

Recomendação da Autoridade da Concorrência relativa à tributação, em sede de IVA, das prestações de serviços de acupunctura por profissionais de terapias não convencionais e por médicos

I. Sumário executivo

1. A Associação Portuguesa dos Profissionais de Acupunctura (doravante, APPA) apresentou à Autoridade da Concorrência (doravante, AdC) uma queixa contra o Estado Português, alegando que, ao sujeitar ao IVA, à taxa normal, as prestações de serviços de acupunctura por profissionais que exercem a sua atividade no âmbito das chamadas terapias não convencionais (doravante, TNC), ao mesmo tempo que isenta de IVA os médicos que praticam acupunctura (doravante, MPA), o regime fiscal em apreço introduz uma distorção da concorrência.
2. A APPA solicita à AdC que, “no exercício da competência que lhe é atribuída pelo n.º 2 do artigo 65.º da Lei da Concorrência, recomende ao Governo que, com a maior urgência possível, proceda à(s) competente(s) iniciativa(s) legislativa(s)” que permitam “suprir a atual distorção de concorrência que se consubstancia na aplicação diferenciada do regime do IVA à prestação de serviços de acupunctura, quando os mesmos são praticados por médicos ou por acupunctores”.
3. Analisados os elementos anexos à referida exposição a AdC elaborou um Projeto de Recomendação que remeteu à APPA para comentários, tendo dado, igualmente, conhecimento ao Ministério das Finanças, ao Ministério da Saúde, ao Ministério da Economia e à ERS, para que, querendo, se pronunciassem sobre o mesmo.
4. A AdC recebeu respostas da ERS, por ofício de 09/05/2016, e da APPA, por fax de 29/04/2016. Nestas respostas, a ERS informa nada ter a opor à análise efetuada e a APPA transmite não ter “comentários a emitir [...] uma vez que se identifica com os fundamentos ali aduzidos e inerentes recomendações formuladas [...]”.
5. Neste sentido, a AdC mantém o teor da proposta de recomendação bem como as suas conclusões.
6. Assim sendo, analisados os elementos anexos à exposição da APPA e tendo presente que compete à AdC, nos termos da al. g) do artigo 5.º dos respetivos Estatutos, aprovados pelo

Decreto-Lei n.º 125/2014, de 18 de agosto, “contribuir para o aperfeiçoamento do sistema normativo português em todos os domínios que possam afetar a livre concorrência, por sua iniciativa ou a pedido da Assembleia da República ou do Governo”, bem como o poder de “formular sugestões ou propostas com vista à criação ou revisão do quadro legal e regulatório” que lhe é conferido pela al. d) do n.º 4 do artigo 6.º dos Estatutos citados, vem esta Autoridade recomendar ao Senhor Ministro das Finanças e ao Senhor Ministro da Saúde que seja promovida, no âmbito das competências constitucionalmente conferidas ao Governo, a regulamentação do enquadramento fiscal a que estão sujeitas as prestações de serviços de acupunctura, de modo a assegurar a neutralidade da tributação destas prestações de serviços em sede de IVA, independentemente de as mesmas serem fornecidas por médicos, no âmbito das competências reconhecidas pela respetiva Ordem, ou por profissionais de TNC, nos termos da Lei n.º 71/2013, formalizando a classificação destes profissionais enquanto “outras profissões paramédicas” para efeitos da isenção concedida ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

II. Exposição remetida à Autoridade da Concorrência

7. A sociedade de advogados Abreu Advogados apresentou à Autoridade da Concorrência uma queixa em nome da Associação Portuguesa dos Profissionais de Acupunctura contra o Estado Português relativa “ao regime fiscal, em sede de IVA, aplicável aos médicos que praticam acupunctura em contraponto com o regime fiscal, também em sede de IVA, que incide sobre os profissionais de saúde que exercem a sua atividade no âmbito das denominadas TNC em particular os acupunctores”.
8. Com esta queixa a APPA pretende “chamar a atenção da Autoridade da Concorrência para a omissão legislativa/de regulamentação por parte do Estado Português, do enquadramento das atividades das TNC, mais concretamente da acupunctura, em sede de IVA e as consequências que tal acarreta ao nível da diferença de tratamento fiscal entre, por um lado, os MPA - isentos de IVA - e, por outro lado, os acupunctores - sujeitos ao pagamento de IVA, no âmbito da prestação da mesma atividade”.
9. A APPA solicita à AdC que, “no exercício da competência que lhe é atribuída pelo n.º 2 do artigo 65.º da Lei da Concorrência, recomende ao Governo que, com a maior urgência possível, proceda à(s) competente(s) iniciativa(s) legislativa(s)” que permitam “suprir a atual distorção de concorrência que se consubstancia na aplicação diferenciada do regime do IVA

à prestação de serviços de acupunctura, quando os mesmos são praticados por médicos ou por acupunctores”.

10. Mais acresce que é posição da APPA que é “forçoso concluir que as atividades de TNC, nomeadamente a acupunctura, devem, enquanto terapêuticas de saúde, ser isentas para efeitos de IVA, só assim se cumprindo os requisitos necessários para que exista um mercado igualitário relativamente a esta matéria”.
11. Na sua exposição, a APPA procura ainda “demonstrar que, a subsistir tal omissão legislativa/regulamentadora por parte do Estado Português, o atual enquadramento legal e a interpretação que a Autoridade Tributária tem vindo a dar ao mesmo - consubstancia a adoção de medidas de auxílios públicos ilegais, por violação do artigo 65.º, n.º 1 da Lei da Concorrência”, considerando que “ a conduta do Estado Português viola também o princípio da cooperação leal, ou da lealdade, entre a União Europeia e os Estados-membros, consignado no artigo 4.º, n.º 3 do Tratado da União Europeia”.

III. Enquadramento prévio

1. Enquadramento da atividade dos profissionais que aplicam terapêuticas não convencionais

12. A Lei n.º 45/2003, de 22 de agosto, estabelece o enquadramento da atividade e do exercício dos profissionais que aplicam as terapêuticas não convencionais (doravante TNC), tal como são definidas pela Organização Mundial de Saúde.
13. O n.º 2 do artigo 3.º daquela Lei reconhece como TNC as terapêuticas praticadas pela acupunctura, homeopatia, osteopatia, naturopatia, fitoterapia e quiropraxia.
14. O artigo 4.º da Lei n.º 45/2003 define como princípios orientadores das TNC o direito individual de opção pelo método terapêutico, baseado numa escolha informada; a defesa da saúde pública, no respeito do direito individual de proteção da saúde; a defesa dos utilizadores pela exigência do exercício das TNC com um elevado grau de responsabilidade diligência e competência, assentando na qualificação profissional de quem as exerce e na respetiva certificação; a defesa do bem-estar do utilizador, que inclui a complementaridade com outras profissões de saúde; e a promoção da investigação científica nas diferentes áreas das terapêuticas não convencionais, visando alcançar elevados padrões de qualidade, eficácia e efetividade.

15. Tal como exposto na queixa, a Lei n.º 45/2003 encontra-se regulamentada pela Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, no que se refere ao acesso às profissões no âmbito das TNC e seu exercício, no setor público ou privado, com ou sem fins lucrativos (artigo 1.º).
16. A Lei n.º 71/2013 aplica-se a todos os profissionais que se dediquem a terapias por acupuntura, fitoterapia, homeopatia, medicina tradicional chinesa naturopatia, osteopatia e quiropraxia (artigo 2.º) e estabelece que o acesso às profissões de TNC “depende da titularidade do grau de licenciado numa das áreas referidas no artigo 2.º, obtido na sequência de um ciclo de estudos compatível com os requisitos fixados, para cada uma, por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da saúde e do ensino superior”.
17. A Lei n.º 71/2013 é omissa quanto ao acesso e exercício destas atividades por profissionais médicos. Segundo um comunicado da Ordem dos Médicos de 21 de Agosto de 2015, a prática de acupunctura por médicos, designada de “acupunctura médica”, foi regulamentada em 2002 por aquela ordem profissional com a criação da “Competência em Acupunctura Médica”.¹
18. Neste comunicado estabelece-se que “a prática da Acupunctura Médica, no âmbito da sua atividade profissional, é permitida a todos os médicos que tenham terminado com aprovação um dos Programas de Formação reconhecidos pela Ordem dos Médicos (Pós Graduação em Acupunctura e Moxibustão do ICBAS-UP, Pós-Graduação em Acupunctura Médica da Faculdade de Medicina da Universidade de Coimbra, Pós-Graduação em Acupunctura Médica da Faculdade de Ciências Médicas da Universidade Nova de Lisboa e Pós-Graduação em Acupunctura Médica Contemporânea da Escola de Ciências da Saúde da Universidade do Minho)”. Segundo a página eletrónica da Sociedade Portuguesa Médica de Acupunctura (SPMA), no âmbito daqueles cursos:

“Foram formados até ao momento mais de 180 médicos, muitos dos quais iniciaram a sua prática de Acupunctura Médica nos seus consultórios e nos seus locais de trabalho no Serviço Nacional de Saúde. A Competência em Acupunctura Médica é a Competência que mais rapidamente tem crescido em números, estando neste

¹ Comunicado disponível em <https://www.ordemdosmedicos.pt/?lop=conteudo&op=2f37d10131f2a483a8dd005b3d14b0d9&id=c76db12c821b79a91d361a4c705ce6b4>. Nos termos do n.º 1 do artigo 76.º dos atuais Estatutos da Ordem dos Médicos, aprovados pela Lei n.º 117/2015, de 31 de agosto, uma “competência” reconhece uma “diferenciação técnico-profissional”, “baseada em habilitações técnico-profissionais que podem ser comum a várias especialidades, através de uma apreciação curricular apropriada, realizada por comissões designadas para o efeito nos termos previstos em regulamento”. O n.º 1 do artigo 75.º daqueles Estatutos (que corresponde ao artigo 90.º dos anteriores Estatutos, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 282/77, de 5 de julho, alterados pelo Decreto-Lei n.º 217/94, de 20 de agosto) atribui à Ordem dos Médicos competência exclusiva para o reconhecimento de competências médicas.

momento inscritos mais de 150 médicos, e brevemente esse número atingirá os 200. Foram assim criadas as condições para que a Acupuntura se torne uma técnica terapêutica cada vez mais presente nos Cuidados de Saúde e que cada vez mais pessoas possam beneficiar de todo o esforço colocado em todo este processo”.²

19. A Portaria n.º 182/2014, de 12 de setembro, estabelece os requisitos mínimos relativos à organização e funcionamento, recursos humanos e instalações técnicas para o exercício da atividade das TNC.
20. A caracterização e o conteúdo funcional da profissão de acupuntor foram fixados pela Portaria n.º 207-F/2014, de 8 de outubro, sendo as restantes TNC contempladas em diplomas específicos.³
21. Os requisitos gerais que devem ser satisfeitos pelo ciclo de estudos conducente ao grau de licenciado em Acupuntura foram estabelecidos pela Portaria n.º 172-C/2015, de 5 de junho. Outras TNC foram também objeto de regulamentação nesta matéria.⁴

2. A isenção de prestações de assistência no âmbito do direito da União Europeia

22. A Sexta Diretiva relativa à harmonização da legislação dos Estados-membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios (Sexta Diretiva), veio estabelecer, no seu artigo 13.º, A), n.º 1, alínea c), uma isenção do regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante, IVA) quanto às “prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício das atividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa”.⁵ Esta disposição corresponde atualmente à alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, nos termos da qual se prevê a isenção das “prestações de serviços de

² Ver <http://www.spma.pt/a-acupuntura/>. Segundo declarações da Coordenadora da Competência de Acupuntura Médica da Ordem dos Médicos ao Diário de Notícias, a 6 de dezembro de 2015, existem atualmente cerca de 300 médicos com esta competência, tendo o número de consultas “duplicado nos últimos anos”. Ver <http://www.dn.pt/portugal/interior/terapias-alternativas-conquistam-hospitais-publicos-4917512.html>.

³ Ver Portarias n.ºs 207-A/2014 (naturopatia), 207-B/2014 (osteopatia), 207-C/2014 (homeopatia), 207-D/2014 (quiropaxia), 207-E/2014 (fitoterapia) e 207-G/2014 (medicina tradicional chinesa), todas publicadas a 8 de outubro.

⁴ Ver Portarias n.ºs 172-B/2015 (fitoterapia), 172-D/2015 (quiropaxia), 172-E/2015 (osteopatia), 172-F/2015 (naturopatia), todas publicadas a 5 de junho.

⁵ Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, JO L 145, p. 1; Edição Especial Portuguesa 09 F1 p. 54.

assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa”.⁶

23. Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante Tribunal de Justiça):

“As referidas isenções constituem noções autónomas do direito comunitário que têm como objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro”.⁷

24. Do mesmo modo:

“(…) o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva não isenta a totalidade das prestações que podem ser efetuadas no quadro do exercício das profissões médicas e paramédicas, mas apenas as «prestações de serviços de assistência», o que constitui um conceito autónomo do direito comunitário”.⁸

25. A *ratio* da isenção prevista pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva (correspondendo à atual alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE) tem sido interpretada pelo Tribunal de Justiça no sentido de prosseguir o objetivo de redução dos custos das prestações de assistência de caráter médico ou paramédico em contexto terapêutico, de modo a garantir condições económicas de acesso a tais prestações.⁹

26. Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o conceito de “prestações de serviços de assistência” compreende “as intervenções médicas conduzidas com o objetivo de diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde”.¹⁰ Ficam assim excluídas daquele conceito prestações médicas que consistam em determinar, através de análises biológicas, a afinidade genética entre indivíduos.

⁶ Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, J.O.U.E., L 347/1, de 11.12.2006.

⁷ Acórdão Tribunal de Justiça (TJ), de 20.11.2003, Proc. C-212/01, Margarete Unterpertinger, Colet. 2003, p. I-13859, n.º 34.

⁸ *Idem*, n.º 35.

⁹ Acórdão TJ, de 11.1.2001, Proc. C-76/99, Comissão c. França, Colet. 2001, p. I-249, n.º 23, referindo-se à isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva (correspondendo à atual alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE), relativa a operações estreitamente conexas com a hospitalização ou a assistência médica: “Como salientou o advogado-geral no n.º 23 das suas conclusões, esta noção não reclama, porém, uma interpretação particularmente restritiva na medida em que a isenção das operações estreitamente conexas com a hospitalização ou a assistência médica se destina a garantir que o benefício destas não se torna inacessível em razão do acréscimo de custos que resultaria se elas próprias, ou as operações com elas estreitamente conexas, fossem sujeitas a IVA” (sublinhado nosso). O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva, prossegue a mesma finalidade, ver Acórdão TJ, de 10.9.2002, Proc. C-141/00, Kügler, Colet. 2002, p. I-6833, n.º 29.

¹⁰ Acórdão TJ, de 14.9.2000, Proc. C-384/98, D., Colet. 2000, p. I-6795, n.º 18, *a contrario*.

27. Assim, enquanto conceito autónomo do direito da União, a noção de “prestações de serviços de assistência” é interpretada na jurisprudência europeia segundo um critério finalístico: “é a finalidade de uma prestação médica que determina se esta deve estar isenta do IVA”.¹¹ Consequentemente, as prestações que beneficiam da isenção são as que têm por finalidade principal “proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde da pessoa” que delas beneficia.¹²
28. A proteção desta finalidade do regime harmonizado leva a que, não obstante o princípio segundo o qual as isenções referidas no artigo 13.º da Sexta Diretiva (e as correspondentes isenções do atual artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE) sejam de interpretação estrita, “dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuados a título oneroso por um sujeito passivo”,¹³ o Tribunal de Justiça se opõe a um entendimento demasiado restritivo que ponha em causa a finalidade de garantir que a acessibilidade daquelas prestações não é posta em causa pelo acréscimo de custos decorrente da sujeição a IVA. É disso exemplo a inclusão no conceito de “prestações de serviços de assistência” de exames e intervenções de cariz preventivo:

“Embora desta jurisprudência decorra que as «prestações de serviços de assistência» devam ter objetivo terapêutico, isto não implica necessariamente que a finalidade terapêutica de uma prestação deva ser entendida num sentido demasiado estrito (v., neste sentido, acórdão Comissão/França, já referido, n.º 23). Com efeito, do n.º 40 do acórdão Kügler, já referido, resulta que as prestações médicas efetuadas para efeitos de prevenção podem beneficiar de uma isenção ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva. Mesmo quando se revele que as pessoas que se submeteram a exames ou a outras intervenções médicas com carácter preventivo não sofrem de qualquer doença ou anomalia de saúde, a inclusão das referidas prestações no conceito de «prestações de serviços de assistência» está em conformidade com o objetivo de redução do custo dos cuidados de saúde, que é comum tanto à isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva como à prevista no mesmo número, alínea c) (v. acórdãos, já referidos, Comissão/França, n.º 23, e Kügler, n.º 29)”.¹⁴

¹¹ Acórdão TJ, de 20.11.2003, Proc. C-212/01, Margarete Unterperntinger, Colet. 2003, p. I-13859, n.º 42.

¹² *Idem*, a contrario.

¹³ *Idem*, n.º 34.

¹⁴ *Idem*, n.º 40.

29. A mesma fidelidade ao objetivo prosseguido pelo legislador europeu quanto à isenção de “prestações de serviços de assistência” leva à limitação dos poderes dos Estados-membros nesta matéria:

“A este respeito, deve, em primeiro lugar, recordar-se que, segundo jurisprudência constante, embora, nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva, os Estados-Membros fixem as condições de isenção a fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções previstas e de prevenir as fraudes, a evasão fiscal e os eventuais abusos, tais condições não podem respeitar à definição do conteúdo das isenções previstas (v., nomeadamente, acórdão de 7 de Maio de 1998, Comissão/Espanha, C-124/96, Colet., p. I-2501, n.ºs 11 e 12). Nesta perspetiva, a sujeição a IVA de determinada operação ou a sua isenção não podem depender da respetiva qualificação no direito nacional”.¹⁵

30. A mesma limitação será aplicável no âmbito do atual artigo 131.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, nos termos do qual as isenções previstas nos capítulos 2 a 9 daquele diploma se aplicam “sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso”.
31. A jurisprudência do Tribunal de Justiça reconhece aos Estados-membros um poder de apreciação no que respeita à definição de “profissões paramédicas” no respetivo direito interno:

“Esse poder de apreciação engloba não só o poder de definir as qualificações exigidas para exercer as referidas profissões mas igualmente o poder de definir as atividades específicas de assistência que pertencem a essas profissões. Com efeito, 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”.¹⁶

32. Contudo, este poder de apreciação não é ilimitado:

¹⁵ Acórdão TJ, de 11.1.2001, Proc. C-76/99, Comissão c. França, Colet. 2001, p. I-249, n.º 26.

¹⁶ Acórdão TJ, de 27.4.2006, Procs. C-443/04 e C-444/04, Solleveld, Colet. 2006, p. I-3617, n.º 30.

“35. Todavia, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias que a exigência de uma aplicação correta e simples das isenções não permite aos Estados-Membros prejudicarem os objetivos prosseguidos pela Sexta Diretiva nem os princípios de direito comunitário, em especial o princípio da igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal (v. acórdãos Dornier, já referido, n.ºs 42 e 69; de 26 de Maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, Colect., p. I-4427, n.ºs 29 e 52; e de 12 de Janeiro de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Colect., p. I-0000, n.ºs 44 a 46).

36. Por conseguinte, quando um sujeito passivo pede que se reconheça que as suas atividades de assistência fazem parte do exercício de profissões paramédicas, a fim de beneficiar da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se as autoridades competentes respeitaram os limites do poder de apreciação conferido por essa disposição, tendo em conta o objetivo prosseguido pela isenção e o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (v., neste sentido, acórdão de 10 de Setembro de 2002, Kügler, C-141/00, Colect., p. I-6833, n.º 56; acórdãos, já referidos, Dornier, n.º 69, e Kingscrest Associates e Montecello, n.º 52).¹⁷

33. Assim, a exclusão de uma determinada profissão ou de uma atividade específica de assistência da definição de profissões paramédicas no regime nacional para efeitos da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva “deve ser justificada por razões objetivas fundadas nas qualificações profissionais dos prestadores de assistência e, portanto, por considerações relativas à qualidade dos serviços prestados”.¹⁸

3. O princípio da neutralidade concorrencial no âmbito do regime europeu do IVA

34. Quanto ao impacto na concorrência da aplicação do IVA, o considerando 7 da Diretiva n.º 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, refere-se ao princípio da neutralidade concorrencial:

“O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo

¹⁷ *Idem.*

¹⁸ *Idem*, n.º 37.

estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.”

35. Embora o CIVA, que transpõe a Diretiva citada, não preveja expressamente aquele princípio, existem diferentes normas em que o legislador expressa uma preocupação com a neutralidade concorrencial na aplicação do Código:

Artigo 2.º (Incidência subjetiva)

[...]

“2 - O Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência”.

[...]

Artigo 11.º (Sujeição a imposto em caso de distorções da concorrência)

“O Ministro das Finanças pode determinar a sujeição a imposto de algumas das prestações de serviços referidas na alínea 34) do artigo 9.º [que se refere a cooperativas] quando a isenção ocasione distorções significativas de concorrência”. (Redação da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro)

Artigo 66.º (Passagem compulsiva ao regime normal de tributação)

“Nos casos em que haja fundados motivos para supor que o regime especial de tributação previsto no artigo 60.º [que se refere ao âmbito de aplicação do CIVA a pequenos retalhistas] concede ao retalhista vantagens injustificadas ou provoca sérias distorções de concorrência, a administração fiscal pode, em qualquer altura, obrigá-lo ao regime normal de tributação”.

36. Nas normas referidas no ponto anterior fica expressa a sensibilidade do legislador para as situações em que a aplicação do CIVA seja suscetível de criar “distorções concorrenciais”, nomeadamente, quando estejam em causa isenções à aplicação do imposto, bem como a intenção de, face a tais distorções, intervir de forma a restabelecer um ambiente propício à concorrência no mercado.
37. Além das orientações da Diretiva n.º 2006/112/CE e das normas do CIVA, o princípio da neutralidade concorrencial encontra suporte na jurisprudência do Tribunal de Justiça a qual,

em diferentes ocasiões, se refere à “neutralidade fiscal”, princípio este que contempla, num dos seus diferentes sentidos, o impacto concorrencial. Assim, a título de exemplo, o Tribunal de Justiça considerou no acórdão *Zimmerman* que:

“Por outro lado, segundo jurisprudência bem assente, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., designadamente, acórdãos de 17 de fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis, C-453/02 e C-462/02, Colet., p. I-1131, n.º 24, e de 10 de novembro de 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, Colet., p. I-10947, n.º 32 e jurisprudência aí referida)”.¹⁹

38. A relevância atribuída pelo Tribunal de Justiça à neutralidade fiscal verifica-se tanto numa perspetiva vertical de organização da cadeia de valor de uma indústria, como numa perspetiva horizontal de tratamento igual a bens e serviços semelhantes.
39. No que se refere ao impacto vertical, o Tribunal de Justiça no acórdão *Hong-Kong Trade Development Council* faz notar que resulta do preâmbulo da primeira Diretiva do IVA “que se refere à necessidade de harmonizar os impostos sobre o volume de negócios, eliminando fatores que distorcem a concorrência e assegurando neutralidade concorrencial, no sentido em que, em cada país, o ónus fiscal deve ser igual para bens e serviços semelhantes, independentemente da extensão da cadeia de valor da produção e da distribuição”.²⁰
40. Na perspetiva horizontal, o Tribunal de Justiça refere-se no acórdão A OY ao princípio da neutralidade fiscal nos seguintes termos:

“32. Ora, esse sistema assenta, nomeadamente, no princípio da neutralidade fiscal, que se opõe a que os operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados de maneira diferente em matéria de cobrança do IVA (v., nomeadamente, acórdãos, já referidos, *Cimber Air*, n.º 24, e *Navicon*, n.º 21). Tal princípio não exige que se trate de operações idênticas. Com efeito, resulta de jurisprudência constante que o referido 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 (v., nomeadamente, acórdão de 28 de junho

¹⁹ Acórdão do Tribunal de Justiça, de 15.11.2012, no processo C-174/11, *Zimmermann*, ECLI:EU:C:2012:716, n.ºs 46-48.

²⁰ Acórdão do Tribunal de Justiça, de 1.4.1982, no processo C-89/81, *Hong-Kong Trade Development Council*, ECLI:EU:C:1982:121, n.º 6 (tradução nossa).

de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Colet., p. I-5517, n.º 46 e jurisprudência aí referida).

33. O princípio da neutralidade fiscal implica a eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do IVA. Portanto, a distorção está demonstrada quando se verifique que as prestações de serviços se encontram em situação de concorrência e são tratadas de forma desigual do ponto de vista do IVA (v. acórdão JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, já referido, n.º 47 e jurisprudência aí referida)".²¹

41. Este princípio foi, de resto, aplicado pelo Tribunal de Justiça no contexto da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva, de modo a clarificar que a mesma é aplicável independentemente de o sujeito passivo ser uma pessoa singular ou uma pessoa coletiva:

“30. Há que recordar, a este respeito, que o princípio da neutralidade fiscal se opõe, designadamente, a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA. Daqui resulta que o referido princípio seria ignorado se a possibilidade de invocar o benefício da isenção prevista para as prestações de cuidados pessoais mencionadas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva estivesse dependente da forma jurídica sob a qual o sujeito passivo exerce a sua atividade (v., neste sentido, acórdão Gregg, já referido, n.º 20).

31 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que a isenção referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva não depende da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas nele mencionadas”.²²

42. Relativamente ao requisito da semelhança das prestações, a jurisprudência do Tribunal de Justiça no âmbito da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva requer que as prestações em análise assegurem um nível de qualidade equivalente, mediante

²¹ Acórdão do Tribunal de Justiça, de 19.7.2012, no processo C-33/11, A Oy, ECLI:EU:C:2012:482, n.ºs 32 e 33.

²² Acórdão TJ, de 10.9.2002, Proc. C-141/00, Kügler, Colet. 2002, p. I-6833.

a demonstração de que os profissionais que exercem essas atividades dispõem de qualificações profissionais aptas para o efeito:

“40. Para determinar se as prestações de serviços de assistência são semelhantes, há, todavia, que ter em conta, no que respeita à isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva e à luz do objetivo prosseguido por esta disposição, as qualificações profissionais dos prestadores desses serviços de assistência. Com efeito, quando estas não forem idênticas, as prestações de serviços de assistência só podem ser consideradas semelhantes se oferecerem um nível equivalente de qualidade aos prestatários.

41. Daqui resulta que a exclusão de uma profissão ou de uma atividade específica de assistência da definição de profissões paramédicas prevista pela legislação nacional para efeitos da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva só é contrária ao princípio da neutralidade fiscal se puder ser demonstrado que as pessoas que exercem essa profissão ou atividade dispõem, para a prestação desses serviços de assistência, de qualificações profissionais aptas a assegurar a esses serviços um nível de qualidade equivalente ao dos serviços prestados por pessoas que, ao abrigo dessa mesma legislação nacional, beneficiam da isenção”.²³

4. O tratamento fiscal das prestações relativas a terapêuticas não convencionais no âmbito do Código do IVA

43. Em termos de incidência fiscal, a alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro e alterado pela última vez pela Lei n.º 63-A/2015 de 30 de junho), estabelece a isenção das prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas. Esta disposição transpõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, atrás referida, sem todavia fazer referência ao conceito de “prestações de serviços de assistência” que consta daquela Diretiva, bem como da redação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva.
44. Segundo a interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira adotada em 2007, a atividade de acupunctura poderia beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA,

²³ Acórdão TJ, de 27.4.2006, Procs. C-443/04 e C-444/04, Solleveld, Colet. 2006, p. I-3617.

“desde que exercida por médicos ou enfermeiros, no âmbito das respetivas profissões”.²⁴ Essa isenção era afastada quando a acupunctura fosse exercida “por quaisquer outros profissionais”, na medida em que não existia regulamentação subjacente à Lei n.º 45/2003, “nomeadamente, no que diz respeito ao processo de credenciação, formação e certificação dos profissionais de terapêuticas não convencionais”.²⁵

45. Na sequência da entrada em vigor da Lei n.º 71/2013 e da sua regulamentação, quanto ao acesso e exercício da profissão de acupunctur, pela Portaria n.º 207-F/2014 e, quanto aos requisitos gerais que devem ser satisfeitos pelo ciclo de estudos conducente ao grau de licenciado em Acupunctura, pela Portaria n.º 172-C/2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira veio esclarecer que não tendo aqueles diplomas procedido à equiparação da profissão de acupunctura a profissões paramédicas, não se encontra preenchido um requisito necessário ao reconhecimento da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.²⁶
46. Assim, nos termos do Ofício Circulado n.º 30174, a Autoridade Tributária e Aduaneira entende que:

“7. A alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) prevê uma isenção do imposto nas prestações de serviços de assistência efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas. É igualmente abrangido pela isenção o exercício da profissão de podologista, face à equiparação desta às profissões paramédicas, para todos os efeitos legais, dada pela Lei n.º 65/2014, de 28 de agosto.

8. A regulamentação das atividades terapêuticas não convencionais previstas na Lei n.º 45/2003 e concretizada na Lei n.º 71/2013 e respetivas Portarias regulamentadoras não equipara as profissões de acupunctura, fitoterapia, homeopatia, medicina tradicional chinesa, naturopatia, osteopatia e quiropraxia a profissões paramédicas, requisito que se mostra necessário ao reconhecimento da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

9. Assim, embora a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) viesse considerando que a aplicação da isenção às terapêuticas não convencionais estaria dependente da regulamentação da lei de enquadramento base, esclarece-se que, perante a falta de

²⁴ Informação vinculativa, Processo I301 2007027, despacho do Diretor-Geral dos Impostos, em 21.8.2007, n.º 15. Disponível em <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/3B00D293-A23D-43BF-AC49-A1C50F40AEA2/0/tratado%201625.pdf>.

²⁵ Idem, n.º 14.

²⁶ Autoridade Tributária e Aduaneira, Ofício Circulado n.º 30174, de 25 de agosto de 2015.

equiparação a profissões paramédicas, as prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito das profissões terapêuticas não convencionais não se encontram contempladas na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

10. Uma vez que não se encontra expressamente reconhecida, no Código do IVA, qualquer isenção que contemple as atividades de terapêutica não convencional, o seu exercício constitui a prática de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, sem prejuízo de os profissionais que as exercem poderem beneficiar do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do mesmo diploma, caso se verifiquem as condições ali previstas”.

IV. Avaliação do impacto concorrencial

47. A Autoridade da Concorrência procede à avaliação de impacto concorrencial de medidas de política pública no quadro dos poderes que lhe são atribuídos pelos n.ºs 1 e 4 do artigo 6.º dos seus Estatutos, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 125/214, de 18 de agosto.
48. Neste quadro legal, compete à AdC, nos termos da alínea g) do artigo 5.º dos respetivos Estatutos, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 125/2014, de 18 de agosto, “contribuir para o aperfeiçoamento do sistema normativo português em todos os domínios que possam afetar a livre concorrência, por sua iniciativa ou a pedido da Assembleia da República ou do Governo”, sendo-lhe ainda atribuído pela alínea d) do n.º 4 do artigo 6.º dos Estatutos citados o poder de “formular sugestões ou propostas com vista à criação ou revisão do quadro legal e regulatório”.
49. As questões levantadas na exposição apresentada à AdC centram-se no impacto concorrencial da sujeição das prestações de serviços de acupuntura a um tratamento diferenciado em sede de IVA consoante as mesmas sejam prestadas por profissionais de TNC ou médicos (estes últimos, no âmbito do exercício de profissões médicas).
50. O tratamento desigual, em sede de IVA, de prestações de serviços semelhantes que se encontram numa situação de concorrência é suscetível de afetar a concorrência no mercado limitando capacidade dos fornecedores para concorrer entre si, aumentando os custos de produção para alguns fornecedores (Lista de Controlo B4).

51. A OCDE refere-se a estes impactos de uma intervenção pública na “Lista de Controlo de Concorrência” que integra o guia de avaliação de impacto concorrência.²⁷ Sobre os efeitos no bem-estar destas limitações, a OCDE sublinha que a regulamentação que afeta a capacidade concorrencial dos fornecedores de bens ou prestadores de serviços:

“podem reduzir a intensidade e o tipo da rivalidade, resultando para os consumidores numa subida de preços e numa menor variedade de produtos”.²⁸

Acrescentando que:

“Este tipo de disposições tem o poder potencial de distorcer as relações concorrenciais no sector, ao provocar um aumento significativo dos custos para apenas alguns fornecedores. Esta situação pode impedir a entrada de novos fornecedores, reduzir a inovação e afetar a intensidade da pressão concorrencial no mercado”.²⁹

52. É neste quadro da avaliação de impacto concorrencial que a AdC é chamada a analisar a exposição apresentada pela APPA, estando em causa uma decisão pública, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, de aplicar regimes de IVA distintos à prestação da terapia de acupunctura, consoante a natureza do prestador do serviço.

53. Sobre a intervenção da AdC, importa sublinhar que o objetivo prosseguido neste domínio é o de recomendar às entidades públicas com competência na matéria em causa a adoção de medidas de política pública com menor impacto na concorrência nos mercados. Desta forma, a intervenção da AdC tem por objetivo contribuir para uma intervenção pública mais eficiente, que reforce a concorrência nos mercados promovendo, por essa via, uma utilização mais eficiente dos recursos da economia, maior inovação, melhores condições de oferta para os consumidores e, conseqüentemente, o aumento de bem-estar.

54. Estando em causa um regime de tributação em sede de IVA, importa ter em consideração o princípio da neutralidade fiscal, desenvolvido pelo Tribunal de Justiça, o qual implica, como já foi referido, a “eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do IVA”, sendo tais distorções demonstradas “quando se

²⁷ OCDE, Guia de Avaliação de Concorrência – princípios, Paris, 2011, inserido no Toolkit para avaliação de impacto concorrencial disponível em: <http://www.oecd.org/competition/assessment-toolkit.htm>.

²⁸ Id., p. 12.

²⁹ Id., p. 15.

verifique que as prestações de serviços se encontram em situação de concorrência e são tratadas de forma desigual do ponto de vista do IVA”.³⁰

55. A título preliminar, cumpre esclarecer que não compete à AdC definir se as prestações de serviço em causa – a acupunctura praticada por profissionais de TNC e a acupunctura praticada por médicos – configuram uma prestação idêntica. Em todo o caso, o princípio da neutralidade fiscal e a eliminação das consequentes distorções concorrenciais não exigem uma tomada de posição quanto a esse tema, bastando que se reconheça que as prestações são semelhantes e, por isso, em concorrência entre si, sendo sujeitas a um tratamento desigual em sede de IVA.
56. Quanto à semelhança das prestações, a mesma resulta diretamente do enquadramento legal das TNC enquanto terapêuticas de saúde. Como é referido pelo artigo 1.º da Lei n.º 45/2003, o regime aplicável à atividade e exercício dos profissionais abrangidos por aquele diploma funda-se na definição de TNC adotada pela Organização Mundial de Saúde. Sublinhe-se, a este propósito, que as orientações daquela organização internacional são igualmente referidas pela SPMA quanto ao exercício da chamada acupunctura médica, existindo, por conseguinte, *standards* internacionalmente aceites quanto à prática da acupunctura, independentemente da natureza, médica ou outra, dos profissionais que exercem esta terapia não convencional.³¹ No caso dos profissionais de TNC, os requisitos fixados para a obtenção do grau de licenciado numa das áreas referidas no artigo 2.º da Lei n.º 71/2013 têm em consideração os termos de referência da Organização Mundial de Saúde para cada profissão de TNC (n.º 2 do artigo 5.º da Lei n.º 71/2013).
57. Ainda que anteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 71/2013 se pudesse questionar se as prestações de serviços de assistência em TNC ofereciam um nível de qualidade aos utentes equivalente ao que é oferecido pelos médicos, aquela lei e a regulamentação adotada em 2014 e 2015, a que já se fez referência, criaram um quadro que se afigura completo no que diz respeito às qualificações profissionais das pessoas que estejam habilitadas a exercer atividades no âmbito das TNC.

³⁰ Acórdão do Tribunal de Justiça, de 19.7.2012, no processo C-33/11, *A Oy*, ECLI:EU:C:2012:482, n.º 33.

³¹ <http://www.spma.pt/a-acupuntura/a-oms/>

58. Refira-se ainda que a própria Autoridade Tributária e Aduaneira qualifica as prestações de TNC como “prestações de serviços de assistência”, ainda que as exclua do âmbito da isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA por “falta de equiparação a profissões paramédicas”.³²
59. De resto, tal qualificação decorre, pelo menos quanto à acupunctura, do facto de tais prestações serem consideradas abrangidas pela isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA quando prestadas por médicos.³³
60. Quanto à desigualdade de tratamento em sede de IVA, a mesma é patente na isenção concedida a prestações de serviços de acupunctura quando realizadas por médicos nas condições estabelecidas pela respetiva Ordem, por contraponto com a sujeição daquelas prestações ao IVA à taxa normal quando efetuadas por profissionais de TNC ao abrigo da Lei n.º 71/2013.
61. No pressuposto de que as prestações de acupunctura são semelhantes, independentemente de serem realizadas por profissionais de TNC ou por médicos, esta situação cria uma distorção da concorrência ao aumentar os custos sobre um grupo de prestadores do serviço, colocando-os em desvantagem concorrencial.
62. Como se referiu, esta medida impede uma efetiva concorrência no mercado na prestação deste serviço ao colocar profissionais que aplicam a mesma terapia em condições desiguais na cobrança do IVA ao consumidor final. Esta situação diminui a pressão concorrencial entre profissionais que aplicam a mesma terapia, podendo, no extremo, condicionar a aplicação da terapia a apenas um tipo de profissionais, face ao diferencial de custo das prestações para os utentes, particularmente evidente no diferencial implícito no regime de IVA que onera as prestações de profissionais TNC com a taxa normal de IVA de 23%, isentando as prestações de serviços de acupunctura por médicos. Acresce ainda que a tributação em sede de IVA leva a que os custos suportados pelo consumidor apenas possam ser deduzidos à coleta enquanto despesas de saúde, em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), caso sejam justificados por uma receita médica.
63. Desta distorção concorrencial podem resultar perdas de eficiência na prestação do serviço, menos pressão para a inovação e piores condições de prestação do serviço para os utentes.
64. Note-se que a AdC não tem competência para verificar se a prestação deste serviço por profissionais de TNC se encontra abrangida pelo disposto na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA,

³² Ofício Circulado n.º 30174, de 26.8.2015, n.º 9.

³³ *Idem*, n.º 7.

estando isenta deste imposto. A AdC, no quadro das atribuições que lhe são conferidas, nomeadamente, pelas alíneas b), d) e g) do artigo 5.º dos seus estatutos, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 125/2014, de 18 de agosto, atua promovendo a concorrência no mercado o que, no caso em concreto, remete para a promoção da neutralidade concorrencial da tributação das atividades em causa.

65. Resultando a isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA do cumprimento da obrigação de transposição da alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, e constituindo a atividade desenvolvida no âmbito das TNC uma prestação de serviços de assistência, como já sucede no caso da prática de acupuntura por médicos, a única via para assegurar essa neutralidade concorrencial consiste na equiparação dos profissionais de TNC a profissões paramédicas.
66. Face ao enquadramento jurídico da isenção de prestações de serviços de assistência no direito da União Europeia, não é de excluir que tal neutralidade concorrencial possa ser assegurada através da interpretação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA à luz da alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, dando cumprimento ao princípio da interpretação conforme, como defende a APPA.
67. O princípio da interpretação conforme, desenvolvido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, funda-se na
- “obrigação dos Estados-membros, decorrente de uma diretiva, de atingir o resultado por ela prosseguido, bem como o seu dever, por força do artigo 5.º do Tratado [atual n.º 3 do artigo 4.º do Tratado da União Europeia], de tomar todas as medidas gerais ou especiais adequadas a assegurar a execução dessa obrigação, impõem-se a todas as autoridades dos Estados-membros, incluindo, no âmbito das suas competências, os órgãos jurisdicionais. Daqui resulta que, ao aplicar o direito nacional, quer se trate de disposições anteriores ou posteriores à diretiva, o órgão jurisdicional nacional chamado a interpretá-lo é obrigado a fazê-lo, na medida do possível, à luz do texto e da finalidade da diretiva, para atingir o resultado por ela prosseguido e cumprir desta forma o artigo 189.º, terceiro parágrafo, do Tratado [atual artigo 288.º, terceiro parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia]”.³⁴
68. Parece ser inequívoco que, face ao atual quadro legal do acesso e exercício de TNC, estas terapêuticas constituem “prestações de serviços de assistência”, como de resto é reconhecido

³⁴ Acórdão TJ, de 13.11.1990, Proc. C-106/89, Marleasing, Colet. 1990, p. 4135, n.º 8. Ver ainda acórdão TJ, de 10.4.1984, Proc. 14/83, von Colson e Kamann, Recueil 1984, p. 1891, n.º 26.

pela própria Autoridade Tributária e Aduaneira. Por outro lado, a atividade dos profissionais de TNC encontra-se atualmente regulamentada quanto às respetivas qualificações, o mesmo sucedendo quanto aos requisitos dos cursos de licenciatura que dão acesso às mesmas profissões e as condições em que devem operar os estabelecimentos onde sejam prestadas estas atividades terapêuticas.

69. O único obstáculo reside, assim, na interpretação dada pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Esta entidade considera, por isso, insuficiente para efeito de preenchimento da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA o próprio regime da Lei n.º 71/2013 e todo o acervo normativo adotado na sequência da entrada em vigor daquele diploma uma vez que em nenhum ponto existe uma equiparação explícita e formal entre as TNC e as profissões paramédicas.³⁵
70. Face ao exposto, este desequilíbrio apenas poderá ser ultrapassado pela formalizando da inclusão dos profissionais de TNC no elenco da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA enquanto “outras profissões paramédicas”, de forma a harmonizar o impacto fiscal para todos os profissionais que procedem à aplicação destas terapias. Esta foi, aliás, a solução seguida posteriormente à Lei n.º 71/2013, para os podologistas com o n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 65/2014 que, quanto ao restante articulado, apresenta grandes semelhanças com o diploma relativo às TNC.
71. Tal exige que se proceda à referida regulamentação, estabelecendo-se um enquadramento fiscal que se aplique a todos os profissionais que aplicam TNC, independentemente da sua formação de base, desde que devidamente reconhecida no quadro da Lei n.º 71/2013 ou pela Ordem dos Médicos.
72. Refira-se ainda que o exercício de acupunctura e outras TNC se encontra regulado em termos genéricos pela Lei n.º 71/2013, sem que se preveja qualquer regime especial para a qualificação de médicos como profissionais de TNC. A atual situação de concorrência entre aqueles profissionais e os médicos parece fundar-se exclusivamente na definição do conteúdo das profissões médicas pela própria Ordem, que assim pode indiretamente estender o âmbito

³⁵ Não obstante a ausência de tal equiparação formal não ter impedido a Autoridade Tributária e Aduaneira de reconhecer a aplicabilidade da isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA às prestações de serviços com carácter terapêutico por parte dos psicólogos, na medida em que as mesmas consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer outra anomalia de saúde, nos termos do acórdão TJ, de 14.9.2000, Proc. C-384/98, D., Colet. 2000, p. I-6795. Ver Autoridade Tributária e Aduaneira, Informação Vinculativa no processo n.º 3251, 28.6.2012 (disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/905D3137-D019-404F-96CE-AE3DF2620D9D/0/INFORMA%EF%BF%BD%C3%83O.3251.pdf>), em especial n.º 7: “Assim, face à jurisprudência comunitária e conforme entendimento destes Serviços, a atividade de psicólogo, enquanto orientada para prestações de serviços que se consubstanciam na elaboração de diagnósticos ou na aplicação de tratamentos, está isenta de IVA, nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA”.

da isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA a outras prestações, bastando para o efeito enquadrá-las enquanto integrantes da profissão médica.

73. Por fim, cumpre referir que da análise da legislação em vigor não é possível retirar qualquer fundamento de interesse público que possa justificar esta discriminação fiscal das prestações de acupunctura consoante as características dos prestadores, devendo-se a atual situação a uma mera lacuna de regulamentação, na ótica da própria Autoridade Tributária e Aduaneira.
74. Na medida em que a isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA decorre do cumprimento da obrigação de dar transposição à alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, sendo a liberdade do legislador nacional limitada à definição de profissões médicas e paramédicas, e que a pretensão da associação exponente, que visa o reconhecimento que “as atividades de TNC, nomeadamente a acupunctura, devem, enquanto terapêuticas de saúde, ser isentas para efeitos de IVA, só assim se cumprindo os requisitos necessários para que exista um mercado igualitário relativamente a esta matéria” (n.º 9 da exposição), encontra acolhimento na presente recomendação, não se afigura necessário analisar a questão suscitada quanto à compatibilidade da atual isenção com o regime dos auxílios de Estado previsto no artigo 65.º da Lei n.º 19/2012.

V. Comentários à Proposta de Recomendação

75. Analisados os elementos anexos à exposição remetida à AdC pela APPA, foi elaborado um Projeto de Recomendação que se remeteu à APPA para comentários (ofício registado com o número S-AdC/2016/1004), tendo-se dado, igualmente, conhecimento ao Ministério das Finanças, ao Ministério da Saúde, ao Ministério da Economia e à ERS, para que, querendo, se pronunciassem sobre o mesmo (ofícios registados com os números S-AdC/2016/1005, S-AdC/2016/1006, S-AdC/2016/1007 e S-AdC/2016/1008).
76. A AdC recebeu respostas da ERS, por ofício de 09/05/2016, que transmite nada ter a opor à análise efetuada. Informa, ainda, estar a “preparar o seu Sistema de Registo de Estabelecimentos Regulados (SRER), para passar a registar os estabelecimentos prestadores de cuidados de saúde onde sejam realizadas atividades de aplicação de terapêuticas não convencionais, ainda que tal só será possível aquando da conclusão do processo para reconhecimento das respetivas habilitações profissionais e emissão das cédulas profissionais para o exercício das profissões no âmbito das terapêuticas não convencionais”.

77. A APPA comunicou à AdC, por fax de 29/04/2016, não ter “comentários a emitir [...] uma vez que se identifica com os fundamentos ali aduzidos e inerentes recomendações formuladas [...]”.
78. A AdC recebeu ainda um ofício do Gabinete do Senhor Secretário de Estado Adjunto e da Saúde, a 24/04//2016, a informar que o projeto de recomendação teria sido remetido apo Gabinete de Sua Excelência o Ministro das Finanças.
79. Face ao teor dos comentários recebido, a AdC mantém o texto da proposta de recomendação bem como as suas conclusões.

VI. Conclusões

80. Pelo exposto, conclui-se que, ao isentar de IVA as prestações de serviços de acupunctura quanto realizadas por médicos nas condições estabelecidas pela respetiva Ordem, ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, ao mesmo tempo que sujeita a tributação em sede de IVA as prestações de serviços de acupunctura quando efetuadas por profissionais de TNC ao abrigo da Lei n.º 71/2013, o regime fiscal nacional em causa cria uma distorção da concorrência na medida em que aumenta os custos de um grupo de prestadores do serviço, colocando-os em desvantagem concorrencial.
81. De acordo com a jurisprudência europeia, o princípio da neutralidade fiscal implica a eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do IVA, estando demonstrada tal distorção quando se verifique que as prestações de serviços se encontram em situação de concorrência e são tratadas de forma desigual do ponto de vista do IVA.
82. Do ponto de vista da avaliação de impacto concorrencial de medidas públicas, o tratamento desigual, em sede de IVA, de prestações de serviços semelhantes que se encontram numa situação de concorrência é suscetível de afetar a concorrência no mercado limitando capacidade dos prestadores de serviços em causa para concorrer entre si, aumentando os custos de produção para os profissionais de TNC.
83. Esta situação diminui a pressão concorrencial entre profissionais que aplicam a mesma terapia, podendo, no extremo, condicionar a aplicação da terapia a apenas um tipo de profissionais, face ao diferencial de custo das prestações para os utentes.
84. Desta distorção concorrencial podem resultar perdas de eficiência na prestação do serviço, menos pressão para a inovação e piores condições de prestação do serviço para os utentes.

85. A análise realizada pela AdC não permitiu identificar nenhum interesse público que permita justificar esta distorção da concorrência.
86. Atendendo ao objeto da exposição bem como à análise realizada pela AdC, a presente recomendação apenas tem por objeto a prestação de serviços de acupunctura, matéria relativamente à qual se identificaram distorções da concorrência resultantes de um tratamento desigual em sede de IVA dos profissionais de TNC por contraponto aos MPA.
87. Em todo o caso, na medida em que nem a Lei n.º 45/2003 nem a Lei n.º 71/2013 introduzem uma distinção quanto à natureza da acupunctura enquanto TNC face às outras terapias reconhecidas e regulamentadas por aquelas leis, antes as tratando globalmente enquanto prestações de saúde, e face aos objetivos de defesa da saúde pública prosseguidos por aqueles diplomas, nada obsta, em termos concorrenciais, a que seja adotada uma solução uniforme para todas as TNC, em matéria de equiparação a profissões paramédicas.
88. Assim, tendo presente que compete à AdC, nos termos da al. g) do artigo 5.º dos respetivos Estatutos, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 125/2014, de 18 de agosto, “contribuir para o aperfeiçoamento do sistema normativo português em todos os domínios que possam afetar a livre concorrência, por sua iniciativa ou a pedido da Assembleia da República ou do Governo”, bem como o poder de “formular sugestões ou propostas com vista à criação ou revisão do quadro legal e regulatório” que lhe é conferido pela al. d) do n.º 4 do artigo 6.º dos Estatutos citados, vem esta Autoridade recomendar ao Senhor Ministro das Finanças e ao Senhor Ministro da Saúde que **seja promovida, no âmbito das competências constitucionalmente conferidas ao Governo, a regulamentação do enquadramento fiscal a que estão sujeitas as prestações de serviços de acupunctura, de modo a assegurar a neutralidade da tributação destas prestações de serviços em sede de IVA, independentemente de as mesmas serem fornecidas por médicos, no âmbito das competências reconhecidas pela respetiva Ordem, ou por profissionais de TNC, nos termos da Lei n.º 71/2013, formalizando a classificação destes profissionais enquanto “outras profissões paramédicas” para efeitos da isenção concedida ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.**

Lisboa, 9 de junho de 2016

