

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .
- Assunto: Enquadramento dos serviços prestados no âmbito de perícias médico-legais e forenses, por perito psiquiatra forense.
- Processo: 28739, com despacho de 2025-09-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo [...] (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal [...], prende-se com o enquadramento, em sede de IVA, da prestação de serviços no âmbito de peritagens médico-legais.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DO REQUERENTE

1. O Requerente exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CIRS 7024 - "Médicos de outras especialidades" e, a título secundário, as atividades com os seguintes códigos de atividade:
CIRS 8011 - "Formadores";
CIRS 1510 - "Outros prestadores de serviços".
2. Para efeitos de IVA constitui-se como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, enquadramento no regime especial de isenção, previsto no artigo 53.º do Código do IVA (CIVA).

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa o Requerente refere ser médico especialista em psiquiatria, exercendo a sua atividade como trabalhador por conta de outrem e, que, em janeiro do corrente ano, após concurso público, iniciou, como médico perito avençado, em regime de prestação de serviços, a atividade pericial como psiquiatra forense, no [...], no Gabinete [...].
4. A atividade exercida enquanto psiquiatra forense consiste na realização, semanal, de perícias médicas forenses que, em termos práticos, inclui a observação clínica e presencial dos doentes, nas instalações do [...], num dos vários gabinetes clínicos para esse efeito.
Posteriormente, aquela avaliação clínica é complementada com a elaboração, por escrito, do relatório pericial correspondente. O Requerente refere, que, para além de considerações diagnósticas (a perícia médico-legal visa a resposta a um objeto concreto, que habitualmente implica o apuramento de um diagnóstico médico) são efetuadas, na maioria das ocasiões, recomendações terapêuticas ou de linhas de atuação, sempre num contexto médico-legal.
5. Ou seja, após o estabelecimento de um diagnóstico médico, psicopatológico ou psiquiátrico, que resulta da entrevista clínica, pode seguir-se um parecer com a resposta a quesitos formulados pelo tribunal, como seja, sobre a inimputabilidade ou a

necessidade de medidas de proteção de maior acompanhamento e uma lista de recomendações, maioritariamente de cariz terapêutico que visam, mais direta ou indiretamente, o benefício da pessoa avaliada.

Tais recomendações podem indicar, entre outros, a necessidade de realizar um tratamento farmacológico, a necessidade de internamento, a recomendação de consultas de psicoterapia ou, ainda, recomendações de natureza psicossocial, como seja a sugestão de ingresso em estabelecimento residencial para idosos.

6. Conforme refere, a vasta maioria das perícias médico-legais realizadas em Portugal são asseguradas por médicos peritos que colaboram, através de contratos de avença, com o [...], atualmente conhecido como [...] que é [...].

Estes profissionais são recrutados mediante procedimento concursal público, promovido periodicamente por aquela entidade, geralmente com uma vigência trianual e exercem as suas funções em estreita articulação com os serviços do [...], integrando-se, na resposta pericial solicitada pelas autoridades judiciais, nos termos das competências legalmente atribuídas ao [...].

7. Estas perícias constituem meios de prova relevantes para a decisão judicial e são reguladas por normas específicas, tanto no plano técnico como no plano remuneratório. O pagamento das perícias médico-legais encontra-se previsto na Lei n.º 45/2004, de 19 de agosto, que estabelece o regime jurídico da realização e remuneração dos exames médico-legais e forenses. De acordo com este diploma, o valor total da perícia é repartido em 50% para o perito que a realiza e 50% para o [...].

No caso particular das perícias de psiquiatria forense, a Portaria n.º 175/2011, de 28 de abril, fixa a remuneração em 4 Unidades de Conta (UC) por cada exame realizado, o que, à data atual (considerando o valor da UC fixado em 102 euros), corresponde a 408 euros por perícia. Deste montante, é atribuído ao perito avençado o valor correspondente a 50%, ou seja, 204 euros por exame, nos termos e condições estabelecidos pela legislação em vigor.

8. De acordo com o que refere o Requerente, o [...], na qualidade de entidade pública responsável pela coordenação e realização das perícias médico-legais em território nacional, tem vindo a entender que os exames periciais médico-legais constituem atos médicos realizados por profissionais legalmente habilitados, estando, por isso, abrangidos pela isenção de IVA prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

9. Com base nesta interpretação, o [...] não inclui IVA nos montantes faturados aos tribunais ou a outras entidades judiciais requerentes, nem remunera adicionalmente os peritos avençados a título de imposto sobre o valor acrescentado, por considerar que tais atos se encontram isentos. Deste modo, os médicos peritos (psiquiatras e de outras especialidades) que colaboram com o [...] têm instruções no sentido de emitir faturas-recibo com isenção de IVA, nos termos na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

10. Não obstante o referido e sendo entendimento do Requerente que a atividade médica pericial não aproveita da isenção de IVA ao abrigo do artigo 9.º do CIVA, ao iniciar esta atividade em janeiro do corrente ano procedeu à emissão de faturas ao abrigo do artigo 53.º do CIVA que prevê um regime especial de isenção, cujo volume de negócios não pode ultrapassar o montante de 15.000.

11. Antevendo a possibilidade de vir a ultrapassar aquele montante e tendo em conta a alteração ao regime especial de isenção pelo Decreto-Lei n.º 35/2025, o Requerente refere ter solicitado ao [...], por email datado de 2025.05.06, o pagamento das perícias médico-legais, acrescidas de IVA, a partir de junho de 2025, data em que previa poder vir a ultrapassar o limite previsto no artigo 53.º do CIVA.

12. Refere, contudo, que, por indicação expressa e repetida do [...], após ter questionado várias vezes a prática mais apropriada a seguir, a partir de maio de 2025 passou a proceder à emissão de faturas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA, por lhe ter sido indicado pelo próprio [...] para proceder dessa forma, com o fundamento do exercício no âmbito de poderes de autoridade.

13. Face ao que expõe e no sentido de garantir o cumprimento das suas obrigações fiscais vem o Requerente solicitar esclarecimento para as seguintes questões:

"Está correto e é apropriado o posicionamento do [...] no que diz respeito a considerar a atividade médica pericial como isenta de IVA nos termos do artigo 9.º, n.º 1 do CIVA? Ou, em alternativa, existe isenção de IVA, pela sua natureza pública/judicial? Em caso afirmativo devo, à semelhança do que parece ser a prática comum e "institucional", emitir os recibos verdes nos termos de isenção fiscal ao abrigo do artigo n.º 9?"

"No caso de se tratar de uma atividade não isenta de IVA, e partindo da ideia de que o IVA é um imposto "circular", quem deverá assumir esse mesmo pagamento do IVA? Deverá ser o tribunal a pagar o IVA ao INML (intermediário) e este a pagar ao perito (a mim), e, por fim, este (eu) devolver ao estado?"

"Se o tribunal não pagar o IVA ao [...], deverá ser o [...] a ter esse encargo?"

Teoricamente, o prestador de serviços (neste caso, o perito psiquiatra forense) deverá receber o valor do IVA e, posteriormente, entregá-lo à Autoridade Tributária e Aduaneira."

14. O Requerente refere que, em anexo ao presente pedido de informação vinculativa, envia i) Cópia do contrato com o [...]; ii) Correspondência trocada com o [...], em que questiona o entendimento do [...] sobre esta matéria e em que o [...] insiste que as perícias são isentas de IVA; iii) Exemplo de fatura emitida antes de maio de 2025; iv) Exemplo de fatura emitida após maio de 2025; v) Cópia do cartão da Ordem dos Médicos.

Verifica-se, contudo, que, dos documentos mencionados consta em anexo ao pedido apenas a cópia do contrato com o [...]. No entanto, a falta dos restantes documentos não obsta à análise da matéria em questão na presente informação.

III - ENQUADRAMENTO LEGAL

REFERÊNCIA À ISENÇÃO PREVISTA NA ALÍNEA 1) DO ARTIGO 9.º DO CIVA

15. A alínea 1) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto as prestações de serviços efetuadas no exercício das "profissões de médico, odontologista, psicólogo, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas".

16. Esta disposição legal corresponde ao previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro), segundo a qual os Estados-Membros devem isentar "As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-membro em causa".

17. Importa realçar que a redação da norma comunitária implica que os Estados-Membros não isentam todas as prestações de serviços efetuadas no âmbito das profissões referidas, mas apenas as prestações de serviços de assistência.

18. Realça-se, também, que, atendendo à matriz comunitária do IVA, os Estados-Membros estão obrigados, na gestão e administração do imposto, a observar a jurisprudência produzida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) na interpretação das normas da Diretiva IVA.

19. De acordo com o TJUE, as isenções, designadamente as previstas no artigo 132.º

da Diretiva, são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo, sem, todavia, inviabilizar os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções, respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA. Pode ver-se, a propósito, os Acórdãos C-384/98, de 14 de setembro de 2000 (caso D.) e C-45/01, de 6 de novembro de 2003 (caso Dornier).

20. A respeito do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o TJUE afirmou em vários arestos, entre outros, no acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler), que esta disposição comunitária tem um carácter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem atender à forma jurídica do prestador (pessoa singular ou coletiva), bastando que sejam preenchidas duas condições: i) tratar-se de serviços médicos ou paramédicos e; ii) que estes sejam fornecidos por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

21. Quanto à determinação do tipo de cuidados abrangidos pela alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o TJUE, definindo o conceito de prestações de serviços médicos, considera como tais, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde (cfr. acórdão de 14 de setembro de 2000, proferido no processo C-384/98, acórdão de 21 de março de 2013, proferido no processo C-91/12 e acórdão de 18 de setembro de 2019, proferido no processo C-700/17).

22. Resulta, ainda, da jurisprudência comunitária emanada pelo TJUE, que não deve decorrer desse conceito, que a finalidade terapêutica deva ser compreendida numa aceção particularmente restrita, devendo as prestações médicas efetuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer a saúde das pessoas, beneficiar da isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA (cfr. acórdão de 16 de junho de 2010, proferido no processo C-86/09 e acórdão de 21 de março de 2013, proferido no processo C-91/12).

23. Com efeito importa ter em conta a finalidade dos serviços prestados tendo em vista determinar a eventual tributação ou isenção dos mesmos (cfr. se extrai do acórdão de 20 de novembro de 2003, proferido no processo C-307/01).

24. Neste contexto, estão ainda inseridas no conceito de prestação de serviços de assistência, os exames ou outras intervenções médicas com carácter preventivo efetuados a pessoas que não sofrem de qualquer doença ou anomalia de saúde, com uma finalidade terapêutica (cfr. acórdão de 20 de novembro de 2003, proferido no processo C-307/01).

25. Contudo, ainda no processo C-307/01 já mencionado, o TJUE entende que quando os serviços prestados pelo médico consistem em dar um parecer obrigatório para que possa ser tomada uma decisão que produza efeitos jurídicos 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.

26. Neste sentido, afirma o TJUE que "(...) quando uma prestação consiste em realizar uma peritagem médica, revela-se que, embora a execução dessa prestação recorra às competências médicas do prestador e possa implicar actividades típicas da profissão de médico, como o exame físico do paciente ou a análise do seu processo médico, a finalidade principal dessa prestação não é proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde da pessoa a quem a peritagem interessa. Essa prestação, que tem por objecto dar uma resposta às questões identificadas no quadro do pedido de peritagem, é

efectuada com o objectivo de permitir a um terceiro tomar uma decisão que produz efeitos jurídicos relativamente à pessoa em causa ou a outras pessoas. Embora seja verdade que a própria pessoa em causa também pode solicitar uma peritagem médica e que essa peritagem pode contribuir indirectamente para proteger a saúde do interessado, através da detecção de um novo problema ou corrigindo um diagnóstico anterior, a principal finalidade prosseguida pelas prestações deste tipo continua a ser a de satisfazer uma condição legal ou contratual prevista no processo decisório de outrem. Uma tal prestação não poderá, portanto, beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva", a que corresponde a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da actual Directiva IVA.

27. Assim, são suscetíveis de enquadramento na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva IVA e, conseqüentemente, de enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, os serviços que se insiram no conceito de prestação de serviços médicos, definido na jurisprudência comunitária e sejam assegurados por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável.

28. Estão fora do conceito estrito da isenção, definido pelo TJUE, as prestações de serviços cuja finalidade principal não é a proteção, manutenção ou o restabelecimento da saúde da pessoa.

BREVE REFERÊNCIA À LEI N.º 45/2004, DE 19 DE AGOSTO

29. A Lei n.º 45/2004, de 19 de agosto (alterada pelo Decreto-Lei n.º 53/2021, de 16 de julho) estabelece o Regime Jurídico das Perícias Médico-Legais e Forenses.

30. Conforme determina o artigo 2.º da referida Lei, as perícias são realizadas, obrigatoriamente, nas delegações e nos gabinetes médico-legais e forenses do [...], nos termos dos respetivos estatutos.

31. Excepcionalmente, perante manifesta impossibilidade dos serviços, as perícias podem ser realizadas por entidades terceiras, públicas ou privadas, contratadas ou indicadas para o efeito [...].

Nas comarcas não compreendidas na área de atuação das delegações e dos gabinetes médico-legais e forenses em funcionamento, as perícias podem ser realizadas por médicos contratados pelo [...], nos termos dos artigos 28.º e 29.º da Lei n.º 45/2004.

32. Sobre os médicos a contratar para o exercício de funções periciais determina o artigo 28.º da referida Lei, nos seus n.ºs 1 e 2 que "Os médicos não pertencentes ao mapa de pessoal do [...], podem exercer, na sequência de procedimento trienal, funções periciais em regime de contrato de prestação de serviços" e que "A seleção de médicos, a contratar para o exercício de funções médico-legais e forenses é feita através do procedimento adequado à formação de contratos de prestação de serviços nos termos estabelecidos na Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas (LTFP), aprovada em anexo à Lei n.º 35/2014, de 20 de junho, na sua redação atual, e, subsidiariamente, no Código dos Contratos Públicos (CCP), aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro, na sua redação atual".

33. Pela leitura à referida Lei n.º 45/2004 verifica-se, que, no âmbito dos serviços médico-legais e forenses, os serviços efetuados visam a definição das causas de determinados factos que podem estar relacionados com a doença, a lesão ou a morte, nomeadamente em vítimas de violência ou acidente ou, ainda, a definição do grau de parentesco. Estas operações têm em vista auxiliar, designadamente, as autoridades competentes no âmbito da investigação criminal, bem como, os tribunais na administração da justiça.

IV - ANÁLISE E CONCLUSÃO

34. Face a todo o exposto, nomeadamente ao explanado nos pontos 15 a 28 da presente informação, constata-se que é determinante para a aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, que os serviços efetuados se insiram no conceito de prestação de serviços médicos, definido na jurisprudência comunitária e sejam assegurados por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável.

35. Assim, apenas os serviços que tenham como finalidade a prestação de cuidados de saúde, como seja a elaboração de diagnósticos ou a aplicação de tratamentos tendo em vista a cura da doença ou anomalias da saúde, podem beneficiar da isenção consignada na referida norma legal.

36. Neste sentido e conforme resulta da redação da alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, bem como da jurisprudência comunitária, nem todas as operações exercidas no âmbito da profissão de médico, beneficiam da isenção do imposto.

37. De facto, no que se refere aos serviços efetuados por médicos no âmbito de perícias médico legais e forenses e conforme já referido na presente informação, o TJUE afirmou, nomeadamente no acórdão de 20 de novembro de 2003, proferido no processo C-307/01, que

"(...) quando uma prestação consiste em realizar uma peritagem médica, revela-se que, embora a execução dessa prestação recorra às competências médicas do prestador e possa implicar actividades típicas da profissão de médico, como o exame físico do paciente ou a análise do seu processo médico, a finalidade principal dessa prestação não é proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde da pessoa a quem a peritagem interessa. Essa prestação, que tem por objecto dar uma resposta às questões identificadas no quadro do pedido de peritagem, é efectuada com o objectivo de permitir a um terceiro tomar uma decisão que produz efeitos jurídicos relativamente à pessoa em causa ou a outras pessoas."

e que

"Embora seja verdade que a própria pessoa em causa também pode solicitar uma peritagem médica e que essa peritagem pode contribuir indirectamente para proteger a saúde do interessado, através da detecção de um novo problema ou corrigindo um diagnóstico anterior, a principal finalidade prosseguida pelas prestações deste tipo continua a ser a de satisfazer uma condição legal ou contratual prevista no processo decisório de outrem. Uma tal prestação não poderá, portanto, beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva".

38. Deste modo, tendo presente, nomeadamente, a jurisprudência do TJUE anteriormente referida e respondendo concretamente às questões colocadas pelo Requerente, informa-se, que, as perícias médico-legais que efetua na qualidade de perito psiquiatra forense ao [...], não merecem acolhimento na isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, uma vez que a principal finalidade prosseguida pelas prestações deste tipo não é a de proteger, manter ou restabelecer a saúde da pessoa a quem a peritagem interessa, mas sim a de dar uma resposta às questões identificadas no quadro do pedido de peritagem, sendo efectuada com o objectivo de permitir a um terceiro tomar uma decisão que produz efeitos jurídicos relativamente à pessoa em causa ou a outras pessoas.

39. Considerando, assim, que tais serviços, efetuados por médicos, não se enquadram na isenção da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra isenção prevista neste artigo, nem se enquadram, neste caso, no exercício dos poderes de autoridade a que se refere o n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, os mesmos configuram operações sujeitas a

tributação à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, sem prejuízo de 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.

40. Tal implica que as faturas a emitir pelo Requerente, ao destinatário dos serviços, relacionadas com as perícias médico legais, devem fazer referência ao regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA ou conter a liquidação do IVA à taxa normal, consoante o enquadramento que detenha, ou venha a ter, em sede deste imposto.

41. Dado que o Requerente refere que a partir de maio do corrente ano passou a emitir faturas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA para titular os serviços relacionados com as perícias médico legais, encontrando-se estas incorretamente emitidas deve proceder à sua anulação e à emissão de outras faturas em sua substituição.

Nas novas faturas a emitir deve indicar, no campo próprio da fatura, a data em que os serviços foram efetivamente realizados e, para efeitos de IVA, mencionar no campo da descrição da fatura, o número da fatura substituída, data a que respeita e o motivo da emissão da nova fatura.

42. Verificando-se que, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, tem enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, caso tenha ultrapassado, ou venha a ultrapassar, o volume de negócios previsto neste artigo deve proceder à alteração do enquadramento dessas operações para o regime normal de tributação, mediante a apresentação de uma declaração de alterações (cf. artigos 32.º e 35.º, ambos do CIVA).

Sobre tal procedimento, designadamente sobre o prazo para a apresentação da declaração de alterações, no corrente ano ou em janeiro do ano de 2026, pode consultar o Ofício-Circulado n.º 25062, de 2025.03.26, da Direção de Serviços do IVA, que se encontra disponível no Portal das Finanças, tendo em atenção o ponto 20 do mesmo (pontos a. e b.).

43. Mais se refere, que, o volume de negócios obtido no âmbito de atividades isentas de imposto ao abrigo do artigo 9.º do CIVA, não concorre para efeitos do enquadramento, em sede de IVA, das atividades tributadas exercidas por sujeitos passivos que, para efeitos deste imposto, se constituam como sujeitos passivos mistos, como se verifica ser o caso.

Assim, o cálculo do volume de negócios para efeitos do enquadramento no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA ou no regime normal de tributação, deve ser efetuado de acordo com o disposto no artigo 81.º do CIVA, ou seja, tomando em consideração apenas os resultados relativos às operações tributadas e não o valor total que seja auferido em todas as atividades.