

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .

Assunto: Arte terapeuta - terapêutica não convencional

Processo: 25843, com despacho de 2024-03-25, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CIRS 2024-"Pintores" e a título secundário, as atividades que têm por base os seguintes códigos de atividade:

CIRS 1519 - "Outros prestadores de serviços";
CAE 90030 - "Criação artística e literária".

2. Constitui-se, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade trimestral, desde 2024.02.01.

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 de todos os bens.

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere que exerce, de forma independente, a atividade de artista plástica, com "Licenciatura ()" e a atividade de ilustradora e arte-terapeuta, com "especialização de 3 anos na escola ()".

4. No âmbito destas atividades refere que trabalha essencialmente em três áreas:

"- Trabalho artístico pessoal: pintura, venda de quadros, murais...

- realizo ilustrações para livros e projeto livros;

- facilito ateliers de artes expressivas onde crianças, adolescentes e adultos se dirigem ao meu atelier e pintam livremente, usando os seus materiais e também os meus."

5. Nos ateliers os utentes elaboram trabalhos em barro ou outros trabalhos manuais tendo por base temas ou propostas efetuadas pela Requerente, tendo em vista "refletirem e autorregulem as suas emoções, a conhecerem-se melhor através da expressão criativa". De acordo com o que refere, os meios usados para se expressarem livremente, são meios artísticos.

6. Mais refere a Requerente que nos ateliers a sua função é de "arte-terapeuta e artista plástica", acompanhando e colocando questões no sentido de cada utente refletir sobre temas e emoções pessoais para o seu autoconhecimento e desenvolvimento pessoal.

7. A Requerente refere, ainda, que, não obstante tenha vindo a emitir as faturas relativas a estas operações enquanto professora, considera, que, estando apenas a fazer o acompanhamento individualizado dos utentes, promovendo a autorregulação das emoções e autoconhecimento, não ensinando quaisquer técnicas, estará a exercer a função de artista plástica e arte-terapeuta e não de professora.

8. Entendendo que tal acompanhamento se trata de uma prática terapêutica não convencional vem a Requerente solicitar esclarecimento sobre o enquadramento das operações que efetua no âmbito das atividades que declarou, referidas no ponto 4 da presente informação, nomeadamente, se "Poderia ficar num regime de isenção de IVA ao abrigo do artigo 9º para as três situações?", "Ou seria um regime misto? E neste caso, quais?"

9. Em anexo ao presente pedido de informação vinculativa a Requerente envia cópia dos seguintes documentos:

- Diploma em língua francesa, do (), intitulado "()", no qual consta "()".
- Certificado que se encontra ilegível.

III - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

ARTISTA PLÁSTICO

10. A atividade exercida por artistas plásticos - pintores, ilustradores, escultores, ceramistas, etc. - pode merecer acolhimento na isenção prevista na alínea 16) do artigo 9.º do CIVA na circunstância de se estar perante operações que se consubstanciem na transmissão de direito de autor ou na autorização para a utilização da obra intelectual, tal como se encontram definidas no Código de Direito de Autor e dos Direitos Conexos (CDADC).

11. São protegidas pelo CDADC, as obras e os direitos dos respetivos autores resultantes de criações intelectuais no domínio literário, científico e artístico por qualquer modo exteriorizadas. Incluem-se neste conceito, nomeadamente, as obras de desenho, pintura e ilustrações (cfr. artigo 2.º do CDADC).

12. O direito de autor compreende direitos de carácter patrimonial e direitos de natureza pessoal (direitos morais). No exercício dos direitos de carácter patrimonial o autor tem o direito exclusivo de dispor da sua obra, de fruí-la e utilizá-la, ou autorizar a sua fruição ou utilização por terceiro, total ou parcialmente (cfr. artigo 9.º do CDADC).

13. Nesse direito exclusivo incluem-se as faculdades de divulgar, publicar e explorar economicamente, por qualquer forma, direta ou indiretamente a obra literária ou artística. A garantia dessas vantagens patrimoniais constitui, do ponto de vista económico, o objeto fundamental da proteção legal dos direitos de autor (cfr. artigo 67.º CDADC).

14. O direito de autor é independente do direito de propriedade sobre as coisas materiais que sirvam de suporte à obra (cfr. artigo 10.º do CDADC).

15. O conteúdo patrimonial dos direitos de autor sobre a obra compreende o direito, pelo titular originário (o criador intelectual da obra), bem como, pelos seus sucessores ou transmissários, a: i) autorizar a utilização da obra por terceiro e, ii) transmitir ou onerar, no todo ou em parte, o conteúdo patrimonial do direito de autor sobre essa obra (cfr. artigo 40.º do CDADC).

16. A simples autorização concedida a terceiros para divulgar, publicar, utilizar ou explorar a obra por qualquer processo, não implica a transmissão do direito de autor sobre ela, devendo, contudo, tal autorização ser concedida por escrito, presumindo-se a sua onerosidade e carácter não exclusivo. Da autorização escrita devem constar obrigatória e especificamente a forma autorizada de divulgação, publicação e utilização, bem como as respetivas condições de tempo, lugar e preço (cfr. artigo 41.º do CDADC).

17. No caso de contratos que tenham por objeto a transmissão ou oneração parciais do direito de autor devem constar de documento escrito com reconhecimento notarial das assinaturas.

18. A transmissão total e definitiva do conteúdo patrimonial do direito de autor, só pode ser efetuada por escritura pública, com identificação da obra e indicação do preço respetivo (cfr. artigos 43.º e 44.º ambos do CDADC).

19. A alínea 16) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto "A transmissão do direito de autor ou de direitos conexos e a autorização para a utilização da obra intelectual ou prestação, definidas no Código dos Direitos de Autor e dos Direitos Conexos, quando efetuadas pelos próprios titulares, seus herdeiros ou legatários, ou ainda por terceiros, por conta deles, ainda que o titular do direito seja pessoa coletiva, ()".

20. Pretende-se, assim, isentar de imposto, as duas formas de disponibilidade dos poderes patrimoniais emitidas no direito de autor, isto é, a autorização para a utilização da obra por terceiros e a cessão do conteúdo patrimonial do direito de autor sobre a sua obra, conforme decorre do disposto no artigo 40.º do CDADC.

21. Deste modo, uma operação que se consubstancie na autorização para a utilização da obra por terceiros ou na cessão do conteúdo patrimonial do direito de autor sobre a obra, seja esta obra de desenho, pintura, ou ilustração de livros (trabalho efetuado, nomeadamente, com editoras no âmbito dos direitos de autor) beneficia da isenção prevista na alínea 16) do artigo 9.º do CIVA, desde que, se verifiquem cumpridos os pressupostos e condições previstas no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos.

22. Contudo, a transmissão de obras de arte pelo autor não implica a transmissão dos direitos autorais sobre as mesmas, que continuam a pertencer à esfera do respetivo criador, não beneficiando, por conseguinte e nessas circunstâncias, de enquadramento na alínea 16) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra isenção ao abrigo deste artigo, consubstanciando operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

23. Caso o artista não reúna condições para beneficiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA - circunstância em que não liquida imposto nas operações ativas nem deduz o imposto suportado nas operações passivas - as transmissões de obras de arte por si efetuadas são tributadas à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1, conjugado com o n.º 2, ambos do artigo 18.º do CIVA, conforme decorre da alínea b) do artigo 15.º do Regime Especial de Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro.

24. Note-se, que, para efeitos deste Regime Especial e conforme determina o seu artigo 2.º, entende-se por objetos de arte os bens que se encontram mencionados no ponto A da lista em anexo ao diploma. As transmissões de obras de arte não elencadas, ou expressamente excluídas do ponto A daquele anexo, são sujeitas a IVA à taxa normal, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

TERAPÊUTICAS NÃO CONVENCIONAIS/
ATELIER DE ARTES EXPRESSIVAS - ARTE TERAPEUTA

25. 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".

26. 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".

27. 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.

28. 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.

29. 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 efetuadas 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).

30. A respeito do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, nomeadamente no que se refere 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 a mesma visa as prestações de serviços de caráter médico fornecidas fora do meio hospitalar, seja no consultório do prestador, no seu domicílio privado, no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar, no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador dos serviços.

31. Considera, ainda, o TJUE 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) devendo encontrar-se 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.

32. 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).

33. 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.

34. Assim, 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.

35. 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).

36. 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 Acupuntura; Fitoterapia; Homeopatia; Medicina tradicional chinesa; Naturopatia; Osteopatia e a Quiropráxia.

37. No que respeita 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.

38. 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).

39. 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.

40. Em cumprimento com o estabelecido no artigo 4.º da Lei n.º 71/2013 foram publicadas, em 2014.10.08, as Portarias referentes à caracterização e ao conteúdo funcional das referidas atividades terapêuticas não convencionais sendo, posteriormente publicadas as Portarias que estabelecem os requisitos gerais que devem ser satisfeitos pelo ciclo de estudos das referidas atividades.

41. 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".

42. Atendendo a 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, estão isentas 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 ter aí acolhimento, sendo condição essencial que as mesmas 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.

43. No que respeita à análise do enquadramento dos serviços efetuados pela Requerente no atelier de artes expressivas no âmbito da atividade de arte - terapia importa referir, que, por consulta à página da Sociedade Portuguesa de Arte-Terapia (SPAT), se retira a seguinte informação:

"Em Portugal a SPAT é a única entidade que forma, habilita e congrega os arte-terapeutas e arte-psicoterapeutas, sendo associada da Federação Portuguesa de

Psicoterapia (FEPPSI), da Sociedade Internacional de Psicopatologia da Expressão e Arte-Terapia (SIPE-AT) e certificada enquanto entidade formadora pela DGERT."

"Um Arte-Terapeuta/Psicoterapeuta é um profissional com uma formação especializada e pós-graduada, que abrange um leque de conceitos científicos específicos e ecléticos. Aquilo que distingue o arte-terapeuta/psicoterapeuta é a sua capacidade sustentada no conhecimento, de utilizar fundamentos teóricos e técnicos ligados às artes, implementando um gradiente relacional propício à ativação das funções terapêuticas das artes e sendo proficiente na especificação e aplicação das potencialidades dos recursos técnicos artísticos no tratamento das perturbações mentais, bem como no desenvolvimento pessoal integral e criativo. Tal registo processual é conjugado com fundamentos científicos das neurociências, entre os quais se destacam as teorias da criatividade, da psicopatologia, da psicodinâmica e do desenvolvimento psíquico, configuradas de um ponto de vista da psicodiagnose, ou seja da estratificação psíquica propiciada pela experiência mental criativa.

"A Arte-Terapia/Psicoterapia destaca-se como um método de tratamento psíquico que utiliza mediadores artísticos no contexto de um processo terapêutico específico. Isto resulta numa relação terapêutica própria baseada na interação entre o sujeito (criador), o trabalho artístico (criação) e o/a arte-terapeuta/psicoterapeuta. O recurso à imaginação, simbolismo e metáforas enriquece o processo. As características acima referidas facilitam a comunicação, o ensaio de relações de objeto e a reorganização de objetos internos, uma expressão emocional significativa e um maior autoconhecimento, libertando assim a capacidade de pensar e a criatividade."

"De um ponto de vista lato poder-se-á falar de Artes-Terapias, considerando-as intervenções psicoterapêuticas que recorrem a mediadores artísticos: Pintura, Desenho, Modelagem, Escultura, Colagens, Drama e Jogos Dramáticos, Marionetas, Jogo de Areia, Expressão Corporal, Música, Canto, Poesia, Escrita Livre Criativa e Contos. O entendimento do fenómeno psicológico em Arte-Terapia deverá ter em conta as perspetivas afetiva-relacional, existencial, cognitiva e psicodiagnose.

A expressão artística é central nesta psicoterapia. Através do objeto de criação temos acesso a informação e registo sobre o que é, acerca de quê e para quê, como e porquê, sentimentos antes, no momento e após, sentido progressivo para o próprio e para os outros (se num grupo). Assim o objeto de arte tem uma função gnóstica, fornecendo ao sujeito informações sobre si próprio e ao Arte-Terapeuta um registo do processo.

No entanto o objeto de arte não interessa tanto pelo seu valor informativo, ou mesmo estético, mas sim pelo seu valor como mediador da manifestação emocional significativa, como veículo de elaboração e como ensaio do processo criativo. O contexto da criação artística não é usado para análise. O foco desta situa-se-á na relação terapêutica.

Em Arte-Terapia o papel do processo criativo na mudança é central, pretende-se fomentar nos clientes o uso da criatividade, como meio de entendimento do próprio e dos outros e na resolução de problemáticas existenciais."

"A experiência artística pode intensificar a expressão de vivências, bem como incrementar o equilíbrio estético pela reconfiguração consciencializada de representações inconscientes e de afetos ligados ao sensorial. Através da mobilização das pulsões inerentes ao processo criativo próprio ao fazer artístico propicia-se a sua satisfação sublimada e modulação. A facilitação de tais transformações afins do significado integrado em tomadas de consciência pode ser importante para promover a riqueza, a vitalidade e a qualidade da vida psíquica. Imagens de transformação e mudança, representadas nas criações artísticas, dão expressão à função reparadora, no decurso do processo arte-terapêutico/psicoterapêutico."

IV - CONCLUSÃO

44. Face a todo o exposto e respondendo concretamente às questões colocadas pela Requerente, afigura-se de informar o seguinte:

45. No que respeita aos serviços que consistam na elaboração de pinturas, designadamente de murais, na ilustração de livros ou no planeamento/desenho de livros, caso tais operações se consubstanciem na transmissão de direito de autor ou na autorização para a utilização da obra intelectual, tal como se encontram definidas no Código de Direito de Autor e dos Direitos Conexos, as mesmas beneficiam da isenção prevista na alínea 16) do artigo 9.º do CIVA.

46. Na circunstância de estas prestações de serviços serem efetuadas fora deste contexto as mesmas constituem uma atividade sujeita a imposto e dele não isenta, passível de tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

47. Relativamente à transmissão de obras de arte efetuadas pela Requerente, designadamente a transmissão de quadros, as mesmas são sujeitas a tributação à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1, conjugado com o n.º 2, ambos do artigo 18.º do CIVA, conforme decorre da alínea b) do artigo 15.º do Regime Especial de Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro.

Conforme determina o artigo 2.º deste Regime Especial entende-se por objetos de arte os bens que se encontram mencionados no ponto A da lista em anexo ao diploma.

As transmissões de obras de arte não elencadas, ou expressamente excluídas do ponto A daquele anexo, são sujeitas a IVA à taxa normal, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

48. Quanto aos serviços efetuados pela Requerente na qualidade de "arte-terapeuta" informa-se, que, conforme decorre do explanado nos pontos 25 a 42 da presente informação, bem como do conceito referido no ponto 43, os mesmos não configuram o exercício de quaisquer atividades terapêuticas não convencionais identificadas e regulamentadas pela Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, nem de qualquer atividade prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

49. Deste modo, tais prestações de serviços não merecem acolhimento na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra isenção elencada neste artigo, pelo que, configurando o exercício de uma atividade sujeita a imposto e dele não isenta, as mesmas são passíveis de tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.