

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9º; al. c) do nº 1 do art. 18º

Assunto: Isenções – Exclusões - Coaching, Hipnose Clínica, Programação Neurolinguística, Meditação, Naturopatia, Osteopatia, Homeopatia - Esclarecimento quanto às atividades enquadradas na isenção do IVA ou sujeitas a IVA e dele não isentas

Processo: nº **15519**, por despacho de 2019-04-23, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, cumpre informar:

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A Requerente é uma sociedade por quotas que, conforme refere, tem como objeto social o desenvolvimento de atividades de saúde humana que visam o tratamento do corpo e da mente, de entre as quais lista as atividades de "(...) Coaching, Hipnose Clínica, Programação Neurolinguística, Meditação, Naturopatia, Osteopatia, Homeopatia, Reiki, Reflexologia, Radiestesia, Cinesiologia, Ioga, Pilates Clínico, Tai-chi".

2. Exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 86906 - "Outras actividades de saúde humana, n.e." e, a título secundário, as atividades que têm por base os seguintes CAE:

CAE 86906 - "Outras actividades de saúde humana, n.e.";

CAE 85510 - "Ensinos desportivo e recreativo";

CAE 96040 - "Actividades de bem-estar físico";

CAE 96022 - "Institutos de beleza".

3. Constituiu-se, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem direito a dedução, enquadramento no regime normal do IVA, com periodicidade trimestral, desde 2018.02.07. Atento o disposto no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA) indicou utilizar, para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real.

4. No presente pedido de informação a Requerente solicita esclarecimento sobre o enquadramento, em sede de IVA, das atividades que elenca, designadamente quais as atividades que merecem acolhimento na isenção do imposto e as atividades sujeitas a imposto e dele não isentas.

II - ENQUADRAMENTO LEGAL

5. A alínea 1) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto "As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas".

6. A citada norma legal tem por base a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva

IVA), segundo a qual os Estados membros isentam "As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas no Estado membro em causa".

7. A respeito do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) afirmou em vários arestos, entre outros, no Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, Colect. P. I-6833, n.º 26), que a mesma tem um carácter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem atender à forma jurídica do prestador, bastando que sejam preenchidas duas condições: i) tratar-se de serviços médicos ou paramédicos e; ii) que estes sejam fornecidos por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

8. De acordo com esta interpretação, a isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA opera independentemente da natureza jurídica do prestador dos serviços, nomeadamente do facto de se tratar de uma pessoa singular ou coletiva.

9. Quanto à determinação do tipo de cuidados abrangidos pela alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA [alínea 1) do artigo 9.º do CIVA] importa fazer referência à jurisprudência comunitária, nomeadamente ao Acórdão de 14 de setembro de 2000, proferido no Processo C-384/98 e ao Acórdão de 21 de março de 2013, proferido no Processo C-91/12 que, no que respeita ao conceito de prestações de serviços médicos, consideram como tais, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde.

10. Neste sentido, os serviços relacionados com os cuidados de saúde devem ser entendidos como uma terapêutica necessária e com um propósito de prevenção, tratamento e, se possível, cura das doenças ou outros distúrbios de saúde.

11. É, assim, determinante para a aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, que as prestações de serviços visem aquele propósito terapêutico.

12. As prestações de serviços que não tenham tal objetivo ficam excluídas do âmbito de aplicação da isenção, sendo sujeitas a imposto e dele não isentas, sem prejuízo de poderem beneficiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, quando se encontrem verificados os condicionalismos ali previstos.

13. No que se refere à atividade de psicólogo, é entendimento consolidado da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), desde a publicação do Ofício-Circulado n.º 904, de 29 de maio de 1985, que a mesma beneficia da isenção que se encontra prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, "quando orientada para prestações de serviços que se consubstanciem na elaboração de diagnósticos (por solicitação de médicos) ou na aplicação de tratamentos, abrangendo assim a isenção os atos praticados por psicólogos no âmbito da psicologia clínica".

14. Ainda, de acordo com a referida orientação administrativa, a isenção não abrange os psicólogos que realizem atos ligados ao ensino, seleção e recrutamento de pessoal, testes psicotécnicos ou funções relacionadas com a organização do trabalho.

15. Neste sentido, tendo por base a jurisprudência comunitária sobre o que deve ser entendido como serviços prestados no âmbito da saúde, e conforme entendimento da AT, a atividade de psicólogo, apenas beneficia da isenção de IVA, nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, enquanto orientada para prestações de serviços que se consubstanciem na elaboração de diagnósticos ou na aplicação de tratamentos (atos praticados por psicólogos no âmbito da psicologia clínica).

16. Considerando que a psicologia clínica é a parte da psicologia que se ocupa dos transtornos mentais e suas manifestações psíquicas e que pode incluir, nomeadamente, a prática da hipnoterapia, esta, quando praticada no exercício da profissão de médico, psicólogo, enfermeiro ou de profissionais paramédicos (na vertente clínica), e sendo estes profissionais devidamente credenciados, beneficia, igualmente, da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

17. Porém, se esta atividade for exercida por profissionais que não sejam os referidos no ponto anterior, a isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA não tem aplicação, sendo sujeita a tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA (taxa de 23% em vigor no território do Continente).

18. Relativamente aos serviços designados por "Pilates clínico" retira-se da consulta, na internet, à página do Instituto Português de Reumatologia em <http://www.ipr.pt/index.aspx?p=MenuPage&MenuId=236>, a seguinte informação:

"Pilates é um método de controlo muscular desenvolvido por Joseph Pilates na década de 1920. Este método, quando foi desenvolvido, tinha como principal objetivo o treino de força específico para bailarinos e atletas de alta competição. O Pilates Clínico é uma modificação do método inicial feita desde os anos 90 por Fisioterapeutas, tendo bases científicas atuais e reconhecidas internacionalmente.

Consiste num conjunto de exercícios, adaptados dos exercícios originais, divididos em vários graus de dificuldade, por forma a ser mais direcionado para a reabilitação física. Pode ser aplicado individualmente ou em grupo, tendo em vista o problema individual de cada pessoa.

Estes exercícios têm como princípios a manutenção da estabilidade da coluna (centro); um correto alinhamento corporal coordenado com a respiração; a precisão, o controlo e a fluidez de movimentos; e a concentração, de modo a desenvolver a consciência corporal."

19. O Código do IVA não oferece uma densificação do conceito de profissão paramédica pelo que, no âmbito da discricionariedade conferida pela Diretiva IVA aos Estados membros, tem sido entendimento deste Serviço que integram esse conceito as atividades constantes da lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, sendo de considerar, ainda, as profissões referidas no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos do Ministério da Saúde.

20. Assim, no âmbito destas atividades, só os profissionais de saúde devidamente habilitados para o seu exercício nos termos dos Decretos-Lei anteriormente citados, podem beneficiar de enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

21. Nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, estas profissões devem compreender a realização das atividades constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, no qual se encontra elencada, no seu item 7, a atividade de Fisioterapia. De acordo com a descrição aí prevista, esta atividade, "Centra-se na análise e avaliação do movimento e da postura, baseadas na estrutura e função do corpo, utilizando modalidades educativas e terapêuticas específicas, com base, essencialmente, no movimento, nas terapias manipulativas e em meios físicos e naturais, com a finalidade de promoção da saúde e prevenção da doença, da deficiência, de incapacidade e da inadaptação e de tratar, habilitar ou reabilitar indivíduos com disfunções de natureza física, mental, de desenvolvimento ou outras, incluindo a dor, com o objectivo de os ajudar a atingir a máxima funcionalidade e qualidade de vida".

22. Assim, desde que os serviços designados por "Pilates clínico" se incluam no conteúdo funcional das profissões paramédicas (fisioterapia), sejam assegurados por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável (Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho e Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto) e estejam incluídos no objetivo terapêutico a que se refere o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 14 de setembro de 2000, proferido no Processo 384/98 e no Acórdão de 21 de março de 2013, proferido no Processo C-91/12, admite-se que possam merecer enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

23. Contudo, se estas prestações de serviços não forem exercidas tendo por base os pressupostos referidos no ponto anterior da presente informação, as mesmas não merecem acolhimento na isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, constituindo atividades sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA (taxa de 23% em vigor no território do Continente).

24. No que respeita ao acesso às profissões no âmbito das terapêuticas não convencionais e ao seu exercício, no setor público ou privado, com ou sem fins lucrativos, a Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro veio regulamentar a Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto (Lei de enquadramento base das terapêuticas não convencionais).

25. As profissões exercidas no âmbito das terapêuticas não convencionais encontram-se elencadas no artigo 2.º da Lei n.º 71/2013 nas quais se inclui a naturopatia, a osteopatia e a homeopatia.

26. No que se refere à caracterização e ao conteúdo funcional destas profissões, o artigo 4.º da citada Lei estabelece que as mesmas compreendem a realização das atividades constantes de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da saúde e do ensino superior.

27. De acordo com o seu artigo 6.º o exercício das profissões só é permitido aos detentores de cédula profissional emitida pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP (ACSS).

28. Por sua vez, a emissão da cédula profissional está condicionada à titularidade do grau de licenciado, obtido na sequência de um ciclo de estudos compatível com os requisitos fixados por portaria do Governo, conforme determina o artigo 5.º.

29. Em cumprimento com o estabelecido no artigo 4.º da Lei n.º 71/2013 foram publicadas, em 2014.10.08, as Portarias n.ºs 207-A/2014, 207-B/2014

e 207-C/2014, referentes à caracterização e ao conteúdo funcional das atividades de naturopatia, osteopatia e de homeopatia, respetivamente.

30. Em 2015.06.05 foram publicadas as Portarias n.ºs 172-F/2015 e 172-E/2015 que estabelecem os requisitos gerais que devem ser satisfeitos pelo ciclo de estudos para as atividades de naturopatia e de osteopatia, respetivamente.

31. Note-se que, até à presente data, não foi publicada portaria que, de acordo com o artigo 5.º, fixe o ciclo de estudos conducentes à obtenção do grau de licenciado em homeopatia.

32. Por sua vez, a Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro procedeu à primeira alteração à Lei n.º 71/2013, aditando-lhe o artigo 8.º - A. Esta disposição legal tem natureza interpretativa e determina que "Aos profissionais que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais referidas no artigo 2.º é aplicável o mesmo regime de imposto sobre o valor acrescentado das profissões paramédicas".

33. Dado que o exercício das profissões paramédicas, consideradas como tal nos termos e condições previstas nos Decretos-Lei n.º 261/93, de 24 de julho e n.º 320/99, de 11 de agosto, está isento de imposto ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, também as atividades de terapêuticas não convencionais, identificadas e regulamentadas pela Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, passam a beneficiar daquela isenção.

34. Assim, as atividades de naturopatia e de osteopatia podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA desde que sejam exercidas por profissionais devidamente habilitados para o efeito, nomeadamente, se forem detentores de cédula profissional emitida pela Administração Central do Sistema de Saúde, IP (ACSS), conforme determina o artigo 6.º da Lei n.º 71/2013.

35. Contudo, não estando definido nem regulamentado o respetivo ciclo de estudos para a atividade de homeopatia, tal impossibilita esses profissionais de desencadear o procedimento de avaliação curricular conducente à respetiva cédula profissional, inviabilizando, por seu lado, a atribuição desta por parte da ACSS.

36. Atendendo a que o artigo 6.º da Lei n.º 71/2013 determina que o exercício das profissões só é permitido aos detentores de cédula profissional, cuja emissão está condicionada, nos termos do artigo 5.º, à titularidade do grau de licenciado numa das profissões referidas no artigo 2.º, obtido na sequência de um ciclo de estudos compatíveis com os requisitos fixados por portaria do Governo, e pese embora a natureza interpretativa conferida ao artigo 8.º-A, não é possível enquadrar os profissionais de homeopatia na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, pelo que o exercício dessa atividade é sujeito a tributação à taxa normal, prevista no artigo 18.º do CIVA.

37. Quanto aos serviços prestados no âmbito das atividades que a Requerente identifica como: "Coaching"[1]; "Programação Neurolinguística"[2]; "Meditação"[3]; "Reiki"[4]; "Reflexologia"[5]; "Radiestesia"[6]; "Kinesiologia"[7]; "Ioga"[8] e "Tai chi"[9], dado que: i) não se encontram elencados na Lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24/7, ou nas profissões designadas no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11/8 (diplomas do Ministério da Saúde que contêm os requisitos a observar para o

exercício das atividades paramédicas); ii) não foram objeto de regulamentação que os equipare às profissões paramédicas; iii) não se encontram reconhecidos como atividades terapêuticas não convencionais, o que implica o afastamento do seu exercício do campo de aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

38. Considerando que os referidos serviços não merecem, igualmente, acolhimento em qualquer outra isenção prevista no artigo 9.º do CIVA, constituem a prática de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA (taxa de 23% em vigor no território do Continente).

III - CONCLUSÃO

39. Atento ao anteriormente explanado conclui-se que os serviços prestados pela Requerente, no âmbito:

i) da "hipnose clínica" - caso sejam praticados no exercício da profissão de médico, psicólogo, enfermeiro ou profissionais paramédicos (na vertente clínica), e sendo estes profissionais devidamente credenciados para o efeito, beneficiam da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

Porém, se esta atividade não for exercida na vertente clínica e por profissionais que não sejam os anteriormente referidos, a isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA não tem aplicação, sendo a mesma sujeita a tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

ii) do "Pilates clínico" - considerando que não cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira definir qual o conteúdo funcional das profissões médicas ou paramédicas, caso tais serviços:

- se incluam no conteúdo funcional das profissões paramédicas (fisioterapia);
- sejam assegurados por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável (Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho e Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto);
- estejam incluídos no objetivo terapêutico a que se refere o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 14 de setembro de 2000, proferido no Processo 384/98 e no Acórdão de 21 de março de 2013, proferido no Processo C-91/12,

podem merecer enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA

Contudo, se tais prestações de serviços não forem exercidas tendo por base os pressupostos anteriormente referidos, as mesmas não merecem acolhimento na isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, constituindo atividades sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

iii) da naturopatia e osteopatia - beneficiam da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA desde que sejam assegurados por profissionais devidamente habilitados para o exercício dessa atividade nos termos da legislação aplicável e estejam incluídos no objetivo terapêutico a que se refere o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 14 de setembro de 2000, proferido no Processo 384/98 e no Acórdão de 21 de março de 2013,

proferido no Processo C-91/12.

Contudo, se tais prestações de serviços não forem exercidas tendo por base os pressupostos anteriormente referidos, as mesmas não merecem acolhimento na isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, constituindo atividades sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

iv) da homeopatia - não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, dado não se encontrar, ainda, definido nem regulamentado o respetivo ciclo de estudos, inviabilizando a atribuição, por parte da ACSS, da cédula profissional a estes profissionais.

Considera-se uma atividade sujeita a tributação à taxa normal, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

v) das atividades de "Coaching"; "Programação Neurolinguística"; "Meditação"; "Reiki"; "Reflexologia"; "Radiestesia"; "Kinesiologia"; "Ioga" e "Tai chi" - são sujeitos a imposto e dele não isentas, sendo o seu exercício sujeito a tributação à taxa normal, previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

[1] Segundo o referido no site da Associação Portuguesa de Coaching (APCOACHING) o coaching é, entre outros aspetos, uma relação profissional, orientada para um objetivo do cliente inicialmente acordado, que ajuda o cliente a produzir resultados extraordinários na sua vida, carreira, negócios e organizações.

[2] Segundo o referido no site do Instituto Internacional de Programação Neurolinguística, a programação neurolinguística é uma ferramenta que utiliza a linguagem do cérebro para potenciar a comunicação, o comportamento e a evolução humana.

[3] Por consulta, na internet, a vários sites sobre a matéria pode concluir-se que a meditação pode ser definida como uma prática na qual o indivíduo utiliza técnicas para focar a mente num objeto, pensamento ou atividade em particular, visando alcançar um estado de clareza mental e emocional.

[4] Segundo o referido no site da Associação Portuguesa de Reiki, esta é uma terapia complementar, no âmbito das Terapias e medicinas do campo bio energético, no qual o reiki está inserido.

[5] Por consulta, na internet, a vários sites sobre a matéria pode concluir-se que a reflexologia é um método que estuda o estímulo das áreas reflexas para estimulação da saúde corporal e mental.

[6] Por consulta, na internet, a vários sites sobre a matéria pode concluir-se que a prática de radiestesia é a técnica que permite o contacto e a avaliação de estados energéticos, através do desenvolvimento da sensibilidade do radiestesista, e com o auxílio de alguns instrumentos simples, como pêndulos e varetas, especialmente desenvolvidos para tal fim.

[7] Por consulta, na internet, a vários sites sobre a matéria, pode concluir-se que a kinesiologia consiste num sistema de testes musculares cujo objetivo é avaliar os bloqueios nos mecanismos do organismo.

[8] Por consulta, na internet, a vários sites sobre a matéria, pode concluir-se a prática de Yoga consiste numa filosofia que trabalha o corpo e a mente, através de disciplinas que pratica.

[9] Por consulta, na internet, a vários sites sobre a matéria, pode concluir-se que o Tai chi é uma arte marcial chinesa, cujos exercícios são orientados para melhorar e contribuir para o aumento do bem estar e da saúde.