

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. 1) do artigo 9.º

Assunto: Isenção – Treino de animais (cães) com objetivo da sua posterior integração em atividades relacionadas com a saúde humana

Processo: nº22292, por despacho de 20-12-2021, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I - PEDIDO**

1. A Requerente é uma associação de direito privado que exerce a atividade que tem por base o CAE 94995 - *"Outras actividades associativas n.e."*.

2. Constitui-se, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução do imposto, enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade mensal, por opção, desde 2018.01.01.

Atento o disposto no artigo 23.º do Código do IVA utiliza, para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real.

3. De acordo com o que refere, a atividade que exerce tem como objetivo o bem-estar humano. Para tal, utiliza *"cães treinados para ajudar pessoas com comportamentos complicados e em fases difíceis a acalmarem-se e para que possam começar a falar com psicólogos, tribunais, etc. Desenvolvendo assim a chamada terapia ocupacional."*

4. O trabalho de treinamento dos cães é, conforme refere, efetuado por um prestador de serviços que possui as qualificações académicas necessárias e que é contratado para o efeito. Em anexo ao pedido, a Requerente envia cópia do cartão de cidadão do prestador de serviços, bem como, da cédula profissional emitida pela Ordem dos Psicólogos.

5. Face ao que expõe a Requerente vem solicitar esclarecimento sobre se *"(...) existe a possibilidade de se aplicar o artigo 9º de isenção do IVA na faturação"*.

6. Em anexo ao pedido de informação, a Requerente envia, ainda, cópia de um folheto informativo denominado *"Intervenções assistidas por cães a crianças e jovens"*.

7. Neste folheto a Requerente faz uma abordagem, não só, ao papel da Associação, mas também, à interação entre o cão e o ser humano e os benefícios que advêm dessa interação para o ser humano, designadamente no aspeto emocional e psicológico. Neste sentido, o folheto refere as intervenções assistidas por animais, considerando como tal *"qualquer intervenção que inclua ou incorpore intencionalmente animais num processo ou ambiente terapêutico de melhoria"* e faz a distinção entre:

i) Atividades e Terapias Assistidas por Animais (AAA) que se encontra descrita como a *"Integração de animais em atividades para facilitar a motivação, educação e recreação, encorajando a interação casual sem seguir um conjunto específico de critérios ou objetivos. Apesar de ser considerada terapêutica, não há objetivos nem é necessário um plano ou avaliação. Pode ser feita em grupo."*

ii) Terapia Assistida por Animais (TAA) que se encontra descrita como sendo *"(...) intencional e terapêutico, onde o papel do animal é colaborar com objetivos de*

*saúde mental, escolar e de terapia da fala ou fisioterapia. Promove competências físicas, escolares, sociais e emocionais."*

8. De acordo com o teor do folheto a Terapia Assistida por Animais (TAA) é cientificamente reconhecida no mundo, e países como os EUA, Canadá e alguns países da Europa têm adotado este método nos últimos 40 anos. Sendo um método que pretende ajudar no tratamento de várias doenças tem como objetivo promover o bem-estar físico, emocional, cognitivo e social, valendo-se do animal como principal agente terapêutico. O animal funciona como um elo entre o terapeuta e o paciente.

9. Considerando que são muitos os benefícios decorrentes desta interação, nomeadamente na utilização do cão, são enumerados alguns que a seguir se transcrevem:

*"- Facilitador Social (maior interação entre os pares decorrente do contacto e da brincadeira com o animal sendo que a conversa acaba por iniciar-se por algum assunto referente ao mesmo);*

*- Estimulação das atividades de cuidado pessoal tendo o indivíduo interesse em cuidar do cão e, conseqüentemente, estender esse cuidado a si próprio;*

*- Aumento da autoestima proporcionado também pelo facto de o cão demonstrar o seu afeto independentemente da idade, da condição física ou da saúde mental do indivíduo (relação sem julgamento) e pelo aumento da interação com os pares/socialização;*

*- Desenvolvimento da capacidade de regular as emoções favorecendo a demonstração de afetos e a capacidade de expressar sentimentos;*

*- Encorajar o contacto visual e a verbalização;*

*- Despertam a atenção/interesse;*

*- Promovem o contacto físico (tocar/abraçar/escovar/atirar a bola) contribuindo para uma maior coordenação de motora, redução do stress e aumento do bem-estar geral;*

*- Aprendizagem sobre os toques adequados*

*- Dessensibilização sensorial*

*- Maior estimulação mental e física podendo recorrer-se a jogos com os animais;*

*- Melhorar as capacidades perceptivas e visuais;*

*- Melhorar a consciência corporal;*

*- Maior estimulação da comunicação verbal e não verbal;*

*- Estimulação das funções cognitivas (memória, atenção, concentração, linguagem e pensamento);*

*- Aumentar a capacidade de organização espacial;*

*- Aumentar ou diminuir o nível de excitabilidade*

*- Facilitador da dinamização de atividades educativas;*

*- Redução dos sintomas depressivos e da ansiedade;*

*- Redução da pressão arterial, redução dos níveis de colesterol bem como diminuição dos batimentos cardíacos e respiração;*

*- Diminuição do risco de doenças cardiovasculares e de enfartes do miocárdio;*

*- Facilita a integração no setting terapêutico."*

10. Sob o título "Quem somos" a Requerente faz, no folheto, a explanação que se transcreve:

*"A Pet B Havior é uma associação sem fins lucrativos que tem como finalidade promover o bem-estar a animais de estimação, transmitindo conhecimento aos seus tutores, de forma que a relação de amizade entre ambos seja equilibrada, duradoura, saudável e feliz. Para atingir esse objetivo, os seus fundadores colocam à disposição do público o resultado de mais de 20 anos intensamente dedicados ao estudo, trabalho, acompanhamento e conhecimento de e com animais.*

*Na Pet B Havior a partilha de formação e conhecimentos, bem como a prestação de um serviço público focado em melhorar a relação entre tutor/ educador/ treinador e animal de companhia é uma prioridade.*

*Para nós todas as vertentes em relação ao treino de animais assentam num pilar fundamental, ou seja, o comportamento ou a criação/ captação do mesmo através dos métodos e ferramentas adequadas, sejam qual forem os aspetos com que estejam relacionados (nomeadamente a obediência).*

*O treino é cognitivo e rejeitamos liminarmente qualquer tipo de maus tratos ou castigos físicos para obter resultados. O nosso lema resume a nossa filosofia perante quem tem animais e como se devem treinar: mais do que ter, compreender.*

*Na Pet B Havior ensinamos a estreitar uma relação de tal forma saudável e equilibrada com o seu cão que a frase "o melhor amigo do homem" fará mais sentido que nunca."*

11. A Requerente faz, ainda, referência às Intervenções Assistidas com Animais que efetuou, no ano de 2020, através de uma equipa multidisciplinar "(composta por uma psicóloga, uma docente e quatro binómios)" que acompanhou, de forma permanente, um grupo de 166 utentes composto por crianças, jovens e idosos:

- "- 82 Crianças em contexto de educação em especial no ensino público;*
- 20 Crianças em idade pré-escolar;*
- 10 Utentes com patologia de Paralisia Cerebral;*
- 35 Utentes em idade sénior com patologias de Demência e Bipolaridade;*
- 19 Crianças e Jovens em processos de justiça no âmbito do Tribunal de Família e Menores e da Comissão de Proteção de Crianças e Jovens."*

12. Mais refere, no referido folheto, que as condições para a realização destas intervenções decorrem de protocolos estabelecidos entre a "Entidade Requisitante" e a Requerente, onde é estipulada a duração, execução e operacionalização.

A Requerente disponibiliza todos os materiais didáticos, os terapeutas e guias caninos de Intervenções Assistidas com Animais, às crianças e jovens selecionados pela "Entidade Requisitante". As sessões são semanais e individuais, sendo a criança ou o jovem, acompanhado por um terapeuta e um guia canino com o cão, durante 40 minutos. Em todas as sessões são estabelecidos os objetivos a atingir e é elaborada uma avaliação final, na qual consta o registo de todos os mecanismos e competências trabalhados na sessão.

Para promover um maior desenvolvimento das competências das crianças ou jovens com recurso às Intervenções Assistidas com Animais, são efetuadas reuniões assíduas entre os técnicos da Requerente e da "Entidade Requisitante"

por forma a obter informações sobre as necessidades de cada indivíduo.

## **II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA**

13. No que respeita à questão colocada pela Requerente e tendo em conta o que expõe, nomeadamente no folheto anteriormente mencionado, importa fazer referência ao enquadramento em sede deste imposto, não só, da atividade que se refere ao treino de animais, bem como, da utilização dos animais no âmbito da terapia ocupacional e da psicologia clínica (Intervenções Assistidas com Animais).

### **A) TREINO DE ANIMAIS/CÃES**

14. A alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA) estabelece que estão sujeitas a imposto "As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal".

15. São sujeitos passivos do imposto, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, entre outros, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços.

16. O n.º 1 do artigo 3.º do CIVA define como transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade. Refira-se que o n.º 3 do citado artigo elenca outras realidades jurídicas que se consideram, ainda, como transmissões de bens.

17. Por sua vez o n.º 1 do artigo 4.º do CIVA acolhe um conceito de prestação de serviços bastante amplo, considerando como tal todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

18. Existem, contudo, operações que por serem consideradas de interesse geral ou social e com fins de relevante importância, beneficiam da isenção do imposto, pretendendo-se deste modo, desonerar quer administrativamente, quer financeiramente, tais atividades. Estão nesta categoria as operações que se encontram contidas no artigo 9.º do CIVA.

19. No caso concreto, a atividade de treinamento de animais/cães, ainda que tenha como objetivo a posterior integração dos animais em atividades relacionadas com a saúde humana (intervenções assistidas com animais no âmbito da terapia ocupacional ou da psicologia clínica), não aproveita de qualquer isenção ao abrigo do artigo 9.º do CIVA.

20. De facto, configurando o exercício desta atividade a realização de prestações de serviços abrangidas pelo n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, a mesma é sujeita a imposto e dele não isenta, sendo tributada à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código.

### **B) TERAPIA OCUPACIONAL/PSICOLOGIA CLÍNICA**

21. 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".

22. 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) que, por sua vez, determina que 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"*.

23. A respeito do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, nomeadamente no que respeita ao âmbito de aplicação desta isenção, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) afirmou em vários arestos, entre outros, no acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler) que a mesma visa as prestações de serviços de caráter médico fornecidas fora do meio hospitalar, seja no consultório do prestador, no seu domicílio privado, no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar, no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador dos serviços.

24. Considera, ainda, o TJUE que esta disposição comunitária tem um caráter 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.

25. 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).

26. No que se refere à definição das profissões paramédicas abrangidas pela isenção, uma vez que a norma de isenção da Diretiva do IVA concede aos Estados-Membros o poder de apreciação nesta matéria, definindo, no seu direito interno, quais as profissões paramédicas cujos serviços de assistência são isentos de IVA, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) já esclareceu que esse poder inclui, 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 (cfr. acórdão de 27 de abril de 2006, H.A. Solleveld e J.E. van den Hout-van Eijnsbergen, nos processos C-443/04 e C-444/04, n.ºs 29 e 30).

27. Atendendo a que o Código do IVA não define as profissões paramédicas abrangidas pela norma de isenção, é feita a aplicação do disposto n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, segundo o qual *"Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm salvo se outro decorrer diretamente da lei"*.

28. Deste modo, para efeitos da definição do conceito de *"profissões paramédicas"* a que se refere a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, observa-se o disposto no Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, bem como, no Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos do Ministério da Saúde, uma vez que, na legislação nacional, são estes dois diplomas que definem e regulam o exercício das profissões paramédicas.

29. O Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de agosto 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.

30. Este Decreto-Lei prevê, genericamente, as condições para o exercício de atividades profissionais de saúde, que constam no Anexo 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.

31. 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.

32. O Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, prevê no seu item 17, a atividade de *"Terapia ocupacional"*. De acordo com a descrição aí prevista, esta atividade consiste na *"Avaliação, tratamento e habilitação de indivíduos com disfunção física, mental, de desenvolvimento, social ou outras, utilizando técnicas terapêuticas integradas em atividades selecionadas consoante o objetivo pretendido e enquadradas na relação terapeuta/utente; prevenção da incapacidade, através de estratégias adequadas com vista a proporcionar ao indivíduo o máximo de desempenho e autonomia nas suas funções pessoais, sociais e profissionais, e, se necessário, o estudo e desenvolvimento das respetivas ajudas técnicas, em ordem a contribuir para uma melhoria da qualidade de vida"*.

33. O Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto prevê, no seu artigo 2.º, a profissão de *"Terapeuta ocupacional"*.

34. O exercício da atividade de terapia ocupacional pode, assim, beneficiar, da isenção prevista na alínea 1) do art.º 9.º do CIVA, na medida em que sejam cumpridas as condições enumeradas nos citados Decretos-Lei, nomeadamente que as operações efetuadas se refiram às abrangidas pelo item 17 da lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93 e sejam efetuadas por profissionais devidamente habilitados para o efeito, nos termos da legislação aplicável.

35. Por sua vez, os serviços efetuados no âmbito da profissão de psicólogo beneficiam da isenção contida na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA quando tenham como finalidade a prestação de cuidados de saúde, como seja, a elaboração de diagnósticos ou a aplicação de tratamentos tendo em vista a cura da doença ou anomalias da saúde. A isenção abrange, assim e apenas, os atos praticados por psicólogos no âmbito da psicologia clínica.

36. Ficam excluídos do âmbito de aplicação da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, quaisquer outros atos praticados por psicólogos, nomeadamente, os atos ligados ao ensino, seleção ou recrutamento de pessoal, testes psicotécnicos ou funções relacionadas com a organização do trabalho, os quais são sujeitos a tributação à taxa normal do IVA.

37. De facto, 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.

38. Importa referir, que, em sede de IVA é, ainda, determinante, para atribuição da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, que as atividades exercidas se encontrem regulamentadas pelas entidades

competentes, considerando-se, por esse facto, atividades médicas, paramédicas ou equiparadas a estas.

### III - CONCLUSÃO

39. Face a todo o exposto e perante a questão colocada pela Requerente, conclui-se o seguinte:

40. O treino de animais, no caso concreto, de cães, ainda que tenha como objetivo a sua posterior integração em atividades relacionadas com a saúde humana (intervenções assistidas com animais no âmbito da terapia ocupacional ou da psicologia clínica), não aproveita de qualquer isenção ao abrigo do artigo 9.º do CIVA.

41. Esta atividade configura a realização de prestações de serviços abrangidas pelo n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, sendo tributada à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código.

42. Por sua vez, tendo em conta, por um lado, o explanado pela Requerente sobre o que implica, na saúde humana, o recurso às "*Intervenções Assistidas com Animais*" tendo em vista a reabilitação de pessoas com necessidades especiais, deficiências físicas ou mentais e, por outro lado, considerando que não cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira definir qual o conteúdo funcional das profissões médicas ou paramédicas, designadamente das operações suscetíveis de serem levadas a cabo no âmbito da terapia ocupacional ou da psicologia clínica, afigura-se que, na circunstância de as "*Intervenções Assistidas com Animais*":

- i) se inserirem no conceito de cuidados de saúde definido na jurisprudência comunitária;
- ii) serem asseguradas por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável, e
- iii) se encontrarem reconhecidas/regulamentadas, pelas entidades competentes, como sendo uma atividade médica, paramédica, ou a estas equiparada,

as mesmas podem beneficiar da isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

43. Fora deste contexto, tais prestações de serviços não merecem acolhimento na isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, nem em qualquer outra isenção prevista neste artigo, configurando operações sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do CIVA.

44. Por último, verificando-se que a Requerente se encontra registada, apenas, pelo exercício da atividade que tem por base o CAE 94995 - "*Outras actividades associativas n.e.*"(1), caso se encontre a efetuar operações que extrapolem o âmbito desta atividade, deve proceder à adição dessa(s) atividade(s) através da entrega de uma declaração de alterações, a que se referem os artigos 32.º e 35.º ambos do CIVA.

---

(1) Tendo em conta as notas explicativas do CAE Rev. 3, a atividade que tem por base o CAE 94995 "*Compreende as actividades das organizações associativas não consideradas em outras posições, desenvolvidas na base de uma causa geral ou particular e centradas na informação, comunicação e representação. Inclui, nomeadamente, as actividades de: organizações não filiadas*

*em partidos políticos que defendem causas ou interesses públicos através da sensibilização pública (movimentos de protesto ou de iniciativa dos cidadãos, protecção de grupos étnicos ou de minorias, etc.); associações de defesa do consumidor; associações de relacionamento social (rotários, lojas maçónicas, etc.); associações patrióticas (inclui as associações de antigos combatentes); e associações de protecção de animais. Inclui actividades de doação pelas organizações associativas ou outras."*