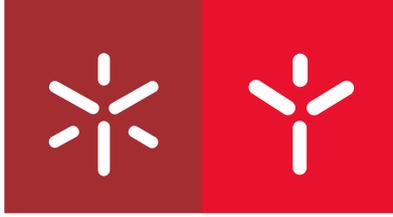


Universidade do Minho
Escola de Direito

Isabel Cristina Ramalho dos Santos

Relatório de atividade profissional

A interpretação jurídica do conceito de prestação de serviços médicos



Universidade do Minho
Escola de Direito

Isabel Cristina Ramalho dos Santos

Relatório de atividade profissional

A interpretação jurídica do conceito de
prestação de serviços médicos

Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho efetuado sob a orientação do
Prof. Dr. Joaquim Freitas da Rocha

DECLARAÇÃO

Nome: Isabel Cristina Ramalho dos Santos

Endereço eletrónico: isabelramalhosantos@gmail.com

Número do Bilhete de Identidade: 09842070

Título

Relatório de atividade profissional

A interpretação jurídica do conceito de prestação de serviços médicos

Orientador: Prof. Dr. Joaquim Freitas da Rocha

Ano de conclusão: 2016

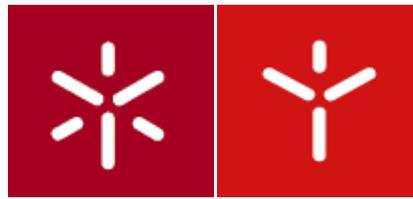
Designação do Mestrado:

Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É autorizada a reprodução integral do presente trabalho apenas para efeitos de investigação e mediante declaração do interessado que a tal se compromete.

Universidade do Minho, 29 de abril de 2016

Assinatura:



UNIVERSIDADE DO MINHO

Ao José, António e Afonso,
Pedaços de mim...

Índice	
Parte I – Relatório de Atividade profissional.....	6
Siglas.....	11
Resumo.....	11
Abstract.....	12
Parte II – A interpretação jurídica do conceito de prestação de serviços médicos.....	14
Capítulo I.....	14
I.1 - Noção de IVA.....	14
I.2 - A questão que se pretende tratar e analisar.....	14
Capítulo II.....	17
II.1 – O conceito de ato médico.....	17
II.2. – O conceito de saúde.....	17
II.2.1 – O modelo clínico.....	17
II.2.2 – O modelo de realização do papel.....	17
II.2.3 – O modelo adaptativo.....	17
II.2.4 – O modelo eudemonístico.....	19
II.3 – Cirurgia estética e cirurgia plástica.....	21
II.3.1 – A cirurgia estética.....	21
II.3.2 – A cirurgia plástica.....	21
II.3.2.1 – A cirurgia plástica reparadora	23

II.3.2.2 – A cirurgia plástica estética.....	23
II.4 – O Parecer da ordem dos Médicos.....	25
Capítulo III	28
III.1 – A cirurgia estética/plástica/reconstrutiva e o IVA.....	28
III.2 – A Jurisprudência do TJUE.....	30
III.3 – A Jurisprudência nacional.....	34
Conclusões.....	41
Bibliografia.....	42
Jurisprudência.....	43

PARTE I – RELATORIO DE ATIVIDADE PROFISSIONAL

Em conformidade com o despacho RT 38/2011 e do regulamento do Departamento do mestrado de Direito Tributário e Fiscal, com vista à obtenção do grau de Mestre, é apresentado um relatório sobre a atividade profissional desenvolvida e um trabalho de cariz científico sobre a “*A interpretação jurídica do conceito de prestação de serviços médicos em sede de IVA*”.

SITUAÇÃO ACTUAL

- Juíza de Direito no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga

HABILITAÇÕES ACADÉMICAS

- Curso de Direito pela Universidade Católica Portuguesa - Centro Regional do Porto, entre Setembro de 1991 e Setembro de 1996.

- Pós-Graduação “Proteção de Menores - Prof. Doutor F. M. Pereira Coelho”, no ano letivo de 2005/2006, realizou a prova final com a informação de Aprovado com Muito Bom;

EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL

- Exercício de Advocacia, de 1997 até 2000;

- Nomeação como Auditor de Justiça, em 15.09.2000 no Centro de estudos Judiciários (XIX curso) - Despacho de 01/09/2000 - DR de 15/09/2000;

- Nomeação em regime de Estágio, em 31.05.2002. Procuradora Adjunta, colocada na

Comarca de Paredes - Despacho de 05/07/2002.

- Nomeação como auxiliar em regime de destacamento, em 15-03-2003. Procuradora Adjunta, na Comarca de Lagos - Deliberação CSMP de 12/03/2003 - DR de 22/04/2003.

Aceitação da nomeação em 29/04/2003.

- Nomeação como Auxiliar em Regime de Destacamento, em 21-06-2004. Transferida para a Comarca de Baião - Deliberação do C5MP de 26/03/2004 - DR de 21/06/2004;

- Renovação do destacamento, em 21-06-2005. Por mais um ano - Despacho de 04/05/2005- DR de 29/06/2005.

- Nomeação como Auxiliar em Regime de Destacamento, em 15-09-2005. Transferida para a Comarca de Guimarães - Deliberação do CSMP de 11/07/2005-DR de 14/09/2005.

Aceitação da nomeação em 19/09/2005.

- Nomeação como Auxiliar em Regime de Destacamento, em 01-09-2006. Colocada na Comarca do Porto - Deliberação do CSMP de 11/07/2006 - DR de 01/09/2005.

Aceitação da nomeação em 06/09/2006.

- Renovação do Destacamento, em 01-09-2007. Por mais um ano, como auxiliar, com efeitos a partir de 01/09/07 - DR de 20/12/07.

- Procuradora Adjunta no Tribunal de Família e Menores do Porto desde 06.09.2006 até

15.07.2008;

- Procuradora Adjunta nos Serviços do Ministério Público do Tribunal Judicial da Comarca de Gondomar de 04.09.2008 até 23.09.2008;

- Procuradora Adjunta no Tribunal de Família e Menores do Porto desde 31.05.2002 até 15.07.2008;

- Juíza de Direito no Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro desde 3 de Outubro de 2008;

- Juíza de Direito no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga desde 1 de Abril de 2013;

OUTRAS QUALIFICAÇÕES E ACTIVIDADES

- Juíza Formadora do Centro de Estudos Judiciários (CEJ);

- É membro do Centro de Investigação Professor Doutor Joaquim Veríssimo Serrão;

- Académica da Academia Portuguesa da História;

- Apresentante na 1ª bienal de Jurisprudência na Faculdade de direito de Coimbra, nos dias 21 e 22 de Outubro de 2002;

- Concluiu o 9º Curso de Pós-Graduação Protecção de Menores - Prof. Doutor F. M. Pereira Coelho”, no ano letivo de 2005/2006, tendo realizado a prova final com a informação de Aprovado com Muito Bom;

- Frequentou o Curso de Especialização em Medicina Legal, que decorreu na

Universidade Lusíada do Porto no ano de 2005/2006.

- Frequentou o Curso de Especialização sobre “Temas de Direito Tributário” em 05-06-2015;12-06-2015, 19-06-2015 e 26-06-2015 organizado pelo CEJ;

- Frequentou as seguintes ações de formação da Faculdade de Direito da Universidade do Porto:

“Debate Público Nacional sobre a Reforma do Sistema de Recursos em Processo Civil e Processo Penal”, 22 de Setembro de 2005;

“Políticas e Práticas Penais”, 12 de Maio de 2006;

- Frequentou as seguintes ações de formação permanente do CEJ:

- A Direção da Investigação Criminal e a Gestão do Inquérito, Peniche, 22 e 23 de 2004;

- O Ministério Público em Representação e Defesa dos Interesses dos Menores, Lisboa, 1 e 2 de Julho de 2004;

- O Ministério Público, a Tutela de Interesses Difusos e Criminalidade Ambiental, Coimbra, 3 e 4 de Fevereiro de 2005;

- Direito processual Civil Europeu - Porto, 19 e 20 de Janeiro de 2006;

- Violência doméstica - Porto, 9 e 10 de Fevereiro de 2006;

- Lei Tutelar Educativa - Coimbra, 30 e 31 de Março de 2006;

- Cooperação Judiciária Internacional em Matéria Penal, Porto, 4 e 5 de Maio de 2006.

- Direito da Regulação Económica, Porto, 8 e 9 de Junho de 2006;

- Criminalidade Fiscal, Porto, 19 de Janeiro de 2007;

- O Novo Regime Jurídico das Armas, Porto, 16 de Março 2007;

- Jornadas sobre a Revisão do Código de processo Penal, Coimbra, 8 e 9 de Novembro de 2007;

- Mediação Penal, Coimbra, 22 de Fevereiro de 2008;
- Grandes Temas do Direito da Família e das Crianças, Porto, 4, 11, 18, 30 Abril e 16, 21, 30 Maio de 2008;
- A Responsabilidade Civil do Estado e Demais Entes Públicos, Porto, 28 Novembro de 2008;
- Frequentou o curso para ingresso nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 21 de Maio de 2008 até 29 de Julho de 2008;
- Frequentou a ação de formação sobre o “Regime Jurídico dos Principais Impostos”, 17,24 e 31 de Maio e 7 de Junho de 2009;
- A Nova Reforma Executiva, Coimbra, 5 Junho de 2009;
- Regime Jurídico dos Principais Impostos, Lisboa 17, 24, 31 Maio e 7 Junho de 2010;
- A Tributação por Métodos Indiretos, Porto, 10 Dezembro 2010;
- Temas de Direito Administrativo (Curso de Especialização), 7, 14, 21, 28 Janeiro e 4 Fevereiro 2011;
- Direito e Contencioso Aduaneiro (Curso online, CEJ), início do curso em 01-03-2011 e sessão final presencial em 12-05-2011;
- Recursos em processo administrativo e tributário em 21-11-2014;
- O Regime Geral das Contraordenações e as Contraordenações Administrativas e Fiscais em 05-12-2014;
- A Reforma do Direito Processual Administrativo em 12-02-2015 e 13-02-2015;
- A Reforma do IRS em 20-02-2015;
- Responsabilidade civil contratual e extracontratual do estado em 06-03-2015;
- As novas Diretivas sobre Contratação Pública em 20-03-2015;
- Processos cautelares e Contencioso Tributário em 20-11-2015;
- Contraordenações Tributárias em 14-01-2016 e 15-01-2016;

Lista de Siglas e Abreviaturas

IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
OMS	Organização Mundial de Saúde
LGT	Lei Geral Tributária
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TJCE	Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia (agora <i>Tribunal de Justiça da União Europeia</i>)
TCA Sul	Tribunal Central Administrativo Sul
AT	Autoridade Tributária
MP	Ministério Público

Resumo

O presente relatório de mestrado, cujo tema é “ *A interpretação jurídica do conceito de prestação de serviços médicos* ” tem como intuito tratar e analisar a questão inserta no n.º 2 do art. 9º, capítulo II, Isenções, Secção 1 Isenções nas operações internas do CIVA.

A questão fulcral que constituirá o objeto da presente análise pode ser resumida do modo que segue:

A isenção consignada no n.º 2 do art. 9º do CIVA encerrará em si um conceito de prestação de serviços médicos, tendentes a concretizar o conceito de saúde que nos é fornecido pela Organização Mundial de Saúde — como revelador de “*um estado de bem-estar físico, mental ou social completo e não a mera ausência de doença ou enfermidade*”—, ou pelo contrário, o espírito da norma, exclui as prestações de serviços médicos que embora tendentes a melhorar a saúde do individuo visam uma melhoria do bem-estar mental, social e físico do indivíduo, por reestruturação de estruturas defeituosas ou ausentes, ou por modificação da sua textura e/ou configuração em relação a estruturas contíguas?

A propósito será abordada a problemática da aplicação da norma prevista no nº 2 do artº 9º do CIVA. Será feita também uma análise do conceito de prestação de serviços médicos e ato médico, dando conta da jurisprudência do Tribunal da Justiça das Comunidades Europeias (TJUE), tentando contribuir para a clarificação e densificação dos pressupostos que estão subjacentes a este conceito.

ABSTRACT

This master's report, whose theme is "The legal interpretation of provision of medical services" has the intention to treat and analyze the question inserted in nr. 2 of art. 9, Chapter II Exemptions, Section 1 Exemptions to internal CIVA operations.

The key issue that will be the object of this analysis can be summarized as set out below:

The exemption as set forth in nr. 2 of art. 9 of CIVA will close itself a concept of provision of medical services, aiming to realize the concept of health to us is provided by the World Health Organization - as revealing "a state of physical, mental or complete social well-being and not merely the absence of disease or infirmity" - or rather, the spirit of the rule, excludes the provision of medical services but to improve the health of the individual aim to improve the mental, social and physical well-being of the individual, for restructuring defective or missing structures, or by modifying the texture and / or configuration with respect to adjacent structures?

The purpose will be addressed the issue of the application of the rule provided for in nr. 2 of article 9 of CIVA. It will also be an analysis of the concept of provision of medical services and medical procedures, taking account of the decisions of the Court of Justice of the European Union (CJEU), trying to contribute to the clarification and densification of the assumptions that underlie this concept.

Parte II – A interpretação jurídica do conceito de prestação de serviços médicos

Capítulo I

I.1 - Noção de IVA:

O Imposto sobre o Valor Acrescentado surge como um imposto indireto, cujo encargo fiscal é transferível para o consumidor final, caracterizando-se pelo facto tributário que o origina, e apresentar um carácter transitório.

É um imposto geral sobre o consumo, que, tal como se retira da leitura do art. 1º do CIVA, incide, em princípio, sobre todas as transmissões de bens e prestações de serviços com características onerosas.

A liquidação do imposto é efetuada pelos operadores económicos que procedem à autoliquidação, fazendo repercutir no cliente o imposto liquidado, usando para tal o método previsto no art. 19º do CIVA.¹

Só com a existência do facto tributário é que nasce a obrigação de imposto, sendo que no caso do IVA, tal facto consubstancia-se, como já se referiu, em qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços, a título oneroso, efetuada em território português.

*“ O IVA apresenta-se como um imposto sobre o consumo em que o montante da dívida de cada sujeito passivo é apurado através do chamado método de dedução do imposto, do crédito do imposto ou do método indireto subtrativo, nos termos do qual esse montante nos é dado pela diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa ao valor das vendas ou prestações de serviços, durante determinado período, e o montante do imposto suportado nas aquisições efetuadas durante o mesmo período”.*²

Tal como refere Clotilde Celorico Palma, o IVA *“é um imposto que incide, sobre todas as fases do processo produtivo do produtor ao retalhista, através do*

¹ Cfr. entre outros, J.L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª Ed., Coimbra Editora, 2007, pág. 24 e ss e 411 e ss).

² Cfr. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, Almedina, 7ª Ed, 2014, pág. 547 a 548)

chamado método subtrativo indireto, das faturas do crédito de imposto ou sistema de pagamentos fracionados.

(...) O método subtrativo indireto mais não é do que uma técnica da liquidação e dedução do imposto em cada fase do circuito económico, funcionando como tal quando as transações se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução.

(...) A nível interno, a configuração concreta do IVA dos Estados Membros confronta-se coma tensão entre dois princípios contraditórios, por um lado, o princípio da neutralidade, de natureza essencialmente jurídico-económico, por outro, o princípio da subsidiariedade, de natureza essencialmente jurídico-político.”³

É o consumidor final quem suporta economicamente o IVA, muito embora não seja, teoricamente, o sujeito passivo do imposto.

I.2 - A questão que se pretende tratar e analisar:

Está inserida no capítulo II Isenções, Secção I “Isenções nas operações internas”, a qual traz à colação a noção de prestação de serviços médicos.

Vejamos o artigo 9º do CIVA:

Artigo 9.º

Isenções nas operações internas

Estão isentas do imposto:

³ cfr. Clotilde Celorico Palma, “ As entidades públicas e o imposto sobre o valor acrescentado. Uma a rutura no princípio da neutralidade”, Tese de Doutoramento, Almedina, pág. 47 a 91

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;*

(...)"

A isenção prevista no n.º 2 do art. 9º do CIVA encerra em si um conceito de prestação de serviços médicos, sem, no entanto, o definir.

Esta definição, que também não consta da Diretiva IVA atualmente em vigor - Diretiva 2006/112/CE, de 28/11, que entrou em vigor em 01/01/2007 – nem em nenhuma das suas antecessoras, implica que o legislador tenha deixado ao intérprete a integração deste conceito dentro do espírito da Diretiva e das características específicas do IVA.

Desde logo, na integração do conceito importa avaliar se o mesmo integra a noção/conceito amplo de saúde que nos é fornecido pela Organização Mundial de Saúde, como revelador de “*um estado de bem-estar físico, mental ou social completo e não a mera ausência de doença ou enfermidade*⁴”, ou se, pelo contrário, o espírito da norma exclui as prestações de serviços médicos, que embora tendentes a melhorar a saúde do indivíduo, visam uma melhoria do bem-estar mental, social e físico do indivíduo, por reestruturação de estruturas defeituosas ou ausentes ou por modificação da sua textura e/ou configuração em relação a estruturas contíguas (vulgarmente designada cirurgia estética/plástica/reconstrutiva).

⁴ Cfr. Dicionário Médico Enciclopédico, Taber, 17.ª edição

Capítulo II

II.1 - O conceito de ato médico:

A Lei de Bases da Saúde (Lei n.º 48/90, de 24/08, alterada pela Lei n.º 27/2002, de 085/11) prevê na Base XXXII, n.º 2, que o conceito de ato médico será definido em lei, mas tal conceito, até à data, ainda não se encontra expressamente consagrada em qualquer norma do ordenamento jurídico português.

Dos art.ºs 9º do Decreto-Lei n.º 176/2009 e D.L. n.º 177/2009, ambos de 04 de Agosto, podemos retirar algumas ideias que nos permitem definir ato médico, sendo que o médico é aí definido como “*o profissional legalmente habilitado ao exercício da medicina, capacitado para o diagnóstico, tratamento, prevenção ou recuperação de doenças ou outros problemas de saúde, e apto a prestar cuidados e a intervir sobre indivíduos, conjunto de indivíduos ou grupos populacionais, doentes ou saudáveis, tendo em vista a proteção, melhoria ou manutenção do seu estado e nível de saúde.*”

II.2 – O conceito de saúde

Importante também se mostra o conceito de saúde, sendo que, como infra se demonstrará, este conceito integra diversas componentes.

Desde já se refira que não existe apenas uma única definição de saúde.

A Organização Mundial de Saúde (doravante designada OMS) começou por definir a **saúde** como “*um estado de bem-estar físico, mental ou social completo e não a mera ausência de doença ou enfermidade.*”

Desta definição podemos extrair que a saúde tem um significado que não se reconduz apenas à ausência de doença, mas também como uma situação de perfeito bem-estar físico, mental e social, o que, desde logo, faz englobar neste conceito quer a saúde física, como a saúde mental.

De igual forma, se compreende que tal noção não pode ser aplicada de forma igualitária para todas as pessoas, dependendo das características destas, do seu ambiente socioeconómico e cultural. Neste sentido, saúde como conceito varia em função do contexto histórico e cultural, social e pessoal, científico e filosófico, espelhando a variedade de contextos e a experiência humana.

Se relativamente à saúde física, não obstante as variações individuais, haverá mais consenso em caracterizá-la, no que diz respeito à saúde mental já se antevê mais dificuldades, existindo até uma tendência para separar a saúde mental da saúde física; contudo elas são indissociáveis, pois não há saúde física sem saúde mental, esta é fundamental para o bem-estar das pessoas.

Também para a saúde mental existem muitas definições sendo a mais utilizada a que a define como *«o estado de bem-estar no qual o indivíduo realiza as suas capacidades, pode fazer face ao stress normal da vida, trabalhar de forma produtiva e frutífera e contribuir para a comunidade em que se insere»*⁵.

Uma pessoa com boa saúde mental sente-se bem consigo e na interação com os outros, responde positivamente aos desafios e exigências do meio e do quotidiano. Este estado permite à pessoa desempenhar os vários papéis que o seu dia-a-dia exige, como estudar/trabalhar, relacionar-se com a família e com os amigos.

Do que parece resultar da definição de saúde dada pela OMS é que foi acolhido um conceito mais amplo, que conjuga entre si os quatro modelos básicos de segmentação da saúde: modelo clínico, modelo de realização do papel; modelo adaptativo e modelo eudemonístico.

⁵ OMS, 2002

II.2.1 – O modelo clínico

O modelo clínico dá especial importância aos procedimentos diagnósticos e terapêuticos onde a intervenção é desencadeada com o pedido de consulta, que visa dar resposta ao sofrimento do doente, expresso através de sinais e/ou sintomas e que termina com a alta ou a interrupção do tratamento⁶.

II.2.2 – O modelo de realização do papel

O modelo de realização do papel descreve a saúde como a capacidade do indivíduo realizar eficazmente os papéis e as tarefas que lhe são atribuídas, de acordo com as descrições correntes de normas sociais.

II.2.3 – O modelo adaptativo

O modelo adaptativo é um sistema em contínua interação com o meio ambiente mutante. O ambiente é compreendido como um conjunto de forças internas e externas num estado de contínua mudança e a saúde é a capacidade do indivíduo em adaptar-se à mudança no ambiente.

II.2.4 – O modelo eudemonístico

Já 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 tratar 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

⁶ Levav, 1992

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 conceituais e orientações de avaliações do estado de saúde, partindo do pressuposto que a saúde e doença são dois extremos 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 têm vindo a seguir dois conceitos de saúde: a hierarquia das necessidades de *Maslow* e o conceito de bem-estar de alto nível de *Dunn*.

Para *Maslow*⁷ 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 citado Autor que uma 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*⁸ descreve bem-estar ao alto nível por referência ao do 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.

⁷ MASLOW, A. H.: *Motivation and Personality*, New York, 1954, Harper & Row, Publishers.

⁸ DUNN, H.: *High-Level Wellness*, Arlington, Va, 1961, R. W. Beauty, Ltd

Diga-se que nos Estados Unidos da América um estado de “*saúde normal*” é encarado como um lamentável estado de existência.

No sentido de satisfazer as necessidades de saúde do indivíduo de forma completa, a medicina foi criando diversas áreas de especialidade, e nomeadamente, a área da cirurgia plástica/estética/reconstrutiva, a qual é atribuída aos médicos-cirurgiões com especialidade nesta valência clínica e que é reconhecida pela Ordem dos Médicos portuguesa, na qual existe um Colégio desta especialidade.

II.3 - Cirurgia estética e cirurgia plástica:

O *Dicionário Médico Enciclopédico*⁹ 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.*”

II.3.1 – A cirurgia estética:

O mesmo Dicionário 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.*”¹⁰

II.3.2 – A cirurgia plástica:

Em estrita conexão com cirurgia estética encontra-se a **cirurgia plástica**, definida como sendo uma vertente da cirurgia “*voltada para o reparo ou restauração*

⁹ Vide Dicionário Médico Enciclopédico, Taber, 17ª Edição

¹⁰ Vide Dicionário Médico Enciclopédico, Taber, 17ª Edição

de estruturas defeituosas ou ausentes, frequentemente envolvendo a transferência de tecido de uma parte ou pessoa, para outra parte ou pessoa.”¹¹

Mas é necessário ter presente que as técnicas genericamente descritas como de “cirurgia estética” aplicam-se também em situações do foro da “cirurgia plástica e reconstrutiva, motivo pelo qual cirurgia estética e a cirurgia plástica se encontram relacionadas entre si, não podendo falar-se **isoladamente** de uma ou de outra valência enquanto prática clínica.

Isto equivale, por dizer, que a simples enumeração de um ato cirúrgico (como por exemplo, a mamoplastia de redução) não define, em si, o carácter “estético” ou “reconstrutivo” da intervenção.

Esta classificação envolve, portanto, a avaliação de um conjunto complexo de sintomas e sinais que é feita individualmente no decurso da consulta e que se define como diagnóstico.

Assim se percebe 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.

Podemos dizer que a cirurgia plástica se desenvolve sob duas vertentes: a cirurgia plástica reparadora e a cirurgia plástica estética.

¹¹ Vide Dicionário Médico Enciclopédico, Taber, 17ª Edição

II.3.2.1 – A cirurgia plástica reparadora:

A **cirurgia plástica reparadora** visa corrigir lesões deformantes, defeitos congénitos ou adquiridos.

É considerada tão necessária quanto qualquer outra intervenção cirúrgica.

II.3.2.2 – A cirurgia plástica estética:

A **cirurgia plástica estética** é aquela realizada pelo paciente com o objetivo de realizar melhorias na sua aparência.

A pessoa quando se submete a tal intervenção cirúrgica não a faz com intenção ou propósito de melhorar o seu estado de saúde ou curar alguma doença que lhe foi diagnosticada, mas sim, para melhorar algum aspeto físico que não lhe agrada, ou seja, corrigir uma deformidade com a qual nasceu ou que veio a adquirir, por exemplo: uma orelha proeminente ou em abano, outro caso como uma mama flácida ou demasiado pequena.

Trata-se de situações que não causam prejuízo de ordem funcional, mas sim de ordem psicológica.

Atualmente, as duas cirurgias plásticas estéticas mais realizadas no Brasil são a lipoaspiração e o implante de prótese de silicone nos seios.

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 segundas guerras mundiais.¹²

¹² *Vidé: 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*

A partir deste período da história, os médicos-cirurgiões 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, que culminaram no reconhecimento de uma área de especialidade clínica reconhecida pelas Ordens que regulam o exercício da profissão de médico.

Importa também ter presente que a cirurgia plástica não se limita a um sistema anatómico, biológico ou à implementação de uma simples técnica operatória.

Além de remover, reduzir, aumentar e remodelar, a cirurgia plástica abrange igualmente a camuflagem de 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.

Os cirurgiões plásticos são assim reconhecidos, como peritos em reconstituição de ferimentos e cobertura de tecidos, com fundamento nas técnicas médico-cirúrgicas e na visualização do paciente como uma entidade biopsicossocial única, que, como qualquer outro profissional da saúde, pretende obter para os seus pacientes os melhores resultados possíveis, tanto estéticos como funcionais, operativos e de qualidade da saúde humana.

Como escreveu o cirurgião Italiano *Gasparo Tagliacozzi*¹³ (conhecido como sendo o pai da cirurgia plástica) “*Nós restauramos, remodelamos e reconstruímos em um todo aqueles traços que o destino destruiu, não tanto para agradar aos olhos, mas para que possam manter á tona o espírito e ajudar a mente do paciente.*”

¹³ VidePruzinsky T and others: Multiple perspectives on the psychology of plastic surgery, Philadelphia 2006, Lippincott, William & Wilkins.

II.4 – O Parecer da Ordem dos Médicos:

Esta questão em Portugal, relativa à problemática cirurgia estética/prestação de serviços médicos, já foi suscitada e apreciada pela Ordem dos Médicos que emitiu parecer em 18-06-2012 com o seguinte teor:

“(…)

A questão submetida à nossa apreciação prende-se com a isenção de IVA contemplada no artigo 9º n.º 2 do CIVA que determina que “Estão isentas do imposto:

2 - As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares”, em especial determinar se o ato de estética é um ato médico.

Apesar de a Lei de Bases da Saúde prever que a legislação deverá definir o ato médico, certo é que, até ao presente, tal definição não se encontra consagrada expressamente em qualquer norma do ordenamento jurídico português.

Ora, não obstante a inexistência de uma tal norma, certo é que, do conteúdo da atividade médica, como, por exemplo, resulta do teor dos artigos 9º dos Decretos-lei 176/2009 e 177/2009, ambos de 04 de Agosto, se pode retirar a noção do que seja ato médico.

Dispõem aqueles artigos (em tudo coincidentes no seu teor e que definem o perfil profissional do médico) que “considera-se médico o profissional legalmente habilitado ao exercício da medicina, capacitado para a diagnóstico, tratamento, prevenção ou recuperação de doenças ou outros problemas de saúde, e apto a prestar cuidados e a intervir sobre indivíduos, conjuntos de indivíduos ou grupos populacionais, doentes ou saudáveis, tendo em vista a proteção, melhoria ou manutenção do seu estado e nível de saúde.” Deste modo, poder-se-á concluir que ato médico é todo aquele que visa estabelecer um diagnóstico ou tratamento, bem como prevenir ou recuperar doenças ou quaisquer outros problemas de saúde, apto a prestar

cuidados e a intervir sobre indivíduo ou grupos populacionais, doentes ou saudáveis, tendo em vista a proteção, melhoria ou manutenção do seu estado e nível de saúde.

Registe-se que, esta noção não se afasta, de resto, daquela que, em sede europeia é adotada pela União Europeia dos Médicos Especialistas (Munique, Outubro de 2005, alterado em Budapeste, Novembro de 2006 e Bruxelas, 25 de Abril de 2009 - UEMS 2009/14): “The medical act encompasses all the Professional actions, e.g. scientific, teaching, training and educational, organizational, clinical and medico-technical steps, performed to promote health and functioning, prevent diseases, provide diagnostic or therapeutic and rehabilitative care to patients, individuals, groups or communities in the framework of the respect to fethical and deontological values. It is the responsibility of and must always be performed by a registered medical doctor/physician or under his or her direct supervision and/or prescription.”

Destas noções - seja, do perfil profissional do médico e de ato médico - retire-se, assim, que as prestações de serviços médicos (bem como as operações com estas estreitamente conexas) cobrem uma realidade muito diversificada de atuações.

No que se relaciona com a prestação de serviços na área da Medicina Plástica Reconstructiva e Estética - que é uma especialidade médica -, há que salientar a Portaria 572/2010, de 28 de Julho que consagra o programa de formação da especialidade de cirurgia plástica, estética e reconstructiva.

(...)

Assim, resulta por de mais evidente que a denominada cirurgia estética facial, a cirurgia estética da mama, a abdominoplastia, o contorno corporal se encontra consagrada no âmbito da formação médica dos especialistas em cirurgia plástica reconstructiva e estética, pelo que não poderá deixar de ser qualificada como ato/serviço médico.

Acresce ainda que, na nomenclatura de atos médicos encontramos, em sede de cirurgia estética, elencados diversos atos como: cirurgia da calvície, dermabrasão cirúrgica, dermabrasão química, ritidectomia, rinoplastia, reconstrução nasal,

reconstrução auricular, tratamento de orelhas descoladas (otoplastia), reconstrução da orelha, queiloplastia estética, mentoplastia estética com endoproteses, mentoplastia estética com osteotomias, correção do duplo queixo, modelação estética malar-zigomática com endoprótese, modelação estética malar-zigomática com osteotomias abdominoplastia, dermolipectomia braquial, cirurgia estética da região glútea, dermolipectomia da coxa, lipoaspiração do pescoço, lipoaspiração do tórax, lipoaspiração do abdómen, lipoaspiração do membro superior, lipoaspiração da região glútea, lipoaspiração trocantérica, lipoaspiração da coxa, lipoaspiração da perna, remodelação corporal por auto-enxertos, remodelação corporal por inclusão de material biológico conservado, tatuagem estética por sessão ou unidade anatómica, remoção cirúrgica de tatuagem, cada tempo 50 cirurgia da calvície, com retalhos, mentoplastia estética com retalhos locais, plastia mamária de redução, plastia mamária de aumento, remoção ou substituição de material de prótese, tratamento cirúrgico de encapsulação de material de prótese, reconstrução mamária pós mastectomia ou agenesia com utilização de expansor, reconstrução mamária com retalhos adjacentes, reconstrução mamária com retalhos miocutâneos à distância, reconstrução do complexo areolo-mamilar, reconstrução mamária com retalho miocutâneo do grande dorsal, reconstrução mamária com Tram-Fap, correção de mamilos invertidos, exérese de mamilos supranumerários, exérese de mama supranumerária, reconstrução mamária com retalho livre, excisão de lesão infraclínica da mama com marcação prévia, excisão de lesão da mama (com ou sem marcação) e com esvaziamento axilar, reexcisão da área da biópsia prévia e esvaziamento axilar, ressecção de canais galactóforos, esvaziamento axilar como 2º tempo de cirurgia conservadora do carcinoma da mama (cirurgia diferida).

Deste modo, somos do entendimento que os atos de cirurgia estética são atos médicos e se inscrevem no âmbito da denominada cirurgia plástica, reconstrutiva e estética e como tal, estão isentas de IVA ao abrigo do n.º 2 do artigo 9º do CIVA.”

(...)”

Capítulo III

III.1 – A cirurgia estética/plástica/reconstrutiva e o IVA

Posto isto, importa agora centrar a nossa análise em saber se a cirurgia estética/plástica/reconstrutiva configura uma prestação de serviços médicos para efeitos de beneficiar da isenção prevista no art.º 9.º, n.º 2 do CIVA, ou se, pelo contrário, o espírito da norma, a exclui das prestações de serviços médicos aí referidas.

Como referido supra, o art.º 9º, n.º 2 do CIVA dispõe que *“Estão isentas de imposto: As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com ele estritamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares.”*

Uma vez que o CIVA e a própria Diretiva IVA não nos dão um conceito de prestação de serviços médicos, há que integrar tal conceito à luz dos conceitos e ensinamentos da literatura médica, da doutrina e da jurisprudência nacional e comunitária, tendo sempre presente o preceituado no art.º 11.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) que dispõe que *“Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.”*

A este respeito, e sendo o IVA um imposto de cariz comunitário como se alcança pelas Diretivas IVA, sucessivamente aprovadas pela Comissão, é fundamental ter presente a orientação que vem sendo seguida pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que a propósito da harmonização das legislações entre os Estados-Membros se tem vindo a pronunciar sobre o âmbito da isenção prevista no art.º 132.º, n.º 1, alíneas b) e c) da Diretiva (anterior art.º 13.º, n.º 1 da 6.ª Diretiva IVA).

Como o IVA se repercute no consumidor final, as isenções previstas no art.º 132.º estão relacionadas com aquisições de serviços relativas a serviços médicos, sanitários, educação, cultura, desporto e assistência à juventude e à terceira idade.

De destacar que, à luz da disposição legal referida, a verificação da isenção surge condicionada pela qualidade do prestador de serviços, na medida em que a isenção só opera se o prestador de serviços for uma pessoa coletiva de direito público, instituições particulares de solidariedade social, organismos sem finalidade lucrativa, ou **determinados profissionais**.

Trata-se de um requisito **subjetivo** de cuja verificação depende a aplicabilidade da isenção de IVA que é uma isenção objetiva de imposto.

Na análise que temos vindo a fazer, importa ter presente o disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 132º, que dispõe:

“Os 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 *Diretiva* para o ordenamento jurídico interno, consignou-se no art.º 9.º, n.ºs 1 e 2 do CIVA que:

“Estão isentas do imposto:

1) As prestações de serviços efetuadas 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 efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares.”

III.2 – A jurisprudência do TJUE

Vejamos, então, qual o tratamento que a jurisprudência do TJUE tem dado á questão da prestação de serviços médicos:

No Acórdão C-384/98, foi suscitada ao TJUE a questão de saber os honorários relativos a um exame genético por um perito médico nomeado pelo órgão jurisdicional nacional no âmbito de uma ação de investigação da paternidade, se enquadrava no conceito de prestação de serviços médicos para efeitos da isenção prevista no art.º 13.º, A, n.º 1, alínea c) da 6.ª Diretiva ou, num sentido mais lato, se tal isenção abrange também as prestações médicas de um médico agindo na qualidade de perito, a pedido do Tribunal.

Este Acórdão veio reafirmar o entendimento até aí sufragado a propósito de outras temáticas, que as isenções visadas pelo art.º 13.º da Diretiva são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo (cfr., entre outros, Acórdãos de 15/06/1989, *Stichting Uitvoering Financiele Acties*, 348/87 e de 12/11/1998, *Institute of the Motor Industry*, C-149/97), para sufragar o entendimento de que o conceito de prestação de serviços de assistência ínsito no art.º 13.º, A, n.º 1, alínea c) da 6.ª Diretiva não se presta a uma interpretação que inclua as intervenções médicas conduzidas com um objetivo

que não de diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde.

Para concluir que não cabe no âmbito da isenção 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.

No denominado *Processo Kugler*¹⁴ quando questionado “(...) se a isenção prevista no artigo 13º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva se aplica a prestações de cuidados de carácter terapêutico, bem como às prestações de cuidados gerais e às prestações de economia doméstica efectuadas por uma sociedade de capitais que explora serviços de cuidados ambulatoriais fornecidos ao domicílio por pessoal de enfermagem qualificado”, o TJUE reafirma que a norma de isenção só tem aplicabilidade no âmbito de “(...) tratamentos de carácter terapêutico (...)”, concluindo pela isenção de IVA no âmbito das prestações de serviços “(...) médicos e paramédicos, para fins de prevenção, de diagnóstico ou de cuidados, com exclusão de outras actividades relativas aos cuidados gerais e às prestações de economia doméstica.”

Já no Acórdão denominado *Future Health Technologies*¹⁵, o TJUE considerou que o conceito de assistência médica e de prestação de serviços médicos encerra todos os serviços que “(...) devam ter finalidade terapêutica”, concretizando que a finalidade terapêutica que se pretende no âmbito das prestações de serviços médicos não deve ser interpretada “numa acepção particularmente restritiva,” para referir também que “as prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção prevista no artigo 13º, A, n.º 1, alíneas b) e c) da referida directiva.”

¹⁴ Acórdão do TJCE, proferido no processo n.º C-141/00 – *Ambulanter Pflegedienst GmbH*, de 10 de Setembro de 2002.

¹⁵ Acórdão do TJCE, proferido no âmbito do processo n.º C-86/09 – *Future Health Technologies Ltd*, de 10 de Junho de 2010

Ainda no que à apreciação do conceito de prestação de serviços médicos diz respeito, para efeitos de isenção de IVA, o Acórdão proferido pelo TJUE, no Processo *H. a. Solleved*, com o n.º C-443/04, de 27 de Abril de 2006, determinou “*No que respeita, em segundo lugar, ao princípio da neutralidade fiscal, que é inerente ao sistema comum de IVA, importa recordar que, segundo a jurisprudência, este princípio se opõe a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (acórdãos de 23 de Outubro de 2003, Comissão/Alemanha, C-109/02, Colect., p. I-12691, n.º 20, e Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.º 54).*”

Por último, refira-se o Acórdão do TJUE, proferido no âmbito do processo C-91/12, de 21 de Março de 2013, e que se debruçou exatamente sobre a prestação de serviços médicos de natureza estética.

Uma das perguntas colocadas pelo Tribunal de reenvio foi a de saber se “*o artigo 132º, n.º 1, alíneas b) e c) da directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que as prestações de serviços (...) que consistem em operações estéticas e tratamentos de natureza estética, estão isentos de IVA.*”

Em sede de análise da questão, o TJCE considerou que “*as prestações como as que estão em causa no processo principal, na medida em que têm por finalidade tratar ou prestar assistência a pessoas que, na sequência de uma doença, de uma lesão ou de uma deficiência congénita, precisam de uma intervenção de natureza estética, podem estar abrangidas pelos conceitos de «assistência médica» ou de «serviços de assistência» na aceção respectivamente, do artigo 132º, n.º 1, alínea b) da directiva IVA e do artigo 132º, n.º 1, alínea c) desta directiva.*”

Mais refere que “*(...) a concepção subjectiva que os destinatários de prestações como as que estão em causa no processo principal, têm destas mesmas prestações, deve*

*ser tida em consideração na apreciação da finalidade de uma determinada intervenção”, enfatizando o facto de que “os problemas de saúde visados pelas operações isentas ao abrigo do artigo 132º, n.º 1, alíneas b) e c) da Directiva IVA podem ser de **ordem psicológica** (...) efectuadas por pessoal habilitado para o efeito.”* [sublinhado nosso].

ASSIM,

O TJUE sem dar uma resposta conclusiva e definitiva em relação à questão, expõe as premissas que devem ser avaliadas pelos tribunais dos Estados-membros para que se possa concluir pela isenção (ou não) da prestação de serviços médicos na área da estética.

Daí que o Acórdão tenha concluído que:

“O artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que:

- 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 aceção 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;

- as simples concepções subjetivas 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;

- 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 suscetíveis 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 aceção, respetivamente, do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 e do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.”

III.3 – A jurisprudência nacional

De referir que relativamente à problemática de saber quais as prestações de serviços médicos que se integram no âmbito de aplicação do artº 9º nº 2 do CIVA é questão que não tem tido tratamento nos nossos tribunais. Sendo pouca a jurisprudência sobre esta matéria.

A título de exemplo veja-se o expandido no acórdão do TCA Sul, que se transcreve a parte mais relevante:

“(…)

Todavia, aquela lei não delimita o respectivo conceito, pelo que, como bem se refere na sentença, há que recorrer ao DL nº261/93de 24/07, diploma regulador do exercício das actividades profissionais de saúde designadas por paramédicas, e que estão elencadas na Lista Anexa do referido diploma.

Neste contexto, há que chamar à colação o art. 13ºA nº1 da 6.ª Directiva que estabelece que "Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação

correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

(...)

b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente conexas, 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 das actividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado Membro em causa."

De tal normaço decorre que, teleologicamente, o seu objectivo é isentar de imposto aquelas actividades desde esteja em causa a prestação de serviços de assistência e que esta seja fornecida por uma pessoa que possua as qualificações profissionais exigidas para uma actividade médica e paramédica.

Assim, é pacífico que a isenção nos termos do artº 9º do CIVA abrange o exercício da actividade de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas.

Mas, já no que se refere às situações sobre que incidiram as correcções em apreço e que envolvem técnicos massagistas e massagistas esteticistas são profissionais, a AT considerou que estes não se encontram contemplados na lista das actividades paramédicas definidas pelo DL nº 261/93 de 24/07, por isso não podendo beneficiar da isenção do artº 9º nº1 al. b) do CIVA.

É aqui que reside o dissídio entre as partes, inclinando-se o MP para o lado da Fazenda.

De acordo com a sentença, a interpretação adoptada pela AT não é a mais consentânea com o direito interno e comunitário.

Isso porque, em primeiro lugar, a actividade da impugnante é exercida através de clínicas, e situa-se na área da nutrição, fisioterapia, estética e cirurgia estética, sendo que as consultas na área da nutrição são conduzidas por médicos ou nutricionistas e a execução dos tratamentos disponibilizados pela impugnante, depois de prescritos pelo médico é levada a cabo por massagistas, massagistas esteticistas e auxiliares de fisioterapia, directamente supervisionadas por médico ou paramédico, uma vez que a prova testemunhal foi esclarecedora a esse respeito.

Depois, porque as prestações de serviços são efectivadas por um ente colectivo e as pessoas a quem incumbe a direcção técnica e a directa supervisão das prestações realizadas terem a habilitação que permite o exercício das actividades médicas e paramédicas, pelo que se enquadram nas prestações de serviços de assistência, subsumindo-se na isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 9º do CIVA.

Quanto ao facto de os serviços de inspecção terem considerado que os técnicos auxiliares de fisioterapia não reuniam as condições enumeradas no art.º 2º do DL n.º 261/93 de 24/07 em virtude de os cursos não estarem reconhecidos por entidades oficiais, conforme a declaração emitida pela "A..... Formação,.....Lda" quando da inspecção aos exercícios de 2001 e 2002, sendo que sobre o reconhecimento dos cursos, os serviços de inspecção foram informados, que não existem, em Portugal cursos para técnicos auxiliares de fisioterapia reconhecidos, sendo este o motivo da não passagem aos formandos e carteira profissional que os habilite para o exercício de actividade de fisioterapia.

Por assim ser, os serviços de inspecção consideraram que pelo facto de os auxiliares terem apresentado o curso mas o mesmo não estar reconhecido, era suficiente para que a isenção deixasse de operar. E, então, a solução do litígio passa por saber se, como considerou a sentença recorrida, as correcções efectuadas com tal fundamento não devem subsistir, pois, uma coisa é não ter qualquer curso que os habilite outra é ter os cursos mas estes não serem reconhecidos em Portugal, devendo entender-se que estão reunidas as condições para a impugnante beneficiar da isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 9º, até porque a isenção referida no artigo 13º, A,

n.º1, alínea c) da Sexta Directiva não depende de forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas nele mencionadas, nesse sentido, vide Ac. Do TJCE, de 10/09/2002, Kugler, C141/00.

Conforme declaração de princípios ínsita neste diploma legal, “A protecção da saúde dos cidadãos, constitucionalmente consagrada como um direito social, impõe ao Estado a adopção das medidas indispensáveis à sua efectiva realização, nas diversas vertentes que com ele se prendem. Neste domínio, assume, sem dúvida, relevância o conhecimento de que aquele bem jurídico essencial deve ser protegido contra possíveis lesões praticadas por causa do exercício inqualificado de certas funções.

De tal conhecimento decorre, directamente, a necessidade de condicionar o exercício de actividades ligadas à prestação de cuidados de saúde, por forma a conseguir-se aquela protecção.

E esta necessidade é tanto mais sentida quanto é certo que a evolução científica e tecnológica, com reflexos na área das ciências médicas, funciona como factor determinante de maiores exigências ao nível da formação e da diferenciação de profissionais de saúde.

No âmbito dos serviços públicos de saúde, aquele objectivo encontra-se, de algum modo, reflectido na disciplina que, para os técnicos de diagnóstico e terapêutica, foi criada pelo Decreto Lei n.º 384B/85, de 30 de Setembro, bem como em diversa legislação que lhe é complementar.

Outro é, porém, o panorama fora dos serviços públicos. Aí, na verdade, por ausência de enquadramento legal específico, nos domínios da formação e do exercício profissional, não se encontra devidamente assegurada a protecção da saúde.

Impõe-se, por isso, a intervenção do Estado, em obediência aos imperativos constitucionais relativos à saúde, promovendo as medidas que garantam a maior qualidade dos cuidados a prestar, pela adequada formação técnica dos agentes de saúde e pela sua dignificação do ponto de vista deontológico.

O Governo, reconhecendo a urgência de tomar medidas disciplinadoras neste sector, decidiu solicitar autorização para legislar na matéria, tendo sido publicada a Lei n.º 31/92, de 30 de Dezembro.

O presente diploma condiciona desde já, genericamente, o exercício de actividades profissionais de saúde, condicionando igualmente a criação de cursos de formação profissional de saúde e perspectivando os elementos que deverão consubstanciar a regulamentação das profissões, a aprovar por decreto regulamentar.

Finalmente, importa referir que não se optou, nesta matéria, pela sujeição automática ao regime jurídico das carteiras profissionais, aprovado pelo Decreto Lei n.º 358/84, de 13 de Novembro, porquanto se admitiu que, em sede da regulamentação profissional específica, venha a considerar-se não ser aquele regime o mais adequado, tendo em vista, designadamente, que ele poderá comportar normas de carácter deontológico com um elevado nível de exigibilidade.”

Com base nessa principiologia, o artº 1º desse diploma, definindo o respectivo âmbito estabelece que o mesmo regula o exercício das actividades profissionais de saúde, adiante designadas por actividades paramédicas, que compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação (nº 1), não ficando põe ele abrangidas as actividades exercidas, no âmbito de competências próprias, por profissionais com inscrição obrigatória em associação de natureza pública e ainda por odontologistas, enfermeiros e parteiras (nº2), sendo as actividades paramédicas a que se refere o n.º 1 são as constantes da lista anexa ao diploma, do qual faz parte integrante (nº 3).

Dispondo sobre as condições de exercício profissional o artº 2º determina que, sem prejuízo de regulamentação específica de profissões abrangidas pelo artigo anterior, o exercício de actividades paramédicas depende da verificação das seguintes condições:

a) Titularidade de curso ministrado em estabelecimento de ensino oficial ou do ensino particular ou cooperativo desde que reconhecido nos termos legais;

b) Titularidade de diploma ou certificado reconhecido como equivalente aos referidos na alínea anterior por despacho conjunto dos Ministros da Educação e da Saúde;

c) Titularidade de carteira profissional, ou título equivalente, 10/03/2016 emitido ou validado por entidade pública.

E nº 2 do mesmo preceito legal estatui que o grau de autonomia específico do exercício de cada uma das actividades paramédicas, bem como as normas específicas das profissões, incluindo as regras deontológicas, constam de decreto regulamentar.

Por fim, n artº 3º do dito diploma legal comina que o contrato pelo qual alguém se obriga a exercer actividades paramédicas mediante retribuição, sem observância do disposto no artigo anterior, é nulo (nº 1) sendo que o regime previsto no presente diploma não pode ser afastado por instrumento de regulamentação colectiva de trabalho.

Extrai-se do regime legal exposto, como enfatiza a EPGA no seu douto parecer, que os profissionais que exerciam ao serviço da recorrida, as funções de "técnico massagista " e "auxiliar de fisioterapia", não preenchem os requisitos previstos no nº1 do art. 2º do DL 261/93 de 24 de Julho pois para o exercício de actividades paramédicas foi fixada na legislação aplicável ao caso dos autos, a necessidade/obrigatoriedade da verificação das condições referidas naquele preceito legal; esta necessidade inscreve-se na salvaguarda dos superiores interesses constitucionais de protecção da saúde dos cidadãos quando são assistidos por profissionais que exercem essas actividades paramédicas.

Daí que seja exigida a titularidade de um curso ministrado em estabelecimento de ensino oficial ou do ensino particular ou cooperativo desde que reconhecido nos termos legais al. a) do nº1 do art. 2º do DL 261/93 de 24 de Julho.

De igual modo o ensino da actividade da medicina ou da enfermagem mostra-se devidamente regulamentado e os respectivos cursos têm de ser oficialmente

reconhecidos para que os diplomas possam ser aceites e os profissionais que os utilizam possam preencher os requisitos impostos por lei.

A essa luz, é errónea a hermenêutica feita na sentença recorrida daquele preceito legal e a sua adequação à análise do caso dos autos, pois não podia a actividade de fisioterapia e a sua execução ser entregue a profissionais não habilitados com cursos que obedçam aos requisitos fixados por lei.

Os objectivos da regulação do exercício das actividades profissionais de saúde designadas por "paramédicas" encontram-se perspectivados no art. 1º do referido diploma, mostrando-se no respectivo anexo a explicitação da actividade de "fisioterapia" sendo certo que dos autos resulta que a recorrida nos anos de 2003 a 2005 não tinha ao seu serviço profissionais que preenchessem os requisitos do art. 2º do DL 261/93 de 24.07.

(...)

Conclusões

O que vale por dizer que, no âmbito das prestações de serviços médicos, se **deve dar relevo à finalidade da prestação de serviços médicos e** desde que devidamente avaliadas por um clínico.

As conclusões vertidas no Acórdão do TJUE, proferido no âmbito do processo C-91/12, de 21 de Março de 2013, permitem-nos concluir que uma mesma intervenção médica pode estar isenta de IVA e não isenta. Veja-se por exemplo, a redução mamária que tem como finalidade obstar a problemas de coluna e a redução mamária que tem como finalidade tornar os seios mais bonitos e proporcionais.

Pelo que deve o Tribunal apreciar caso a caso e olhando para a situação concreta se em primeira linha houve intervenção inicial no procedimento de diagnóstico por um clínico, leia-se médico, que avalie se a cirurgia tem um fim terapêutico (tal como já referenciado e identificado em diversos Acórdãos do TJUE), posto que esta avaliação condicionará a aplicação da isenção prevista no artº 9º do CIVA referente à prestação de serviços médicos, permitindo preencher os seus requisitos.

Não tenhamos dúvidas que este tema, atenta a linha ténue entre a saúde mental, o bem-estar físico e emocional e as necessidades de cada pessoa como indivíduo, serão cada vez mais recorrente junto dos nossos tribunais.

Bibliografia

- ANTUNES, Américo Silva, *O IVA para todos: exposição explicativa em termos simples e acessíveis, dos princípios fundamentais, da técnica e da prática do imposto sobre o valor acrescentado*, Coimbra, Coimbra Editora, 1986;
- BEN TERRA/Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, 2014, vol.I,
- Dicionário Médico Enciclopédico, Taber, 17ª Edição;
- DUNN, H., *High-Level Wellness*, Arlington, Va, R. W. Beauty, Ltd 1961;
- 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;
- GUERREIRO, Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros;
- MASLOW, A. H.: *Motivation and Personality*, New York, Harper & Row, Publishers,1954;
- PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, in *Cadernos IDEFF n° 1*, 6ª edição, Instituto do Direito Económico e Financeiro, Almedina, setembro de 2014;
- PHIPPS, Long, Woods, Cassmeyer, *Médico-cirúrgica, Conceitos e Prática Clínica*, Vol. I, Tomo I, Lusodidacta;
- PRUZINSKY, T. and others, *Multiple perspectives on the psychology of plastic surgery*, Lippincott, William & Wilkins, Philadelphia 2006;
- SANCHES, J. L. Saldanha, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Lex, 2000;
- SIJBREN CNOSSEN, *A VAT Primer for Lawyers, Economists, and Accountants*, in *Tax Notes International*.
- Vários, *Manual do IVA, Direito Financeiro e Tributário*, Publisher Team, 2006;
- VASQUES, Sérgio, *O imposto sobre o valor acrescentado*, Almedina, 2015;

Jurisprudência:

- Acórdão do TJCE, proferido no processo n.º C-141/00 – *AmbulanterPfegedienstGmbH*, de 10 de Setembro de 2002;
- Acórdão do TJCE, proferido no âmbito do processo n.º C-86/09 – *Future Health Technologies Ltd*, de 10 de Junho de 2010;
- Acórdão do TJCE, proferido no processo C-45/01, *Dornier*, de 6 de Novembro de 2003, colete., p. I – 12911, n.º50;
- Acórdão do TJCE, proferido nos processos C-443/04 e C-444/04, *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*, de 27 de Abril de 2006, Colet., p. I-3617, n.ºs 16 a 24;
- Acórdão do TJCE, proferido no âmbito do processo *H. a. Solleved*, com o n.º C-443/04, de 27 de Abril de 2006.