

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: n.º 1 do art.º 9.º; 12.º.

Assunto: Prestação de serviços médicos no âmbito da medicina do trabalho.

Processo: n.º 871/2010, por despacho de 2010-07-28, do Director Geral dos Impostos.

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

1. A consulente encontra-se registada para efeitos fiscais com a actividade de "Actividades de prática médica de clínica geral, em ambulatório" - CAE 86210. Em sede de IVA tem, desde 2002.01.31, enquadramento no regime normal de tributação, com periodicidade mensal, utilizando para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da percentagem de dedução (*prorata*).

2. O presente pedido de informação vinculativa prende-se com o enquadramento aplicável às prestações de serviços de saúde ocupacional (realização de consultas médicas no âmbito da Medicina do Trabalho), nomeadamente com a possibilidade de as mesmas serem passíveis de enquadramento no n.º 2 do art.º 9.º do Código do IVA (CIVA) "não sendo a consulente um estabelecimento hospitalar, clínica, dispensário ou similar" e, portanto, serem susceptíveis de renúncia à isenção nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 12.º do Código.

APRESENTAÇÃO DOS FACTOS

3. A consulente refere que na prossecução do seu objecto social desenvolve actividades nas áreas da higiene, saúde e segurança no trabalho, prestando, em especial, serviços de saúde ocupacional que se consubstanciam na realização de consultas médicas ligadas à Medicina do Trabalho. Neste sentido, responsabiliza-se pela promoção e vigilância da saúde dos trabalhadores dos destinatários dos serviços (entidades com um ou mais trabalhadores), nos termos e para os efeitos do art.º 74.º e do art.º 83.º e seguintes do Regime Jurídico da Promoção da Segurança e Saúde no Trabalho, regulamentado pela Lei n.º 102/2009, de 10 de Setembro.

4. No âmbito das referidas consultas médicas podem ser efectuados "exames de admissão, periódicos ou ocasionais e complementares de diagnóstico, tais como, exames clínicos, electrocardiogramas, audiogramas, radiografias, avaliações de visão, rastreios oftalmológicos, análises ao sangue e urina e rastreios do consumo de álcool e drogas".

5. Tais consultas podem ser realizadas directamente pela consulente ou com recurso a outras entidades sob a sua responsabilidade e direcção, bem como, por técnicos especializados com competências para o efeito. Podem ser levadas a cabo na sua rede de consultórios e clínicas, em unidades móveis de consulta e nas próprias instalações dos destinatários dos serviços quando exista condições para o efeito.

6. Atendendo à natureza e características dos serviços anteriormente descritos (consultas médicas e exames complementares de diagnóstico), considera a consulente que os mesmos são passíveis de enquadramento no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA. Tratando-se de serviços prestados por profissionais e técnicos especializados em cuidados de saúde mediante a utilização de meios logísticos tecnicamente adequados para a sua realização, entende que aqueles serviços podem configurar os designados "serviços médicos" a que faz referência a citada norma legal.

7. Tal entendimento, refere, encontra-se expresso no Ofício-circulado n.º 92220, de 1997.11.11, da Direcção de Serviços do IVA, segundo o qual as actividades desenvolvidas pelas entidades que prestem serviços de segurança, higiene e saúde no trabalho, podem beneficiar da mencionada isenção.

8. A consulente refere, ainda, o Ofício-circulado n.º 147532, de 1989.12.20, da mesma Direcção de Serviços, que contém instruções sobre a aplicabilidade da mencionada isenção aos laboratórios de análises clínicas, que se consideram abrangidos pela expressão "similares" prevista no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA.

9. Por outro lado, defende a consulente que, ao contrário do que se verifica para as operações estreitamente conexas com a prestação de serviços médicos, a isenção referente à prestação de serviços médicos e sanitários prevista no n.º 2 do art.º 9.º, não contém qualquer menção ou exigência legal quanto ao tipo de sujeitos passivos a que a mesma se deve considerar aplicável.

10. De facto, considera que o elemento subjectivo inserido na referida isenção que corresponde aos serviços efectuados "por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares", tem apenas concordância com as "operações estreitamente conexas" e não com os "serviços médicos e sanitários".

11. Pelo que, conclui, é irrelevante para efeitos de aplicação da norma de isenção referida no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA, a sua eventual qualificação como estabelecimento hospitalar, clínica, dispensário ou similar.

12. No seguimento do referido anteriormente, considera a consulente que embora não se encontre incluída no conceito de estabelecimento hospitalar, clínica, dispensário e similares, os serviços de saúde ocupacional por si prestados são abrangidos pela isenção referida no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA.

13. Neste sentido, pretende confirmação: - sobre a possibilidade de, relativamente a esses serviços, poder exercer o direito de opção pela renúncia à isenção, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 12.º do CIVA e, em caso afirmativo, quais os procedimentos que deve efectuar para o efeito; - se, após a renúncia à isenção, é aplicável àqueles serviços a taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA, por enquadráveis na verba 2.7 da Lista I anexa ao Código.

ENQUADRAMENTO LEGAL DA SITUAÇÃO E CONCLUSÃO

14. Nos termos do n.º 1 do art.º 9.º do CIVA, estão isentas de imposto as "prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico,

odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas".

15. A isenção prevista nesta norma opera independentemente da natureza jurídica do prestador dos serviços, nomeadamente do facto de se tratar de uma pessoa singular ou colectiva. Este entendimento decorre da interpretação desta disposição legal pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE agora TJUE).

16. Recorde-se que a referida disposição interna tem por base a actual alínea c) do n.º 1 do art.º 132.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro (correspondente à anterior alínea c) do n.º 1 da parte A do art.º 13.º da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio, vulgarmente denominada Sexta Directiva).

17. A respeito desta disposição comunitária, o TJCE afirmou em vários arestos, entre outros, no acórdão de 10 de Setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, Colect. P. I-6833, n.º 26), que a mesma tem um carácter objectivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem mencionar a forma jurídica do prestador.

18. Por outro lado, o n.º 2 do art.º 9.º do CIVA estabelece que estão ainda isentas, "as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares".

19. Nos termos da alínea b) do art.º 12.º do CIVA, podem renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações "os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efectuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas", sendo que, uma vez exercido tal direito, é obrigatória a permanência no regime por que se optou durante um período, de pelo menos, cinco anos (n.º 3 do art.º 12.º do CIVA).

20. Em caso de renúncia à isenção e de acordo com a verba 2.7 da Lista I anexa ao CIVA, as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas, são tributadas à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do mesmo diploma.

21. Refira-se que, o n.º 2 do art.º 9.º do CIVA, transpõe para a ordem jurídica interna a alínea b) do n.º 1 do art.º 132.º da já referida Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, prevendo que estão isentas de imposto as seguintes actividades: "A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos".

22. Assim e como o TJCE já evidenciou em diversas ocasiões, de que é exemplo o já mencionado acórdão de 10 de Setembro de 2002, embora as alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 132.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, visem regular as isenções que são aplicáveis aos serviços de assistência médica, têm âmbitos distintos. De facto, enquanto a alínea b) isenta as prestações de serviços de assistência

efectuadas no meio hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas, a alínea c) destina-se a isentar as prestações de serviços de carácter médico fornecidos fora desses locais seja no domicílio do prestador, do paciente, ou em qualquer outro lugar.

23. Esclarece-se que o facto de a isenção estabelecida no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA exceder o âmbito previsto na alínea b) do n.º 1 do art.º 132.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho (que respeita apenas aos estabelecimentos hospitalares e a outros estabelecimentos de idêntica natureza que sejam explorados por organismos de direito público ou em condições análogas às que vigoram para aqueles) decorre da derrogação adoptada pelo Estado português em momento anterior àquele em que ficou obrigado a adoptar o sistema comum do IVA, permitindo aos Estados membros alargar a isenção a outros estabelecimentos hospitalares com fins lucrativos.

24. No que respeita à actividade exercida pela consulente na área de segurança, higiene e saúde no trabalho, há, ainda, que referir o Ofício-circulado n.º 92220, de 1997.11.11, da Direcção de Serviços do IVA (já mencionado, aliás, pela consulente), do qual se transcreve, relativamente aos serviços médicos prestados no âmbito da medicina do trabalho, o seguinte: "Em conclusão, as actividades desenvolvidas pelas entidades que prestem estes serviços, têm o seguinte enquadramento: As que desenvolvem no âmbito da saúde, enquadramento na isenção prevista no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA, não devendo ser liquidado imposto quando da sua facturação, ou seja, as efectuadas no âmbito da alínea e) do n.º 2 do art.º 13.º do Decreto-Lei n.º 26/94, nomeadamente: - Consultas de medicina do trabalho a todos os colaboradores, no âmbito dos exames periódicos, ocasionais e complementares; - Abertura e actualização de fichas individuais relativas a registos clínicos; - Elaboração e envio dos respectivos relatórios anuais para a Direcção-Geral de Cuidados de Saúde Primários e Inspecção-Geral de Trabalho".

25. Do anteriormente transcrito, parece ficar implícito, que os serviços efectuados no âmbito da medicina do trabalho que estejam directamente relacionados com a saúde, têm enquadramento no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA, ainda que, o prestador não seja uma das entidades aí contempladas - "estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares".

26. Efectivamente, à data (1997.11.11) em que aquelas instruções administrativas foram emanadas através do referido ofício-circulado, o enquadramento daquelas actividades na isenção prevista no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA, encontrava-se em conformidade com o entendimento vigente na altura.

27. Contudo, tendo em conta, nomeadamente o já citado acórdão de 10 de Setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, Colect. P. I-6833, n.º 26), do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, que veio definir o âmbito de aplicação da isenção prevista no n.º 1 e 2, ambos do art.º 9.º do CIVA, o enquadramento na isenção prevista no n.º 2 do art.º 9.º do CIVA, não pode ser entendido como abrangente a todos os sujeitos passivos senão àqueles que efectivamente reúnam condições para tal.

28. Assim, face à jurisprudência comunitária, nomeadamente a constante do Acórdão de 10 de Setembro de 2002, proferido no processo C-141/00, ficam prejudicadas as instruções administrativas constantes do Ofício-circulado n.º

92220, de 1997.11.11, desta Direcção de Serviços.

29. Deste modo, afigura-se de concluir que os serviços médicos prestados pela consulente no âmbito da medicina do trabalho beneficiam, efectivamente, da isenção prevista no n.º 1 do art.º 9.º do CIVA (e não da isenção estabelecida no n.º 2 da norma), não sendo tal isenção susceptível de renúncia nos termos do art.º 12.º do mesmo diploma.