serviços médicos, sanitários e serviços com eles conexos que tenham uma finalidade terapêutica. Finalidade esta, materializada, no bem-estar, físico, mental ou social do indivíduo, podendo integrar tratamentos, que visem prevenir, diagnosticar ou tratar qualquer anomalia no corpo ou na saúde humana.

No caso específico sobre que nos debruçamos – serviços médicos de cirurgia plástica, reconstrutiva e estética, por servir uma finalidade que poderá não ser terapêutica, visando apenas uma melhoria da aparência física do indivíduo, dúvidas não subsistem, quanto à sua exclusão do âmbito da tributação. Há contudo, que ter em linha de consideração, que a cirurgia em referência, poderá não ser realizada para tratamento de doenças congénitas,

de doenças causadas pelos mais variados motivos e fatores, mas que exercem consequências nefastas no bem-estar físico do paciente, visando aqui a realização do bem-estar psíquico do indivíduo, devolvendo-lhe o seu sentimento de bem-estar, em relação a si próprio, à família, à comunidade, ao ambiente e à sociedade. Caso em que, já se encontra abrangida pela norma de isenção.

Tomamos assim por certo, que de acordo com o conceito de serviços médicos alcançado por via interpretativa, a norma de isenção abrange todos as prestações de serviços no campo da saúde humana que visem, o bem-estar físico, mental ou social completo e não a mera ausência de doença ou enfermidade, desde que, devidamente avaliadas por um clínico, independentemente da especialidade médica que os execute.

Conciliando o critério interpretativo fixado pelo TJUE, com o quadro de patologias que a especialidade de cirurgia plástica, reconstrutiva e estética se propõe diagnosticar e tratar, é nossa convicção que, se devem considerar isentas de IVA, todas as prestações de serviços médicos, prestadas em território nacional, executadas por um licenciado em medicina e inscrito na Ordem dos Médicos Portugueses, desde que os mesmos se destinem a diagnosticar, tratar ou curar doenças físicas ou congénitas, e ainda, as que visem a reposição do bem-estar psíquico e social do indivíduo.

Resulta assim, como evidente, que no exercício da atividade médica, o prestador de serviços tanto poderá praticar operações isentas como operações sujeitas a imposto, consoante essas prestações tenham, ou não, como finalidade diagnosticar, tratar ou curar doenças ou anomalias de saúde ou proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas. O que significa que o prestador de serviços médicos pratica uma atividade parcialmente tributada, e por consequência, deverá cadastrar-se, junto da AT, como sujeito passivo misto, com a possibilidade de dedução do valor de IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, em medida correspondente, ao valor anual das operações que dão lugar à dedução.

O valor tributável dos serviços médicos, há-de, corresponder ao preço pago, ou a pagar pelo adquirente, ou por um terceiro pelo serviço adquirido, por via da aplicação da taxa reduzida de IVA. Solução que é ditada pelo pensamento legislativo comunitário (n.º 17 do Anexo III à Directiva IVA), e que em face da omissão da Lista I e II do CIVA, se deve observar.

Estando o IVA, assente no documento que titula a operação, o dever de faturação, assume uma importância suprema, na mecânica de funcionamento deste imposto sobre o

consumo, o qual coexiste com o dever de guardar segredo médico, sobre os serviços prestados e faturados.

É consabido que o segredo médico, por contender com valores essenciais como a vida, a saúde, a reserva da intimidade da vida privada, a liberdade individual e a dignidade da pessoa humana, é de todos, aquele que, suscita questões mais complexas e delicadas.

Por conflitar, com outros valores e interesses também valiosos e protegidos pelo Estado de Direito, neste caso, o dever de faturação, a solução para a sua conciliação, passará, pela tentativa, de realizar o máximo de concordância prática entre os princípios e deveres em colisão, e sem a qual se porá em causa, a própria possibilidade de vida em sociedade.

Creemos que, a revelação de dados de saúde do doente em fatura, por via da descrição específica e técnica dos serviços prestados e da terapêutica ministrada e sua extensão, por representar uma violação das disposições sobre a confidencialidade e reserva da intimidade da vida privada, deve observar uma descrição genérica. E, não encontramos razões objetivas que justifiquem o sacrifício do direito, à reserva da intimidade da vida privada, por revelação dos dados conhecidos pelo médico na fatura que titule os serviços transacionados, posto que, o direito à dedução do imposto e controlo da legalidade dos atos tributários revelados pelos sujeitos passivos de imposto não periga, posto que, revela o valor tributável e a taxa aplicável.

Assim, e em nossa opinião, que a denominação dos serviços prestados em fatura, deve ser feita de forma genérica, sem identificação concreta da tipologia dos serviços adquiridos, e sua extensão, ou seja, sem revelação de informação clínica do doente, preservando-se a reserva da intimidade da vida privada do paciente.

Em suma, todos os serviços médicos que não tenham como finalidade diagnosticar, tratar ou curar doenças físicas ou congénitas, ou ainda as que visem a reposição do bem-estar psíquico e social do indivíduo, por referência às suas considerações subjetivas, devem ser tributados em IVA, à taxa reduzida de imposto, devendo o médico cadastrar-se junto da AT, como sujeito passivo misto e, em nome da reserva da intimidade da vida privada, observar uma descrição genérica nas faturas emitidas.

BIBLIOGRAFIA

- AFONSO, Brigas, *Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo*, Lisboa 2000.
- AFONSO, Brigas, CANEIRA, Álvaro, *Impostos Especiais de Consumo – Legislação Atualizada e Anotada*, Lisboa 1996
- ALEXANDRE, Mário, *As Aquisições Intracomunitárias de Bens no Regime Transitório do IVA*, Fisco n.º 48/49, 1992.
- ALEXANDRE, Mário, *As Novas Obrigações Fiscais e Estatísticas Decorrentes da Harmonização da Tributação Indirecta (IVA)*, Fisco, n.º 46, 1992.
- ALEXANDRE, Mário, *A Abolição de Fronteiras e a Tributação do IVA das Prestações de Serviços Móveis Corpóreos*, Fiscália, n.º 7, Ano 2.
- ALEXANDRE, Mário, *O Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias de Bens*, Colóquio sobre a internacionalização da Economia e a Fiscalidade, XXX aniversário (1963-1993) do Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, DGCI, Lisboa, 1993.
- ALEXANDRE, Mário, *A Harmonização do IVA: Objectivos e Estratégias*, CTF, n.º 390, Abril-Junho de 1998.
- BASTOS, J. Xavier de, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional. Lições sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1991.
- BASTOS, J. Xavier de, OLIVEIRA, M. Odete, *O Direito á Dedução do IVA nas Sociedades Holding*, Fiscalidade, n.º 6, 2001.
- BASTOS, J. Xavier de, SANCHES, J. L. Saldanha, *O Novo Regime do Reembolso do IVA – Um Despacho Normativo Ilegal?*, Fisco n.º 6, 2001.
- CAPELO DE SOUSA, Rabindranath, *O Direito Geral de Personalidade*, Coimbra Editora, 1995.
- CARVALHO, António Joaquim e TOMÁS, João Amaral, *Manual do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Porto Editora, 1986.
- CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, Almedina 2000.
- CASALTA NABAIS, José, *Por Um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina 2005.
- CORREIA, Arlindo, *A Introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma Exigência de Adesão à CEE*, Estudos Financeiros, Porto, 1980.

- CORREIA, Arlindo, *O Sistema Comum do IVA na União Europeia: Um Sistema Adaptado às Exigências do Mercado único*, Fisco n.º 80-81, Janeiro-Fevereiro, 1997.
- CUNHA, Patrícia Noiret, *Imposto sobre o Valor Acrescentado: Anotações ao Código do IVA e ao RITI*, Lisboa 2004.
- CUNHA, Paulo Pitta, *Os Impostos sobre as Transações*, Lisboa 1963.
- CUNHA, Paulo Pitta, *O Ordenamento Comunitário e o Direito Interno Português*, Revista da Ordem dos Advogados, ano 55 (1995).
- DA SILVA FERNANDES, José Domingos, *Manual do IVA*, Publisher Team, 2006.
- DICIONÁRIO MÉDICO ENCICLIPÉDICO, Taber, 17ª Edição.
- DUARTE, Maria Luís, *Direito da União Europeia e das Comunidades Europeias*, Vol. I., Lisboa 2001.
- FAVEIRO Vitor, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Vol. 5, Coimbra Editora, 1988.
- FERNANDES FERREIRA, Rogério, *Contabilidade Para Não Contabilistas*, Almedina 2005.
- GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 1993, 3ª Edição.
- LAIRES, Rui, *O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Cadernos do IDF, n.º 14, Almedina 2012.
- LAIRES, Rui, *Apontamentos Sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, Almedina 2006.
- LAIRES, Rui, *A Incidência e os Critérios de Territorialidade em IVA*, Almedina, 2008.
- LAIRES, Rui, *A Localização das Prestações de Serviços após 1 de Janeiro 2010*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 208, Janeiro 2010.
- LAIRES, Rui, *A Noção de 'operações estritamente conexas'*, TOC, ano XI, n.º 132, Março de 2011.
- LEMOS, Maria Teresa, *Algumas Observações sobre a Eventual Introdução de um Sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal*, CTF, n.º 156, Dezembro 1971.
- LEMOS, Maria Teresa, *Algumas Considerações sobre a Adopção do IVA Comunitário*, CTF, n.º 247-249, Julho-Setembro 1979.

- LOBATO FARIA, PAULA, *Données Génétiques Informatisées – Un nouveau défi a la protection du droit a la confidentialité des données personnelles de santé*, Ed. Septentrion, Março de 1999, pg. 363.
- MACHADO, J. Baptista, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1997.
- MARTINS, António, *Isenção Completa e Rendibilidade dos Investimento: Uma Análise*, Cadernos IVA, 2013.
- MICONI, Pascale, *Notas á Sexta Directiva do IVA*, DGCI, Serviços de Administração do IVA, 1986.
- MICONI, Pascale, *Razões Justificativas da Introdução de Um Sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado*, CTF, n.º 244-246, Abril-Junho 1979.
- OLIVEIRA, Jorge e RODRIGUES, Carla, *Sistema de Tributação na Origem para as Transmissões Intracomunitárias com Recurso a um Sistema de ‘Clearing House’ – ava – Lição de Impacto de Eventuais Medidas*, CTF, n.º 420, Julho-Dezembro 2007.
- OLIVIA, Rui, *Impostos Especiais de Consumo e Regime Fiscal das Bebidas Alcoólicas*, Lisboa 1996.
- OLIVIA, Rui, *O Papel dos Impostos Especiais de Consumo na Tributação Directa*, Fisco n.º 80-81, 1997.
- PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos do IDEFF, N.º 1, 5ª Edição, Almedina, 2012.
- PALMA, Clotilde Celorico, *A Interpretação das Leis Fiscais*, Fisco n.º 68, 1994.
- PALMA, Clotilde Celorico, *IVA: Facturas e dedução indevida do imposto*, Fisco, n.º 63/64, Março-Abril, 1994.
- PALMA, Clotilde Celorico, *O IVA e o mercado interno – Reflexos sobre o regime transitório*, CCTF, n.º 178, 1998.
- PALMA, Clotilde Celorico, *Regime transitório do IVA nas Transacções Intracomunitárias – casos mais relevantes de fraude e evasão fiscais*, Boletim da APECA n.º 93, Junho 1999.
- PALMA, Clotilde Celorico, *Um regime simplificado de tributação em IVA – Algumas reflexões*, Revista TOC n.º 3, Maio de 2000.

- PALMA, Clotilde Celorico, *A facturação em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado – linhas gerais da Directiva 2001/115/CE, de 20 de Dezembro*, Revista TOC n.º 25, Abril de 2002.
- PALMA, Clotilde Celorico, *A utilização das facturas eletrónicas na perspetiva da fiscalidade – linhas gerais das iniciativas nacionais mais recentes*, Revista TOC n.º 27, Junho de 2002.
- PALMA, Clotilde Celorico, *As regras do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado sobre a localização das prestações de serviços*, Revista TOC, n.º 29, Agosto de 2002.
- PALMA, Clotilde Celorico, *Linhas gerais da proposta da directiva das prestações de serviços B2B*, Revista TOC n.º 63, Junho de 2005.
- PALMA, Clotilde Celorico, *Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina 2006.
- PALMA, Clotilde Celorico, *Fracturação eletrónica – Aspectos fundamentais do Decreto-Lei n.º 196/2007*, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 87, Junho 2007.
- PALMA, Clotilde Celorico, *IVA – Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de reverse charge*, Revista de Finanças Publicas e Direito Fiscal da FDL, IDEFF, n.º 4, Almedina, Ano I, 2008.
- PALMA, Clotilde Celorico, *As Entidades Publicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade, dissertação de doutoramento jurídico em Ciências Jurídico Económicas, especialidade em Direito Fiscal*, Almedina 2010.
- PALMA, Clotilde Celorico, *Livro verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões*, Revista de Finanças Publicas e de Direito Fiscal da FDL, IDEFF, n.º 1, Ano IV, 2011.
- PALMA, Fernanda, *Constitucionalidade e Justiça: novos desafios para a justiça constitucional*, in Themis, Ano 1, n.º 1, 2000.
- PEREIRA, Carlos Ramos, *O Conceito de Sujeito Passivo na Sexta Directiva IVA e na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, tese de doutoramento não publicada, Santiago de Compostela, 2001.
- PEREIRA, Tânia Carvalhais, *Introdução ao IVA na Importação*, Cadernos do IVA, 2014.

- ROTHROCK, C. Jane e McEWEN, R. Donna, *Cuidados de Enfermagem ao Paciente Cirúrgico*, Lusodidacta, 13ª Edição.
- PwC, *Coletânea Tributária Anotada*, Texto Editores, 2012.
- SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2001.
- SALDANHA SANCHES, J. L., *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, 2006.
- SANTOS, António Carlos dos, *Integração Europeia e Abolição das Fronteiras Fiscais – Do Princípio do Destino ao Princípio da Origem?*, CTF, 1993.
- SANTOS, António Carlos dos, *IVA e Mercado Interno: as aquisições intracomunitárias de bens*, Fisco, n.º 42, 1992.
- SANTOS, José Carlos Gomes, *IRS e IVA – O Caso das Despesas de Saúde*, AAVV, Livro de Homenagem à Dr.ª Teresa Graça Lemos, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Junho 2007.
- SANTOS, José Carlos Gomes, *O IVA – Um Imposto (muito especial) sobre o Consumo*, Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Almedina, 2008.
- SANTOS, António Carlos dos e ALEXANDRE, Mário, *O IVA Comunitário na Encruzilhada: Rumo a Um Novo Sistema Comum?*, CTF 2000.
- SARMENTO MIRANDA, Joaquim e MARQUES, Paulo, *IVA – Problemas Actuais*, Coimbra Editora, 2014.
- TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. *Conceito de Produção no Código do Imposto de Transações*, RLJ, ano 116 (1983), pg. 9 e seguintes.
- TORRÃO, João António Valente, *Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado Anotado e Comentado*, Almedina 2005.
- TORRES, Maria Leonor Cunha, “*O Imposto de Transações Sobre as Prestações de Serviços*”, in Revista Jurídica da Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1984, n.º 3.
- VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, “*Roteiro da Justiça Tributária*”, Vida Económica 2011.
- VASQUES, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina 2001.
- VASQUES, Sérgio, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina 2015.
- VASQUES, Sérgio, *Eça e os Impostos*, Almedina 2000
- VIDAL LIMA, Emanuel, *IVA Comentado e Anotado*, Porto Editora, 2003

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra 1993.

XAVIER, António Lobo, “*O Princípio da Prevalência da Substancia sobre a Forma e o Princípio da Consideração Económica dos Fatos Tributários; a Classificação Contabilística dos Bens do Activo; Significado e Critério das Imobilizações; o Relevo do Objecto Social*”, RDES, n.º 1-2-3, 1995.

JURISPRUDÊNCIA CITADA

a) Tribunal de Justiça da União Europeia (disponível em www.curia.europa.eu)

Acórdão *Comissão vs. Países Baixos*, 235/85, 26.03.1987.

Acórdão *Comissão, Reino Unido*, 353/85, 23.2.1988.

Acórdão *Comune Carpaneto Peacentino*, C-231/87, 17.10.1989.

Acórdão *Cricket St Thomas*, C-372/88, 27.03.1990.

Acórdão *Ayuntamiento de Sevilha*, C-202/90, 25.07.1991.

Acórdão *Kolpinghuis Nijmegen*, C-168/95, 26.09.1996.

Acórdão *Linthorst, Pouwels en Scheren*, C-167/95, 06.03.1997.

Acórdão *MEU Tabac*, C-296/95, 02.04.1998.

Acórdão *D.*, C-384/98, 14.09.2000.

Acórdão *Comissão/França*, C-76/99, 11.01.2001

Acórdão *Mirror Group*, C-409/98, 09.10.2001.

Acórdão *Zoological Society*, C-267/00, 13.12.2001.

Acórdão *Comissão/Alemanha*, C-287-00, 20.06.2002.

Acórdão *Kugler*, C-141/00, 10.09.2002.

Acórdão *Ambulanter Pflegedienst GmbH*, C-141/00, 10.09.2002.

Acórdão *Pfeiffer et alia*, C-397/01, 05.10.2004.

Acórdão *Temco Eeurope*, C-284-03, 18.11.2004;

Acórdão *ACMC*, c-472-03, 03.03.2005.

Acórdão *Kingcrest*, C-498/03, 26.05.2005.

Acórdão *Kofoed*, C-321/05, 05.07.2005.

Acórdão *Solleveld e Van Den Hout-Van Eijnsbergen*, C-443/04 e C-444/04, 27.04.2006

Acórdão *L. u. P.*, C-106/05, 08.06.2006.

Acórdão *Horozon College*, C-434/05, 27.11.2007

Acórdão *Comissão vs. Portugal*, C-462/05, 17.07.2008.

Acórdão *Isle of Wight*, C-288/07, 16.09.2008.

Acórdão *TNT Post*, C-357/07, 23.04.2009.

Acórdão *Ruffler*, C-544/07, 23.04.2009.

Acórdão Future Health Technologies, C-86/09, 10.06.2010.

Acórdão DTZ Zadelhoff, C-259/11, 05.07.2012.

Acórdão Ines Zimmermann, Proc. 174/11, n.º 48, de 15.11.2012.

Acórdão Mesto Zamberk, C-18, 21.02.2013.

Acórdão PFC Clinic, C-91/12, 21.03.2013.

Acórdão, KD, C-366/12, 13.03.2014.

Acórdão Go Fair, C-594/13, 12.03.2015.

b) Supremo Tribunal Administrativo (disponíveis em www.dgsi.pt)

Acórdão de 20.09.2000, processo 021091, 2.ª Secção.

Acórdão de 10.12.2003, processo 022676, 2ª Secção.

OUTRAS FONTES

a) Pareceres da procuradoria-geral da república citados

Parecer da PGR 49/91, de 12.03.1992, in Diário da República, II Série, de 16.03.1995, pg. 2937.

Parecer da PGR 68/96, Pareceres da PGR, Vol. VII, pg. 40.

b) Parecer da Ordem do Médicos, disponível em www.ordemosmedicos.pt

c) Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal

Cadernos CTF n.º 24, *As Reformas Tributárias de 1922 e 1929*, pg. 112 a 130.

d) Orientações administrativas da AT

Ofício-Circulado n.º 147532, 20.12.1989, da ex-DSCA.

Informação vinculativa de 30.04.2006.

Ofício- Circulado n.º 30095, de 29.06.2006 da DSIVA.

Informação vinculativa de 02.11.2010.

Informação vinculativa de 17.07.2012.

Ofício-Circulado n.º 30136, de 19.11.2012 da DSIVA.

ANEXOS

ANEXO I

- **As imagens que se seguem podem ferir a sensibilidade dos leitores.**
- **Atendendo á especificidade do tema objeto de estudo, entendemos, que a apreensão das matérias analisadas ficaria mais completa e perceptível, se acompanhada, de imagens ilustrativas de cada uma das prestações de serviços de cirurgia estética, plástica e reconstrutiva, identificadas no texto.**

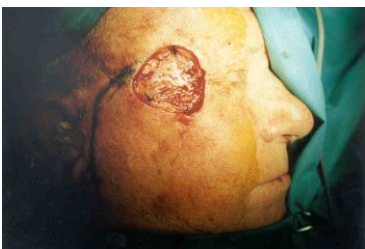
- Figura 1: cirurgia para remoção de neofomações por células basais



- Figura 2: cirurgia para remoção de neofomações por células basais



- Figura 3: cirurgia para remoção de neofomações por células basais



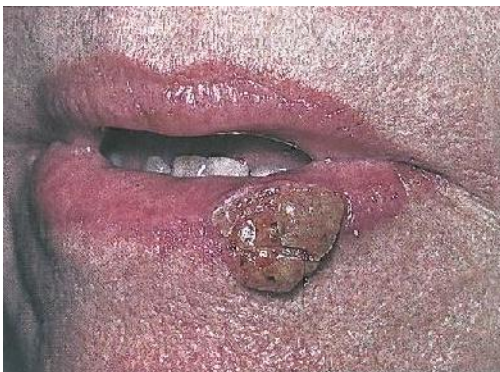
- Figura 4: cirurgia para remoção de neoplasias por células basais



- Figura 5: cirurgia para remoção de neoplasias por células basais



- Figura 6: neoplasias por células escamosas



- Figura 7: neofomações por células escamosas



- Figura 8: cirurgia para remoção de neofomações por células escamosas



- Figura 9: cirurgia para remoção de neofomações por células escamosas



- Figura 10: resultado após cirurgia de neoplasias por células escamosas



- Figura 11: neoplasias por melanomas



- Figura 12: cirurgia para remoção de neoplasias por melanomas



- Figura 13: neofomações por melanomas



- Figura 14: neofomações por melanomas



- Figura 15: resultado após cirurgia de remoção de neofomações por melanomas



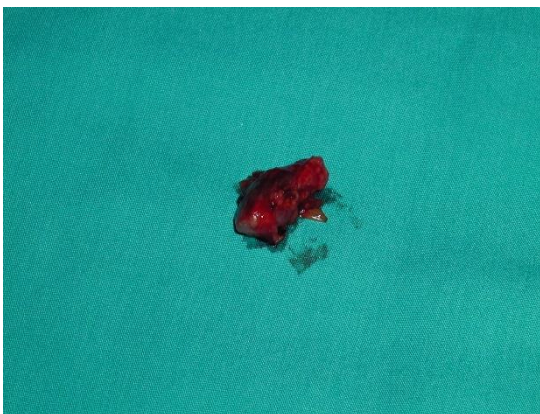
- Figura 16: cirurgia de excisão de nódulos sentinela



- Figura 17: cirurgia de excisão de nódulos sentinela



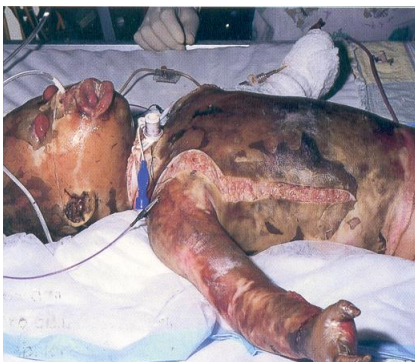
- Figura 18: cirurgia de excisão de nódulos sentinela excisão de nódulos sentinela



- Figura 19: cirurgia de queimadura



- Figura 20: cirurgia de queimadura



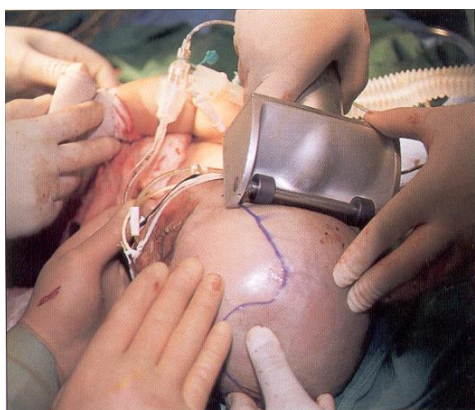
- Figura 21: cirurgia de queimadura



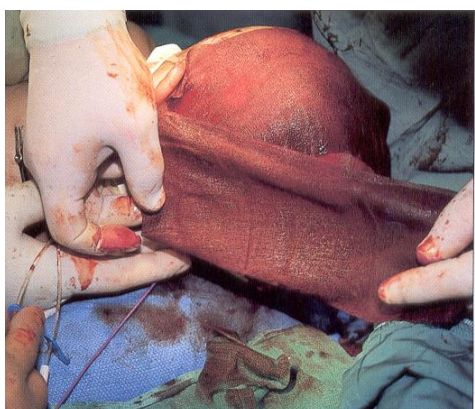
- Figura 22: cirurgia de queimadura



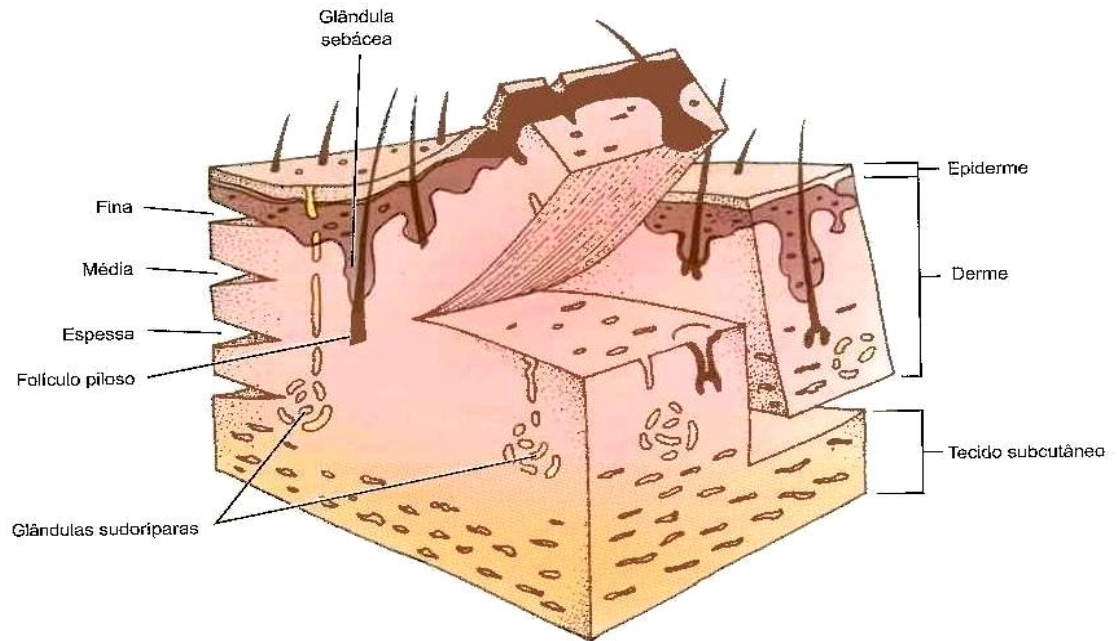
- Figura 23: cirurgia de enxerto de pele de espessura parcial e de espessura total



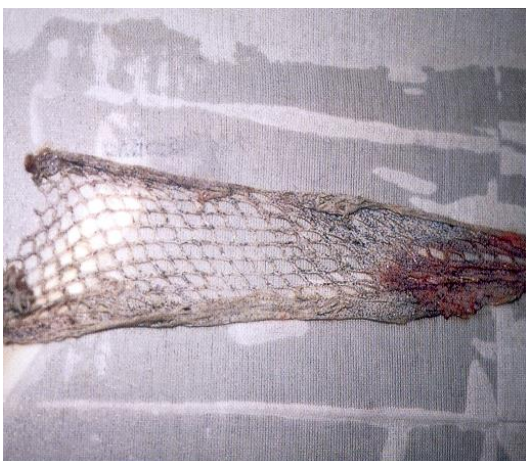
- Figura 24: cirurgia de enxerto de pele de espessura parcial e de espessura total



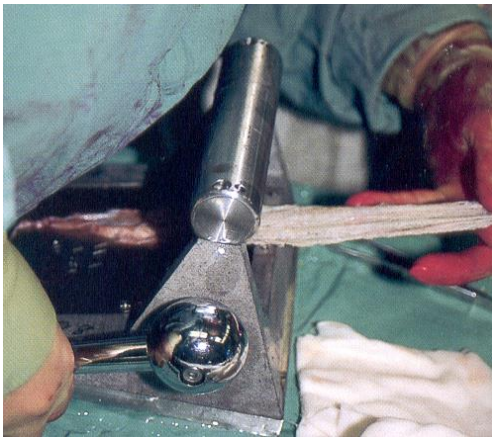
- Figura 25: cirurgia de enxerto de pele de espessura parcial e de espessura total



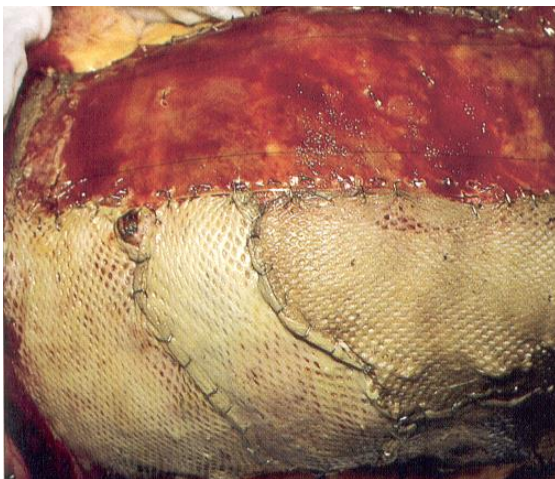
- Figura 26: expansores de pele



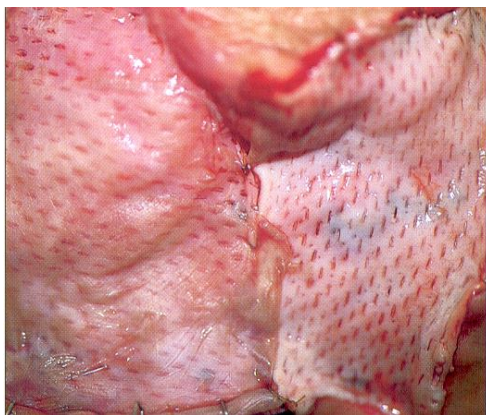
- Figura 27: expansores de pele



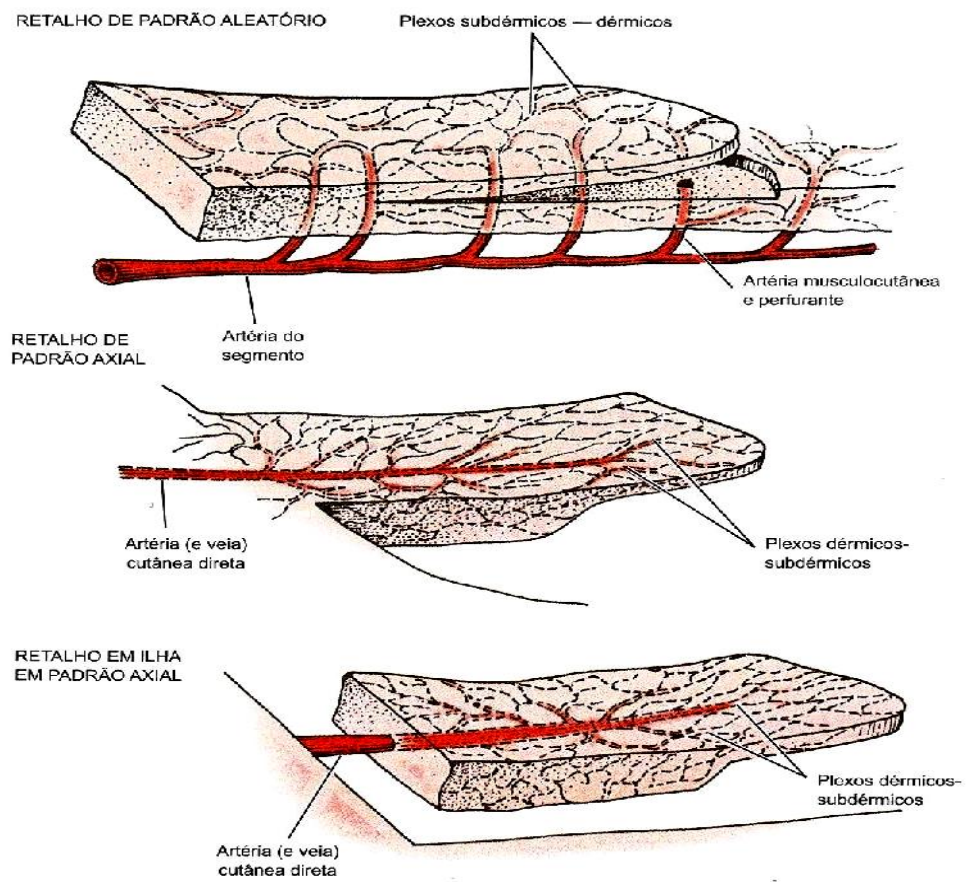
- Figura 28: cirurgia de reposição de tecido perdido ou ausente



- Figura 29: cirurgia de reposição de tecido perdido ou ausente



- Figura 30: cirurgia por retalho



- Figura 31: cirurgia por retalho



- Figura 32: cirurgia por retalho



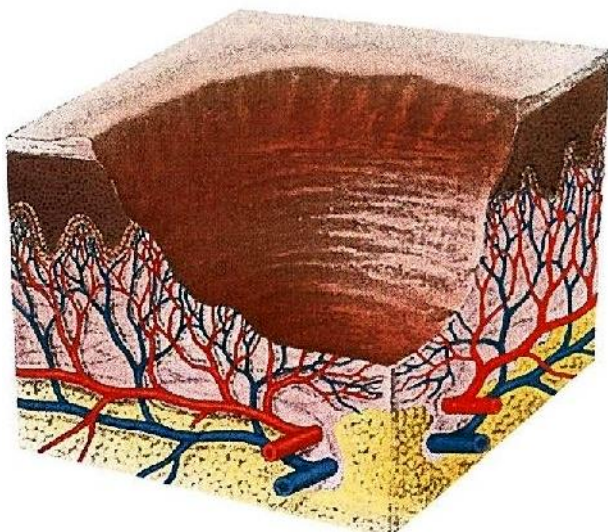
- Figura 33: cirurgia por retalho



- Figura 34: cirurgia por retalho



- Figura 35: cirurgia de tratamento de úlceras de decúbito



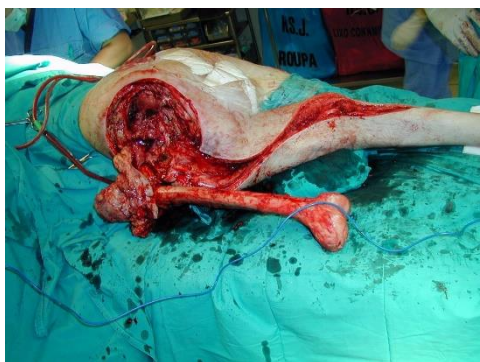
- Figura 36: cirurgia de tratamento de úlceras de decúbito



- Figura 37: cirurgia de tratamento de úlceras de decúbito



- Figura 38: cirurgia de tratamento de úlceras de decúbito



- Figura 39: cirurgia de tratamento de úlceras de decúbito



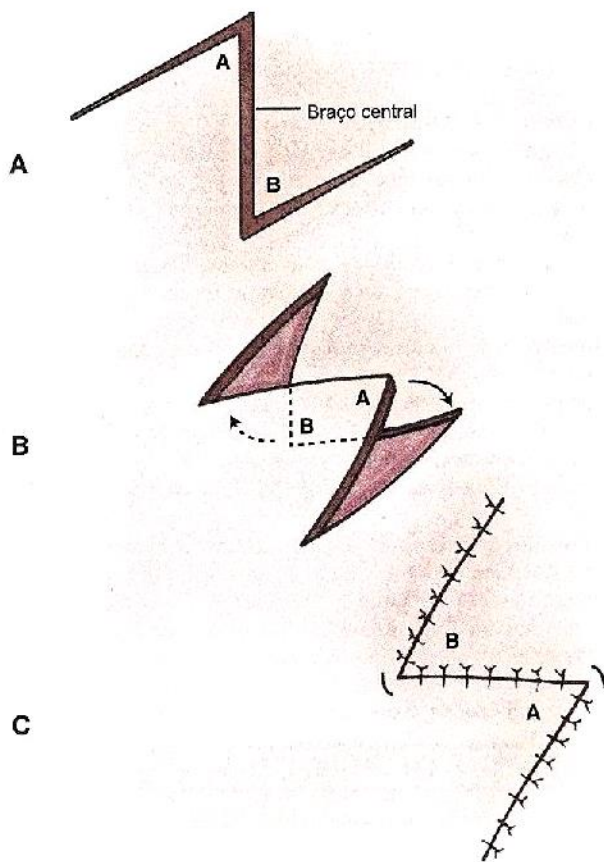
- Figura 40: cirurgia de tratamento de úlceras de decúbito



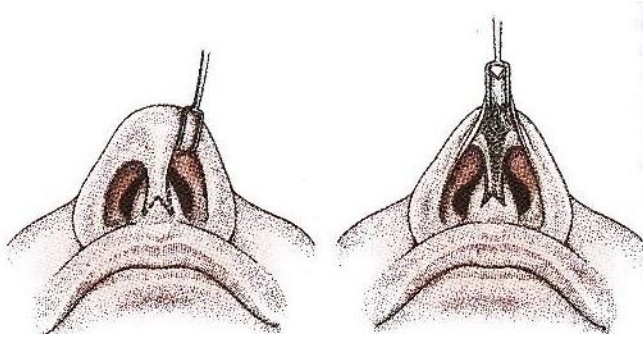
- Figura 41: cirurgia de tratamento de úlceras de decúbito



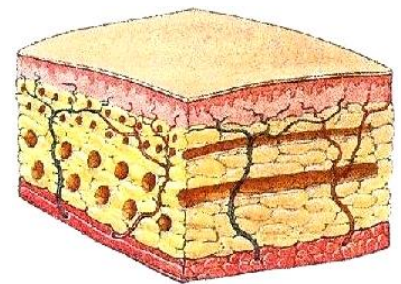
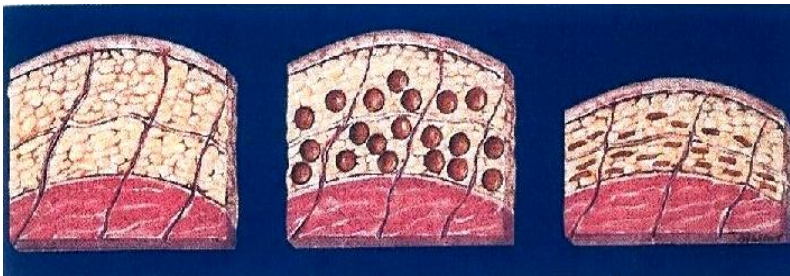
- Figura 42: cirurgia estética por revisão de cicatriz



- Figura 43: cirurgia de rinoplastia



- Figura 44: cirurgia de lipoaspiração



- Figura 45: cirurgia para tratamento da doença de *romberg*



- Figura 46: cirurgia para tratamento da doença de *romberg*



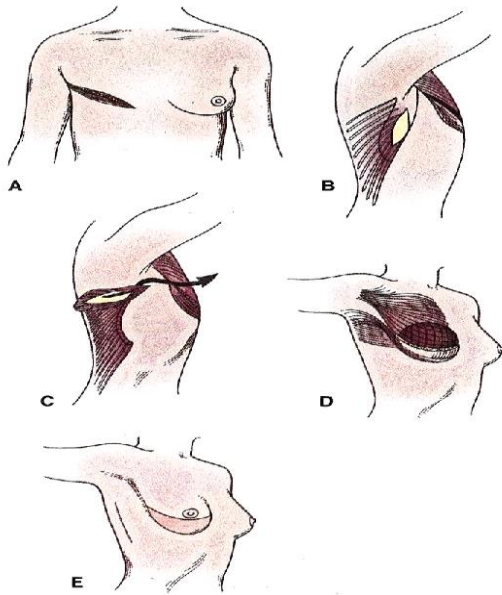
- Figura 47: cirurgia para tratamento da doença de *romberg*



- Figura 48: expansores mamários para cirurgia mamária



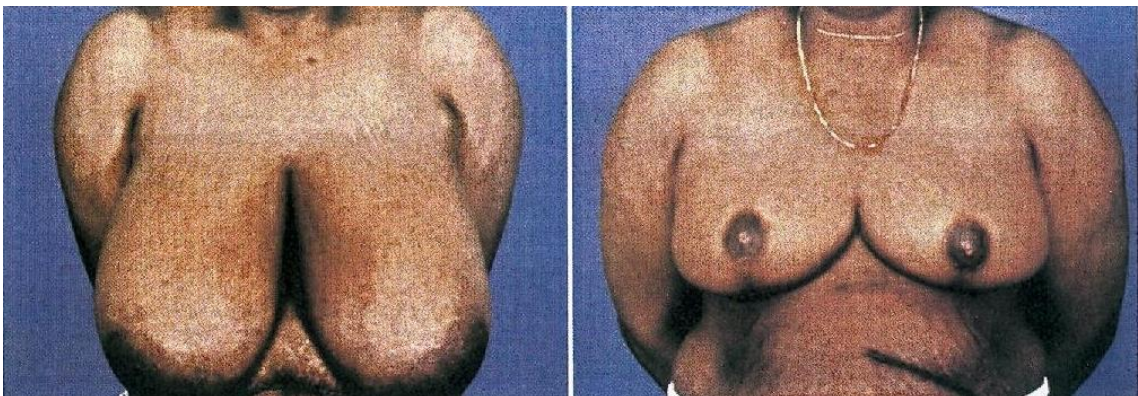
- Figura 49: cirurgia reconstrutiva da mama com aplicação de retalhos



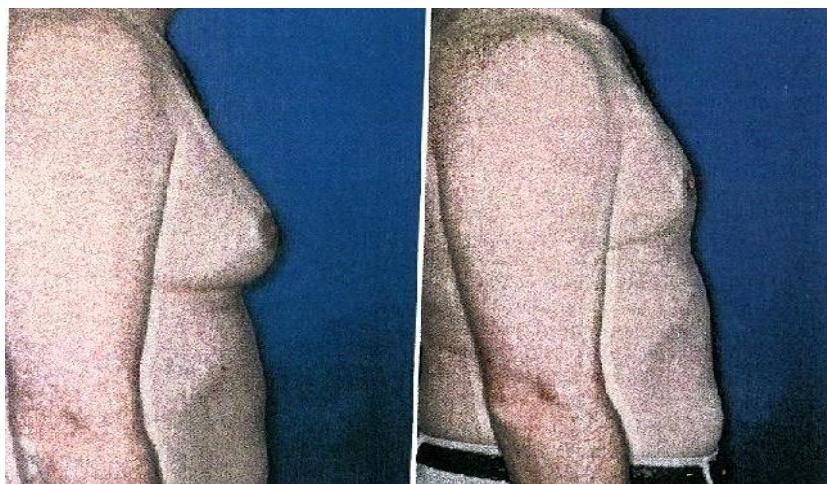
- Figura 50 e 51: cirurgia de reconstrução da mama com retalhos mio-cutâneos



- Figura 52 e 53: cirurgia de mamoplastia de redução da mama



- Figura 53 e 54: cirurgia de excisão de ginecomastia



- Figura 55 e 56: cirurgia de excisão de ginecomastia

