

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al 1) do art. 9.º

Assunto: Enquadramento - Musicoterapeuta de profissão - Não se enquadra na qualificação das profissões médicas ou paramédicas a que se refere a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

Processo: **nº 15701**, por despacho de 2019-07-05, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

### I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

**1.** A Requerente apresenta-se como Musicoterapeuta de profissão, licenciada em Formação Musical pela Escola Superior de Música de ....., mestre em música para crianças com necessidades especiais pela ..... University, mestre em Musicoterapia pela Universidade ....., pós-graduada em Neuropsicologia pelo Instituto ..... de Psicologia e Formação Avançada, com especialidade em Musicoterapia Neurológica pela Université ..... e doutoranda em Ciências da Cognição e da Linguagem pelo Instituto de Ciências da Saúde da Universidade .....

**2.** Sustenta que os serviços de musicoterapia que presta devem ser abrangidos pela isenção de IVA aplicável às profissões paramédicas, nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), pelo que solicita o seu enquadramento na isenção do artigo 9.º do CIVA, considerando-se a musicoterapia como uma atividade paramédica e, ainda, a possibilidade de utilizar o CAE 86906 - "Outros Profissionais de Saúde Humana, n.e", ficando abrangida pelo Código CIRS 5019 - "Outros técnicos paramédicos". Requer, ainda, que o citado enquadramento em IVA seja reportado a 01.01.2015.

**3.** Por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a Requerente está enquadrada no regime normal de tributação, com periodicidade trimestral, desde 2014.02.01, efetuando operações que conferem o direito à dedução do IVA suportado. Encontra-se, ainda, enquadrada como "Outros Prestadores de Serviços", desde 2014.02.01.

### II - ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA ALÍNEA 1) DO ARTIGO 9.º DO CÓDIGO DO IVA

**4.** No domínio do IVA, os Estados membros isentam «[a]s prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa», conforme determina o artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva do IVA), relativa ao sistema comum do imposto.

**5.** No que respeita à definição das profissões paramédicas abrangidas pela isenção, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) já esclareceu que compete a cada Estado membro definir, no seu direito interno, quais as

profissões paramédicas cujos serviços de assistência são isentos de IVA, uma vez que a norma de isenção da Diretiva do IVA concede aos Estados membros um poder de apreciação nesta matéria, poder esse que inclui, aliás, não só a capacidade de definir as qualificações exigidas para exercer as referidas profissões mas também de definir as atividades específicas de serviços de assistência abrangidas por essas profissões (cf. o acórdão de 27 de abril de 2006, «H.A. Solleveld» e «J.E. van den Hout-van Eijnsbergen», nos processos apensos C-443/04 e C-444/04, §29 e 30).

**6.** No ordenamento jurídico interno, a alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) determina que estão isentas do imposto «*[a]s prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas*».

**7.** Não sendo identificadas pelo legislador fiscal as profissões paramédicas abrangidas pela norma de isenção, é feita aplicação do disposto n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), de acordo com o qual «*[s]empre 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*».

**8.** Por este motivo, para efeitos da definição do conceito de "profissões paramédicas" que consta da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, atende-se ao disposto nos Decretos-Lei n.º 261/93, de 24 de agosto e 320/99, de 11 de agosto, que, na legislação nacional, definem e regulam o exercício das profissões paramédicas.

**9.** O Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de agosto, que regula o exercício das atividades profissionais de saúde, designadas por atividades paramédicas, que compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação, prevê, genericamente, as condições para o exercício de atividades profissionais de saúde, que constam em lista anexa ao diploma, condicionando igualmente a criação de cursos de formação profissional de saúde e perspetivando os elementos que devem integrar a regulamentação das profissões, a aprovar por decreto regulamentar.

**10.** Tal veio a ocorrer com o Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, que regulamenta as profissões técnicas de diagnóstico e terapêutica e cria o Conselho Nacional das Profissões de Diagnóstico e Terapêutica como órgão de apoio ao Ministro da Saúde.

**11.** Nos termos deste diploma, constituem profissões paramédicas as seguintes profissões: técnico de análises clínicas e de saúde pública; técnico de anatomia patológica, citologia e tanatologia; técnico de audiologia; técnico de cardiopneumologia; dietista; técnico de farmácia; fisioterapeuta; higienista oral; técnico de medicina nuclear; técnico de neurofisiologia; ortoptista; ortoprotésico; técnico de prótese dentária; técnico de radiologia; técnico de radioterapia; terapeuta da fala; terapeuta ocupacional; técnico de saúde ambiental.

**12.** De acordo com o disposto no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 320/99, só é permitido o acesso ao exercício destas profissões aos indivíduos detentores de: a) Curso superior ministrado nas escolas superiores de tecnologia da saúde ou na Escola Superior de Saúde do ..., da Santa Casa da Misericórdia de ....; b) Curso ministrado nas extintas escolas técnicas dos serviços de

saúde e na Escola de Reabilitação do .....; c) Cursos da área de saúde oral reconhecidos pelo Ministério da Saúde, ministrados em instituições de ensino superior; d) Equivalência legal a um dos cursos referidos nas alíneas anteriores, mesmo que apenas atribuída no âmbito de carreiras da Administração Pública; e) Outros cursos da área técnica de diagnóstico e terapêutica, desde que reconhecidos por despacho conjunto dos Ministros da Saúde, da Educação e do Trabalho e da Solidariedade; f) Reconhecimento legal da respetiva profissão, de acordo com a legislação comunitária e o direito interno português, quando se trate de cidadãos de Estados membros da União Europeia.

**13.** Importa assinalar que, para o exercício destas profissões paramédicas, é necessária a posse de título profissional, correspondente a uma das designações referidas no artigo 2.º Decreto-Lei n.º 320/99, sendo o reconhecimento do título profissional efetuado através da emissão de uma cédula, conforme modelo a aprovar por despacho do Ministro da Saúde (artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto).

**14.** Do exposto decorre que, para efeitos da aplicação da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, consideram-se prestações de serviços efetuadas no exercício de profissões paramédicas, as prestações de serviços de assistência realizadas, no exercício da sua atividade, pelos profissionais paramédicos a que se referem os Decretos-Lei n.ºs 261/93, de 24 de agosto e 320/99, de 11 de agosto, os quais devem reunir os requisitos relativos à qualificação profissional exigidos pela lei.

**15.** Para além destas profissões paramédicas, encontra-se também abrangida pela isenção a profissão de podologista que, por força da Lei n.º 65/2014, de 28 de agosto, é legalmente equiparada, para todos os efeitos, a profissão paramédica.

### **III - APRECIÇÃO DA QUESTÃO SUSCITADA NO PEDIDO DE INFORMAÇÃO**

**16.** Na situação em apreço, a Requerente solicita que lhe seja aplicada a isenção do imposto, ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, por considerar que a musicoterapia configura uma atividade paramédica, explicando que se trata "uma terapia complementar baseada em evidências científicas, que conjuga o uso da música para fins terapêuticos, de modo a potencializar benefícios neuropsicológicos no treino de atenção, memória, integração sensorial tátil, auditiva e vestibular, comunicação verbal e não verbal e/ou expressão emocional através da música e do recurso aos instrumentos musicais específicos em contexto de saúde", sendo proporcionada mediante "encaminhamento realizado por outros profissionais, nomeadamente, médicos e coordenadores de áreas sócio-terapêuticas"(1) .

**17.** Refere ainda que a musicoterapia, "à semelhança do panorama internacional, será enquadrada nos técnicos superiores de diagnóstico e terapêutica" e que, em vários países é uma profissão paramédica legalmente reconhecida.

**18.** Em face dos argumentos invocados pela Requerente, importa assinalar que, na legislação interna, a musicoterapia não consta do catálogo de profissões paramédicas a que se referem os Decretos-Lei n.º 261/93, de 24 de agosto e 320/99, de 11 de agosto, não sendo reconhecida como uma profissão

paramédica.

**19.** O não reconhecimento da atividade como profissão paramédica é relevante pelos motivos já expostos e deve conduzir, em princípio, à não aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA aos serviços prestados.

**20.** Acresce que, da pesquisa efetuada, não foi possível obter qualquer referência à regulamentação legal da profissão de "musicoterapeuta" ou da atividade de musicoterapia, sendo forçoso concluir que, à data da presente informação, esta regulamentação não existe, desconhecendo-se, objetivamente, os requisitos legais relativos ao exercício da atividade da musicoterapia, o respetivo conteúdo funcional, os objetivos, limites e responsabilidade inerentes à atividade de assistência que se refere serem prosseguidos. Com efeito, do que se pôde apurar, a "musicoterapia" é lecionada como uma disciplina ou uma especialização (pós-graduação, mestrado)(2) .

**21.** Este aspeto assume particular relevância uma vez que o TJUE já veio evidenciar que o objetivo prosseguido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva do IVA, ao exigir que os serviços de assistência passíveis de beneficiar de isenção sejam efetuados no âmbito de profissões paramédicas, tal como definidas pelos Estados membros "visa garantir que a isenção se aplica apenas à prestações de serviços de assistência efetuadas por prestadores com as qualificações profissionais exigidas", pelo que, "nem todas as prestações de serviços de assistência beneficiam de tal isenção, pois esta abrange unicamente as prestações que apresentem um nível de qualidade suficiente tendo em conta a formação profissional dos prestadores" (Solleveld, § 37).

**22.** A par deste aspeto, importa referir que a Requerente também não exerce qualquer das profissões médicas ou paramédicas identificadas nos Decretos-Lei n.º 261/93, de 24 de agosto e 320/99, de 11 de agosto nem, de acordo com os elementos constantes no pedido de informação, a profissão de psicólogo, na vertente clínica, nem, ainda, qualquer das profissões de aplicação de terapêuticas não convencionais, a que se refere a Lei n.º 71/2013, de 02 de setembro, que constituem profissões passíveis de beneficiar da isenção de IVA, desde que verificados os requisitos relativos à natureza dos serviços prestados e à qualificação profissional dos respetivos prestadores(3) .

**23.** Assim sendo, os serviços prestados não estão abrangidos pela isenção em apreço, pelo que, em face da emissão de faturas sem liquidação do imposto, a Requerente deve proceder à retificação das faturas e à regularização obrigatória do imposto a favor do Estado, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA.

#### **IV - CONCLUSÃO**

**24.** Face ao exposto, considerando que a Requerente não exerce qualquer das profissões médicas ou paramédicas a que se refere a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, tal como qualificadas pelo legislador nacional, ou, ainda, a profissão de psicólogo na vertente clínica, considera-se, pelos motivos expostos, que os serviços por si prestados não se encontram abrangidos pela isenção da alínea

1) do artigo 9.º do CIVA.

**25.** Consequentemente, a resposta às questões relativas à alteração do código da CAE e do Código CIRS ficam prejudicadas.

(1) Em anexo ao pedido de informação apresenta três documentos, denominados "folha de referência", nos quais é declarado que, no âmbito do projeto de Musicoterapia a ser implementado no Hospital (...) determinada pessoa foi referenciada para sessões semanais de Musicoterapia, "por preencher critérios que lhe permitem beneficiar desta terapia complementar"; apresenta também um exemplar de uma declaração emitida pelo Hospital, na qual se lê que "No âmbito do Doutoramento em Ciências da Cognição e da Linguagem com o projeto de investigação em Musicoterapia a ser implementado no serviço de Pediatria do Hospital (...) para beneficiar crianças com perturbações no seu desenvolvimento, declara-se que (espaço) com o processo único n.º (espaço), frequenta sessões de Musicoterapia no Hospital (...)". A declaração é emitida pela "Responsável pela Intervenção em Musicoterapia Neurológica" que, no caso, é a Requerente.

Também em anexo ao pedido de informação é apresentado um exemplar de fatura-recibo emitida pela Requerente, através do Portal das Finanças, relativa a serviços descritos como "Musicoterapia - Fevereiro 2019", tendo por adquirente o Grupo de Amigos da Pediatria do Hospital (...), relativamente aos quais não foi liquidado IVA, por ter sido invocada a aplicação da isenção do artigo 9.º do CIVA.

(2) A título exemplificativo, o mestrado em "Musicoterapia", lecionado na Universidade Lusíada de Lisboa que, de acordo com a informação disponibilizada no sítio daquela instituição está vocacionado para a especialização profissional de formandos com licenciaturas em áreas afins da Musicoterapia, nomeadamente a Psicologia, Enfermagem, Educação Musical, Terapia da Fala, etc.

<https://www.lis.ulusiada.pt/pt-pt/cursos/2018-2019/2%C2%BAciclo%E2%80%93mestrados.aspx>.

(3) Com efeito, os serviços prestados no âmbito da profissão de psicólogo consideram-se abrangidos pela isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, quando orientados para prestações de serviços que se consubstanciem na elaboração de diagnósticos (por solicitação de médicos) ou na aplicação de tratamentos, estando em causa, portanto, os atos praticados por psicólogos no âmbito da psicologia clínica (neste sentido, a doutrina administrativa divulgada pelo Ofício-Circulado n.º 904/85, de 29 de maio de 1985, da Direção de Serviços do IVA). No que respeita à atividade de aplicação de terapêuticas não convencionais, a isenção da alínea 1) do artigo 9.º é aplicável na sequência da publicação da Lei n.º 1/2017, de 16 de janeiro, que estabelece o regime de IVA aplicável ao exercício profissional das atividades de terapêuticas não convencionais (TNC), quando estejam em causa serviços de assistência efetuadas no exercício das profissões de TNC identificadas no artigo 2.º da Lei n.º 71/2013, desde que os respetivos profissionais detenham as qualificações profissionais a que se refere este diploma.