

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho

Assunto: RBC – Resíduos Hospitalares

Processo: n.º 5110, por despacho de 2013-07-22, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.

Conteúdo:

I – Pedido

A Requerente solicita, nos termos do art. 68.º da Lei Geral Tributária ("LGT"), a emissão de uma informação vinculativa, com o propósito de se determinar o enquadramento jurídico-tributário, para efeitos de determinação da aplicabilidade do Regime dos Bens em Circulação ("RBC"), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, e alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto (e que veio a ser, já posteriormente, objeto de novas alterações, introduzidas pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro e pelo Decreto-Lei n.º 71/2013 de 30 de maio), sobre:

(i) a possibilidade de exclusão da aplicação deste diploma legal, no que concerne o transporte de resíduos hospitalares, com vista ao seu tratamento/eliminação;

(ii) a possibilidade de a Requerente se subrogar, nos termos do art. 17.º da Lei Geral Tributária ("LGT"), na posição dos seus clientes (sujeitos passivos do Imposto sobre o Valor Acrescentado), na emissão de documentos de transporte, e, ainda, na comunicação prévia à Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT"). Pretendendo assumir, portanto, as obrigações acessórias, de índole declarativo, decorrentes do disposto no art. 5.º do RBC.

II – Análise

1. Confinando-nos à matéria exposta pela Requerente, importa realçar que o Despacho 242/96, datado de 13 de agosto de 1996, procedeu a uma classificação, por grupos, dos denominados "resíduos hospitalares", i.e., resíduos provenientes da prestação de cuidados de saúde a seres humanos, incluindo as atividades médicas de prevenção, diagnóstico, tratamento e investigação.

2. De acordo com esta classificação grupal (vide pontos 2.1. e ss. do supra mencionado Despacho 242/96, de 13 de agosto, do Ministério da Saúde), os resíduos hospitalares são destrinçados do seguinte modo:

a. Grupo I - Resíduos equiparados a urbanos, i.e., aqueles que não apresentam exigências especiais de tratamento. Contêm-se neste grupo:

(i) resíduos provenientes de serviços gerais (como gabinetes, salas de reunião, salas de convívio, instalações sanitárias, vestiários, etc.);

(ii) resíduos provenientes de serviços de apoio, como seja o caso de oficinas, jardins, armazéns e outros;

(iii) embalagens e invólucros comuns, como seja o caso do papel, cartão, mangas mistas e outros de idêntica natureza;

(iv) resíduos provenientes da hotelaria, resultantes da confeção e restos de alimentos servidos a clientes (desde que não incluídos no Grupo III). Realce-se que, de acordo com o ponto 2 do supra referido despacho ministerial, estes resíduos são considerados como não perigosos.

b. Grupo II - Resíduos hospitalares não perigosos, i.e., aqueles que não estão sujeitos a tratamento específico, podendo ser equiparados a urbanos. Incluem-se neste grupo:

(i) material ortopédico: talas, gessos e ligaduras gessadas não contaminados e sem vestígios de sangue;

(ii) fraldas e resguardos descartáveis, não contaminados e sem vestígios de sangue;

(iii) material de proteção individual, utilizado nos serviços gerais e de apoio, com exceção do utilizado na recolha de resíduos;

(iv) embalagens vazias de medicamentos, ou de outros produtos de uso clínico comum (com exceção dos incluídos no Grupo III e Grupo IV);

(v) frascos de soro não contaminado (com exceção dos do Grupo IV).

c. Grupo III - Resíduos hospitalares de risco biológico, i.e., aqueles que se encontram contaminados, ou suspeitos de contaminação, e que devem ser sujeitos a incineração, ou outro pré-tratamento eficaz, permitindo posterior eliminação como resíduo urbano. Insere-se neste grupo:

(i) todos os resíduos provenientes de quartos ou enfermarias de doentes infecciosos ou suspeitos, de unidades de hemodiálise, de blocos operatórios, de salas de tratamento, de salas de autópsia e de anatomia patológica, de patologia clínica e de laboratórios de investigação (com exceção dos do Grupo IV);

(ii) todo o material utilizado em diálise;

(iii) peças anatómicas não identificáveis;

(iv) resíduos que resultam da administração de sangue e derivados;

(v) sistemas utilizados na administração de soros e medicamentos (com exceção dos do Grupo IV);

(vi) sacos coletores de fluidos orgânicos e respetivos sistemas;

(vii) material ortopédico: talas, gessos e ligaduras gessadas contaminados ou com vestígios de sangue;

(viii) material de proteção individual utilizado em cuidados de saúde e serviços de apoio geral, em que haja contacto com produtos contaminados: luvas, máscaras, aventais e/ou outros. Realce-se que, de acordo com o ponto 2 do supra referido despacho ministerial, estes resíduos devem ser considerados como perigosos.

d. Grupo IV - Resíduos hospitalares específicos, i.e., de incineração obrigatória. Incluem-se neste grupo:

(i) peças anatómicas identificáveis, fetos e placentas;

(ii) cadáveres de animais de experiência laboratorial;

(iii) materiais cortantes e perfurantes: agulhas, cateteres, e todo o material invasivo;

(iv) produtos químicos e fármacos rejeitados, quando não sujeitos a legislação específica;

(v) citostáticos e todo o material utilizado na sua manipulação e administração. Sublinhe-se que, de acordo com o ponto 2 do supra referido despacho ministerial, estes resíduos devem ser considerados como perigosos.

3. Antes de nos pronunciarmos, em concreto, sobre o enquadramento jurídico-tributário a providenciar, por referência a cada uma destas tipologias de resíduos hospitalares, importa, antes de mais, referir que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RBC, apenas se encontra sujeito, às obrigações de índole declarativo, previstas neste regime legal, o transporte de bens que sejam suscetíveis de transmissão, nos termos do art. 3.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado ("CIVA"). Ou seja, bens sobre os quais se proceda (ou possa proceder) à respetiva transferência onerosa, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

4. Assim sendo, deve-se considerar como excluído do âmbito de aplicação do RBC, o transporte de resíduos hospitalares, que, por imposição legal, sejam, exclusivamente, destinados a operações de valorização/incineração/depósito em aterros.

5. Visto que estes bens acabam, na prática, por não poderem ser objeto de transações comerciais (pelo menos até à fase posterior à respetiva valorização/pré-tratamento).

6. Por seu turno, importa, ainda, destacar a existência de um conjunto de resíduos hospitalares que, nos termos do supra referido despacho ministerial, se consideram equiparados a resíduos urbanos. Impondo-se, portanto, a necessidade de aquilatar da sua eventual sujeição ao RBC, atendendo-se ao preceituado na alínea i) do n.º 1 do art. 3.º deste mesmo regime legal.

7. Assim, consubstanciando-nos no que queda supra exposto, e avançando-se sequencialmente, tendo por base a tipologia de grupos de resíduos hospitalares, prevista no Despacho n.º 242/96, do Ministério da Saúde, datado de 13 de agosto de 1996, temos que:

a. Os resíduos referidos no Grupo I, supra, são objeto de equiparação a resíduos urbanos, i.e., resíduos domésticos ou outros resíduos semelhantes, em razão da sua natureza ou composição, nomeadamente os provenientes do setor de serviços, ou de estabelecimentos comerciais ou industriais, e de unidades prestadoras de cuidados de saúde, desde que, em qualquer dos casos, a produção diária não exceda 1100 l, por produtor (vide alínea d) do art. 3.º do Decreto-Lei 239/97, de 9 de setembro).

Pelo que, na eventualidade de se tratarem de resíduos sólidos urbanos, i.e., quaisquer substâncias ou objetos, passíveis de serem considerados como resíduos urbanos, com consistência predominantemente sólida, de que o detentor se desfaz ou tem a intenção ou obrigação de se desfazer, e que se encontrem previstos na Lista Europeia de Resíduos (vide Decisão n.º 2000/532/CE, da Comissão, de 3 de maio, e Portaria n.º 209/2004, de 3 de março), o transporte dos mesmos deve ser excluído de sujeição às

obrigações acessórias, de índole declarativo, impostas pelo RBC, nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 3.º deste mesmo regime legal.

Não obstante, pode, neste caso, a AT, ou qualquer das entidades fiscalizadoras, previstas no art. 13.º do RBC, exigir prova da proveniência de destino, sempre que existam dúvidas sobre a legalidade da respetiva circulação. Esta prova pode ser feita mediante a apresentação de qualquer documento comprovativo da natureza e quantidade dos bens, sua proveniência e destino (vide n.º 3 e n.º 4 do art. 3.º do RBC).

b. Os resíduos referidos no Grupo II supra, podem ser equiparados a resíduos urbanos. A assim suceder, e desde que se tratem de resíduos sólidos urbanos (na aceção supra referida), beneficiam, os mesmos, da exclusão de sujeição, prevista na alínea i) do n.º 1 do art. 3.º do RBC.

c. O transporte dos resíduos referidos no Grupo III encontra-se excluído da aplicabilidade do RBC, já que este tipo de bens, destinando-se, em exclusivo, a incineração/pré-tratamento, não é suscetível de transmissão, na aceção providenciada pelo n.º 1 do art. 3.º do CIVA, aplicável por remissão da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RBC.

d. Por seu turno, o transporte de resíduos, previstos no Grupo III, que se efetive num momento posterior à respetiva incineração/tratamento, é passível de beneficiar da exclusão prevista na alínea i) do n.º 1 do art. 3.º do RBC. Desde que, nesta fase, estes bens possam ser considerado como resíduos sólidos urbanos.

e. No que concerne os resíduos do Grupo IV, afigura-se que os mesmos não são, igualmente, suscetíveis de serem subsumíveis no conceito de bens transmissíveis, providenciado pelo n.º 1 do art. 3.º do CIVA, aplicável por remissão da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RBC. Assim sendo, o respetivo transporte não deve ficar sujeito às obrigações, de índole declarativo, impostas pelo RBC.

8. Confirma-se, assim, não existir, no que concerne o transporte, a efetivar pela Requerente, das várias tipologias de resíduos hospitalares, previstas no Despacho n.º 242/96, do Ministério da Saúde, de 13 de agosto de 1996, a obrigatoriedade de o mesmo se conformar com as obrigações, de índole declarativo, impostas pelo RBC.

9. Algo que, aliás, vai de encontro com o conteúdo normativo do art. 21.º do Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de setembro (alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 73/2011, de 17 de junho), bem como com a Portaria n.º 335/97, de 16 de maio, que estatui a obrigatoriedade de o transporte dos resíduos perigosos, i.e., resíduos elencados no Grupo III e IV do referido despacho ministerial, se fazer obrigatoriamente acompanhar da denominada guia de acompanhamento de resíduos ("GAR").

Ou seja, o fundamento que subjaz à não sujeição ao RBC, no que se refere os resíduos considerados perigosos, é o facto de os mesmos possuírem, já, um procedimento legal, assente na emissão de um documento específico de transporte, sem o qual os bens não podem circular.

Mostrando-se, portanto, incipiente pretender-se sujeitar, o transporte deste tipo de bens, à emissão de outro tipo de documentos, i.e., documentos de transporte previstos no RBC, que legitimassem/titulassem a sua circulação.

10. Consequencialmente, e face a tudo quanto queda exposto, resulta, por

seu turno, ficar prejudicada a segunda questão suscitada pela Requerente, i.e., a possibilidade de a Requerente se subrogar, nos termos do art. 17.º da Lei Geral Tributária ("LGT"), na posição dos seus clientes (sujeitos passivos do Imposto sobre o Valor Acrescentado), na emissão de documentos de transporte, e, ainda, na comunicação prévia à AT.

11. De facto, não existindo sujeição ao RBC, afigura-se irrelevante a possibilidade de a Requerente subrogar-se aos seus clientes, no cumprimento das obrigações legais, impostas por aquele regime.

12. Contudo, e a título meramente incidental, cumpre referir que o transporte de bens, que fiquem sujeitos ao RBC, i.e., bens transacionáveis, que venham a encontrar-se fora dos respetivos locais de produção, por efeito de transmissão onerosa, ou para serem incorporados em prestações de serviços; inexistem, em termos sistemáticos, qualquer normativo legal que possa fundamentar a possibilidade de a entidade transportadora se substituir, aos respetivos clientes, no cumprimento das obrigações acessórias, de índole declarativo, impostas pelo RBC.

13. De facto, a obrigação de emissão do correspondente documento de transporte, e da sua eventual comunicação à AT (nos casos em que não exista dispensa de comunicação, nos termos do n.º 10.º do art. 5.º do RBC), incumbe sempre aos detentores dos bens (vide n.º 6 do art. 5.º e n.º 1 do art. 6.º, ambos do RBC, e n.º 1 do art. 2.º da Portaria 161/2013, de 23 de abril).

14. Ficando o transportador apenas vinculado ao dever de exigir, dos remetentes, o original do documento de transporte, e respetivo duplicado, ou o código de identificação do documento (vide n.º 7 do art. 5.º e n.º 1 do art. 7.º, ambos do RBC).

15. Não sendo, sequer, possível pretender-se recorrer ao regime da gestão de negócios, consignado no art. 17.º da Lei Geral Tributária ("LGT"). De facto, o instituto da gestão de negócios prescreve que a pessoa aja "com animus negotia aliena ferendi ou seja, quando assume a direção de negócio alheio e no interesse e por conta dessa pessoa, sem, todavia, estar para tanto autorizada (art. 464.º do Código Civil)" - in LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES FALCÃO, A Responsabilidade do gestor perante o dono do negócio no Direito Civil Português, publicado em Ciência e Técnica Fiscal, n.º 364, página 7.

16. Mostrando-se que o cumprimento das obrigações acessórias/declarativas, impostas pelo RBC, iria concretizar-se com o assentimento/autorização dos clientes da Requerente, verificar-se-ia, por incumprido, o principal dos requisitos do instituto jurídico-normativo da gestão de negócios, i.e., uma atuação, em prol do dono do negócio, mas sem que este tivesse assentido, previamente, na atuação do gestor.

III – Conclusão

17. Os resíduos referidos no Grupo I do Despacho n.º 242/96, de 13 de agosto de 1996, emitido pelo Gabinete da Ministra, do Ministério da Saúde, são objeto de equiparação a resíduos urbanos. Pelo que, e em decorrência, e desde que se tratem de resíduos sólidos urbanos, o transporte dos mesmos deve ser excluído de sujeição ao RBC, nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 3.º deste mesmo regime legal.

Não obstante, pode a AT, ou qualquer das entidades fiscalizadoras, previstas

no art. 13.º do RBC, exigir prova da sua proveniência ou destino, sempre que existam dúvidas sobre a legalidade da respetiva circulação. A qual pode consistir na guia de acompanhamento de resíduos, prevista no n.º 1 do art. 6.º da Portaria n.º 335/97, de 16 de maio.

18. Os resíduos referidos no Grupo II, do referido despacho ministerial, podem ser equiparados a resíduos urbanos. A assim suceder, e desde que se tratem de resíduos sólidos urbanos, deve, o transporte dos mesmos, considerar-se excluído de sujeição ao regime legal instituído pelo RBC, nos termos e para os efeitos indicados no ponto anterior.

19. O transporte dos resíduos referidos no Grupo III, do referido despacho ministerial, fica excluído do âmbito de aplicação do RBC, em virtude de os mesmos não se conformarem com o conceito de bens transmissíveis, previsto no n.º 1 do art 3.º do CIVA, aplicável por remissão da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RBC.

20. O transporte de resíduos, previstos no Grupo III, que se efetive num momento posterior à respetiva incineração/tratamento, é passível de beneficiar da exclusão prevista na alínea i) do n.º 1 do art. 3.º do RBC. Desde que, nesta fase, estes bens possam ser considerado como resíduos sólidos urbanos.

21. O transporte dos bens previstos/elencados no Grupo IV, do supra referido despacho ministerial, encontra-se excluído do âmbito de aplicação do RBC, em virtude de os mesmos não se conformarem com o conceito de bens transmissíveis, previsto no n.º 1 do art 3.º do CIVA, aplicável por remissão da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RBC.