

informação

IV – ANÁLISE E CONCLUSÃO

15. Face a todo o exposto, tem sido entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira que apenas podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA os serviços que, sendo assegurados por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável, estejam incluídos no objetivo terapêutico a que se refere a jurisprudência comunitária, espelhada, nomeadamente, nos acórdãos do TJUE referidos na presente informação.

16. É de salientar, que, embora a jurisprudência do TJUE aborde o alcance da alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, num contexto maioritariamente de prestações de serviços médicos, tal entendimento não pode deixar de se aplicar ao conjunto das profissões elencadas na norma comunitária e, conseqüentemente, às profissões referidas na norma legal prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

17. Ainda, e conforme resulta, não só da presente informação, mas também da informação prestada em 2023 à OPP, nem todas as operações exercidas no âmbito das referidas profissões, designadamente da profissão de psicólogo, se encontram contidas na isenção

## Informação

prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

18. Tal significa que os serviços efetuados no âmbito da profissão de psicólogo beneficiam da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA desde que tenham como finalidade a prestação de cuidados de saúde.

Outro entendimento, à revelia da jurisprudência comunitária, conferiria ao psicólogo uma vantagem em relação aos restantes profissionais, que estão obrigados à aplicação do imposto nas áreas de atuação que não se circunscrevem na área da saúde, cujo conceito, para efeitos de aplicação da isenção, se encontra definido na referida jurisprudência.

19. Assim, no que respeita concretamente ao enquadramento das operações enunciadas pela Requerente, a que se refere o ponto 5 da presente informação, esclarece-se o seguinte:

“A avaliação do grau de risco para problemas de desenvolvimento e saúde mental na primeira infância (0 a 6 anos), a par da intervenção psicológica subsequente junta das crianças, famílias e cuidadores, (...)”.

20. Pela leitura do Decreto-Lei n.º 281/2009, de 6 de outubro, a que alude a OPP, verifica-se que este diploma cria o Sistema Nacional de Intervenção Precoce na Infância (SNIPI) que é desenvolvido por uma atuação coordenada entre os Ministérios do Trabalho e da Solidariedade Social, da Saúde e da Educação, com envolvimento das famílias e da comunidade.

21. O SNIPI abrange crianças entre os 0 e os 6 anos, com alterações nas funções ou estruturas do corpo que limitam a participação nas atividades típicas para a respetiva idade e contexto social ou com risco grave de atraso de desenvolvimento, bem como as suas famílias.

22. Conforme estabelece o artigo 5.º do referido Decreto-Lei compete ao Ministério da Saúde “i) Assegurar a deteção, sinalização e acionamento do processo de IPI (intervenção precoce na infância); ii) Encaminhar as crianças para consultas ou centros de desenvolvimento, para efeitos de diagnóstico e orientação especializada, assegurando a exequibilidade do PIIP (plano individual da intervenção precoce) aplicável; iii) Designar profissionais para as equipas de coordenação regional; iv) Assegurar a contratação de profissionais para a constituição de equipas de IPI, na rede de cuidados de saúde primários e nos hospitais, integrando profissionais de saúde com qualificação adequada às necessidades de cada criança”.

23. De acordo com o artigo 3.º do Decreto-Lei considera-se:

“a) «Intervenção precoce na infância (IPI)» o conjunto de medidas de apoio integrado centrado na criança e na família, incluindo ações de natureza preventiva e reabilitativa, designadamente no âmbito da educação, da saúde e da ação social;

b) «Risco de alterações ou alterações nas funções e estruturas do corpo» qualquer risco de alteração, ou alteração, que limite o normal desenvolvimento da criança e a sua participação, tendo em conta os referenciais de desenvolvimento próprios, consoante a idade e o contexto social;

c) «Risco grave de atraso de desenvolvimento» a verificação de condições biológicas, psicoafectivas ou ambientais, que implicam uma alta probabilidade de atraso relevante no desenvolvimento da criança”.

24. O artigo 8.º do Decreto-Lei explica que o plano individual da intervenção precoce elaborado nos termos da alínea d) do n.º 4 do artigo 7.º - que refere que compete às equipas locais de intervenção “d) Elaborar e executar o PIIP em função do diagnóstico da situação” - consiste na avaliação da criança no seu contexto familiar, bem como na definição das medidas e ações a desenvolver de forma a assegurar um processo adequado de transição ou de complementaridade entre serviços e instituições.

Neste plano individual de intervenção precoce devem constar, no mínimo, os elementos

## Informação

descritos nas alíneas a) a f) do n.º 2 do artigo 8.º que se transcrevem:

- a) Identificação dos recursos e necessidades da criança e da família;
- b) Identificação dos apoios a prestar;
- c) Indicação da data do início da execução do plano e do período provável da sua duração;
- d) Definição da periodicidade da realização das avaliações, realizadas junto das crianças e das famílias, bem como do desenvolvimento das respectivas capacidades de adaptação;
- e) Procedimentos que permitam acompanhar o processo de transição da criança para o contexto educativo formal, nomeadamente o escolar;
- f) O PIIP deve articular-se com o PEI (Plano Educativo Individual), aquando da transição de crianças para a frequência de jardins-de infância ou escolas básicas do 1.º ciclo”.

25. Face ao que é descrito no referido Decreto-Lei não é possível concluir se as prestações de serviços efetuadas pelo psicólogo, no âmbito do Sistema Nacional de Intervenção Precoce na Infância, se consubstanciam, apenas ou maioritariamente, em operações desenvolvidas no âmbito da saúde, tal como é definida pelo TJUE para efeitos de aplicação da isenção.

Assim, atendendo ao referido pela OPP, de que, neste âmbito, é realizada não só a “(...) avaliação do grau de risco para problemas de desenvolvimento e saúde mental (...)” mas também a “(...) intervenção psicológica subsequente junto das crianças, famílias e cuidadores, (...)” afigura-se que, caso os serviços de psicologia efetuados no âmbito do Sistema Nacional de Intervenção Precoce na Infância se insiram no conceito de prestação de serviços de saúde, definido na jurisprudência comunitária, ou seja, que têm como finalidade um propósito de prevenção e despistagem de doenças ou outros distúrbios de saúde, o tratamento e, se possível, a sua cura, os mesmos podem merecer acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

No entanto, quando tais prestações de serviços visem, apenas ou essencialmente, a avaliação psicológica da criança permitindo uma tomada de decisão quanto à sua integração num determinado contexto educativo, sem mais acompanhamento na área da saúde, as mesmas não são abrangidas pela isenção do imposto.

“A avaliação e intervenção psicológica no âmbito de necessidades específicas de educação, como dificuldades do neuro desenvolvimento; deficiência; perturbação de hiperatividade e/ou défice de atenção; dificuldades de aprendizagem; autismo; dislexia; problemas de comportamento - conforme previsto no Decreto-Lei n.º 54/2018, que estabelece o regime jurídico da educação inclusiva (...)”

26. O Decreto-Lei n.º 54/2018, de 6 de julho estabelece os princípios e as normas que garantem a inclusão, enquanto processo que visa responder à diversidade das necessidades e potencialidades de todos e de cada um dos alunos, através do aumento da participação nos processos de aprendizagem e na vida da comunidade educativa; identifica as medidas de suporte à aprendizagem e à inclusão, as áreas curriculares específicas, bem como os recursos específicos a mobilizar para responder às necessidades educativas de todas e de cada uma das crianças e jovens ao longo do seu percurso escolar, nas diferentes ofertas de educação e formação e aplica-se aos agrupamentos de escolas e escolas não agrupadas, às escolas profissionais e aos estabelecimentos da educação pré-escolar e do ensino básico e secundário das redes privada, cooperativa e solidária, adiante designados por escolas (Cfr. artigo 1.º do Decreto-Lei).

27. Deve entender-se, conforme refere o artigo 2.º do referido Decreto-Lei, por:

- e) «Barreiras à aprendizagem», as circunstâncias de natureza física, sensorial, cognitiva, socioemocional, organizacional ou logística resultantes da interação criança ou aluno e ambiente que constituem obstáculos à aprendizagem;
- f) «Equipa de saúde escolar», a equipa de profissionais de saúde dos agrupamentos de centros de saúde ou das unidades locais de saúde (ACES/ULS), que, perante a referenciação de crianças ou jovens com necessidades de saúde especiais, articula com as equipas de medicina

## Informação

geral e familiar e outros serviços de saúde, a família e a escola, com as quais elabora um plano de saúde individual, apoiando a sua implementação, monitorização e eventual revisão;

g) «Intervenção precoce na infância», o conjunto de medidas de apoio integrado, centrado na criança e na família, incluindo ações de natureza preventiva e reabilitativa, designadamente no âmbito da educação, da saúde e da ação social;

h) «Necessidades de saúde especiais» (NSE), as necessidades que resultam dos problemas de saúde física e mental que tenham impacto na funcionalidade, produzam limitações acentuadas em qualquer órgão ou sistema, impliquem irregularidade na frequência escolar e possam comprometer o processo de aprendizagem;

j) «Plano de saúde individual», o plano concebido pela equipa de saúde escolar, no âmbito do Programa Nacional de Saúde Escolar, para cada criança ou jovem com NSE, que integra os resultados da avaliação das condições de saúde na funcionalidade e identifica as medidas de saúde a implementar, visando melhorar o processo de aprendizagem;”.

28. Determina o artigo 7.º deste Decreto-Lei que “As medidas de suporte à aprendizagem e à inclusão são organizadas em três níveis de intervenção: universais, seletivas e adicionais”. O artigo 9.º, com o título “Medidas seletivas” esclarece que este tipo de medidas visa colmatar as necessidades de suporte à aprendizagem não supridas pela aplicação de medidas universais.

De entre as várias medidas seletivas elencadas no n.º 2 deste artigo 9.º encontra-se, na sua alínea c), “O apoio psicopedagógico”.

29. De acordo com o artigo 12.º do Decreto-Lei é constituída, em cada escola, uma equipa multidisciplinar de apoio à educação inclusiva que é composta por elementos permanentes e por elementos variáveis.

De entre os elementos permanentes da equipa multidisciplinar encontra-se previsto na sua alínea d) “Um psicólogo”.

30. Atendendo a que o Decreto-Lei n.º 54/2018 prevê que as equipas multidisciplinares das escolas tenham como elemento permanente um psicólogo e que uma das medidas seletivas de suporte à aprendizagem e à inclusão é o apoio psicopedagógico, verifica-se, por consulta às FAQ publicadas pela Direção-Geral da Educação referentes a este Decreto-Lei, concretamente no seu ponto 25, o seguinte:

“25. O Apoio Psicopedagógico pode envolver professores para além do psicólogo escolar?  
Sim.

O apoio psicopedagógico concretiza-se, preferencialmente de forma indireta, através da capacitação dos professores e outros agentes educativos, para que possam intervir na resolução de problemas comportamentais, para potenciarem a sua prática pedagógica e para desenvolverem nos alunos estratégias de autorregulação da aprendizagem, da tomada de decisão e da resolução de problemas. O apoio psicopedagógico tem como principal objetivo otimizar o processo de ensino e de aprendizagem e a aquisição de estratégias fundamentais para a performance académica. A ponderação por esta modalidade de intervenção deverá considerar um conjunto de questões:

- Quais os objetivos do apoio psicopedagógico e como vão ser atingidos?
- Em que medida se enquadra no projeto de promoção do sucesso educativo da escola?
- Em que domínios vai incidir (comportamental, cognitivo, afetivo, socio relacional)?
- Qual a duração e a calendarização?
- Em que medida responde às expectativas e necessidades dos alunos e docentes?
- Como e quem identificou a necessidade de implementar a intervenção?
- Qual o carácter da intervenção (remediativo ou preventivo)?”

31. Face ao descrito no Decreto-Lei n.º 54/2018, de 6 de julho também aqui não é possível aferir se as prestações de serviços efetuadas pelo psicólogo, no âmbito do Regime Jurídico da Educação Inclusiva, se inserem no âmbito dos cuidados de saúde, mais uma vez, balizado pela

## Informação

jurisprudência do TJUE para efeitos de aplicação da isenção de IVA.

32. De facto, tendo em conta a FAQ n.º 25 da Direção-Geral da Educação, segundo a qual um dos critérios de ponderação da ação é em que domínios “(comportamental, cognitivo, afetivo, socio relacional)” incide o apoio psicopedagógico, suscitam-se dúvidas sobre se a intervenção do psicólogo pode, em certas situações, reunir os pressupostos da isenção.

33. No entanto, considerando que aquela FAQ esclarece que o apoio psicopedagógico é efetuado “preferencialmente de forma indireta, através da capacitação dos professores e outros agentes educativos, para que possam intervir na resolução de problemas comportamentais, para potenciarem a sua prática pedagógica e para desenvolverem nos alunos estratégias de autorregulação da aprendizagem, da tomada de decisão e da resolução de problemas”; “tem como principal objetivo otimizar o processo de ensino e de aprendizagem e a aquisição de estratégias fundamentais para a performance académica”, que os restantes critérios de ponderação da modalidade de intervenção, dos quais se dá como exemplo “Em que medida se enquadra no projeto de promoção do sucesso educativo da escola?”, não evidenciam uma intervenção na área dos cuidados de saúde, na aceção do TJUE e que, ainda, não se afigura que os serviços prestados pelo psicólogo enquanto membro permanente da equipa multidisciplinar da escola se possam decompor artificialmente, de modo a isentar algumas das intervenções, julga-se que no caso concreto, não é de aplicar a isenção do imposto.

34. Assim, os serviços em análise que se referem à “(...) avaliação e intervenção psicológica no âmbito de necessidades específicas de educação (...)” configuram operações sujeitas a imposto e dele não isentas, tributadas à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, sem prejuízo de, pelo seu exercício, os profissionais poderem beneficiar de enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, verificadas que sejam as condições contidas no n.º 1 deste artigo.

“A avaliação e intervenção psicológica no âmbito da Psicologia da Justiça, como exemplo a realização de perícias de avaliação psicológica forense junto de indivíduos envolvidos em casos legais, no quadro do Código de Processo Penal Português (CPP) e particularmente do art.º 160.º do CPP; abrangendo também o trabalho com vítimas e perpetradores de crimes, nomeadamente com vítimas de violência doméstica (conforme Artigo 152.º do CPP – Violência Doméstica e Artigo 154.º Do CPP – Crime de perseguição), bem como com crianças e jovens que estejam em situações de risco (conforme Lei de Proteção de Crianças em Perigo aprovada pela Lei n.º 147/99, de 1 de Setembro, na sua atual redação de setembro de 2015 (Lei n.º 142/2015, de 8 de setembro)] ou envolvidas em atividades delinquentes (conforme Decreto-Lei n.º 323-B/2000, de 19 de dezembro). Essencialmente, este trabalho visa aplicar a psicologia para ajudar a justiça a tomar decisões mais informadas e apoiar aqueles que são afetados por questões legais, avaliando e intervindo ao mesmo tempo na sua saúde mental.”

35. Na questão em análise, a OPP refere, que, no âmbito da psicologia da justiça são efetuadas, pelos psicólogos, perícias de avaliação psicológica forense tendo em vista, por um lado, “ajudar a justiça a tomar decisões mais informadas” e, por outro lado, “apoiar aqueles que são afetados por questões legais, avaliando e intervindo ao mesmo tempo na sua saúde mental”.

36. Conforme se tem vindo a explicar na presente informação, os serviços de psicologia que visem a prestação de cuidados de saúde, integrando-se, por esse facto, no conceito de prestação de serviços médicos, definido na jurisprudência comunitária, merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

37. No que respeita às perícias de avaliação psicológica forense que, conforme refere a OPP,

## Informação

têm em vista "ajudar a justiça a tomar decisões mais informadas", importa fazer, mais uma vez, referência ao acórdão do TJUE, de 20 de novembro de 2003, proferido no processo C-307/01, a que se faz alusão nos pontos 12.8, 12.9 e 12.10 da presente informação.

No âmbito do referido acórdão, entendeu o TJUE que, quando os serviços têm por objeto dar uma resposta às questões identificadas no quadro do pedido de peritagem, com o objetivo de permitir a um terceiro tomar uma decisão que produz efeitos jurídicos relativamente à pessoa em causa ou a outras pessoas, não se lhe aplica a isenção uma vez que a sua finalidade principal não é a proteção, manutenção ou o restabelecimento da saúde da pessoa.

Deste modo, tendo em conta a jurisprudência comunitária referida, os serviços prestados por psicólogos que consistam na realização de perícias de avaliação psicológica forense, extravasam o âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, pelo que, tais prestações de serviços configuram operações sujeitas a imposto e dele não isentas, tributadas à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, sem prejuízo de, pelo seu exercício, os profissionais poderem beneficiar de enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, verificadas que sejam as condições contidas no n.º 1 deste artigo.

38. No que respeita aos serviços que a OPP identifica nesta questão como sendo efetuados tendo em vista "apoiar aqueles que são afetados por questões legais, avaliando e intervindo ao mesmo tempo na sua saúde mental", afigura-se que a expressão se mostra demasiado imprecisa para qualificar a natureza dos serviços prestados, no âmbito da aplicação da isenção. Com efeito, dificilmente se alcança o que se entende por "apoiar aqueles que são afetados por questões legais", ou mesmo que a avaliação e intervenção na saúde mental a que se refere a OPP, neste contexto, preencha os critérios jurisprudenciais para aplicação da isenção.

Importa, ainda assim, referir que, caso se encontre preenchido o propósito de prevenção e despistagem de doenças ou outros distúrbios de saúde, o seu tratamento e, se possível, a sua cura, numa relação de confiança entre o prestador e o doente, podem estar reunidos os pressupostos para aplicação da isenção do imposto.

(1) Informação prestada no âmbito do Processo n.º 2021 008850, comunicada à OPP através do Ofício n.º 422, de 2023.03.01, desta Direção de Serviços.

Conforme informação prestada em 2023.02.27 à OPP:

(2) "Avaliação, prevenção e intervenção nos Riscos Psicossociais"

A descrição efetuada não densifica as operações que, nesta área, são efetivamente realizadas por psicólogos, nem o âmbito da sua intervenção.

Recorrendo à informação divulgada na Internet, em concreto no sítio da ACT – Autoridade para as Condições do Trabalho (folheto – Riscos psicossociais), afigura-se que apenas as prestações de serviços destinadas à recuperação dos trabalhadores que tenham sofrido danos na sua saúde de modo a garantir o regresso ao trabalho em condições favoráveis poderão, eventualmente, integrar a área da psicologia clínica, beneficiando da isenção contida na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA. Efetivamente, parece não resultar daquela informação que a prática de medidas proactivas dirigidas à origem do problema (fatores de risco) ou medidas dirigidas ao trabalhador para desenvolvimento de competências individuais que permitam lidar com as situações de risco (formação e informação) possam consubstanciar operações desenvolvidas no âmbito da psicologia clínica.

Importa, assim, aferir casuisticamente se a operação reúne os pressupostos de inclusão na isenção do imposto".

(3) "Avaliação psicológica de condutores"

A Autoridade Tributária e Aduaneira tomou uma posição sobre o assunto na informação n.º 2455, de 2013.1126 da Direção de Serviços do IVA, segundo a qual a avaliação psicológica de

## Informação

condutores beneficia da aplicação da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA".

(4) "Avaliação psicológica realizada no âmbito do exercício da actividade de Segurança Privada" A Lei n.º 34/2013, de 16 de maio, que estabelece o regime do exercício da atividade de segurança privada, regula, no seu artigo 23.º, a avaliação médica e psicológica dos profissionais de segurança privada, que se transcreve:

"1 - É vedado o acesso e permanência na profissão de segurança privado quando, na avaliação médica e psicológica, o avaliado não atinja as condições mínimas fixadas no anexo I à presente lei.

2 - O pessoal de vigilância é submetido cumulativamente a avaliação médica e psicológica, só sendo considerado apto após aprovação nas duas avaliações.

3 - A avaliação médica compreende a aptidão física e mental do pessoal de vigilância e é realizada por médicos de medicina do trabalho.

4 - A avaliação da aptidão psicológica do pessoal de vigilância é realizada por entidade reconhecida pela Ordem dos Psicólogos.

5 - Os exames psicológicos, em sede de recurso interposto por examinando considerado inapto em avaliação psicológica realizada nos termos do número anterior, são efetuados pela Direção Nacional da PSP.

6 - A avaliação médica necessária à análise do recurso interposto do resultado de inapto obtido em avaliação feita por médico no exercício da sua profissão é exclusivamente realizada por junta médica, constituída para o efeito na região de saúde da área de residência do recorrente e cuja composição, atribuições e funcionamento são aprovados por despacho do membro do Governo responsável pela área da saúde.

7 - São reconhecidos os atestados e certificados equivalentes emitidos noutra Estado-Membro da União Europeia.

8 - A avaliação médica a que se refere o n.º 2 é considerada como exame de saúde para efeitos do regime jurídico da promoção da segurança e saúde no trabalho".

Ressalta do n.º 2 do artigo citado que aqueles profissionais estão submetidos à aprovação cumulativa de avaliação médica e psicológica.

Por seu lado, o n.º 8 do mesmo artigo confere à avaliação médica a qualificação de exame de saúde para efeitos do regime jurídico da promoção da segurança e saúde no trabalho, não sendo atribuída qualificação idêntica à avaliação psicológica.

Atendendo à necessidade de conferir um tratamento idêntico a operações semelhantes e concomitantes, como as referidas na norma em análise, há que considerar que a avaliação psicológica deve merecer o mesmo tratamento fiscal concedido a exames de saúde para efeitos do regime jurídico da promoção da segurança e saúde no trabalho, merecendo acolhimento na norma de isenção".

(5) A Lei n.º 72/2023 de 12 de dezembro procedeu à terceira alteração ao Estatuto da Ordem dos Psicólogos Portugueses, aprovado em anexo à Lei n.º 57/2008, de 4 de setembro e aditou o artigo 5.º-A, com a seguinte redação:

"Artigo 5.º-A

Atos da profissão de Psicólogo"

1 – Os psicólogos têm competência para aplicar a ciência psicológica em todas as áreas e desafio que envolvem o comportamento e os processos mentais, através da prática dos seguintes atos próprios:

- a) Avaliação psicológica, incluindo os procedimentos de construção e aplicação de protocolo de avaliação, a elaboração de relatórios e a comunicação dos respetivos resultados;
- b) Atividades técnico-científicas de intervenção psicológica, incluindo de promoção e prevenção, nos diversos contextos relativos a indivíduos, grupos, organizações e comunidades;
- c) Atividades não farmacológicas de diagnóstico, análise, prescrição e intervenção psicológica, incluindo psicoterapêutica;
- d) Elaboração de pareceres técnico-científicos e perícias;
- e) Atividades de intervenção e supervisão da aplicação da ciência psicológica.

Informação

- 2 - O disposto no número anterior não prejudica o exercício desses atos por pessoas não inscritas na Ordem, desde que legalmente autorizadas.
- 3 - Os psicólogos têm ainda competência para praticar atividades no âmbito do ensino, investigação, formação, seleção, consultoria e coordenação e direção.”