

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

Assunto: Consultas online de "Intestinology"-Prestador possui mestrado em Ciências Farmacêuticas

Processo: 26919, com despacho de 2024-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÃO COLOCADA

1. A Requerente é farmacêutica e nos últimos anos especializou-se "na área gastrointestinal (...)"

2. A Requerente possui um mestrado em Ciências Farmacêuticas (...).

3. Antes de ser trabalhadora independente, a Requerente trabalhou em farmácia comunitária e hospitalar durante alguns anos e o contacto próximo com o Sistema de Saúde incutiu-lhe a ideia de que poderiam existir outras alternativas para melhorar a saúde gastrointestinal.

4. Assim, a Requerente dá consultas neste âmbito, onde trabalha "em conjunto com o cliente para que consiga implementar mudanças significativas de hábitos alimentares e de estilo de vida saudáveis que vão ajudar a ter mais qualidade de vida e a ter uma vida mais saudável e feliz com menos sintomas gastrointestinais".

5. (...)

6. A Requerente acredita que a sua atividade se enquadra na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, e pede confirmação a respeito. Em concreto, questiona se é aplicável esta isenção de imposto nas consultas online de "Intestinology" que realiza (...).

II - ELEMENTOS FACTUAIS

7. A Requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): 86906 - "OUTRAS ACTIVIDADES DE SAÚDE HUMANA, N.E." (Principal); 47910 - "COMÉRCIO A RETALHO POR CORRESPONDÊNCIA OU VIA INTERNET" (Secundário 1); 73110 - "AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE" (Secundário 2), e 90030 - "CRIAÇÃO ARTÍSTICA E LITERÁRIA" (Secundário 3).

8. Exerce também as atividades referentes aos códigos da tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS: 8011 - "FORMADORES" (Secundário 1) e 1519 - "OUTROS PRESTADORES DE SERVICOS" (Secundário 2).

9. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, registada como praticando operações que conferem o direito à dedução do IVA suportado nas suas aquisições, e operações que não conferem esse direito (sujeito passivo misto com prorata).

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

Sobre a isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA

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

11. 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".

12. 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.

13. 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.

14. 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, o n.º 15 do Acórdão C-384/98, de 14 de setembro de 2000 (caso D.), e o n.º 42 do Acórdão C-45/01, de 6 de novembro de 2003 (caso Dornier).

15. 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, nomeadamente, 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. (Cf. n.ºs 26 a 31 do referido acórdão).

16. 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 (cf. n.º 22 do acórdão de 14 de setembro de 2000, proferido no processo C-384/98; cf. 1.º parágrafo do "Dispositivo" do acórdão de 21 de março de 2013, do processo C-91/12, e cf. n.º 20 do acórdão de 18 de setembro de 2019, do processo C-700/17).

17. Com efeito, importa ter em conta a finalidade dos serviços prestados tendo em vista determinar a eventual tributação ou isenção dos mesmos, cf. n.ºs 66 a 68 do acórdão de 20 de novembro de 2003, proferido no processo C-307/01.

18. 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 (i) 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 (ii) 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.

19. 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.

20. 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, desde que habilitadas para o serviço em causa.

Sobre o enquadramento em sede de IVA da profissão de farmacêutico

21. 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 (cf. 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).

22. Mais refere o TJUE (no parágrafo 30 deste acórdão, sublinhado nosso): "uma vez que as diferentes qualificações dos prestadores não os preparam necessariamente para prestar todo o tipo de cuidados, um Estado-Membro pode considerar, no exercício do seu poder de apreciação, que a definição de profissões paramédicas é incompleta se se limitar a impor as exigências gerais relativamente às qualificações profissionais dos prestadores, sem precisar os serviços que estes últimos estão qualificados a prestar".

23. 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 ("Interpretação e integração de lacunas") 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".

24. Deste modo, para efeitos da definição do conceito de "profissões paramédicas" a que se refere a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, importa considerar o disposto no Decreto-Lei (DL) n.º 261/93, de 24 de julho, e bem assim no DL 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.

25. O DL 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 (cf. n.º 1 do artigo 1.º).

26. Este DL 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.

27. O Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, prevê no seu item 6, a atividade paramédica de "Farmácia", com a seguinte definição:

"Desenvolvimento de atividades no circuito do medicamento, tais como análises e ensaios farmacológicos, interpretação da prescrição terapêutica e de fórmulas 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."

28. Por seu turno, o DL n.º 320/99, de 11 de agosto, regulamenta as profissões técnicas de diagnóstico e terapêutica (cf. artigo 1.º) e cria o Conselho Nacional das Profissões de Diagnóstico e Terapêutica como órgão de apoio ao Ministro da Saúde (cf. artigo 11.º a 16.º).

29. No artigo 2.º deste DL consta, nomeadamente, a profissão de "Técnico de farmácia".

30. Tem sido entendimento desta Direção de Serviços que: (i) quando a profissão do farmacêutico está relacionada com o desenvolvimento da atividade referida no item 6 da Lista anexa ao DL n.º 261/93 sendo, por esse facto, exercida numa vertente assistencial, e (iii) se verifiquem 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.

31. 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.

Sobre a questão colocada

32. 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 (i) 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 (ii) 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.

33. 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.

34. Deste modo, respondendo concretamente à questão colocada pela Requerente no

presente pedido de informação vinculativa, as prestações de serviços referentes a consultas online de "Intestinology", atendendo à sua descrição, têm um propósito de tratamento de doenças / distúrbios de saúde relacionados com o intestino.

35. (...)

36. No entanto, o que a Requerente descreve sobre a sua consulta, extrapola a definição da atividade paramédica de "Farmácia" do DL 261/93, a saber:

"Desenvolvimento de atividades no circuito do medicamento, tais como análises e ensaios farmacológicos, interpretação da prescrição terapêutica e de fórmulas 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."

37. Atendendo à formação académica da Requerente (mestrado em Ciências Farmacêuticas), e sem mais informação sobre eventuais equivalências académicas / profissionais, esta não possui habilitações profissionais previstas na legislação nacional, compatíveis com o serviço que presta aos seus utentes, nas suas consultas online de "Intestinology", pelo que, na aceção do TJUE, 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.

38. 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, por falta de enquadramento nas Listas I e II anexas ao CIVA.