

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 271/2016-T**

**Tema: IVA – Fisioterapia; Osteopatia; Isenção; artigo 9.º/1 do CIVA.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Nuno Maldonado Sousa e Filipa Barros, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 18 de Maio de 2015, A..., LDA., contribuinte n.º..., com sede na Rua de ..., n.º..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) referentes a 2012 identificadas com os n.ºs 2015..., 2015..., 2015... e 2015..., todas de 19 de dezembro de 2015, no valor total de € 81.135,02, e das correspondentes liquidações de juros compensatórios, no valor total de € 10.298,91, bem como das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado referentes a 2013 identificadas com os n.ºs 2015..., 2015..., 2015... e 2015..., todas de 19 de dezembro de 2015, no valor total de € 80.306,08, e das correspondentes liquidações de juros compensatórios, no valor total de € 6.957,76.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que os serviços por si prestados, e a que se referem as liquidações objecto da presente acção arbitral reúnem todos os pressupostos para serem qualificados como serviços de fisioterapia, e, como tal isentos de IVA, ao contrário do que considerou a AT, e, mesmo que assim não se entenda, deverão os serviços de osteopatia, ser considerados, face às alterações legislativas em curso, como eles também isentos do referido imposto, estando por isso reunidos os requisitos legalmente exigidos para a aplicação da isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.
3. No dia 20-05-2016, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 08-07-2016, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 26-07-2016.
7. No dia 13-10-2016, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. No dia 14-12-2016, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente, tendo sido também prorrogado por dois meses o prazo a que alude o artigo 21.º/1 do RJAT.

9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da AT, prazo esse que foi prorrogado por mais 7 dias.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.  
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.  
O processo não enferma de nulidades.  
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- De acordo com a respectiva certidão permanente a Requerente é uma pessoa colectiva de direito privado, tendo sido constituída como sociedade por quotas em 1987/05/14, com o objecto social de prestação de serviços de osteopatia, com a designação de B..., Ld.<sup>a</sup>, com sede na ..., n.º ...-..., em ..., sendo que, em 24/07/2007, foi efectuada uma alteração do contrato de sociedade e a deslocação da sede social, passando a Requerente a designar-se “A..., Lda., com sede na rua de..., nr.º..., em ... .
- 2- Em 24/11/2015, foram inscritas na conservatória do Registo Comercial, duas alterações, da denominação social da sociedade de C..., Lda. passando a designar-

- se por A..., Lda., e do objecto social da sociedade para actividades de fisioterapia, prestação de cuidados de saúde, diagnóstico e outras actividades de saúde humana.
- 3- O objecto social da Requerente declarado na certidão permanente é de prestação de cuidados de saúde, diagnóstico, osteopatia e outras actividades de saúde humana, sendo o capital social de € 5.000,00, tendo sido subscrito pelos sócios, D..., NIF ... e E... NIF ..., cabendo a cada um deles a quota de € 2.500,00.
  - 4- Nos exercícios de 2012 e 2013 a sociedade encontrava-se enquadrada em IVA, no regime de isenção nos termos do n.º 1, do artigo 9.º do CIVA, e no regime geral em IRC.
  - 5- A AT instaurou contra a Requerente um procedimento de inspecção de natureza externa e âmbito parcial em matéria de IVA, referente aos anos de 2012 e 2013, fundado em dúvidas no enquadramento da atividade da Requerente em sede de IVA, concretamente relativas ao regime de isenção nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA.
  - 6- A AT iniciou o procedimento de inspecção em 17 de Julho de 2015, com a assinatura pelo Gerente da Requerente das Ordens de Serviço n.ºs OI2015... e OI2015..., tendo por objecto os exercícios de 2012 e 2013, respectivamente.
  - 7- No âmbito do procedimento inspectivo realizado, foram efectuadas as seguintes diligências e apurados os seguintes factos:
    - i. A Requerente para a publicitação da Clínica ..., possuía um sítio na internet (<http://...com.pt/pt>), onde fazia a divulgação da sua actividade, de prestação de serviços, na área da osteopatia, homeopatia, nutrição clínica e funcional e clínica geral;
    - ii. O quadro clínico que era apresentado no sítio:

Quadro Clínico	
OSTEOPATIA:	
- D...	
- F...	
- G...	a)
- H...	a)
HOMEOPATIA:	
- D...	
- F...	
- I...	
CLÍNICA GERAL:	
- I...	
NUTRIÇÃO CLÍNICA E FUNCIONAL:	
- J...	
- D...	
- F...	

1

- iii. Na sede que são as instalações onde era exercida a actividade da Requerente, encontra-se inscrito na porta envidraçada de entrada, pintada em prata, publicidade de consultas de osteopatia.
- iv. Na sala de espera clínica na parede encontrava-se afixado um artigo assinado por D..., sobre as medicinas não convencionais, nomeadamente a osteopatia e homeopatia.
- v. A profissão declarada pelo sócio gerente D..., à companhia de seguros K... no âmbito da celebração de um contrato de seguros com o n.º de apólice ... era de osteopata.
- vi. Analisada a facturação da sociedade constatou-se que nas facturas emitidas aos seus clientes, na descrição das prestações de serviços, mencionam “avaliação e correção estrutural” e “consulta integrativa”.
- vii. Foi notificado a Requerente na pessoa sócio gerente em 20 de agosto de 2015, para:
  - a. Esclarecer e apresentar, nos termos da legislação em vigor, nomeadamente do Decreto-Lei 261/93 de 24 de Julho, do Decreto-Lei 320/99 de 11 de Agosto, da Lei 45/2003, de 22 de Agosto e da Lei 71/2013 de 2

<sup>1</sup> Dados retirados do site (<http://...com.pt/pt>) em Setembro de 2015. Nos exercícios de 2012 e 2013 as técnicas assinaladas com “a)” não prestavam serviço através da Requerente.

de Setembro, os documentos que habilitavam a Requerente e os seus colaboradores a exercer actividades de prestação de serviços de saúde, enquanto paramédicos e terapeutas não convencionais.

- b. A Requerente defendeu na sua resposta, que os cuidados de saúde prestados na clínica por diversos terapeutas são actos na área paramédica e que os colaboradores foram contratados para o efeito, tendo organizado um quadro onde identificou o sócio gerente, os colaboradores, fornecendo informação sobre a formação e qualificações académicas destes, especificando os serviços que prestavam na clínica, mencionando também se eram portadores ou não de cédula profissional.
- c. Foi solicitada à Requerente a explicação da especialidade das prestações de serviços, facturadas como, “avaliação e correcção estrutural e consulta integrativa”, tendo esta referido que as consultas feitas na clínica se agrupavam em vários tipos, nomeadamente, clínica geral, nutrição, terapia da fala, consulta integrativa e avaliação e correcção estrutural.
- d. Segundo explicação facultada, na consulta de avaliação e correcção estrutural foca-se na análise e nas relações entre as estruturas anatómicas, do ponto de vista da postura e do movimento, que resultava numa estratégia de intervenção para correcção de desequilíbrios e nas consultas são utilizadas terapêuticas específicas baseadas nas terapias

manipulativas, que compreendiam várias fases, descritas na resposta à notificação.

viii. A Requerente não se pronunciou expressamente sobre se a actividade desenvolvida por si e pelos seus colaboradores, tinha enquadramento no Decreto-Lei n.º 320/99 como actividade paramédica ou se se enquadraria na Lei n.º 71/2013, como actividade de medicina não convencional.

ix. Da resposta consta que o sócio gerente no exercício da sua actividade fez consultas de fisioterapia, mas também e em simultâneo utilizou conhecimentos e técnicas de osteopatia.

8- A AT elaborou e notificou a Requerente em 27 de Outubro de 2015 do projecto de relatório de inspecção tributária, no âmbito do qual propôs as seguintes correcções:

Correcções	2012	2013
<b>IVA</b>	€ 81.138,00	€ 80.306,08
<b>IRC</b>	€ 14.280,42	€ 22.402,74
<b>Tributações autónomas</b>	€ 700,26	€ 2.428,02

9- A Requerente aceitou as correcções propostas pela AT em matéria de Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (“IRC”) e de tributações autónomas, e procedeu em 16 de Novembro de 2015 à regularização da sua situação para efeitos de IRC, para o que apresentou as competentes declarações de substituição para os exercícios de 2012 e de 2013 e procedeu ao pagamento do correspondente imposto nos valores de € 4.476,63 e € 8.364,78 em 17 de Novembro de 2015.

10- Embora não aceitasse as correcções propostas em sede de IVA, procedeu a ora Requerente à regularização da sua situação de IVA, tendo apresentado para o efeito as competentes declarações periódicas mensais de IVA em 15 de Novembro de 2015, nos termos e valores propostos no Projeto, e procedido ao seu correspondente pagamento em 22 de Dezembro de 2015.

11- Por não concordar com as correcções em matéria de IVA, propostas pela AT no âmbito da inspecção, exerceu a Requerente o seu direito de audiência prévia.

12- Pronunciando-se sobre os argumentos expendidos em sede de audiência prévia, veio a AT a converter o projecto em relatório final de inspecção, no que respeita às

correções propostas em matéria de IVA, relatório que foi notificado à Requerente em 16 de Dezembro de 2015, na pessoa dos seus mandatários.

13-Do relatório de inspecção consta, para além do mais, o seguinte:

“Tendo em conta os elementos recolhidos durante a ação de inspecção e as respostas facultadas pelo representante do sp, sobretudo a resposta à notificação, entregue em 10/09/2015, ANEXO 6 e de acordo com os fundamentos abaixo aduzidos, o sujeito passivo não reunia as condições exigíveis nos termos do artigo 9.º n.º 1 do CIVA, para isentar parte das prestações de serviços realizadas pela sociedade, uma vez que nem todos os profissionais possuíam a qualificação legal exigível nos termos dos DL 261/1993, DL 320/1999 e, por outro lado, realizam operações previstas na Lei 45/2013 e Lei 71/2013, não abrangidas pela isenção de IVA e por consequência é proposta a liquidação de IVA, à taxa de 23%, sobre o valor de serviços prestados pelo sp, nos exercícios de 2012 e 2013, respeitantes a consultas efetuadas pelo sócio gerente e pelos colaboradores abaixo identificados.

No caso concreto, do sócio gerente D...- NIF ... não satisfaz duas condições, por um lado, a condição de equivalência de habilitação académica não foi exibida, por outro, nos termos do disposto nos artigos 4º nº1 al. d) e artigo 5º, no 1 do DL 320/99, ao não exibir a carteira profissional para o exercício de atividade.

Relativamente aos colaboradores Dr. F..., NIF ... e Dr. L... NIF..., nos termos do disposto no artigo 5º nº 1 do DL 320/99, por não terem cumprido com o disposto nesta norma, ao não exibirem os títulos profissionais para o exercício de atividade.”

14-As declarações de substituição apresentadas pela Requerente em 15 de Novembro de 2015 não foram validadas pelo sistema, “*em virtude de haver uma contradição entre o enquadramento no regime trimestral e as declarações de IVA mensais entregues*”.

15-A AT procedeu à preparação de documento de correção e das correspondentes declarações trimestrais oficiosas para os exercícios de 2012 e 2013, e à emissão de uma primeira via das liquidações de IVA objecto da presente acção arbitral em 19 de Dezembro de 2015, com prazo de pagamento voluntário até ao dia 18 de Fevereiro de 2016.



- 16-Tendo a Requerente procedido ao pagamento dos montantes em causa, em autoliquidação no dia 22 de Dezembro de 2015, não procedeu pela segunda vez e em duplicado ao pagamento do imposto já pago, pelo que foram instaurados pela AT os competentes processos de execução fiscal para a cobrança da dívida de imposto e de juros liquidada.
- 17- A AT veio a imputar os pagamentos efetuados em autoliquidação, às liquidações do imposto que emitiu, e emitiu em 29 de Abril de 2016 segunda via das liquidações adicionais de IVA, fazendo delas constar o pagamento em autoliquidação e recalculando os juros compensatórios devidos pela Requerente, extinguindo os processos de execução fiscal que havia instaurado.
- 18- A Requerente pagou a integralidade do imposto que a AT considerou devido no valor de € 161.441,10.
- 19- A Requerente explora, e explorava à data dos factos tributários em questão nos presentes autos, uma clínica de cuidados de saúde, sita na Rua ..., n.º..., em ... .
- 20- A Requerente exerce desde 1987 actividade no sector da saúde, designadamente nos domínios da fisioterapia e da osteopatia, tendo passado a disponibilizar, a partir de 2007, outro tipo de terapêuticas e cuidados de saúde, designadamente de clínica geral, diagnóstico, nutrição e terapia da fala.
- 21- Nos anos de 2012 e 2013 foram prestados pela Requerente os seguintes cuidados de saúde na referida Clínica:
- i. clínica geral;
  - ii. nutrição/dietista;
  - iii. terapia da fala;
  - iv. avaliação e correção estrutural; e
  - v. consulta integrativa.
- 22- As consultas de clínica geral eram prestadas nos anos em causa aos pacientes da Clínica por I..., médico devidamente licenciado e credenciado.
- 23- As consultas de nutrição eram prestadas aos pacientes da Clínica por J..., terapeuta devidamente licenciada e credenciada.
- 24- As consultas de terapia da fala eram prestadas aos pacientes da Clínica por M..., terapeuta devidamente licenciada e credenciada.

25- As consultas integrativas e avaliações estruturais eram prestadas aos pacientes da Clínica, nos anos de 2012 e 2013, por D..., gerente da Requerente, por F... e L... .

26- D... é formado em Fisioterapia, tendo terminado a sua licenciatura na Bélgica em 1979, sendo que, em 1980, o Departamento de Recursos Humanos do Ministério dos Assuntos Sociais, em 16 de Outubro de 1980, após um carimbo com os seguintes dizeres:

*“nos termos legais fica o presente diploma de técnico auxiliar, fisioterapeuta, registado no livro n.º..., página..., sob o n.º... DR., Lisboa 16 de Outubro de 1980”.*

27- D... foi responsável pela criação do serviço de Fisioterapia da N... Seguradora.

28- D..., no ano de 1980, iniciou uma pós-graduação em Osteopatia, em ..., Reino Unido, e no ano de 1983 abriu o seu primeiro consultório em ..., como fisioterapeuta.

29- Em 2015 D... havia solicitado a inscrição junto da ACSS e a correspondente emissão de cédula como fisioterapeuta.

30- A ACSS emitiu a cédula profissional de D... em 2016, após nova solicitação para o efeito.

31- F... é bacharel no curso de fisioterapia desde 7 de Agosto de 1989 pela Escola Técnica dos Serviços de Saúde de Lisboa.

32- F... realizou formação específica em osteopatia, homeopatia e em ciências, tecnologia e saúde com especialização em ensaios clínicos e validação.

33- F... solicitou em 2015 a emissão de cédula como fisioterapeuta junto da ACSS, tendo-lhe sido atribuída a cédula n.º... .

34- L... é bacharel no curso de fisioterapia, desde 28 de Julho de 1989 pela Escola de Reabilitação do Centro de Medicina de Reabilitação do Ministério da Saúde, reconhecido pela Escola Superior de Saúde de ... em 14 de Outubro de 1998 e frequentou formação específica em osteopatia.

35- L... solicitou em 2015 a emissão de cédula como fisioterapeuta junto da ACSS, tendo-lhe sido atribuída a cédula n.º... .

## **A.2. Factos dados como não provados**

1- Que a Requerente tenha pago os juros compensatórios liquidados no valor total de € 17.256,67.

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

O facto dado como não provado deve-se à ausência de prova nesse sentido, sendo que a Requerente protestou juntar tal prova no artigo 105.º do seu Requerimento inicial, mas não o fez.

## **B. DO DIREITO**

Conforme resulta do RIT, as correcções em questão na presente acção arbitral, fundam-se no entendimento de que os profissionais ao serviço da Requerente, D..., F..., L...:

- à data dos factos tributários não possuíam a qualificação legal exigível nos termos dos DL 261/1993 e DL 320/1999, para prestarem serviços de fisioterapia; e
- realizaram operações previstas na Lei 45/2013 e Lei 71/2013, designadamente prestações de serviços de osteopatia, não abrangidas pela isenção de IVA.

Relativamente ao sócio gerente da Requerente, D..., considerou a AT que o mesmo não cumpria a condição de equivalência de habilitação académica nem a titularidade de carteira profissional para o exercício da actividade de fisioterapeuta.

Relativamente aos colaboradores da Requerente F..., e L..., considerou a AT que os mesmos não eram igualmente detentores de títulos profissionais para o exercício da actividade de fisioterapeuta.

Cumpre aferir, assim, da bondade de tais fundamentos.

\*

Em causa, nos autos, está, então, a isenção prevista no artigo 9.º/1) do CIVA, que prescreve que:

“Estão isentas do imposto: 1) As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas;”

Como se viu, fundam-se os actos tributários objecto da presente acção arbitral, no entendimento de que a Requerente realizou operações previstas na Lei 45/2013 e Lei 71/2013, designadamente prestações de serviços de osteopatia, não abrangidas pela isenção de IVA.

Relativamente a esta matéria, e como a Requerente deu oportuna conta no processo, no dia 17 de Janeiro passado entrou em vigor a Lei 1/2017, de 16 de Janeiro, que aditou o artigo 8.º-A à Lei 71/2013 de 2 de Setembro, que veio dispor que:

“Aos profissionais que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais referidas no artigo 2.º é aplicável o mesmo regime de imposto sobre o valor acrescentado das profissões paramédicas.”.

De acordo com o artigo 3.º da referida Lei 1/2017, “O artigo 8.º-A da Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro (...) tem natureza interpretativa”.

Nos termos do artigo 13.º/1 do Código Civil, “A lei interpretativa integra-se na lei interpretada.”. Assim, dever-se-á ter por integrado na Lei 17/2013, aquele referido artigo 8.º-A, desde o início da sua entrada em vigor, em 2 de Outubro de 2013.

Deste modo, desde aquela data, dever-se-á considerar como abrangida pela isenção do artigo 9.º/1 do IVA, as prestações de serviços de medicina não convencionais, incluindo-se aí a osteopatia, conforme decorre, para além do mais, do artigo 2.º/f) da referida Lei 71/2013.

Com efeito, do teor desta última Lei, interpretada pela Lei 1/2017, resulta para além do mais que as actividades terapêuticas não convencionais não se integram nem se equiparam, por natureza, nas actividades paramédicas. Daí a necessidade de o legislador dispor que lhes é aplicável o mesmo regime de imposto sobre o valor acrescentado, ao invés de dizer que fazem parte, ou se equiparam, àquelas actividades a que se reporta o artigo 9.º/1 do CIVA.

Daí que, à falta de disposição legal, não se possa aplicar a isenção consagrada nesta última norma às actividades terapêuticas não convencionais, motivo pelo qual, anteriormente à entrada em vigor da Lei 71/2013, não é possível considerar aquelas actividades como isentas.

Deste modo, a liquidação número 2015..., referente período 12T/2013, enfermará de erro de direito, ao considerar as prestações de serviços de osteopatia, não abrangidas pela isenção de IVA, por errada interpretação da Lei 71/2013, devendo, como tal ser anulada.

Relativamente a esta parte, não procede, igualmente, o fundamento de os colaboradores da Requerente não possuírem, à data dos factos tributários, a qualificação legal exigível, uma vez que apenas pela Portaria n.º 182-B/2014, de 12 de Setembro foram regulados os critérios de qualificação.

\*

Relativamente ao fundamento dos actos tributários *sub iudice*, segundo o qual à data daqueles os colaboradores da Requerente que prestavam serviço como terapeutas não possuíam a qualificação legal exigível nos termos dos DL 261/1993 e DL 320/1999, para prestarem serviços de fisioterapia, começa-se por notar que o supra-referido artigo 9.º/1) do CIVA, tem cabimento comunitário no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, a propósito da qual o TJUE tem entendido que:

“compete a cada Estado-Membro definir, no seu direito interno, as profissões paramédicas em cujo âmbito os serviços de assistência são isentos do IVA. Os Estados-Membros dispõem de um poder de apreciação a esse respeito (v. acórdão Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 29).

29 Esse poder de apreciação engloba não só o poder de definir as qualificações exigidas para exercer as referidas profissões mas também o poder de definir as atividades específicas de serviços de assistência abrangidas por essas profissões (acórdão Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 30).(...)

31 Por conseguinte, os Estados-Membros estão, é certo, autorizados a não considerar como paramédica e, portanto, a excluir da isenção do IVA determinada profissão ou a reservá-la aos prestadores que disponham das qualificações profissionais enunciadas na regulamentação nacional pertinente e unicamente no que respeita às atividades específicas de serviços de assistência para as quais essas qualificações são exigidas (acórdão Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.ºs 33 e 34).”<sup>2</sup>

Tem igualmente aquele Alto Tribunal considerado que:

“30 Contudo, o poder de apreciação dos Estados-Membros a este respeito não é ilimitado (acórdão Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 31). (...)

32 Todavia, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a exigência de uma aplicação correta e simples das isenções não permite aos Estados-Membros prejudicarem os objetivos prosseguidos pela Diretiva IVA nem os princípios do direito da União, em especial o princípio da igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal (v. acórdãos Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen,

C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 35, e MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, n.º 38).

33 Consequentemente, quando um sujeito passivo pede que se reconheça que as suas atividades de serviços de assistência se enquadram no exercício de profissões paramédicas, a fim de beneficiar da isenção do IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se as autoridades competentes, ao recusarem esse reconhecimento, respeitaram os limites do poder de apreciação conferido por essa disposição, tendo em conta o objetivo prosseguido por esta e o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (v., neste sentido, acórdão Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 36).

34 A este propósito, no que respeita, em primeiro lugar, ao objetivo prosseguido pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, há que recordar que o requisito previsto por esta disposição, segundo o qual as prestações de serviços de assistência devem ser efetuadas no âmbito do exercício das profissões paramédicas tal como definidas pelo Estado-Membro em causa, visa garantir que a isenção se aplica apenas às prestações de serviços de assistência efetuadas por prestadores com as qualificações profissionais exigidas (v., neste sentido, acórdão Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 37).

35 Daqui resulta que a exclusão de uma determinada profissão ou de uma atividade específica de serviços de assistência da definição das profissões paramédicas prevista pela regulamentação nacional para efeitos da isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve poder ser justificada por razões objetivas fundadas nas qualificações profissionais dos prestadores de serviços de assistência e, portanto, por considerações relativas à qualidade dos serviços prestados (v., neste sentido, acórdão Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 38).”<sup>3</sup>

Mais tem entendido o TJUE que:

“37 No que respeita, em segundo lugar, ao princípio da neutralidade fiscal, que é inerente ao sistema comum do IVA, importa recordar que este princípio se opõe a que

<sup>2</sup> Processo processo C-555/15.

<sup>3</sup> Idem.

prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (acórdão Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 39).

38 A este propósito e no que respeita especificamente à profissão de fisioterapeuta, o Tribunal de Justiça já sublinhou que importa verificar se as pessoas que exercem essa profissão dispõem, para a prestação de serviços de assistência específicos, de qualificações profissionais aptas a assegurar a esses serviços um nível de qualidade equivalente ao dos serviços prestados por pessoas que, ao abrigo dessa mesma regulamentação nacional, beneficiam da isenção (acórdão Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 41). (...)

41 Compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se, à luz de todos esses elementos, a exclusão de certas atividades realizadas por um fisioterapeuta do âmbito do exercício das profissões paramédicas, para efeitos da isenção de IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, ultrapassa os limites do poder de apreciação conferido aos Estados-Membros por essa disposição (neste sentido, acórdão Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 42).<sup>4</sup>

Ou seja, e resumindo naquilo que para o presente caso interessa, de acordo com o TJUE, compete a cada Estado-Membro definir, no seu direito interno, as profissões paramédicas em cujo âmbito os serviços de assistência são isentos do IVA, dispendo os Estados-Membros de um poder de apreciação a esse respeito que engloba não só o poder de definir as qualificações exigidas para exercer as referidas profissões mas também o poder de definir as actividades específicas de serviços de assistência abrangidas por essas profissões, estando autorizados a não considerar como paramédica e a excluir da isenção do IVA determinada profissão ou a reservá-la aos prestadores que disponham das qualificações profissionais enunciadas na regulamentação nacional pertinente e unicamente no que respeita às actividades específicas de serviços de assistência para as quais essas qualificações são exigidas.

Ainda de acordo com a mesma jurisprudência, compete aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se as autoridades competentes, ao recusarem esse reconhecimento,

---

<sup>4</sup> Idem.



respeitaram os limites do poder de apreciação que lhes é conferido, ou se, pelo contrário ultrapassaram os limites de tal poder de apreciação, face:

- i. ao objectivo prosseguido pelas isenções, tendo em conta que as prestações de serviços de assistência devem ser efetuadas no âmbito do exercício das profissões paramédicas tal como definidas pelo Estado. Membro em causa, visa garantir que a isenção se aplica apenas às prestações de serviços de assistência efectuadas por prestadores com as qualificações profissionais exigidas, e que a exclusão de uma determinada profissão ou de uma actividade específica de serviços de assistência da definição das profissões paramédicas prevista pela regulamentação nacional para efeitos da isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve poder ser justificada por razões objectivas fundadas nas qualificações profissionais dos prestadores de serviços de assistência e, portanto, por considerações relativas à qualidade dos serviços prestado;
- ii. ao princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, tendo em conta que este princípio se opõe a que prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA e, no que respeita especificamente à profissão de fisioterapeuta, importando verificar se as pessoas que exercem essa profissão dispõem, para a prestação de serviços de assistência específicos, de qualificações profissionais aptas a assegurar a esses serviços um nível de qualidade equivalente ao dos serviços prestados por pessoas que, ao abrigo dessa mesma regulamentação nacional, beneficiam da isenção.

É, portanto, à luz dos critérios expostos que cumpre apreciar a situação *sub iudice*, sendo que, atenta a clareza dos critérios fixados pelo TJUE, e a definição, igualmente clara, do papel que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais, não se verifica qualquer necessidade de reenvio, ao contrário do sugerido pela Requerente.

\*

No que respeita à definição de actividades paramédicas, a que se refere a norma do artigo 9.º/1) do CIVA, o Decreto-Lei 261/93 de 24 Julho inclui na mesma a Fisioterapia, constando esta no ponto 7 do Anexo a tal diploma.

O Decreto-Lei 320/99 de 11 de Agosto, que veio regulamentar o referido Decreto-Lei 261/93 de 24 Julho, que de acordo com o seu artigo 1.º, define os princípios gerais em matéria do exercício das profissões de diagnóstico e terapêutica, onde, de acordo com o seu artigo 2.º/1 se inclui a de fisioterapeuta, e procede à sua regulamentação, exige para o acesso ao exercício dessas profissões a detenção de curso que se enquadre na previsão do n.º 1 do artigo 4.º, ou a verificação de uma situação prevista nos números 2 e 3 do mesmo artigo.

Para além disso, no artigo 5.º, dispõe o mesmo Decreto-Lei, que “O exercício das profissões fica dependente de título profissional, correspondente a uma das designações referidas no artigo 2.º, a reconhecer pelo Departamento de Recursos Humanos da Saúde, (...), nos termos dos números seguintes.” (n.º 1), sendo que “O reconhecimento do título profissional é feito através da emissão de uma cédula, conforme modelo a aprovar por despacho do Ministro da Saúde.”.

Na legislação em causa, o legislador nacional exerceu o seu poder de definir as qualificações exigidas para exercer as referidas profissões, incluindo, no que ao caso interessa, a de Fisioterapeuta, reservando-a aos prestadores que disponham das qualificações profissionais ali enunciadas.

Ressalvado o respeito devido a outras opiniões, considera-se que, entre os requisitos exigidos pelo legislador nacional para o exercício das referidas profissões, está o reconhecimento administrativo do título profissional através de emissão de uma cédula, sendo que, segundo o preâmbulo do diploma em causa, “*Optou-se por uma regulamentação genérica destas profissões, essencialmente baseada na concessão de um título profissional como garante do seu lícito exercício*”, e que, nos termos do n.º 3 do artigo 10.º desse mesmo diploma, “*O recrutamento e manutenção ao serviço, a qualquer título, por parte de entidades empregadoras, de profissionais para o exercício das profissões previstas no presente diploma, que não possuam o respectivo título profissional ou autorização de exercício, será sancionado nos termos gerais de direito.*”.

Não se duvida, portanto, que decorre do regime legal aplicável que, para que a actividade exercida por alguém seja, legitimamente, qualificável como, no caso, Fisioterapeuta, e para que, como tal, seja, face ao ordenamento jurídico atendível como tal, deverá o respectivo praticante ser detentor do correspondente título, consubstanciado na respectiva cédula profissional.

\*

Apurado, assim, o regime legal nacional de acesso à actividade paramédica de fisioterapia, cumpre, na sequência do atrás exposto, verificar se tal regime é conforme ao objectivo prosseguido pelas isenções e ao princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA.

Relativamente ao primeiro dos aspectos referidos, não se tem qualquer dúvida que a exigência de cédula profissional visa garantir que a isenção se aplica apenas às prestações de serviços de assistência efectuadas por prestadores com as qualificações profissionais exigidas, garantidas através do controlo administrativo prévio das habilitações dos profissionais da área respectiva.

Com efeito, seria praticamente inviável que a AT fosse ela própria verificar casuística e materialmente se as habilitações profissionais de cada prestador declarado de serviços de, no caso, fisioterapia, eram adequadas e legítimas. De resto, o caso *sub iudice* proporciona bom exemplo disso mesmo, considerando a AT que as habilitações do sócio-gerente da Requerente não seriam válidas, por falta de reconhecimento, alegando aquela, precisamente, no sentido contrário.

Ora, o controle administrativo prévio inerente ao processo de qualificação por cédula profissional, tem, precisamente, como finalidade evitar tais inseguranças e incertezas, não só em relação à AT, mas de uma forma geral. Desse modo, o titular de cédula profissional deverá reputar-se qualificado para o exercício da profissão titulada por aquela, até prova cabal em contrário.

Do mesmo modo, tem-se por meridianamente claro que a exclusão da actividade de não titulares de cédula profissional do âmbito das profissões paramédicas previstas pela regulamentação nacional para efeitos da isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA e do artigo 9.º/1) do CIVA, se justifica por razões objectivas fundadas em

considerações relativas à qualidade dos serviços prestados, como decorre, para além do mais, do preâmbulo do Decreto-Lei 329/99, acima transcrito.

Com efeito, a exigência da titularidade de cédula profissional, emitida após um procedimento administrativo prévio de controlo das habilitações profissionais exigidas, não poderá de deixar de se considerar como justificando-se, justamente, pela necessidade de garantir a qualidade dos serviços prestados na área profissional em causa, demonstrando, precisamente, a titularidade de cédula profissional que as habilitações do respectivo titular foram verificadas e aprovadas pela entidade administrativa competente.

Como se escreveu no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 15/02/2012, proferido no processo 77/06.5TTLSB.L1.S1<sup>5</sup>:

“O Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de Julho, veio introduzir uma alteração qualitativa nas condições de exercício de determinadas actividades profissionais no domínio da prestação de cuidados de saúde, motivada pela preocupação de salvaguarda desse valor colectivo, face ao risco do exercício dessas actividades por profissionais não dotados da formação profissional adequada e da falta de acompanhamento e controlo da forma como tais actividades eram exercidas.

São significativas das motivações para a disciplina que veio a ser introduzida por aquele diploma as considerações que constam do respectivo preâmbulo, quando refere que «neste domínio, assume, sem dúvida, relevância o conhecimento de que aquele bem jurídico essencial deve ser protegido contra possíveis lesões praticadas por causa do exercício inqualificado de certas funções» e que «de tal conhecimento decorre, directamente, a necessidade de condicionar o exercício de actividades ligadas à prestação de cuidados de saúde, por forma a conseguir-se aquela protecção», ou quando destaca que «esta necessidade é tanto mais sentida quanto é certo que a evolução científica e tecnológica, com reflexos na área das ciências médicas, funciona como factor determinante de maiores exigências ao nível da formação e da diferenciação de profissionais de saúde».

Esta necessidade de garantir a saúde pública, conforme se refere no mesmo preâmbulo, vai impor a «intervenção do Estado, em obediência aos imperativos constitucionais relativos à saúde, promovendo as medidas que garantam a maior qualidade dos cuidados a prestar,

---

<sup>5</sup> Não publicado, mas transcrito no Ac. do STJ de 30-01-2013, proferido no mesmo processo, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

pela adequada formação técnica dos agentes de saúde e pela sua dignificação do ponto de vista deontológico».

O exercício das actividades profissionais abrangidas por aquele diploma passa a ficar sujeito a regulação administrativa que, para além da definição da formação profissional necessária ao respectivo exercício, passa a definir as condições em que se pode aceder ao exercício dessas actividades, bem como a disciplina que condiciona o respectivo exercício.  
(...)

O exercício das actividades abrangidas passa, assim, a ficar condicionado à habilitação académica decorrente de um curso, tal como decorre das alíneas a) e b), e da obtenção de uma carteira profissional, ou título equivalente, «emitido ou validado por uma entidade pública» que demonstra o preenchimento das condições para o exercício da actividade em causa.

Por força do disposto no n.º 2 do artigo 4.º, os profissionais abrangidos ficam sujeitos a um registo profissional, do qual depende a obtenção da carteira profissional acima referida.(...)

A regulamentação específica das condições de acesso e de exercício das actividades abrangidas veio a ser definida pelo Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de Agosto.

Dando continuidade à política de condicionamento de acesso às actividades de prestação de cuidados de saúde, refere-se no preâmbulo daquele diploma que se visa «prosseguir, através de uma regulamentação das actividades técnicas de diagnóstico e terapêutica que condicione o seu exercício em geral, quer na defesa do direito à saúde, proporcionando a prestação de cuidados por quem detenha habilitação adequada, quer na defesa dos interesses dos profissionais que efectivamente possuam os conhecimentos e as atitudes próprias para o exercício da correspondente profissão».

Ainda dentro da mesma linha de preocupações, refere-se também naquele preâmbulo, que «no desenvolvimento do Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de Julho, e no quadro do disposto na base XV da Lei n.º 48/90, de 24 de Agosto, a relevância das actividades de saúde exige que a sua prestação seja sujeita a acções de acompanhamento, evitando-se situações de exercício inqualificado que devem merecer a imediata intervenção dos poderes públicos, através dos actuais mecanismos do licenciamento, de acções inspectivas e da especial atenção das autoridades de saúde».(...)

O acesso ao exercício da actividade profissional abrangida está, assim, dependente de uma formação de base de natureza académica e da obtenção de um título atribuído por um serviço do Estado, neste caso, o «Departamento de Recursos Humanos da Saúde».

A atribuição deste título profissional depende do preenchimento das condições discriminadas no n.º 2 deste artigo, nomeadamente, requerimento a apresentar dentro de um prazo contado da data da entrada em vigor deste diploma, que deve ser acompanhado de «bilhete de identidade ou passaporte, bem como do respectivo certificado, carteira profissional ou diploma de formação».

A atribuição do título profissional materializa-se num documento específico, a cédula profissional.”

Já no que diz respeito ao princípio da neutralidade fiscal próprio do IVA, considera-se também que o mesmo não é comprometido pelo regime nacional atrás exposto.

Assim, tendo em conta que este princípio se opõe a que prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA, nota-se que todos os praticantes de fisioterapia, como, de resto, os praticantes de todas as restantes actividades paramédicas, para beneficiar da isenção, deverão ser titulares de cédula profissional, não se podendo considerar semelhante a prestação de serviços prestada por alguém devidamente habilitado por cédula profissional, de uma prestação de serviços, ainda no mais, e em concreto, semelhante, por quem não está, daquela forma, habilitado. Acresce que nunca se poderá considerar que a actividade de alguém não titulado por cédula profissional está em concorrência com a de alguém devidamente titulado, desde logo porquanto a actividade do primeiro será ilícita, conforme decorre, para além do mais, do já supra-transcrito número 3 do artigo 10.º, do Decreto-Lei 329/99, podendo, inclusive, dar lugar a responsabilidade criminal, conforme adiante se verá.

Conclui-se, assim, que as pessoas que pratiquem Fisioterapia, ainda que academicamente habilitadas para tal, sem que sejam titulares de cédula profissional, não dispõem para a prestação dos respectivos serviços, de um ponto de vista objectivo, de qualificações profissionais aptas a assegurar a esses serviços um nível de qualidade equivalente ao dos serviços prestados por pessoas que prestem o mesmo serviço, sendo titulares de cédula profissional, desde logo porquanto a ausência desta, legitima qualquer

terceiro (público em geral, autoridades públicas) a duvidar da suficiência das habilitações académicas, como de resto, e no caso, ocorreu relativamente ao sócio-gerente da Requerente.

De resto, e como seguidamente se verá, o requisito de qualificação para o exercício de actividades paramédicas, em geral, e de fisioterapia, em concreto, por titularidade de cédula profissional, é fundamentalmente da mesma natureza que a exigência, para os mesmos fins, de habilitações académicas determinadas, cumprindo, quer um quer outros, pelos mesmos fundamentos, a conformidade com a finalidade das isenções e com o princípio da neutralidade fiscal.

\*

Contesta a Requerente o entendimento que se vem de expor, alegando, em primeiro lugar, que, nos termos do número 2 do artigo 4.º do DL 320/99, é igualmente permitido o acesso à profissão àquelas pessoas *“que detenham uma das habilitações a que se refere o n.º 4 do despacho ministerial de 4 de Abril de 1978, publicado em 12 de Abril de 1978, bem como aos que detenham o curso de promoção previsto no n.º 8.1 do mesmo despacho, e ainda aos titulares de carteira profissional validada pelo departamento ministerial competente ao abrigo de regulamentação própria, desde que anterior à data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 358/84, de 13 de Novembro”*.

Ressalvado o respeito devido, considera-se que tal argumento não procede, na medida em que o n.º 2 do artigo 4.º em causa complementa o n.º 1 do mesmo artigo, pelo que as *“habilitações a que se refere o n.º 4 do despacho ministerial de 4 de Abril de 1978, publicado em 12 de Abril de 1978, bem como (...) o curso de promoção previsto no n.º 8.1 do mesmo despacho, e (...) [a] carteira profissional validada pelo departamento ministerial competente ao abrigo de regulamentação própria, desde que anterior à data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 358/84, de 13 de Novembro”*, serão substitutivos dos requisitos do referido n.º do artigo 4.º, e não do requisito do artigo 5.º - titularidade de cédula profissional – o qual se soma aos requisitos do artigo 4.º, onde se inclui aquele transcrito n.º 2.

Alega também a Requerente que *“que os Terapeutas que prestavam serviços na Requerente nos anos de 2012 e 2013 se encontravam todos eles unidos com as*

*necessárias habilitações académicas para o exercício da profissão de fisioterapia.”.* Todavia, conforme se viu atrás, o exercício a tal profissão não é unicamente condicionado pela titularidade de habilitações académicas, sendo, ainda, indispensável, para a licitude de tal exercício, o reconhecimento administrativo de tais habilitações por meio de cédula profissional. De resto, note-se que a jurisprudência comunitária, bem como a nacional que adiante se analisará, postula que os Estados Membros definam as qualificações, e não (meramente) as habilitações (académicas) necessárias ao exercício das actividades com direito a isenção, sendo, notoriamente, o primeiro um conceito mais amplo que o segundo. De resto, em várias partes da sua argumentação a Requerente parece confundir as habilitações académicas, que resultam, no caso, provadas, com as habilitações profissionais e/ou legais, que integram um conceito mais amplo, abrangendo não só as qualificações académicas, como os demais requisitos legalmente necessários ao exercício da profissão.

Alega, também, a Requerente que foram já emitidas as correspondentes cédulas de todos os terapeutas por parte da ACSS, pelo que todos se encontram actualmente devidamente credenciados para o exercício da profissão de fisioterapeuta. Contudo, o certo é que à data dos factos tributário *sub iudice* tal não acontecia, pelo que não possuindo a outorga de cédula profissional efeitos retroactivos, não poderá considerar-se que os referidos terapeutas estivessem naquela altura qualificados, nos termos legais, para o exercício da profissão em causa, nada alterando a circunstância de, aquando do relatório final de inspecção um dos referidos profissionais (o sócio-gerente da Requerente) tivesse formulado o pedido de emissão da respectiva cédula, desde logo porque tal se deu já depois da ocorrência dos factos tributários relevantes<sup>6</sup>.

O quanto se vem de dizer, aplica-se directamente ao argumento da Requerente, segundo o qual *“através dos comprovativos de habilitações académicas apresentados fica demonstrado que estão totalmente reunidas as condições para que estes Terapeutas venham a obter o referido título profissional, cumprindo com as condições exigidas no DL 320/99, aliás demonstrada pela correspondente emissão da cédula”.* Com efeito, sendo uma qualificação necessária ao legal exercício da profissão em questão a detenção de cédula profissional, e não tendo a emissão desta efeitos retroactivos, não se pode concluir

---

<sup>6</sup> Em sentido análogo, numa situação semelhante, cfr. o Ac. do TCA-Norte, de 22-10-2105, proferido no processo 00199/06.2BEMDL, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).



que, no caso, estivessem reunidas as qualificações legitimamente (como se viu) julgadas necessárias pelo Estado português para a prática da actividade (no caso, de fisioterapia) beneficiária da isenção de IVA.

Argumenta ainda a Requerente que *“de um ponto de vista material, todos os Terapeutas que prestam serviços na Clínica da Requerente cumpriram com as condições exigidas no DL 320/99, quer em matéria de habilitações literárias para o efeito, quer para que houvesse lugar à atribuição do título profissional.”*, pelo que *“por uma questão de justiça material, a AT nunca poderia vir dizer que não se deverá aplicar a isenção de IVA prevista no artigo 9.º do Código do IVA porque o título que vier a ser apresentado tem como data de emissão 2015 e não 2012 ou 2013”*.

Uma vez mais, considera-se não assistir aqui razão à Requerente. Com efeito, e por quanto acima se expôs, julga-se que a titularidade de cédula profissional é um requisito material para o exercício da profissão em questão, e não uma formalidade meramente declarativa de uma qualidade pré-existente.

Sob este ponto de vista, a exigência da cédula profissional em nada se distinguirá, sob um ponto de vista substancial, à necessidade da titularidade de um grau académico para o exercício de uma profissão. Também este é um mero título que atesta formalmente a frequência e aprovação num curso de uma instituição académica, nada daí resultando, de uma maneira directa e necessária, quanto à real e concreta aptidão para o exercício de uma profissão, tanto que, em algumas áreas (como, por exemplo, a advocacia), não é suficiente a titularidade da habilitação académica para o exercício de uma profissão. Não obstante, ninguém questionará que, por muito materialmente competente que seja determinada pessoa numa certa área para cuja prática profissional seja exigida detenção de determinada habilitação académica, tal prática não será lícita, nem poderá usufruir dos regimes próprios da actividade em causa, se o referido praticante, ainda que de inquestionável competência efectiva na área, não detiver o grau académico necessário.

É que, não obstante o seu carácter formal, a titularidade de um grau académico requerido para determinado exercício profissional, corresponde à satisfação de interesses materiais decorrentes da exigência de um grau mínimo de certeza e segurança públicas quanto à detenção de conhecimentos necessários para tal exercício, que a referida titularidade com um elevado grau de certeza proporciona.

Do mesmo modo, a detenção de cédula profissional, na sequência de quanto atrás foi exposto, procura atender ao mesmo tipo de necessidades de certeza e segurança públicas, decorrente da verificação administrativa das qualificações detidas pelos pretendentes à prática profissional titulada por aquele documento.

Acresce que, a outorga da cédula profissional é, não só, fonte de direitos, como seja, em primeira linha, o direito a exercer a actividade profissional, mas também de obrigações, como sejam a de suportar a taxa de registo profissional, a que alude o artigo 7.º do Decreto-Lei 320/99, de comunicação, prevista no n.º 3 do artigo 5.º do mesmo Decreto-Lei, ou de acatamento das normas sobre ética, deontologia e qualificação profissional, que sejam aprovadas pelo Conselho Nacional das Profissões de Diagnóstico e Terapêutica, nos termos da al. d) do artigo 14.º, também do Decreto-Lei 320/99.

Daí que, o exercício de actividade profissional sem titularidade de cédula legalmente necessária, possa inclusive gerar responsabilidade criminal, conforme se constata, por exemplo, nos Acórdãos do STJ de 15-11-2012 e do T.R. de Lisboa, de 28-06-2011, proferidos, respectivamente, nos processos 1054/07.4TAOLH e 1146/06.1TAOLH.L1-5<sup>7</sup>.

Deste modo, verificando-se uma situação de desigualdade material entre quem exerce a actividade em questão devidamente titulado por cédula profissional e quem pratica essa mesma actividade sem a necessária titulação, justifica-se a desigualdade de tratamento relativamente a ambas as situações, não se decorrendo daí, pelo contrário, qualquer violação da justiça material.

Invoca, por fim a Requerente, o decidido no Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, de 6 de Julho de 2010, proferido no processo n.º 04087/10<sup>8</sup>.

Ressalvado sempre o respeito devido, considera-se, não só, que do aresto em causa nada resulta em abono da posição sustentada pela Requerente, como que daquele se retira, precisamente o contrário.

Assim, o referido acórdão, considera que segundo o Decreto-Lei n.º 261/93 de 24/07 “o exercício de actividades paramédicas depende da verificação das seguintes condições:

---

<sup>7</sup> Disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

- a) Titularidade de curso ministrado em estabelecimento de ensino oficial ou do ensino particular ou cooperativo desde que reconhecido nos termos legais;
- b) Titularidade de diploma ou certificado reconhecido como equivalente aos referidos na alínea anterior por despacho conjunto dos Ministros da Educação e da Saúde;
- c) **Titularidade de carteira profissional, ou título equivalente, emitido ou validado por entidade pública.** (sublinhado nosso).

Mais nota o aresto em causa, que “o artº 3º do dito diploma legal comina que o contrato pelo qual alguém se obriga a exercer actividades paramédicas mediante retribuição, **sem observância do disposto no artigo anterior**, é nulo (nº 1) sendo que o regime previsto no presente diploma não pode ser afastado por instrumento de regulamentação colectiva de trabalho.” (sublinhado nosso).

Refere, também o mesmo acórdão que “para o exercício de actividades paramédicas foi fixada na legislação aplicável ao caso dos autos, a necessidade/obrigatoriedade da verificação das condições referidas” no n.º 1 do artigo 2.º do DL 261/93 de 24 de Julho, sendo que tal “necessidade inscreve-se na salvaguarda dos superiores interesses constitucionais de protecção da saúde dos cidadãos quando são assistidos por profissionais que exercem essas actividades paramédicas.”, mais se referindo que “a actividade de fisioterapia e a sua execução ser entregue a profissionais não habilitados com cursos que obedeçam aos requisitos fixados por lei.”, onde inclui, como se viu, a titularidade de carteira profissional, ou título equivalente, emitido ou validado por entidade pública.

Apresentou por fim, a Requerente, em abono da sua posição, uma decisão do TAF de Leiria, em matéria semelhante à dos presentes autos, mas distinta, na medida em que na situação ali julgada não se questionou a titularidade de cédula profissional pelo sujeito passivo, motivo pelo qual, relativamente à matéria que vem de se apreciar, nada cumpre ora apreciar sobre a argumentação ali expendida.

Assim, e face a todo o exposto, conclui-se que, ao contrário do por si pretendido, não podia a Requerente usufruir da isenção prevista no artigo 9.º/1 do CIVA, com fundamento no exercício da actividade de fisioterapia, nada havendo, sob esse ponto de vista, a censurar aos actos tributários *sub iudice*.

---

<sup>8</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Com teor idêntico, cfr. igualmente o decidido no Ac. do mesmo Tribunal de 23-03-2010, no processo 03816/10.

\*

Subsidiariamente, invoca a Requerente a ilegalidade da liquidação de juros compensatórios no caso em apreço, alegando que não lhe deverá ser imputada responsabilidade pelo caso de o atraso na liquidação, já que a dedução do IVA pela Requerente que a AT agora vem corrigir resultou de uma convicção de que os serviços prestados se encontravam abrangidos pela isenção de IVA nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA, pelo que a Requerente actuou de boa-fé e o erro é desculpável.

Ressalvado uma vez mais respeito devido, entende-se que assim não é.

Com efeito, dedicando-se profissionalmente a Requerente à prestação de serviços de, para além do mais, fisioterapia, a Requerente tinha a obrigação de se inteirar e conhecer as condições necessárias ao legal exercício da actividade em causa, incluindo a necessidade de os seus colaboradores serem detentores do título profissional respectivo e correspondente cédula profissional.

Deste modo, ao aplicar a isenção do artigo 9.º/1 do CIVA a prestações de serviços realizadas por intermédio de colaboradores que não reuniam as condições legalmente necessárias para o fazer, actuou a Requerente, pelo menos, de forma negligente, justificando-se, por isso, à luz dos normativos aplicáveis, designadamente o artigo 35.º/1 da LGT, a liquidação de juros compensatórios.

\*

Cumula a Requerente, com o pedido anulatório dos actos tributários objecto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

Face à procedência parcial do pedido anulatório, deverão ser restituídas as prestações que, relativamente ao acto tributário anulado, se venham a verificar como pagas pela Requerente, se necessário em execução de sentença. No caso em apreço, é manifesto que a ilegalidade do acto de liquidação anulado, cuja quantia a Requerente pagou, é imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT. Deverá a Requerida dar execução ao presente acórdão, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a

restituir ao Requerente e calcular os respetivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cívicas, nos termos dos artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento indevido até ao processamento da nota de crédito, em que são incluídos.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular a liquidação n.º 2015..., relativa ao quarto trimestre de 2013 (12T2013) no valor de € 21.785,12, acrescido de juros compensatórios e de mora no valor de € 1.627,91;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados, sobre os montantes que se mostrem pagos pela Requerente, por força da liquidação anulada;
- c) Julgar improcedente os restantes pedidos arbitrais;
- d) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 3.191,00, a cargo da Requerente, e de € 481,00, a cargo da Requerida.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 178.697,77, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na

proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 3 de Março de 2017

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Nuno Maldonado de Sousa)

O Árbitro Vogal

(Filipa Barros)