

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Consultoria dermocosmética efetuada por farmacêutico - Uso de medicamentos e/ou suplementos alimentares.
- Processo: 25167, com despacho de 2023-11-24, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo "[]" (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal "[]", prende-se com o enquadramento, em sede de IVA, da atividade de consultoria dermocosmética.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente encontra-se registada com a atividade que tem por base o CIRS 1519 - "Outros prestadores de serviços", desde 2022.01.14 (data do reinício de atividade).
2. Em sede de IVA tem enquadramento no regime especial de isenção, previsto no artigo 53.º do Código do IVA (CIVA), desde aquela data.

II - NOTA PRÉVIA

3. Antes de mais, importa esclarecer que a questão suscitada no pedido, em sede de IRS, extrapola as competências da Área de Gestão Tributária do IVA, podendo ser solicitada informação sobre essa matéria à Área de Gestão Tributária do IRS.
4. Neste sentido, o âmbito da presente informação vinculativa limita-se à apreciação do enquadramento em sede de IVA.

III - O PEDIDO

5. A Requerente refere que possui um "Mestrado Integrado em Ciências Farmacêuticas" conferido pela Universidade de "[]" e que, atualmente, atua enquanto profissional independente como consultora especializada em dermocosmética e saúde da pele.
6. No âmbito desta atividade, tendo em conta a sua formação profissional e conhecimento técnico, presta serviços de consultoria e aconselhamento personalizado, tendo em vista promover o bem-estar e saúde dos utentes/doentes.
7. De acordo com o que refere "O serviço consiste numa análise ao quadro clínico do utente onde após diagnóstico, são realizadas alterações ao tratamento e/ou são aconselhados novos dermocosméticos, bem como revisto o

uso de suplementos alimentares, caso seja necessário. O serviço é realizado em consulta privada com o utente, mantendo-se a obrigação de sigilo profissional entre Farmacêutico e utente".

8. Alega, assim, a Requerente que a atividade está a ser exercida "no âmbito da saúde, especificamente no contexto de um serviço médico de saúde, cujo foco é a promoção, proteção e restabelecimento da saúde dos utentes/doentes".

9. Tendo em conta a isenção prevista no artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) para determinadas atividades relacionadas com a área da saúde, a Requerente vem solicitar esclarecimento sobre se "os serviços realizados que estão inseridos nesta atividade farmacêutica, que contempla a informação e aconselhamento sobre o uso do medicamento, dermocosméticos e/ou suplementos alimentares", podem beneficiar de enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

10. Caso possa beneficiar da isenção anteriormente mencionada solicita esclarecimento sobre quais os procedimentos a adotar para regularizar a sua situação, nomeadamente qual o código de atividade que deve adotar: o CIRS 1335 - "Farmacêuticos" ou o CIRS 5019 - "Outros técnicos paramédicos".

IV - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA DAS PRESTAÇÕES DE CUIDADOS DE SAÚDE

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

12. Esta disposição legal corresponde ao previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro) que, por sua vez, determina que os Estados-Membros devem isentar "As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-membro em causa".

13. Importa realçar que a redação da norma comunitária implica que os Estados membros não isentam todas as prestações de serviços efetuadas no âmbito das profissões referidas, mas apenas as prestações de serviços de assistência.

14. Realça-se, também, que, atendendo à matriz comunitária do IVA, os Estados-Membros estão obrigados, na gestão e administração do imposto, a observar a jurisprudência produzida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) na interpretação das normas da Diretiva IVA.

15. De acordo com o TJUE, as isenções, designadamente as previstas no artigo 132.º da Diretiva, são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo, sem, todavia, inviabilizar os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções, respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA. Pode ver-se, a propósito, os Acórdãos C-384/98, de 14 de setembro de 2000 (caso D.) e C-45/01, de 6 de novembro de 2003 (caso Dornier).

16. A respeito do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA,

nomeadamente no que respeita ao âmbito de aplicação desta isenção, o TJUE afirmou em vários arestos, entre outros, no acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler) que esta disposição comunitária tem um caráter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem atender à forma jurídica do prestador (pessoa singular ou coletiva), 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.

17. Quanto à determinação do tipo de cuidados abrangidos pela alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o TJUE, definindo o conceito de prestações de serviços médicos, considera como tais, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde (cfr. acórdão de 14 de setembro de 2000, proferido no processo C-384/98, acórdão de 21 de março de 2013, proferido no processo C-91/12 e acórdão de 18 de setembro de 2019, proferido no processo C-700/17).

18. Com efeito importa ter em conta a finalidade dos serviços prestados tendo em vista determinar a eventual tributação ou isenção dos mesmos (cfr. se extrai do acórdão de 20 de novembro de 2003, proferido no processo C-307/01).

19. No que respeita à medicina estética, refira-se a posição do TJUE, no acórdão de C-91/12, segundo a qual, as prestações de serviços de cirurgia de tratamentos de natureza estética podem estar abrangidas pelo conceito de serviços de assistência, na aceção da alínea c), do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, quando tenham por 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.

Em contrapartida, quando a intervenção se destina a fins puramente cosméticos, não pode estar abrangida por este conceito, sendo afastada a isenção.

20. São, assim, suscetíveis de enquadramento na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA e, conseqüentemente, de enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, os serviços que se insiram no conceito de prestação de serviços médicos definido na jurisprudência comunitária, ou seja, que sejam entendidos como uma terapêutica necessária e com um propósito de prevenção, tratamento e, se possível, cura das doenças ou outros distúrbios de saúde e sejam assegurados por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável, no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador dos serviços.

21. Estão fora do conceito estrito definido pelo TJUE as prestações de serviços que não visem a assistência ao indivíduo ainda que aquelas possam, num contexto mais lato, contribuir para a segurança e o bem-estar do próprio.

22. É de salientar, que, embora a jurisprudência do TJUE aborde o alcance da alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, num contexto maioritariamente de prestações de serviços médicos, tal entendimento não pode deixar de se aplicar ao conjunto das profissões elencadas na norma comunitária.

V - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA DA PROFISSÃO DE FARMACÊUTICO

23. No que se refere à definição das profissões paramédicas abrangidas pela isenção, uma vez que a norma de isenção da Diretiva do IVA concede aos

Estados-Membros o poder de apreciação nesta matéria, definindo, no seu direito interno, quais as profissões paramédicas cujos serviços de assistência são isentos de IVA, o TJUE já esclareceu que esse poder inclui, não só, a capacidade de definir as qualificações exigidas para exercer as referidas profissões, mas também, de definir as atividades específicas de serviços de assistência abrangidas por essas profissões (cfr. acórdão de 27 de abril de 2006, H.A. Solleveld e J.E. van den Hout-van Eijnsbergen, nos processos C-443/04 e C-444/04, n.ºs 29 e 30).

24. Atendendo a que o CIVA não define as profissões paramédicas abrangidas pela norma de isenção, é feita a aplicação do disposto n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, segundo o qual "Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm salvo se outro decorrer diretamente da lei".

25. Deste modo, para efeitos da definição do conceito de "profissões paramédicas" a que se refere a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, observa-se o disposto no Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, bem como, no Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos do Ministério da Saúde, uma vez que, na legislação nacional, são estes dois diplomas que definem e regulam o exercício das profissões paramédicas.

26. O Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de agosto regula o exercício das atividades profissionais de saúde, designadas por atividades paramédicas, que compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação.

27. Este Decreto-Lei prevê, genericamente, as condições para o exercício de atividades profissionais de saúde, que constam no Anexo ao diploma, condicionando igualmente a criação de cursos de formação profissional de saúde e perspetivando os elementos que devem integrar a regulamentação das profissões, a aprovar por decreto regulamentar.

28. Tal veio a ocorrer com o Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, que regulamenta as profissões técnicas de diagnóstico e terapêutica e cria o Conselho Nacional das Profissões de Diagnóstico e Terapêutica como órgão de apoio ao Ministro da Saúde.

29. O Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, prevê no seu item 6, a atividade de "Farmácia" que consiste no "desenvolvimento de actividades no circuito do medicamento, tais como análises e ensaios farmacológicos, interpretação da prescrição terapêutica e de formulas farmacêuticas, sua preparação, identificação e distribuição, controlo da conservação, distribuição e stocks de medicamentos e outros produtos, informação e aconselhamento sobre o uso do medicamento".

30. O Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto prevê, no seu artigo 2.º, a profissão de "Técnico de farmácia".

31. Por conseguinte, tem sido entendimento desta Direção de Serviços que quando a profissão do farmacêutico está relacionada com o desenvolvimento da atividade referida no item 6 da Lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93 sendo, por esse facto, exercida numa vertente assistencial e se verificarem as condições

necessárias para o seu exercício de acordo com o disposto nos Decretos-Lei anteriormente mencionados, a mesma fica abrangida pela isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

32. Ficam excluídos do âmbito de aplicação da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, quaisquer outros atos praticados por farmacêuticos que não se insiram no conceito de prestação de serviços médicos, definido na jurisprudência comunitária, bem como nos Decretos-Lei que definem e regulam o exercício das profissões paramédicas.

VI - CONCLUSÃO

33. Face a todo o exposto, conclui-se que são suscetíveis de enquadramento na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA e, conseqüentemente, de enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, os serviços que se insiram no conceito de prestação de serviços médicos definido na jurisprudência comunitária, ou seja, que sejam entendidos como uma terapêutica necessária e com um propósito de prevenção, tratamento e, se possível, cura das doenças ou outros distúrbios de saúde e sejam assegurados por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável, no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador dos serviços.

34. Estão fora do conceito estrito definido pelo TJUE e, portanto, fora do âmbito de aplicação da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, as prestações de serviços efetuadas por farmacêuticos que não se insiram naquele conceito, bem como, no estipulado nos Decretos-Lei que definem e regulam o exercício das profissões paramédicas, ainda que aquelas possam, num contexto mais lato, contribuir para a segurança e o bem-estar dos utentes.

35. Deste modo, respondendo concretamente à questão colocada pela Requerente no presente pedido de informação vinculativa, informa-se que os serviços de consultoria dermocosmética, incluindo informação sobre o uso de medicamentos e/ou suplementos alimentares, não visam, na aceção do TJUE, tratar ou prestar assistência a pessoas, na sequência de uma doença, de uma lesão ou de uma deficiência física congénita. Assim, visando fins meramente estéticos, tais serviços não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra isenção prevista neste artigo.

36. Constituindo operações sujeitas a imposto e dele não isentas, as mesmas são sujeitas a tributação do IVA à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, sem prejuízo de poderem beneficiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, verificados que sejam os condicionalismos ali estabelecidos.