



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

**O IVA NA ESTETIZAÇÃO DA SAÚDE - A FINALIDADE TERAPÊUTICA
COMO ASPETO DETERMINANTE NA TRIBUTAÇÃO**

NOAH DUARTE DOS REIS CABRAL

OUTUBRO - 2023



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

MESTRADO

CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO

DISSERTAÇÃO

**O IVA NA ESTETIZAÇÃO DA SAÚDE - A FINALIDADE TERAPÊUTICA
COMO ASPETO DETERMINANTE NA TRIBUTAÇÃO**

NOAH DUARTE DOS REIS CABRAL

ORIENTAÇÃO:

MESTRE JOÃO MORAIS CANEDO
PROFESSOR AUXILIAR CONVIDADO

OUTUBRO - 2023

ABREVIATURAS E SIGLAS

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira)

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CJEU - *Court of Justice of the European Union*

ISEG - Instituto Superior de Economia e Gestão

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PAN - Pessoas-Animais-Natureza

SBCP - Sociedade Brasileira de Cirurgia Plástica

SPCPRE - Sociedade Portuguesa de Cirurgia Plástica, Reconstructiva e Estética

TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia

UE - União Europeia

VAT - *Value-Added Tax*

RESUMO, PALAVRAS-CHAVE E JEL

A medicina, outrora estável e com vertentes mais curativas, passou a incidir sobre a vertente preventiva e do bem-estar físico e mental. Sendo o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) uma importante fonte de receita do Estado Português, torna-se crucial entender o seu comportamento e aplicabilidade ao ramo emergente.

Neste estudo, pretende-se determinar em que medida o reconhecimento de benefícios psicológicos pode afetar a aplicação do IVA na prestação dos serviços de cirurgia plástica, reconstrutiva e medicina estética e qual tem sido o entendimento dos tribunais portugueses e do TJUE

Para isso, adotou-se uma abordagem de investigação de natureza qualitativa, hermenêutica e jurídico-tributária, com análise aprofundada de normas, diretivas e jurisprudências pertinentes.

As conclusões da investigação revelam que tanto a jurisprudência nacional como a comunitária estão inclinadas a reconhecer benefícios psicológicos como um fator que pode requalificar um procedimento estético como terapêutico, levando à possível isenção de IVA. No entanto, diversas áreas cinzentas permanecem, notadamente quanto à definição de "finalidade terapêutica" e e aos profissionais habilitados para tal avaliação. Este estudo salienta a necessidade urgente de atualizar e esclarecer as diretrizes e legislações, alinhando-as com os avanços na compreensão médica e social da terapia, e contribuindo para políticas fiscais e de saúde mais eficazes e justas.

PALAVRAS-CHAVE: Estética; IVA; Tributação; Terapêutica; Legislação Fiscal; União Europeia.

JEL: H25 - Business Taxes and Subsidies; H71 - State and Local Taxation, Subsidies, and Revenue; K34 - Tax Law.

ABSCTRACT, KEYWORDS AND JEL

Traditionally focused on curative therapies, medicine has increasingly shifted towards preventive care and physical as well as mental well-being. Given that Value-Added Tax (VAT) is a significant revenue source for the Portuguese State, it is imperative to understand its applicability in this emerging medical domain.

In this study, the aim is to determine the extent to which the recognition of psychological benefits can affect the application of VAT on the provision of services in plastic surgery, reconstructive surgery, and aesthetic medicine, and to understand the position of Portuguese courts and the Court of Justice of the European Union (CJEU) on this matter.

To achieve this, a qualitative, hermeneutic, and legal-tax approach has been adopted, involving an in-depth analysis of relevant norms, directives, and jurisprudence.

The study concludes that both national and community jurisprudence tend to recognize psychological benefits as a factor that can reclassify an aesthetic procedure as therapeutic, potentially leading to VAT exemption. However, several grey areas persist, notably regarding the definition of 'therapeutic purpose' and the professionals qualified to assess it. The findings underscore the urgent need to update and clarify guidelines and legislation, aligning them with advances in medical and social understanding of therapy, and contributing to more effective and equitable fiscal and health policies.

KEYWORDS: Aesthetics; VAT; Taxation; Therapeutic; Tax Legislation; European Union.

JEL: H25 - Business Taxes and Subsidies; H71 - State and Local Taxation, Subsidies, and Revenue; K34 - Tax Law.

ÍNDICE GERAL

Abreviaturas e Siglas	i
Resumo, Palavras-chave e JEL	ii
Abstract, Keywords and JEL	iii
Índice Geral	iv
Agradecimentos	vi
1. Introdução	1
1.1. Objeto de estudo	1
1.2. O problema e objetivos da investigação	2
1.3. Enquadramento e delimitação de âmbito	3
1.4. Estrutura do relatório	4
2. Revisão da Literatura	5
2.1. A Medicina, a Estética e a Cirurgia	6
2.2. A Estetização da Saúde	7
2.3. A Cirurgia Plástica, Reconstructiva e Estética em Portugal	8
2.4. O IVA e Sua Aplicação ao Setor de Saúde	9
2.5. O IVA na Cirurgia Plástica, Reconstructiva e Medicina Estética	10
2.6. A Dedutibilidade do IVA nos Serviços de Saúde	12
2.7. A Renúncia à Isenção	13
2.8. Mecanismos de Dedução do IVA Relativa a Bens de Utilização Mista ..	14
2.9. A Avaliação da Ausência de Finalidade Terapêutica	15
2.10. O Ónus da Prova	16
2.11. O Segredo Médico	17
2.12. Conclusão	18
3. Metodologia e Análise de dados	20

3.1. Estratégia de Investigação	20
3.2. Metodologia da investigação – identificação das componentes do problema de investigação.....	20
3.3. Metodologia da análise de dados.....	21
4. Resultados.....	22
4.1. Características que um serviço de cirurgia plástica e/ou medicina estética deve possuir para que seja contemplado pela isenção de IVA	22
4.1.1 Perspetiva Legislativa.....	22
4.1.2 Doutrina Administrativa.....	23
4.1.3 Jurisprudência comunitária.....	25
4.1.4 Jurisprudência nacional	27
4.2. Averiguação da finalidade Terapêutica.....	28
5. Conclusões, perspetivas, limitações e recomendações	31
5.1. Principais conclusões.....	31
5.2. Perspetivas.....	33
5.3. Limitações da investigação	34
5.4. Recomendações – investigações futuras	35
Bibliografia.....	36

AGRADECIMENTOS

Não existem palavras que consigam captar completamente o significado deste momento e deste trabalho, especialmente num ano que, para mim, tem sido um ano de renascimento.

Primeiramente, expresso a minha profunda gratidão à minha terapeuta, Stael Aceti, por acreditar em mim e me fazer acreditar que seria possível superar todas as adversidades.

Quero também agradecer aos meus queridos amigos, espalhados por Cabo Verde, Portugal, Espanha, Colômbia, Inglaterra, Alemanha, EUA, Suíça, Itália, Bélgica e Brasil, pelo incentivo e apoio incondicionais que me ofereceram.

À minha família, expresso o meu eterno amor e gratidão, agradecendo por estarem sempre ao meu lado, à distância de uma simples chamada ou mensagem.

Manifesto o meu reconhecimento e apreço ao Prof. João Paulo Canedo pela paciência, pelos ensinamentos valiosos, disponibilidade e atenção demonstradas, bem como pela supervisão e suporte indispensáveis à prossecução deste trabalho.

À minha entidade empregadora, representada pela Dra. Paula Garcia, agradeço pela flexibilidade e compreensão que contribuíram para o sucesso desta caminhada académica.

Aos meus colegas e professores, agradeço por toda a partilha de conhecimento e experiências. Tive o privilégio de aprender e crescer com vocês ao longo destes anos de estudo e trabalho árduo.

Por último, mas não menos importante, expresso o meu apreço ao ISEG, que me abriu as portas e proporcionou as condições para que os meus objetivos fossem alcançados.

Um bem-haja a todos!

1. INTRODUÇÃO

1.1. *Objeto de estudo*

A área da medicina tem passado por mudanças e melhorias significativas e nunca foi tão atual e necessário falar em otimização do nosso organismo. Os avanços tecnológicos, a (re)definição de estilo de vida das pessoas e uma aposta ambiciosa no processo preventivo de doenças, em detrimento do caráter curativo da medicina, proporcionam uma busca contínua por qualidade de vida e, conseqüentemente, um aumento da longevidade humana.

Para Aguilar (2010), com o aumento da sobrevida, as pessoas querem apoderar-se da evolução tecnológica para manter a imagem rejuvenescida e, sequencialmente, melhorar a autoestima, as relações sociais, garantir o aumento da sua permanência no mercado de trabalho e, até mesmo, a realização sexual.

Em Portugal, a procura pela Medicina Estética não difere do resto do mundo, observando-se uma popularidade crescente, sobretudo dos procedimentos pouco invasivos, nomeadamente a injeção de toxina botulínica, preenchimentos, peelings químicos, transplantação capilar, laserterapia, luz pulsada intensa, radiofrequência e outras formas de rejuvenescimento, incluindo microneedeling e mesoterapia (Cerejeira, 2019, p. 199).

Este crescimento reflete-se na empregabilidade e nas receitas e ganha ainda maior destaque quando consideramos o papel que o turismo médico começa a desempenhar na economia nacional. É reconhecido que o turismo médico tem o potencial de gerar um volume de negócios superior a 100 milhões de euros por ano e que Portugal possui excelentes condições para se afirmar internacionalmente neste mercado. ¹O turismo, sendo um dos principais motores de desenvolvimento do país, encontra na saúde um ativo emergente.

Considerando o crescimento exponencial deste setor e o seu impacto no desenvolvimento económico de Portugal, agravado pela influência do potencial do turismo médico, torna-se crucial examinar como este setor é tributado. O objeto de estudo da presente dissertação é a análise da estrutura tributária do setor da saúde, com ênfase

¹ De acordo com a notícia avançada pela Secretaria-Geral da Economia, que pode ser consultada [aqui](#)

na tributação específica, em sede de IVA, do setor de cirurgia plástica, reconstrutiva e medicina estética. A pesquisa visa compreender os desafios e particularidades associados à tributação desses serviços e, outrossim, contribuir para o entendimento das implicações jurídico-fiscais nesse setor específico. Além disso, pretende explorar a possibilidade de considerar benefícios psicológicos/saúde mental como finalidade terapêutica nos procedimentos de cirurgia plástica e medicina estética, e como isso poderia influenciar a aplicação do IVA, à luz da legislação e jurisprudência nacionais, da doutrina administrativa e do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

1.2. O problema e objetivos da investigação

Um problema de investigação “*deve ser clara, unívoca, concisa, direta, precisa, restrita, relevante, inovadora, exequível e, finalmente, compreensiva ou explicativa*” (Rosado, 2017, p. 122). Deste modo, acalentámos a seguinte questão de pesquisa:

“Em que medida o reconhecimento de benefícios psicológicos como finalidade terapêutica pode afetar a aplicação do IVA na prestação dos serviços de cirurgia plástica, reconstrutiva e medicina estética e qual tem sido o entendimento dos tribunais portugueses e do TJUE?”

Com base no problema de investigação e em consonância com a premissa de que os objetivos de investigação tutelam, de forma coerente e direta, a questão de investigação (Rosado, 2017, p. 122), estabelecemos os seguintes objetivos:

1. Investigar o papel da finalidade terapêutica, incluindo os benefícios psicológicos, na determinação da tributação de serviços de cirurgia plástica e medicina estética, em sede de IVA
2. Avaliar como a ambiguidade na formulação legislativa do IVA influencia as interpretações e as decisões judiciais relativas à medicina estética, especialmente no que diz respeito à determinação da finalidade terapêutica.
3. Analisar e compreender os critérios estabelecidos pela jurisprudência dos tribunais superiores nacionais e do TJUE para determinar a finalidade terapêutica dos serviços de medicina estética e seu impacto na isenção de IVA.
4. Comparar e contrastar as interpretações da finalidade terapêutica da medicina estética entre tribunais nacionais e o TJUE, identificando as áreas de maior divergência.

De acordo com Baptista & Sousa (2011, p. 26), "as hipóteses são uma resposta prévia ao problema proposto e, habitualmente, são desenvolvidos com base em estudos anteriormente realizados de acordo com tema escolhido". Assim, formulámos as seguintes hipóteses:

Hipótese 1: A finalidade da prestação dos serviços médicos pode impactar na sua tributação, em sede de IVA.

Hipótese 2: Serviços com finalidades estéticas têm tratamento fiscal diferente daqueles com finalidades reconstrutivas e/ou terapêuticas.

Hipótese 3: A ambiguidade na formulação legislativa do IVA leva a diferentes interpretações e decisões judiciais em relação à determinação da finalidade terapêutica nos serviços de medicina estética e cirurgia plástica.

Hipótese 4: Fatores psicológicos devem revestir carácter terapêutico na realização de procedimentos estéticos

Hipótese 5: As decisões do TJUE têm um papel orientador na interpretação das regras fiscais aplicáveis ao setor da saúde/finalidades terapêuticas.

1.3. Enquadramento e delimitação de âmbito

O tema desta pesquisa situa-se na área fiscal no âmbito do IVA, mais concretamente no enquadramento em sede daquele imposto dos serviços de cirurgia plástica, reconstrutiva e medicina estética.

Para garantir a clareza e a objetividade da pesquisa, o âmbito do estudo é delimitado da seguinte forma:

- Geográfica e Temporal: A pesquisa concentra-se na legislação portuguesa e diretivas da União Europeia, aplicáveis aos Estados-membros da EU, vigentes até junho de 2023, bem como a jurisprudência nacional e do TJUE disponível até essa mesma data, refletindo decisões judiciais relevantes e recentes.
- Temática: A investigação foca-se exclusivamente na tributação, em sede de IVA, do setor de cirurgia plástica, reconstrutiva e medicina estética, sem se estender a outras questões fiscais ou legais não diretamente relacionadas ao tema central.

1.4. Estrutura do relatório

O relatório apresenta a seguinte estrutura: 1. Introdução: contextualização e problemática da pesquisa; 2. Revisão da Literatura: base teórica para a investigação; 3. Metodologia e análise de dados: descrição do método utilizado, os procedimentos de recolha de dados e as técnicas de análise utilizadas para a pesquisa; 4. Resultados: apresentação do quadro normativo (normas, legislação e diretivas aplicáveis à tributação do setor de cirurgia plástica, reconstrutiva e medicina estética, com foco especial no IVA), análise dos dados recolhidos e discussão dos resultados e; 5. Conclusão: teste das hipóteses de investigação, resposta aos objetivos estabelecidos, limitações do estudo e possíveis direções para pesquisas futuras.

2. REVISÃO DA LITERATURA

O culto à beleza remete-nos à mitologia greco-romana, onde Afrodite e Vénus, deusas do amor, da beleza e da sexualidade despertavam admiração.

Na perspectiva de São Tomás de Aquino, a beleza era composta por três vertentes: a perfeição, a harmonia e a clareza pela qual manifestava todo o seu esplendor – *“belo é tudo que, ao ser contemplado, agrada”*. Não existe, na verdade, uma definição de beleza, é uma expressão de sentimentos e está condicionada por fatores culturais, pelo tempo e espaço geográfico e molda o ideal de cada povo (Jaeger, 2010).

Esses fatores, até os dias de hoje, instigam a busca incessante por transformações no corpo, relativamente ao que é considerado desproporcional ou feio, alimentando a vaidade e a vontade, principalmente das mulheres, de serem aceites na sociedade (Gracindo, 2015).

O espelho reflete a imagem, razão pela qual é usado há séculos. Na sua presença, há quem despenda horas admirando-se, descobrindo detalhes, principalmente faciais, já que o rosto é considerado elemento definidor da nossa identidade. Com a tecnologia atual, o espelho deixou de ser o único refletor da nossa imagem. A fotografia, e mais concretamente, a *selfie* passou a assumir, ainda que parcialmente, a função secularmente atribuída ao espelho, mediante dispositivos progressivamente modernos (Gracindo, 2015, p. 525).

Adicionalmente, e graças a todo o processo de globalização, a internet alcança utilizadores em quantidade imensurável, o que proporciona uma propagação inestimável de informação, quase em tempo real. Cada vez mais, a aparência é *“o cartão de visita de uma pessoa”*, já que *“a primeira impressão é a que fica”*.

A “febre” do Instagram, acompanhado do recurso a filtros de fotografia e a adoração da imagem de figuras públicas, muito alavancado pelo imperioso mundo dos media, incita o desejo de transformações, justificando, sucessivamente, e existência, manutenção e desenvolvimento contínuo da Medicina Estética e Cirurgia Plástica.

Nesse contexto, são notórias as transformações da sociedade, em que novas tecnologias e eliminação das barreiras à comunicação preconizam soluções cada vez mais concretas de problemas que eram vistos como irrelevantes. Coube à ciência, o papel de

desenvolver e aprimorar técnicas que devolvam ou criem a “bela aparência perdida ao longo do tempo” (Aguilar, 2010, p. 56).

2.1. A Medicina, a Estética e a Cirurgia

A medicina é uma ciência que, objetivamente, visa oferecer saúde como um todo. A consciencialização acerca da indissociabilidade do corpo e da mente permitiu a valorização de queixas que outrora eram negligenciadas. Não obstante, neste milênio, a autoimagem é fundamental para uma boa qualidade de vida, uma preocupação real para todos os profissionais de saúde, que adotam uma abordagem holística, considerando o ser humano como uma integração harmoniosa entre o funcional e o sensorial (Livesey & Luddington, 2000).

A medicina estética tem experimentado notável evolução nos últimos tempos, agregando recursos e esforços para que os tratamentos estéticos tenham resultados cada vez mais promissores e satisfatórios. A consciência de que a autoimagem é fundamental para autoestima e estabilidade emocional estimula muitos profissionais a buscar capacitação e aperfeiçoamento nesta área, a fim de satisfazerem, dentro ou além do seu campo de atuação e com suporte científico, as necessidades de cada indivíduo, acompanhando o aumento da esperança de vida (Livesey & Luddington, 2000).

Para Fernandes et al. (2017), médicos do Sistema Nacional de Saúde Português, a *“Cirurgia Plástica Reconstructiva e Estética é uma especialidade eminentemente cirúrgica e visa o tratamento de neoplasias e traumatismos agudos, assim como sequelas de lesões congénitas, traumáticas, tumorais e infecciosas que envolvem estruturas tegumentares e ósseas”*.

A Sociedade Brasileira de Cirurgia Plástica (SBCP) define cirurgia plástica como *“especialidade cirúrgica encarregada de reconstruir estruturas corporais que apresentem alteração em sua forma ou função”*, ou seja, apresentem deformidades que podem ter causas tanto congénitas como adquiridas (Lima, Mata, Oliveira, Zenaide, Ziolkowski, & Meneses, 2015, p. 98).

De acordo com Ferreira (2000), referenciando a American Society of Plastic and Reconstructive Surgeons, a cirurgia plástica subdivide-se em duas categorias, compreendendo um conjunto de procedimentos destinados à reparação ou reconstrução de partes do revestimento externo do corpo humano:

- Cirurgia reparadora, realizada em estruturas anormais do corpo decorrentes de defeitos congênitos, anomalias do desenvolvimento, trauma, infecção, tumor ou doença. Foca-se, essencialmente, na melhoria de uma função, pese embora possa visar a restauração de uma aparência mais próxima do padrão normal;
- Cirurgia com fins estéticos, conduzida quando o paciente busca aprimorar a sua aparência, impulsionado por desejos estéticos e/ou pela busca de maior satisfação com a sua imagem pessoal.

Compreendendo procedimentos de natureza invasiva ou não invasiva, a Medicina Estética busca melhorar a aparência física e cosmética do doente (Cerejeira, 2019).

2.2. A Estetização da Saúde

A estetização da saúde é compreendida como perspectiva de conceber o bem-estar a partir da obtenção de um corpo esteticamente belo. Nesse contexto, a forma física considerada bela é vinculada ao conceito de saúde. Esse processo pode ser ilustrado por meio de cirurgias plásticas com fins exclusivamente estéticos, adoção de regimes alimentares voltados para a melhoria da imagem corporal, uso de vestuários e adornos que visam realçar a beleza do corpo, bem como cuidados com pele, cabelos, unhas e dentes, com intenção de melhorar a aparência (Azevedo, Caminha, & Oliveira, 2011, p. 531).

A estética do corpo humano não pode ser medida pelos critérios clássicos de avaliação científica, na medida em que o conceito do belo é subjetivo e sujeito a variações e preferências individuais. A sua definição acarreta um elevado grau de complexidade, pois é variável segundo os costumes, a época, a raça e a população. Hegel considerava o belo como “*o que não se define, mas é imediatamente reconhecível quando se vê*”. Dizia ser importante que contivesse harmonia. Estudiosos categorizam o julgamento estético em três estágios: a apreensão do objeto pelos sentidos, comparação com experiências anteriores e a concretização da sensação do belo pelo prazer cedido a quem observa (Ferreira, 2000, p. 62).

Lima et al. (2015, p. 98) consideram que é possível que o discurso estético veiculado pelos media esteja atrelado à mercantilização do corpo. Desse modo, vincular a especialidade cirurgia plástica a este discurso pode ser de maior interesse do que a

publicação de um estereótipo reparador, uma vez que a este se liga o conceito de deformidades e não o de beleza.

2.3. A Cirurgia Plástica, Reconstructiva e Estética em Portugal

Em Portugal, a procura pela Medicina Estética não difere do resto do mundo, observando-se uma popularidade crescente, sobretudo dos procedimentos pouco invasivos, nomeadamente a injeção de toxina botulínica, preenchimentos, transplantação capilar e outras formas de rejuvenescimento (Cerejeira, 2019, p. 199).

Portugal ocupa a 29^a posição no ranking de países classificados por estimativa de número de cirurgias plásticas².

O crescimento exponencial da indústria de procedimentos estéticos tem superado a capacidade das entidades reguladoras e governamentais de acompanhá-la pelo que, apesar dos riscos inerentes, os procedimentos estéticos estão quase inteiramente por regular. Essa lacuna legal permite, assim, que qualquer indivíduo, independentemente do seu conhecimento, treinamento ou experiência prévia, exerça atividades relacionadas a procedimentos pouco ou não invasivos. Apesar das normas de boa prática clínica sugerirem que cada médico deva agir dentro da sua competência e limites daquilo que a sua especialidade prevê, muitos têm visto nesse vazio legal um escape apelativo e simultaneamente recompensador, quer em termos laborais, quer a nível financeiro (Cerejeira, 2019, p. 199).

Para Fernandes et al. (2017), é difícil obter estatísticas fiáveis sobre a generalidade desta atividade no país pelo que, muitas vezes, têm de assumir alguma extrapolação de dados de outras realidades socioculturais, ainda que esta informação seja parcelar.

Constatam que a capacidade formativa instalada se revela escassa, sendo que de todos os serviços e unidades listados, apenas seis reúnem as condições mínimas para o reconhecimento da idoneidade formativa: o Centro Hospitalar de S. João, a unidade formativa constituída pelo Centro Hospitalar de Gaia/Espinho e pelo Hospital da Prelada, o Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, o Centro Hospitalar de Lisboa Norte, o

² Segundo o relatório "Cosmetic Surgery And Procedure Market Size, Share & Trends Analysis Report By Procedure Type (Invasive, Non-invasive), By Gender (Male, Female), By Age Group, By Region, And Segment Forecasts, 2023 - 2030", publicado pela Grand View Research, Inc., em 2022.

Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental e o Centro Hospitalar de Lisboa Central. Esta disposição habilita o SNS a receber apenas nove internos/ano.

2.4. O IVA e Sua Aplicação ao Setor de Saúde

O IVA é o mais importante imposto do Estado Português, pois é o que mais contribui para a receita do Estado. Em 2022, rendeu ao Estado Português 21,3 mil milhões de euros, representando cerca de 40% da receita fiscal total³.

A tributação, em sede de IVA, no setor da saúde pode variar dependendo dos serviços prestados e das características específicas de cada caso. Em geral, as prestações de serviços médicos, diagnósticos e terapêuticos estão isentas de IVA, em conformidade com o artigo 9.º do CIVA, que tem por base o n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA).

No entanto, produtos e serviços específicos relacionados ao setor da saúde podem estar sujeitos a taxas de IVA diferentes. É o caso dos produtos farmacêuticos, óculos, equipamentos médicos, outros dispositivos médicos e serviços complementares considerados não essenciais à saúde, cuja venda e/ou prestações de serviços está geralmente sujeita às taxas reduzida (6%), intermédia (13%) e normal (23%), dependendo da sua classificação específica.⁴

O estudo "*O IVA no setor da saúde: um estudo sobre o impacto económico e social*", conduzido pela Comissão Europeia (2013), e que converge com as conclusões dos estudos do Banco Mundial (2011) e da OCDE (2012), apresenta evidências empíricas do impacto adverso do IVA no setor da saúde, indicando que pode resultar no aumento das desigualdades no acesso aos cuidados de saúde. Diante dessa constatação, recomenda que os governos evitem aplicar o IVA aos cuidados de saúde, especialmente aos considerados essenciais e que estabeleçam programas de subsídio para garantir o acesso aos cuidados de saúde às pessoas com menor renda.

Nesse sentido, Garcia e Lopes (2015), que examinam os desafios e oportunidades associados à aplicação do IVA ao setor da saúde e defendem a necessidade de uma revisão, com o intuito de melhorar a equidade e a eficiência do sistema de saúde.

³ Fonte: Conta Geral do Estado

⁴ Conforme estabelecido no artigo 18.º do CIVA e listas I e II anexas a esse diploma

Essa posição é igualmente sustentada por Martins (2018), que considera que o setor da saúde é particularmente sensível ao IVA, visto que os cuidados de saúde são bens e serviços vitais para a sobrevivência e o bem-estar das pessoas. O autor conclui que o IVA aumenta os preços dos cuidados de saúde em cerca de 20%, o que dificulta o acesso aos cuidados de saúde, especialmente para as pessoas com baixos rendimentos. Como solução, sugere que o IVA deve ser reduzido ou mesmo eliminado no setor da saúde a fim de melhorar o acesso e a qualidade dos cuidados de saúde.

Na ótica de Garcia e Lopes (2015), a aplicação do IVA no setor da saúde em Portugal é mais restritiva do que na União Europeia. Essa discrepância decorre do fato de Portugal ter uma lista mais reduzida de bens e serviços isentos de IVA no setor da saúde.

Nesse contexto, é primordial que as autoridades competentes permaneçam comprometidas em analisar a tributação do setor da saúde, com o intuito de aprimorar a igualdade no acesso aos cuidados de saúde e garantir que todos os cidadãos tenham a oportunidade de usufruir desses serviços essenciais, independentemente de suas condições socioeconómicas.

Um sistema tributário adequado e sensível às necessidades da população é fundamental para o aperfeiçoamento do sistema de saúde e para a construção de uma sociedade mais justa e inclusiva.

2.5. O IVA na Cirurgia Plástica, Reconstructiva e Medicina Estética

A cirurgia plástica, conforme referido anteriormente, é definida como "*a especialidade médica que se dedica à correção, reconstrução ou melhoria da aparência física de uma pessoa*". A cirurgia reconstructiva, por sua vez, é "*a especialidade médica que se dedica à reconstrução de partes do corpo que foram danificadas por doença, trauma ou defeito congênito*". Já a medicina estética define-se como "*a especialidade médica que se dedica à melhoria da aparência física de uma pessoa sem que haja um defeito físico para corrigir*". Os serviços inerentes à cirurgia plástica, reconstructiva e medicina estética podem ou não ser tributados, dependendo da sua finalidade (Chaves & Silva, 2019).

O artigo 9.º do CIVA estabelece dois tipos isenção relativos aos serviços de saúde:

- i. Isenção concedida em função da natureza dos serviços prestados por profissional de saúde – *“As prestações de serviços efetuadas no exercício das (...) profissões de médico ... paramédico ...”*
- ii. Isenção das operações conexas com a prestação de serviços médicos efetuados por profissionais de saúde em clínicas, hospitais... (pessoa singular/coletiva) – *“As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares ...”*

Mariana Noites, Juíza dos Tribunais Administrativos e Fiscais, refere que o cerne da questão está em determinar o alcance das isenções tributárias e a sua aplicabilidade abrangente ou limitada a todas as atividades económicas relacionadas à prestação de serviços de saúde⁵.

O artigo 13.º A n.º 1 da Sexta Diretiva (77/388/CEE, de 1977-05-17), entretanto revogada pela Diretiva IVA (2006/112/CE de 2006-22-28), Capítulo 2, artigo 132.º n.º 1 refere que os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

- i. Prestações de serviços de assistência
- ii. Que seja fornecida por uma pessoa que possua as qualificações profissionais para uma atividade médica ou paramédica.

O TJUE tem estabelecido, em vários acórdãos, o conceito de prestações de serviços médicos, considerando como tais, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde⁶.

A definição do âmbito de uma isenção deve ser objeto de interpretação restritiva, pela própria natureza excecional das isenções, não obstante, a jurisprudência comunitária emanada pelo TJUE⁷, refere que o conceito de finalidade terapêutica não deve ser interpretado de maneira excessivamente restritiva, devendo as prestações médicas destinadas a proteger, incluindo manter ou restabelecer a saúde das pessoas, beneficiar da isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA.

⁵ Apresentação preparada para as Jornadas de Jurisprudência Fiscal 2020, da Universidade Católica Portuguesa, que pode ser consultada [aqui](#)

⁶ 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

⁷ cfr. acórdão de 16 de junho de 2010, proferido no processo C-86/09 e acórdão de 21 de março de 2013, proferido no processo C-91/12

Assim, o objetivo terapêutico dos serviços de saúde pode ser entendido como prestações de serviços, efetuadas por profissionais de saúde, com o intuito de diagnosticar, prevenir ou tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde físicas e/ou psíquicas.

Quanto à possibilidade de aplicação de isenção de IVA à cirurgia plástica, o Comité IVA vem referir que não é suficiente que a cirurgia plástica seja efetuada por um médico para poder beneficiar da isenção⁸. Na realidade, argumenta, os serviços relacionados com os cuidados de saúde dentro do conceito previsto devem ser entendidos como uma terapêutica considerada necessária e com um propósito de prevenção, tratamento e cura das doenças, incluindo as de natureza psicológica, ou outros distúrbios de saúde. Quando a cirurgia plástica é levada a cabo apenas com uma finalidade estética, não pode ser considerada como um serviço relacionado com cuidados de saúde.

Essa condição implica que os serviços prestados na área da medicina estética apenas podem beneficiar da isenção consagrada na norma suprarreferida, quando tais serviços tenham subjacente uma finalidade corretiva, reconstrutiva ou análoga, que se insira no conceito do que é considerado, para efeitos de IVA, como prestações de serviços médicos.

Não se enquadrando nessas características, aqueles serviços, ainda que realizados por profissionais devidamente qualificados (médicos), não aproveitam da isenção estabelecida na isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, sendo sujeitos a tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do mesmo diploma.

Posto isto, fica claro que existe diferença na tributação de tratamentos com vocação terapêutica e tratamentos com vocação estética.

Assim, aos serviços de saúde com fins estéticos, não se aplica a isenção prevista no artigo 9.º do CIVA, sendo sujeitos a tributação à taxa normal (23%). Por seu lado, àqueles com finalidade terapêutica aplica-se a isenção supra indicada.

2.6. A Dedutibilidade do IVA nos Serviços de Saúde

Enquanto se discute a tributação dos serviços de saúde, em sede de IVA, é imperativo escrutinar a possibilidade de os sujeitos passivos de IVA deduzirem o valor do imposto na aquisição de bens e serviços necessários à prossecução daquela atividade.

⁸ Através de uma Recomendação de 2011.10.19

Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos podem deduzir, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuarem, entre outros, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos, desde que cumpridos os demais requisitos enunciados na norma⁹.

No entanto, só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de determinadas operações, entre as quais, as transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas¹⁰. Existe, ainda, direito à dedução em determinadas operações isentas, não estando os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º, alvos da presente análise, abrangidos por esse direito. Complementarmente, o artigo 21.º detalha uma multiplicidade de despesas, casos e cenários em que se verificam a exclusão do direito à dedução.

Nesse sentido, é de referir, portanto, que os serviços de saúde tributados conferem direito à dedução e os que gozem da isenção prevista no artigo 9.º, não.

2.7. A Renúncia à Isenção

Sendo o sujeito passivo um estabelecimento hospitalar, clínica, dispensário e similar e estando, por isso, abrangido pela isenção prevista no n.º 2 do artigo 9.º do CIVA, pode renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações, desde que não seja pessoa coletiva de direito público, que não decorra de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respetiva lei de bases, conforme referido no artigo 12.º do CIVA. Nesse cenário, os serviços prestados serão tributados à taxa reduzida (6%), em conformidade com o estabelecido na verba 2.7 da Lista 1 do CIVA e o sujeito passivo poderá exercer o direito à dedução, obedecendo às regras constantes dos artigos 19.º e seguintes, conforme estabelecido no n.º 7 do artigo 12.º do CIVA.

De notar que, uma vez exercido o direito de opção pela renúncia à isenção, o sujeito passivo é obrigado a permanecer nesse regime durante um período de, pelo menos, cinco anos.

⁹ Artigo 19.º do CIVA

¹⁰ Artigo 20.º do mesmo código tributário

Deste modo, é evidente que a isenção de IVA não é necessariamente uma vantagem fiscal absoluta ou definitiva para todos os casos ou entidades envolvidas.

Afinal, que interesse teria uma entidade em renunciar à isenção se isso implicaria, à priori, o aumento do preço praticado e, conseqüentemente, uma potencial perda de quota de mercado?

Para Ferreira (2022), um dos fatores primordiais que levam as entidades a renunciar à isenção está vinculado à oportunidade de recuperar o IVA suportado nas compras que, até então, incorporam o custo do serviço prestado influenciando, portanto, o preço da prestação de serviço estipulado. Assim, esta possibilidade tem o potencial de melhorar tanto a rentabilidade, como a competitividade da entidade.

2.8. Mecanismos de Dedução do IVA Relativa a Bens de Utilização Mista

Os sujeitos passivos mistos, ao abrigo do n.º 1 do art.º 23.º do CIVA, e considerando o caso em apreço, correspondem àqueles que, no exercício das suas atividades, efetuam, simultaneamente, operações que conferem direito à dedução (procedimentos com finalidade meramente estética) e operações que não conferem direito à dedução (procedimentos abrangidos pelos n.ºs 1 e 2 do art.º 9.º do CIVA).

O referido artigo aborda os métodos de dedução de IVA relacionados a bens que têm uma utilização mista, ou seja, que são usados tanto para atividades isentas, que não conferem direito à dedução, quanto para atividades tributáveis.

Nesse sentido, e para determinar o imposto dedutível e do imposto não dedutível é exigida aplicação de métodos de repartição:

- **Método da percentagem de dedução ou pro-rata** – prevê que só se deve deduzir o imposto incorrido a montante (bens e serviços), na percentagem que reflete a proporção das operações que conferem direito à dedução na totalidade das operações exclusivamente económicas realizadas no ano;
- **Método da afetação real** – possibilita a dedução da totalidade do IVA suportado nas aquisições referentes a operações que conferem direito à dedução, desde que se estabeleça um nexó direto, inequívoco e imediato entre os recursos adquiridos e as operações realizadas.

Revela-se importante elucidar que os métodos de dedução previamente mencionados, são aplicáveis aos recursos de utilização mista. Para recursos de utilização exclusiva, cuja relação direta e inequívoca entre *inputs* e *outputs* é estabelecida, e embora possam subsistir sempre os resíduos que possam exigir algum método de repartição complementar, o sujeito passivo pode recorrer ao método da imputação direta. Neste caso, o IVA incorrido em aquisições estritamente relacionadas a atividades que permitem a dedução será integralmente dedutível.¹¹ Contrariamente, o IVA associado a aquisições destinadas exclusivamente a atividades que não conferem esse direito será inadmissível para fins de dedução.

2.9. A Avaliação da Ausência de Finalidade Terapêutica

A tributação, em sede de IVA, da cirurgia plástica, reconstrutiva e medicina estética tem sido um tema de interesse e discussão em vários países, incluindo Portugal.

A principal questão para essa tributação é a aferição da ausência de finalidade terapêutica nos procedimentos realizados, especialmente no contexto da cirurgia estética.

A Lei Geral Tributária, sendo um diploma que assenta sobretudo em princípios, não fornece critérios específicos para aferir a finalidade terapêutica na cirurgia plástica em relação à tributação em sede de IVA. Ainda assim, a interpretação das normas tributárias é influenciada por orientações fornecidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal (AT) e decisões judiciais estabelecidas por tribunais.

A ausência de finalidade terapêutica na cirurgia plástica pode ser aferida levando em consideração, entre outros, o histórico e o diagnóstico médico que justificaram a realização da cirurgia, a descrição do procedimento no relatório médico e o próprio objetivo da cirurgia¹².

Se se depreender que a cirurgia estética é realizada com o propósito de aprimorar o aspeto físico do paciente, visando torná-lo mais atraente e sem a intenção ou objetivo de melhorar seu estado de saúde ou curar alguma doença diagnosticada, o mesmo será tributado em sede de IVA. De relevar que a complexidade envolvida na aferição da

¹¹ Ao abrigo do disposto no artigo 20.º do CIVA

¹² De acordo com a Lei n.º 84/89, de 27 de julho, que regula o exercício da medicina e o Decreto-Lei n.º 48/2003, de 24 de fevereiro, que regulamenta a atividade de cirurgia plástica reparadora

finalidade terapêutica da cirurgia estética aumenta significativamente quando a questão envolve fatores psicológicos ou psiquiátricos.

A procura por intervenções de cariz estético é frequentemente associada a aspetos psicológicos relacionados com a autoimagem, autoconfiança e bem-estar emocional. Em muitos casos, os pacientes enxergam, nesses procedimentos, a solução para melhorar a sua aparência e, conseqüentemente, elevar a sua qualidade de vida e autoestima.

As cirurgias estéticas ganham especial importância nos casos de dismorfia corporal, baixa autoestima ou transtornos psiquiátricos, onde a aparência física pode ser percebida como um fator central para o equilíbrio emocional. Embora possa desencadear benefícios terapêuticos para determinados indivíduos, e porque a linha divisória entre a melhoria estética e a terapia é tênue, é essencial exercer uma avaliação cautelosa para discernir entre a busca por aprimoramento estético e propósitos terapêuticos.

O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em sua decisão datada 21 de março de 2013, no caso C-91/12, PFC Clinic, veio esclarecer que as meras opiniões subjetivas que a pessoa que se submete a uma intervenção de natureza estética tem da mesma não são, em si mesmas, determinantes para a apreciação da finalidade terapêutica daquela intervenção. Enfatizou que a avaliação da finalidade terapêutica deve ser fundamentada na análise do objetivo da intervenção, ou seja, no propósito pretendido pelo médico responsável pela realização do procedimento.

Noites (2020) esclarece que a jurisprudência europeia não fornece diretrizes claras sobre qual profissional médico está habilitado para diagnosticar a necessidade de uma intervenção médica/cirúrgica por motivos de natureza psicológica.

2.10. O Ónus da Prova

Conforme descrito no artigo 342.º do Código de Processo Civil Português, o ónus da prova *“traduz-se para a parte a quem compete, no encargo de fornecer a prova do facto visado, incorrendo nas desvantajosas conseqüências de (...) sofrer tais conseqüências se os autos não contiverem prova bastante desse facto (trazida ou não pela mesma parte)”*.

Trata-se, no caso concreto, da liquidação fundamentada na recusa, por parte da Administração Tributária, de reconhecer a isenção invocada pelo sujeito passivo, para não liquidar o imposto. Assim, cabe ao contribuinte apresentar evidências suficientes que

sustentem sua alegação de isenção fiscal, sob pena de enfrentar consequências desfavoráveis, incluindo a possibilidade de ter de arcar com o pagamento do imposto em questão.

O artigo 74.º, n.º 1 da LGT, no seu conteúdo, refere que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Portanto, cabe à Administração Tributária o ónus da prova da existência do fato tributário e ao contribuinte o da sua isenção.

Noites (2020) clarifica que a Administração Tributária tem de provar o fato tributário, elucidando que se trata de uma prova indiciária, ou seja, aquela que permite inferir a existência do fato com base em pistas ou evidências indiretas. Se provar que o serviço de saúde ou ato médico praticado tem fim estético e o sujeito passivo não infere essa prova, a impugnação não procede. Caso contrário, a liquidação é anulada.

A prova constitui um desafio para a Autoridade Tributária, na medida em que, por exemplo, o artigo 226.º n.º 6 da Diretiva 2006/112 exige que a fatura contenha a menção da extensão e natureza dos serviços prestados, mas não exige uma discriminação ou descrição minuciosa dos mesmos. Assim, cabe-lhe efetuar as diligências necessárias à descoberta da verdade material, em conformidade com o artigo 63.º da LGT.

Assim, se nada se provar (finalidade terapêutica ou estética), a impugnação é decidida contra quem tem o ónus da prova, contra a Administração Tributária (*non liquet probatório*). Noites (2020), finaliza dizendo que o impugnante tem, em juízo, a legítima expectativa na procedência da ação, apenas pela circunstância de a prova realizada pela Administração Tributária não ser convincente, sem que lhe seja exigida qualquer prova.

2.11. O Segredo Médico

O segredo médico é um princípio fundamental que protege a privacidade e confidencialidade das informações relacionadas à saúde de um indivíduo e está consagrado no capítulo IV do Código Deontológico da Ordem dos Médicos aprovado pelo Regulamento n.º 707/2016 (Regulamento de Deontologia Médica) publicado no Diário da República, 2.ª série, de 21 de julho de 2016. De notar ainda que a dispensa do segredo profissional tem caráter de excecionalidade, conforme previsto no Regulamento de Dispensa de Segredo Profissional da Ordem dos Médicos, aprovado pelo Regulamento n.º 228/2019, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 15 de março de 2019.

Concomitantemente, o n.º 2 do artigo 63.º da LGT prevê que o acesso à informação protegida pelo sigilo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável. Assim, deverá a Autoridade Tributária, em caso de necessidade de acesso a informação protegida, submeter um pedido ao tribunal e fundamentar a necessidade dessa divulgação. A autorização judicial poderá ser concedida após análise criteriosa da relevância e do interesse público envolvidos.

Dessa forma, o sigilo médico é preservado e protegido, salvo em circunstâncias extremamente justificáveis. A adesão estrita a esse princípio não apenas fortalece a confiança mútua entre médicos e pacientes, mas também reforça a salvaguarda dos direitos individuais e a confidencialidade das informações de saúde, em plena conformidade com as normas éticas e legais em vigor.

2.12. Conclusão

A abordagem da medicina tem se expandido para incluir a saúde mental e a autoimagem, refletindo um entendimento mais holístico da saúde humana. A autoestima e a estabilidade emocional são agora reconhecidas como fatores cruciais na qualidade de vida geral, especialmente com o envelhecimento da população.

A ideia de "estetização da saúde" sugere uma crescente fusão entre bem-estar e aparência física. Este fenômeno reflete mudanças culturais e sociais em que a estética corporal está cada vez mais entrelaçada com conceitos de saúde e bem-estar.

O setor de Medicina Estética em Portugal está em franca expansão, seguindo tendências globais. Apesar do crescimento e da elevada demanda, o país enfrenta desafios significativos na regulamentação fiscal, em particular no que concerne à tributação em sede de IVA, na medida em que, apesar da existência de doutrina administrativa e jurisprudência nacional e comunitária que enfatizam a finalidade terapêutica como fator determinante para a sua isenção, verifica-se uma grande nebulosidade sobre os critérios para determinação dessa tal finalidade terapêutica, em particular quando estamos perante procedimentos estéticos que podem ter, na sua essência, o tratamento ou prevenção de um problema do foro psíquico ou psicológico.

Em suma, o panorama fiscal desta área permanece incerto e requer atenção imediata para clarificar as diretrizes de tributação em sede de IVA. Esta ambiguidade não apenas

dificulta a vida dos profissionais da área, mas também pode ter consequências significativas para os pacientes, principalmente em termos económicos. Tendo em conta as tendências globais de 'estetização da saúde', torna-se crucial a realização de mais pesquisas e o desenvolvimento de legislação que possam orientar tanto os profissionais como os legisladores na avaliação precisa da finalidade terapêutica dos procedimentos estéticos.

Esta dissertação pretende contribuir para esse debate ao identificar áreas que necessitam de maior esclarecimento e sugerir direções para futuras investigações.

3. METODOLOGIA E ANÁLISE DE DADOS

3.1. Estratégia de Investigação

Porquanto os tributos fiscais são uma das principais fontes de receita para o Estado e que as cirurgias plásticas e estéticas têm emergido como setores economicamente relevantes, importa compreender os critérios para a sua isenção em sede de IVA e o impacto dessa medida nas receitas do Estado, caso seja aplicável, na medida em que esse imposto desempenha um papel fundamental nas finanças públicas.

A estratégia de investigação adotada, que visa garantir que os objetivos da pesquisa sejam alcançados de forma sistemática e confiável, assenta-se numa abordagem de natureza qualitativa, hermenêutica e jurídico-tributária, buscando compreender e interpretar as normas, diretivas e jurisprudência relacionadas à tributação, em sede de IVA, do setor de cirurgia plástica, reconstrutiva e medicina estética.

3.2. Metodologia da investigação – identificação das componentes do problema de investigação

A metodologia adotada para a obtenção de resposta do problema de investigação assenta na desagregação das componentes que constituem os n.ºs 1 e 2 do art.º 9.º do CIVA, que qualifica como suscetíveis de beneficiar da isenção do IVA "*as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico...*" e "*as prestações de serviços médicos e sanitários... efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas...*" analisando separadamente aquele normativo, aplicável à cirurgia plástica, reconstrutiva e medicina estética, nos seguintes termos:

1ª componente: Compreender os requisitos estabelecidos na legislação para que as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas sejam considerados isentos de IVA.

2ª componente: Analisar como a finalidade da prestação do serviço médico ou sanitário pode afetar a sua qualificação para a isenção do IVA.

3ª componente: Analisar jurisprudência relevante de tribunais portugueses e do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) relacionada à isenção do IVA nesse contexto no contexto das prestações de serviços médicos e sanitários, atendendo à finalidade da prestação de serviço médico ou sanitário;

4ª componente: Verificar se os tribunais têm interpretado e aplicado de forma consistente a isenção do IVA com base na finalidade da prestação do serviço

3.3. Metodologia da análise de dados

Para a obtenção de respostas ao problema de investigação, a metodologia adotada neste estudo baseou-se em uma abordagem por meio de interpretação textual, seguida de uma análise comparativa.

A coleta de dados foi efetuada por meio de pesquisa documental, que compreendeu várias fontes para garantir a tempestividade e fiabilidade das informações. Foram consultados bancos de dados jurídicos, bibliotecas digitais e fontes oficiais para a obtenção de legislação nacional e comunitária, doutrina e jurisprudência. Além disso, a pesquisa se estendeu a acórdãos proferidos por tribunais superiores nacionais e pelo Tribunal de Justiça da União Europeia. A literatura académica foi outra fonte primordial, incluindo artigos de revistas científicas, livros académicos e dissertações de mestrado. Também foram consultados materiais de conferências e sites especializados para complementar a análise. Todas essas fontes contribuíram para uma compreensão abrangente da aplicação prática das isenções tributárias no setor de cirurgia plástica, reconstrutiva e medicina estética.

No final, foi efetuado um estudo comparado entre diversos acórdãos dos tribunais superiores nacionais e do TJUE, buscando identificar convergências e divergências nas decisões atuais relacionadas à tributação do setor. Serão considerados aspetos como o entendimento dos tribunais portugueses e as decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), visando compreender a influência da jurisprudência europeia sobre as decisões nacionais. Para isso, será feita uma revisão sistemática da jurisprudência relevante.

4. RESULTADOS

4.1. *Características que um serviço de cirurgia plástica e/ou medicina estética deve possuir para que seja contemplado pela isenção de IVA*

4.1.1 Perspetiva Legislativa

De acordo com a metodologia de abordagem ao problema, é imperativo que, inicialmente, se remeta à base legal para a isenção de IVA em serviços de saúde, especificamente os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º do Código do IVA e, bem assim, a alínea c) do artigo 132.º da Diretiva IVA da União Europeia. Neste contexto, abordar-se-á o conceito de “*prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico*”, assim como a autonomia concedida aos Estados-Membros para definir a natureza dessas prestações.

Analisando o n.º 1 do artigo 9.º do referido Código, o mesmo refere “... *prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico...*”. Deste modo, poder-se-ia argumentar que qualquer serviço efetuado no exercício dessa profissão estaria contemplado pela isenção, independentemente da sua natureza. Todavia, e atendendo à alínea c) do artigo 132.º da Diretiva IVA, deparamo-nos com uma diferença – “... *prestações de serviços de assistência..., tal como definidas pelo Estado-Membro em causa*”. Esta diferença indica que a natureza da prestação do serviço releva para efeitos de aplicação da isenção, concedendo ainda algum grau de arbitrariedade ao Estado-Membro para definir o seu próprio entendimento sobre estas prestações de serviços e o seu âmbito de isenção.

Assim, são concedidas isenções em função da natureza dos serviços prestados por profissional de saúde e das operações conexas com a prestação de serviços médicos efetuados por profissionais de saúde em clínicas, hospitais e similares.

Cumpre assinalar que o conceito de prestação de serviços é residual para efeitos de IVA; ou seja, não existe uma definição explícita para tal no Código, nem o artigo faz remissão a outros textos legislativos para tal definição, como ocorre em outros contextos legais. Consequentemente, na tentativa de suprir essas lacunas e ambiguidades, a jurisprudência comunitária assume um papel crucial na interpretação e aplicação dessas leis. Este corpo de decisões serve como linha orientadora tanto para a emissão de diretrizes administrativas por parte da Autoridade Tributária, como para as decisões judiciais emanadas a nível nacional.

4.1.2 Doutrina Administrativa

Nesta subsecção, examinam-se as posições e interpretações fornecidas pela Autoridade Tributária, através de despachos e informações vinculativas. Estes documentos oferecem uma visão administrativa sobre o que é considerado, para efeitos fiscais, uma prestação de serviço médico, seja ela de natureza corretiva, reconstrutiva ou outra.

A partir da análise conduzida, constatou-se que a Administração Tributária disponibilizou um corpus limitado de apenas duas fichas doutrinárias¹³ explicitamente relacionadas ao setor da cirurgia plástica e medicina estética. Em virtude da insuficiência documental que possibilitasse um exame comparativo e aprofundado acerca do seu entendimento sobre a temática em foco, optou-se por complementar a investigação mediante a inclusão de um conjunto adicional de 21 fichas doutrinárias. Essas abordam distintas áreas do espectro da saúde e bem-estar, tais como psicologia, nutrição, hidroterapia, acupuntura e outras modalidades de medicina alternativa, e que, por via da analogia, podem fornecer um quadro referencial relevante para o estudo em questão.

a. Relação com a Jurisprudência Comunitária

Autoridade Tributária tem-se fundamentado na jurisprudência comunitária¹⁴ para, de forma bifurcada, esclarecer as nuances do artigo em causa. Por um lado, refere-se à objetividade da isenção, destinada a operações em função da natureza dos serviços prestados, independentemente da natureza jurídica do prestador. Por outro, é explicitado que se consideram prestações de serviços médicos as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde. Este posicionamento é integralmente corroborado pela totalidade das fichas doutrinárias analisadas, todas emitidas em conformidade com o artigo 68.º da Lei Geral Tributária. Como referido anteriormente, embora estas fichas estabeleçam diretrizes específicas e vinculativas para cenários fiscais particulares, foram consideradas fundamentais para compreender a interpretação que a Autoridade Tributária mantém sobre o tema.

¹³ Fichas doutrinárias n.ºs 4133, de 07-11-2012 e 20518, de 25-03-2021

¹⁴ Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, *Colect. P. I-6833*, n.º 26; Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 14 de setembro de 2000, *Processo 384/9*; e no Acórdão de 21 de março de 2013, proferido no *Processo C-91/12*.

b. Legislação Nacional Relevante

Na ausência de uma definição taxativa, a Administração Fiscal recorre ao disposto n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária. Este artigo estipula que "*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*". Para este efeito, a Administração Fiscal consulta, entre outros, o Decreto-Lei n.º 261/93 de 24 de julho e o Decreto-Lei n.º 320/99 de 11 de agosto, ambos emanados do Ministério da Saúde. Estes decretos-leis estabelecem os critérios e requisitos necessários para o exercício de atividades paramédicas específicas¹⁵.

c. Informações Vinculativas Específicas

Para reforçar o argumento precedente, a Informação Vinculativa 13504, emitida em 2018, delineou os seguintes critérios para que as prestações de serviços possam merecer enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA:

- i. Se incluam no conteúdo funcional das profissões médicas e paramédicas;
- ii. Sejam assegurados por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável;
- iii. Estejam incluídos no objetivo terapêutico a que se referem os Acórdãos proferidos nos processos 384/98 e 91/12, ambos do Tribunal de Justiça da União Europeia

No contexto mais atual, a Autoridade Tributária, por meio da Ficha Doutrinária 20518, de 2021, postula que, em harmonia com a jurisprudência comunitária, as prestações de serviços que consistam em explicar os diagnósticos e as possíveis terapias ou em propor alterações de tratamentos, na medida em que permitem ao utente compreender o seu quadro clínico e, se for esse o caso, agir em conformidade, são suscetíveis de prosseguir uma finalidade terapêutica e de integrar, a esse título, o conceito de serviços de assistência.

¹⁵ Informação Vinculativa n.º 20633, de 29-04-2021

d. Perspetiva sobre Cirurgia Plástica

No que à cirurgia plástica diz respeito, uma Recomendação de 2011 do Comité IVA estipula que a mera realização da cirurgia por um médico não é suficiente para beneficiar da isenção. Deve, sim, ter um propósito terapêutico, de prevenção, tratamento e cura das doenças, incluindo as de natureza psicológica, ou outros distúrbios de saúde. Quando a cirurgia plástica é levada a cabo apenas com uma finalidade estética, não pode ser considerada como um serviço relacionado com cuidados de saúde.

Esse entendimento é reforçado através da Informação Vinculativa 4133, indicando que os serviços prestados na área da medicina estética apenas podem beneficiar da isenção consagrada na norma anteriormente citada, quando os mesmos tenham subjacente um processo corretivo, reconstrutivo ou outro, que se insira no conceito do que, para efeitos de IVA, se considera como prestações de serviços médicos. Caso contrário, aqueles serviços, ainda que realizados por profissionais que possuam as qualificações exigidas (médicos), não aproveitam da isenção estabelecida na isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, sendo sujeitos a tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do mesmo diploma.

Em suma, a Autoridade Tributária, embasada em jurisprudência comunitária e em conformidade com a Lei Geral Tributária e o Código do IVA, demonstra que a aplicabilidade da isenção depende não só da natureza do serviço, mas também da intenção terapêutica que o subjaz, estabelecendo assim um quadro complexo que requer análise pormenorizada em casos individuais.

4.1.3 Jurisprudência comunitária

Neste segmento do estudo, a atenção é redirecionada para os acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). Embora um universo de 24 processos tenha sido examinado, o foco recai sobre aqueles que introduzem nuances interpretativas ou contribuições substanciais à compreensão das condições sob as quais os serviços médicos podem estar isentos de IVA. Cumpre, ainda, salientar que a esmagadora maioria dos processos analisados nada ou pouco mais ofereceu do que reiteraões de decisões anteriores, um fenómeno que é comum tanto na jurisprudência como na doutrina administrativa.

a. Casos Notáveis

Passando para uma análise mais aprofundada, é imperativo destacar alguns acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) que se revelaram notáveis na definição dos critérios para a isenção de IVA em serviços médicos.

O primeiro marco jurisprudencial importante foi estabelecido pelo Caso C-384/98 – D., proferido em 2000. Este acórdão sedimentou o entendimento de que atividades médicas com um objetivo terapêutico claro, abrangendo o diagnóstico, tratamento e/ou a manutenção da saúde humana, estão isentas de IVA.

A essa base inicial, o Caso C-307/01 – d'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, de 2003, veio agregar nuances interpretativas. Elucidou que a isenção de IVA se estende a prestações médicas voltadas para a prevenção, desde que o objetivo subjacente seja a manutenção ou o restabelecimento da saúde ampliando, assim, o escopo da isenção, levando em consideração o objetivo de redução do custo dos cuidados de saúde, que é comum à isenção em causa.

No entanto, é crucial observar as limitações impostas pela jurisprudência, tal como exemplificado pelo Caso C-86/09 – Future Health Technologies, de 2010. Este acórdão especificou que procedimentos realizados meramente para assegurar recursos futuros, na hipótese incerta de um tratamento médico ser necessário, não estão abrangidos pela isenção.

Por fim o Caso C-91/12 – PFC Clinic, de 2013, serve como um divisor de águas na discussão sobre a aplicabilidade da isenção de IVA em intervenções de natureza estética. O acórdão, que é o único emitido sobre esta temática em particular, clarifica que, se a intervenção estética se seguir a uma doença, lesão ou deficiência física congênita, esta poderá beneficiar da isenção. Contudo, em casos onde a finalidade é estritamente cosmética, a isenção de IVA não se aplica. Portanto, o critério determinante para a isenção de IVA em cirurgias plásticas é a finalidade terapêutica, tendo chegado às seguintes conclusões:

- operações ou tratamentos de índole estética estão abrangidas pela isenção sempre que o seu objetivo resida no diagnóstico, tratamento ou cura de

doenças ou anomalias de saúde, ou ainda na proteção, manutenção ou restabelecimento da saúde da pessoa ¹⁶;

- as percepções subjetivas do indivíduo submetido a uma intervenção de natureza estética não constituem, por si só, fatores decisivos na determinação de se o procedimento almeja uma finalidade terapêutica;
- as circunstâncias de as prestações serem fornecidas/efetuadas por um membro do corpo médico habilitado e a finalidade dessas prestações ser determinada por esse profissional, são suscetíveis de influenciar a apreciação da questão de saber se as intervenções estão abrangidas pelos conceitos de «assistência médica» ou de «serviços de assistência»

Nesse sentido, os entendimentos do TJUE servem como uma pedra angular para a compreensão e aplicação das isenções de IVA, no contexto da cirurgia plástica e medicina estética. Os acórdãos estabelecem o propósito terapêutico como elemento determinante. Portanto, deriva-se que apenas procedimentos realizados por profissionais de saúde, com o objetivo de diagnosticar, prevenir ou tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde físicas e/ou psíquicas, estão aptos a se beneficiar da isenção do IVA.

4.1.4 Jurisprudência nacional

A jurisprudência portuguesa tem manifestado uma considerável fidelidade às orientações do Tribunal de Justiça da União Europeia no que concerne à tributação, em sede de IVA, dos serviços médicos e estéticos. Este alinhamento é evidenciado pela recorrente invocação dos acórdãos do TJUE nas decisões dos tribunais portugueses.

Em consonância com os princípios enunciados pelo TJUE, os tribunais portugueses têm identificado o propósito terapêutico como o fator determinante para a concessão de isenções fiscais em sede de IVA nos serviços médicos e estéticos.

a. Análise de Casos Relevantes

Tal como ocorreu nas perspetivas já enunciadas, embora uma diversidade de decisões (cinco) tenha merecido análise, este estudo destaca apenas dois casos cujas conclusões

¹⁶ v., designadamente, acórdão de 10 de junho de 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Colet., p. I-521; v. acórdão de 6 de novembro de 2003, *Dornier*, C-45/01, Colect., p. I-12911 e v. acórdão de 8 de Junho de 2006, *L.u.P.*, C-106/05, Colect., p. I-5123

oferecem contribuições particularmente relevantes e ilustram este alinhamento de forma elucidativa.

Primeiramente, o Processo 077/20.2BALSBS de 2021 estabeleceu que serviços de acompanhamento nutricional oferecidos por um ginásio, desprovidos de uma finalidade terapêutica explícita, não gozam de isenção de IVA.

Subsequentemente, o Processo 0372/15.2BEVIS de 2021 oferece um complemento significativo ao cenário. Este caso assevera que cuidados na especialidade de cirurgia estética só se qualificam para isenção de IVA se apresentarem uma finalidade terapêutica. A decisão alinha-se com o entendimento europeu ao excluir da isenção procedimentos que visam apenas objetivos estéticos. Se as prestações de serviços se assumirem como operações estéticas e tratamentos de natureza estética, por forma a criarem uma determinada imagem do indivíduo para si próprio, bem como uma imagem a projetar na sociedade, está-se na presença de serviços médicos que não se encontram abrangidos pelos conceitos de assistência médica e, como tal, fora do âmbito de isenção do IVA.

Ambas as decisões do Supremo Tribunal Administrativo refletem a coesão entre a jurisprudência nacional e a comunitária, particularmente na valorização do critério da finalidade terapêutica como determinante para a aplicação de isenções de IVA.

4.2. Averiguação da finalidade Terapêutica

O tema da atribuição da finalidade terapêutica em serviços médicos, sobretudo na cirurgia plástica e medicina estética, configura um locus de análise multifacetado e de relevância crítica tanto para a jurisprudência como para a prática tributária. A análise é norteada por precedentes do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), os quais têm profundo impacto nas decisões dos tribunais nacionais e servem como diretrizes para a Autoridade Tributária. Este escrutínio opera sob diversos critérios:

Avaliação Médica e Finalidade Terapêutica

Embora as circunstâncias individuais e desejos dos beneficiários sejam fatores consideráveis, a jurisprudência aponta de forma enfática para a necessidade de uma avaliação médica realizada por um profissional de saúde qualificado como *conditio sine qua non* para estabelecer a finalidade terapêutica de um serviço. Contudo, um ponto ainda

não claramente articulado na legislação e jurisprudência, tanto da União Europeia quanto nacional, diz respeito à especificidade das qualificações médicas requeridas.

É imperativo reconhecer que a determinação da finalidade terapêutica é, em geral, mais transparente quando relacionada a condições físicas. A complexidade aumenta consideravelmente quando se adentra o território da saúde mental. Questões psicológicas e psíquicas demandam um nível mais elevado de discernimento clínico e jurídico, visto que os marcadores objetivos são frequentemente menos aparentes.

A pesquisa conduzida deixou várias perguntas sem resposta, particularmente sobre as qualificações necessárias para o profissional de saúde que determina tal finalidade terapêutica. Não há solução legislativa, doutrinal ou jurisprudencial que esclareça se este deve ser o médico responsável pelo procedimento, outro médico da mesma instituição, ou um especialista no campo médico relevante. Adicionalmente, no caso da saúde mental, não existe nenhuma diretriz que elucide se é necessária a opinião de um psiquiatra ou se um médico generalista ou psicólogo seria suficientemente qualificado.

Natureza e Finalidade do Procedimento

O contexto clínico é decisivo. Deste modo, intervenções de gênese estética podem, em ambientes específicos, como a correção de deformidades, ter um propósito terapêutico, se contribuírem para mitigar desconfortos físicos ou emocionais.

Um aspeto crucial que merece atenção é a fronteira entre a finalidade estética e a terapêutica. Como foi possível observar, a classificação de procedimentos como terapêuticos ou estéticos não é binária e, frequentemente, sujeita à interpretação clínica, ética e legal.

A legislação e a jurisprudência têm adotado abordagens estreitas e, de certo modo, clássicas e tradicionais do que constitui um objetivo terapêutico. Isto é evidente, já que se verificou a manutenção daquela definição ao longo dos anos, mesmo com a evolução das concepções de saúde e bem-estar, onde, como já observado, as pessoas, mais do que se preocuparem com a saúde, não querem medir esforços para manter a imagem rejuvenescida, melhorar a autoestima e, conseqüentemente, melhorar as relações sociais, nos seus mais variados espectros.

Aspeto Preventivo

Notavelmente, a jurisprudência se mostra recetiva à ideia de que serviços com uma finalidade preventiva possam ser caracterizados como terapêuticos ampliando, assim, o escopo de isenção de IVA para além do tratamento de condições médicas já estabelecidas, estendendo-o a procedimentos que visam à prevenção de futuras condições médicas adversas.

Ainda assim, essa tal classificação tradicional da finalidade terapêutica pode ser problemática, à medida que avançamos para uma era em que a psicologia e o bem-estar emocional ganham destaque na medicina. Torna-se imperativo questionar se a finalidade meramente estética de um procedimento não poderia também ser reconhecida como terapêutica, sobretudo quando contribui para o bem-estar psicológico do indivíduo.

Inúmeras pesquisas têm sugerido que melhorias na aparência física podem levar a aumentos significativos na autoestima e no bem-estar psicológico, o que, por sua vez, pode ter um impacto positivo na saúde mental e qualidade de vida.

O Papel da Psicologia na Aferição da Finalidade Terapêutica

O Orçamento de Estado de 2020 introduziu uma importante modificação relativa às isenções fiscais aplicáveis às operações internas – adicionou, de forma expressa, a referência a serviços prestados por psicólogos no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA.

Embora a AT já concedesse isenções para psicologia clínica¹⁷, essa emenda, que teve origem em uma proposta do PAN, pretendia abranger ainda mais áreas da psicologia, e não somente as da esfera clínica. A AT, no entanto, esclareceu que os serviços efetuados no âmbito da profissão de psicólogo apenas beneficiam da isenção quando tenham como finalidade a prestação de cuidados de saúde, como seja, a elaboração de diagnósticos ou a aplicação de tratamentos tendo em vista a cura da doença ou anomalias da saúde (psicologia clínica), em consonância com a definição de prestação de serviços de assistência do TJUE, excluindo, portanto, atos ligados ao ensino, seleção ou recrutamento de pessoal, testes psicotécnicos ou funções relacionadas com a organização do trabalho, os quais ficam fora do âmbito de aplicação da isenção.

¹⁷ Ficha doutrinária 2009 001534, de 10-07-2009, que pode ser consultada [aqui](#)

Em face disso, e considerando a análise anterior quanto ao papel dos profissionais de saúde na determinação da finalidade terapêutica, torna-se pertinente ponderar se a opinião clínica dos psicólogos deve ser igualmente levada em conta. Deste modo, e salvo melhor opinião, é nosso entendimento de que, dando apenas relevância à legislação fiscal, a opinião clínica desses profissionais deve ser considerada na determinação da finalidade terapêutica, principalmente quando se está perante um procedimento de cariz estético.

5. CONCLUSÕES, PERSPETIVAS, LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1. Principais conclusões

Este estudo teve como objetivo principal explorar a tributação, em sede de IVA, da cirurgia plástica e medicina estética em Portugal e no âmbito da União Europeia. Foram levantadas cinco hipóteses centrais para nortear a investigação.

As duas primeiras hipóteses foram confirmadas. Se, por um lado, o IVA aplicado aos serviços de cirurgia plástica e medicina estética varia consoante a sua finalidade, por outro, ficou evidenciado que tais serviços podem ser tributados ou não, consoante revistam um carácter estético/cosmético ou terapêutico. O consenso foi observado pela interpretação inequívoca, tanto na doutrina administrativa quanto na jurisprudência nacional, da intenção do legislador quando se refere à prestação de serviços de assistência.

A terceira hipótese, por sua vez, não é confirmada. A formulação legislativa do IVA, quanto a esses serviços é, de facto, nebulosa, no entanto, não foram detetadas diferenças nas interpretações e decisões em relação àquilo que se considera como tendo finalidade terapêutica. Em boa verdade, e apesar da ausência de uma definição clara nos códigos tributários, os resultados indicaram que se tem adotada a interpretação do Tribunal de Justiça da União Europeia, ao considerar que o objetivo terapêutico dos serviços de saúde pode ser entendido como prestações de serviços, efetuadas por profissionais de saúde, com o intuito de diagnosticar, prevenir ou tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde físicas e/ou psíquicas, o que revela uma uniformidade na interpretação legislativa.

O que emergiu como o fator preponderante e complexo desta investigação não é a questão intrínseca da determinação da finalidade terapêutica, mas sim os parâmetros pelos quais tal determinação é estabelecida. O estudo revelou uma notável lacuna, seja legislativa ou no contexto de diretrizes claras, no que concerne às qualificações exigidas dos profissionais de saúde que estão em posição de aferir esta finalidade terapêutica. Esta lacuna é particularmente crítica quando se abordam questões relacionadas à esfera da saúde mental ou psicológica.

Este ponto evidencia a validação da quarta hipótese. A investigação demonstrou, inequivocamente, que a definição de finalidade terapêutica transcende o domínio puramente físico, abrangendo também elementos cruciais de natureza psíquica. Todas as instâncias consultadas corroboram que procedimentos de índole estética podem ser objeto de isenção de IVA, desde que subjacentes a estes encontrem-se objetivos corretivos ou reconstrutivos que se alinham com o entendimento de "prestações de serviços médicos" para efeitos fiscais. O desafio reside, contudo, e como já referido anteriormente, em determinar que profissionais estão habilitados a aferir tal princípio terapêutico.

Surpreendentemente, não existe solução legislativa, doutrinal ou jurisprudencial que delimite qual profissional médico — seja o responsável pelo procedimento, um colega da mesma instituição ou um especialista no campo médico relevante — deve emitir tal parecer. A questão torna-se ainda mais ambígua no contexto da saúde mental, onde não há diretrizes claras sobre a necessidade de consulta com um psiquiatra em contraposição à opinião de um médico generalista ou, até mesmo, de um psicólogo.

Além disso, o impacto psicológico da finalidade estética não pode ser subestimado. O valor terapêutico de um procedimento estético pode transcender o domínio físico e entrar no domínio psíquico, particularmente quando relacionado à melhoria da autoestima ou alívio de distúrbios psicológicos como a dismorfia corporal. É, portanto, crucial que os critérios para a avaliação da finalidade terapêutica sejam atualizados para incorporar tais fatores.

A investigação reafirma cabalmente a hipótese final. Dado que o IVA é uma matéria de competência comunitária, era previsível que as decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) exercessem um papel norteador na interpretação das normas fiscais em âmbito nacional. Este pressuposto foi validado pelas frequentes referências às

decisões do TJUE em diretrizes administrativas e em decisões judiciais pertinentes à temática do IVA no setor da saúde.

Em conclusão, e respondendo à questão de investigação “*Em que medida o reconhecimento de benefícios psicológicos como finalidade terapêutica pode afetar a aplicação do IVA na prestação dos serviços de cirurgia plástica, reconstrutiva e medicina estética e qual tem sido o entendimento dos tribunais portugueses e do TJUE?*”, fica manifesta a relevância atribuída aos efeitos psicológicos nos procedimentos de cariz estético. A jurisprudência tanto nacional como comunitária parece inclinada a reconhecer que tais benefícios psicológicos podem requalificar um procedimento estético como terapêutico, o que pode resultar em isenção de IVA. No entanto, há ainda várias áreas cinzentas, especialmente em relação à finalidade terapêutica e aos profissionais habilitados para fazer tal avaliação. A atualização e clarificação das diretrizes e legislações se fazem urgentes para acompanhar as evoluções na compreensão médica e social do que pode ser considerado terapêutico.

5.2. Perspetivas

Com este estudo, torna-se patente que persiste uma lacuna no que concerne à especificidade e clareza das leis fiscais e diretrizes administrativas. Mais precisamente, uma ambiguidade significativa prevalece acerca das qualificações e competências que os profissionais de saúde devem possuir para determinar tal finalidade terapêutica e dos critérios que devem ser usados. Esta incerteza legislativa e doutrinária se torna ainda mais crítica quando questões de saúde mental estão envolvidas, intensificando a necessidade de revisão e esclarecimento por parte dos legisladores e entidades reguladoras.

É imprescindível e imperativa a atualização das legislações e diretrizes para incorporar uma compreensão mais holística da saúde que priorize, talvez, verse, talvez, uma perspetiva mais alinhada com a saúde pública em vez de focar em casos individuais e isolados. Esta reforma deverá estabelecer critérios claros para determinar o carácter terapêutico de procedimentos aparentemente estéticos, sobretudo considerando o seu impacto psicológico. Estas mudanças favoreceriam os prestadores de serviços de saúde e contribuiriam para uma tributação mais justa e uniforme no setor.

No contexto particular, e apesar de estarmos perante um imposto comunitário, o que poderá limitar o legislador nacional, é de referir que resulta da própria letra da lei,

plasmada no artigo 132.º Diretiva IVA, a autonomia concedida aos Estados-Membros para definir a natureza dessas prestações. Assim, uma das recomendações seria a de se estabelecerem critérios mais explícitos, possivelmente até um protocolo formal, para guiar essa determinação.

Em face da complexidade inerente a esta questão, recomenda-se uma abordagem multidisciplinar que envolva não apenas fiscalistas e médicos, mas também psicólogos e sociólogos para um entendimento mais completo. Este é um campo está em franca evolução e, como tal, requer constante revisão e atualização para refletir as mudanças nas compreensões médicas, sociais e legais.

Contudo, não se pode descurar de um potencial grande problema – uma linha ténue separa procedimentos com efeitos terapêuticos/cuidados de saúde no domínio psicológico daqueles motivados exclusivamente por exibicionismo ou vaidade. Há que reconhecer que a demarcação desta fronteira é complexa e expõe o sistema a potenciais abusos e interpretações erróneas.

5.3. Limitações da investigação

A evidência empírica da tributação dos serviços relacionados à cirurgia plástica e medicina estética apresenta a limitação decorrente do fato de não se conhecer, essencialmente, as qualificações técnicas dos profissionais de saúde cuja opinião poderá ser levada em consideração na determinação da finalidade terapêutica. Este problema torna-se especialmente crítico no contexto da saúde mental, onde as qualificações e os critérios para classificação terapêutica podem ser menos claros do que em outros campos médicos.

Por outro lado, a ausência e/ou escassez, de literatura, jurisprudência específica e a falta de dados empíricos diretos, como entrevistas com profissionais de saúde e pacientes, que poderiam fornecer insights adicionais sobre as implicações práticas das leis tributárias, não permitiram aprofundar o tema e utilizar outras variáveis que, entre outros, agregasse valor à investigação com a inclusão de ferramentas estatísticas na análise de dados e consequente correlação das variáveis. Futuras pesquisas poderiam abordar esta lacuna.

5.4. *Recomendações – investigações futuras*

Identificaram-se ao longo deste trabalho algumas questões que, devido às limitações materiais da dissertação, não foram abordadas, mas que se afiguram de interesse para investigações futuras relacionadas com o tema:

- 5.4.1. Estudar como diferentes jurisdições dentro e fora da União Europeia abordam a questão do IVA em cirurgias plásticas e procedimentos estéticos, com ênfase na determinação da finalidade terapêutica associada ao fator psicológico;
- 5.4.2. Analisar o impacto financeiro que resultaria da isenção do IVA para procedimentos estéticos com finalidade psicoterapêutica. Isso poderia incluir benefícios ou custos para o sistema de saúde e impacto no preço dos serviços;
- 5.4.3. Seguir pacientes ao longo do tempo para avaliar como procedimentos estéticos, reconhecidos como terapêuticos para a saúde mental, afetam o seu bem-estar psicológico e, conseqüentemente, a sua produtividade e participação na sociedade;
- 5.4.4. Investigar os custos associados à avaliação clínica rigorosa, por parte da Autoridade Tributária, para averiguar a finalidade terapêutica nos processos de inspeção e se o binómio custo-benefício é compensatório;
- 5.4.5. Utilizar modelos económicos para simular diferentes cenários onde a consideração do fator psicológico poderia alterar a aplicação do IVA, e o efeito cascata que isso teria na economia em geral.

BIBLIOGRAFIA

Legislação e outras normas

Código de Processo Civil, Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho.

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Lei n.º 20/2023, de 17 de maio.

Decreto-Lei n.º 48/2003, de 24 de fevereiro

Diretiva IVA, Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

Lei n.º 84/89, de 27 de julho

Lei Geral Tributária, Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro.

Regulamento n.º 228/2019. Regulamento de Dispensa de Segredo Profissional.

Regulamento n.º 707/2016. Regulamento de Deontologia Médica, 139.

Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo - Proc. 077/20.2BALSB, de 20 de outubro de 2021.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo - Proc. 0372/15.2BEVIS, de 27 de outubro de 2021.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo - Proc. 028/16.9BEVIS, de 02 de fevereiro de 2022.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo - Proc. 090/21.2BALSB, de 19 de outubro de 2022.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo - Proc. 0120/21.8BALSB, de 26 de abril de 2023.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-384/98, D., de 14 de setembro de 2000.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-76/99, Comissão/França, de 11 de janeiro de 2001.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-141/00, Kügler, de 10 de setembro de 2002.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-45/01, Dornier, de 6 de novembro de 2003.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-212/01, Unterpertinger, de 20 de novembro de 2003.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-307/01, d'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, de 20 de novembro de 2003.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-394/04, Ygeia, de 1 de dezembro de 2005.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-443/04, Solleveld, de 27 de abril de 2006.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-106/05, L.u.p., de 8 de junho de 2006.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-262/08, CopyGene, de 10 de Junho de 2010.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-86/09, Future Health Technologies, de 10 de Junho de 2010.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-156/09, Verigen Transplantation Service International, de 18 de novembro de 2010.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-174/11, Zimmermann, de 15 de novembro de 2012.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-91/12, PFC Clinic, de 21 de março de 2013.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-366/12, Klinikum Dortmund, de 13 de março de 2014.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-334/14, De Fruytier, de 2 de julho de 2015.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-555/15, Gabarel, de 14 de abril de 2016.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-412/15, TMD, de 5 de outubro de 2016.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e o., de 27 de junho de 2019.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-48/19, X (Isenção de IVA para as consultas telefónicas), de 5 de março de 2020.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-581/19, Frenetikexito, de 4 de março de 2021.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-513/20, Termas Sulfurosas de Alcafache, de 13 de janeiro de 2022.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-228/20, I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), de 7 de abril de 2022.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia - Proc. C-458/21, CIG Pannónia Életbiztosító, de 24 de novembro de 2022.

Decisões Administrativas

Centro de Estudos Fiscais (2009) - Parecer n.º 2009, Enquadramento - psicologia clínica - psicoterapia e ludoterapia, de 10 de julho. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2010) - Parecer n.º 498, Isenções - Terapia da fala, terapia ocupacional - Assegurada por paramédicas e psicologia clínica., de 16 de abril. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2010) - Parecer n.º 871, Prestação de serviços médicos no âmbito da medicina do trabalho., de 28 de julho. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2011) - Parecer n.º 1569, Enquadramento - Medicina do Trabalho, serviços de medicina, especialidades médicas e não médicas, e consultas de psicologia., de 23 de fevereiro. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2011) - Parecer n.º 1597, Enquadramento - Psicologia clínica realizada ao domicílio e de serviços de teleassistência., de 28 de fevereiro. DGCI (atual AT).

- Centro de Estudos Fiscais (2011) - Parecer n.º 1620, Isenções - agricultura; Enquadramento - psicólogo, de 11 de março. DGCI (atual AT).
- Centro de Estudos Fiscais (2012) - Parecer n.º 3366, Isenções - atividades de: cirurgia geral, ortopedia, medicina dentária e enfermagem, Taxas - acupuntura e naturopia, ensino (psicologia educacional/apoio escolar psicopedagógico), seleção e recrutamento de pessoal,....., de 17 de julho. DGCI (atual AT).
- Centro de Estudos Fiscais (2012) - Parecer n.º 4133, Taxa - Medicina estética, de 7 de novembro. DGCI (atual AT).
- Centro de Estudos Fiscais (2013) - Parecer n.º 4380, Taxas - Suplementos nutricionais e alimentos dietéticos com fins medicinais específicos, de 4 de março. DGCI (atual AT).
- Centro de Estudos Fiscais (2013) - Parecer n.º 4891, Taxas - Terapias e medicinas de Campo Bio Energético, de 30 de agosto. DGCI (atual AT).
- Centro de Estudos Fiscais (2015) - Parecer n.º 8218, Enquadramento - Atividade de reabilitação psicomotora - Afastamento da aplicação da isenção prevista na al. 1) do artigo 9.º do CIVA., de 18 de maio. DGCI (atual AT).
- Centro de Estudos Fiscais (2015) - Parecer n.º 8312, Taxas - Serviço prestado através dum "site", relativamente à marcação de consultas médicas, exames, análises clínicas, fisioterapia, cirurgias e outros..., de 21 de maio. DGCI (atual AT).
- Centro de Estudos Fiscais (2017) - Parecer n.º 11550, Taxas - Fabricação de próteses dentárias por encomenda, transmitidas a clientes consultórios de medicina dentária, sem aplicação de serviços quanto à colocação das mesmas em clientes da entidade que representa., de 10 de fevereiro. DGCI (atual AT).
- Centro de Estudos Fiscais (2017) - Parecer n.º 11801, Isenções - Serviços que se consubstanciem na administração direta dos cuidados de saúde ao utente - Prestação de serviços de hidroterapia realizadas por profissionais devidamente credenciados, titulares de cédula profissional aprovada pelo Ministério da Saúde, de 25 de julho. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2018) - Parecer n.º 13504, Profissões paramédicas - "Pilates clínico" - Conceito de cuidados de saúde - Profissionais de saúde devidamente habilitados, de 29 de março. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2018) - Parecer n.º 13435, Taxas - Serviços veterinários - Taxas de IVA a praticar nos serviços de cremação, vacinação e cirurgias aos animais e dos medicamentos utilizados nestes serviços, se debitados à respetiva taxa de IVA ou incorporados no serviço e debitados à taxa deste., de 3 de maio. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2018) - Parecer n.º 13086, Enquadramento - Operações desenvolvidas por uma associação humanitária sem fins lucrativos - Cuidados de saúde, desportivas, culturais e recreativas, de carácter social, aluguer de um pavilhão desportivo, donativos, subsídios e quotas pagas pelos seus associados, de 9 de maio. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2018) - Parecer n.º 13316, Taxas - Importações - "Planta Medicinal e Aromática Cavalinha (*Equisetum Arvense*)", de 31 de agosto. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2020) - Parecer n.º 17439, Enquadramento - "Atividade de psicólogos", de 28 de dezembro. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2021) - Parecer n.º 20518, Enquadramento - Procedimentos médicos, terapêuticas e estéticas, de 25 de março. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2021) - Parecer n.º 20633, Enquadramento - Gestão de Parecers regulamentares necessários à atualização ou manutenção do dossier de Autorização de Introdução no Mercado de medicamentos, de 29 de abril. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2021) - Parecer n.º 20778, Isenção - Prestação de serviços por um profissional de saúde na linha de apoio clínico no SNS24 (Sistema Nacional de Saúde), de 21 de junho. DGCI (atual AT).

Centro de Estudos Fiscais (2021) - Parecer n.º 21983, Taxas - Consultas efetuadas na área da medicina de "antienvelhecimento", de 21 de dezembro. DGCI (atual AT).

Bibliografia

- Aguilar, L. K. (2010). *Empreendedorismo e Medicina Estética* [Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Maria]. <https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/8158/AGUILAR%20LISANDRE%20KIPPER.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Azevedo, A. M. P., & Caminha, I. D. O. (2011). Estetização da saúde e dismorfia muscular: concepções sociais do corpo. *ConScientiae Saúde*, 10(3), 530–538. <https://doi.org/10.5585/conssaude.v10i3.2708>
- Banco Mundial. (2011). *O IVA no setor da saúde: um estudo sobre a eficiência e equidade*.
- Baptista, C. S., & Sousa, M. J. (2011). Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios segundo bolonha. In *Lisboa. Ed. Pactor. ISBN*.
- Cerejeira, D. (2019). Medicina Estética em Portugal: Uma Complexa Equação, Onde Muitos Encontram a Resposta. *Journal of the Portuguese Society of Dermatology and Venereology*, 77(3), 199–200. <https://doi.org/10.29021/spdv.77.3.1121>
- Chaves, C., & Silva, J. (2019). Tributação dos serviços de cirurgia plástica, reconstrutiva e medicina estética. *Revista de Direito e Economia*, 45(1), 1–28.
- Comissão Europeia. (2013). *O IVA no setor da saúde: um estudo sobre o impacto económico e social*.
- Direção-Geral do Orçamento. (2023). *Conta Geral do Estado 2022*.
- Fernandes, V., Cruzeiro, C., Silva, Á., Silveira, L., Ferrão, J., Tavares, F., & Maia, G. (2017). *Especialidade Cirurgia Plástica, Reconstrutiva e Estética*. <https://www.sns.gov.pt/wp-content/uploads/2017/05/RRH-Cirurgia-Pl%C3%A1stica-reconstrutiva-e-est%C3%A9tica-Para-CP.pdf>
- Ferreira, A. (2022). Renúncia à isenção de IVA nas operações de prestação de serviços de saúde: Uma análise dos motivos que levam as entidades a solicitarem esta opção. *Revista de Direito e Economia*, 5(1), 1–15.
- Ferreira, J. (2010). Cirurgia plástica: uma breve revisão. *Revista Brasileira de Cirurgia Plástica*, 25(4), 577–582.

- Ferreira, M. C. (2000). Cirurgia Plástica Estética - Avaliação dos Resultados. *Rev. Soc. Bras. Cir. Plást.*, 15(1), 55–66. <https://docplayer.com.br/5269269-Cirurgia-plastica-estetica-avaliacao-dos-resultados.html>
- Garcia, J. L., & Lopes, M. J. (2015). *Desafios e oportunidades do IVA na saúde*.
- Gracindo, G. C. L. (2015). A moralidade das intervenções cirúrgicas com fins estéticos de acordo com a bioética principialista. *Revista Bioética*, 23(3), 524–534. <https://doi.org/10.1590/1983-80422015233089>
- Grand View Research, Inc. (2020). *Cosmetic Surgery And Procedure Market Size, Share & Trends Analysis Report By Procedure Type (Invasive, Non-invasive), By Gender (Male, Female), By Age Group, By Region, And Segment Forecasts, 2023 - 2030*.
- JAEGER, C. (2010). Médecine anti-âge, médecine esthétique, médecine morphologique et anti-âge, médecine et physiologie de la longévité.... *Médecine & Longévité*, 2. <https://doi.org/10.1016/j.mlong.2010.02.001>
- LIMA, D. S. C., MATA, F. S. D. R., OLIVEIRA, F. C. C. DE, ZENAIDE, P. V., ZIOMKOWSKI, A. A., & MENESES, J. V. L. (2015). Plastic surgery in the media: the concept of the specialty, as reported by the print media in Brazil. *Revista Brasileira de Cirurgia Plástica (RBCP) – Brazilian Journal of Plastic Surgery*, 30(1). <https://doi.org/10.5935/2177-1235.2015rbcp0122>
- Martins, P. (2018). *IVA e setor da saúde: impactos sobre os preços e o acesso* [Dissertação de Mestrado]. Universidade de Coimbra.
- Noites, M. (2020). *Jornadas de Jurisprudência Fiscal 2020*. Universidade Católica Portuguesa. <https://fd.lisboa.ucp.pt/pt-pt/asset/6261/file>
- OCDE. (2012). *O IVA no setor da saúde: um estudo sobre os desafios e oportunidades*.
- Raffaele, J., Livesey, R. V, & Luddington, A. V. (2000). Anti-aging medicine - Partners put evolutionary theory into practice. *Geriatrics*, 55, 37-+.
- Rosado, D. P. (2017). *Elementos Essenciais de Sociologia Geral*. Gradiva.
- Secretaria-Geral da Economia. (2019). *Promoção internacional da oferta portuguesa de Turismo Médico*. <https://www.sgeconomia.gov.pt/noticias/promocao-internacional-da-oferta-portuguesa-de-turismo-medico-.aspx>

Sociedade Brasileira de Cirurgia Plástica - SBCP. (1998). *Dicionário de A a Z*.
<http://www.cirurgioplastica.org.br/dic/dicionario.html>