

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18.º, n.º 1, al. c

Assunto: Operação sujeita e não isenta – “Serv. Consultoria na área de Enfermagem” - Os serviços de consultoria na área da enfermagem não podem beneficiar da isenção de IVA prevista na al. 1) do Art. 9.º do CIVA

Processo: **nº 16464**, por despacho de 2020-06-18, 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 do pedido:

1. O Requerente refere que é enfermeiro e que vai desenvolver a atividade de "consultoria na área de enfermagem para apoio ao desenvolvimento de bilhetes de identificação de indicadores para a área dos Cuidados de Saúde Primários", competência que faz parte do conteúdo funcional da categoria de enfermeiro especialista, prevista nas alíneas f) e g) do Art. 10.º-A do D.L. n.º 71/2019, de 27/05.

2. Acrescenta o Requerente que da nota de encomenda emitida pela entidade adjudicante consta a descrição "Serv. Consultoria na área de enfermagem", pelo que pretende saber qual enquadramento em sede de IVA desta atividade, mais concretamente se é aplicável o Art. 9.º do Código do IVA (CIVA), uma vez que a mesma faz parte da atividade funcional normal de enfermeiro.

II - Enquadramento em sede de IVA:

3. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), o Requerente esteve registado pela atividade de "Enfermeiros" - CIRS 5010 e enquadrado no regime de isenção Art. 9.º do CIVA, tendo cessado a atividade em 31/05/2011.

4. Em 30/10/2019, ou seja, após a submissão do presente Pedido de Informação Vinculativa, o Requerente apresentou declaração de reinício de atividade, tendo indicado a atividade de "Consultores" - CIRS 1320, praticando apenas operações que conferem direito à dedução, tendo ficado enquadrado no regime normal trimestral desde aquela data.

5. Resulta dos termos conjugados dos Arts. 1.º, n.º 1, al. a) e 4.º, n.º 1 do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando o Art. 2.º, n.º 1, al. a) do mesmo código que são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas singulares que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de prestação de serviços.

6. O que significa que as operações desenvolvidas pelo Requerente (serviços de consultoria na área de enfermagem) estão sujeitas a IVA, importando aferir se beneficiam de alguma isenção, designadamente a que se encontra prevista

na alínea 1) do Art. 9.º do mencionado código.

7. Assim, começa por determinar o Art. 132.º, n.º 1, al. c) da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11) que «Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...) c) As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa», considerando o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) que estas operações assumem um caráter objetivo, ou seja, é indiferente a natureza do prestador (pessoa singular ou coletiva), mas têm que estar reunidos cumulativamente dois requisitos: (i) tratem-se de serviços médicos ou paramédicos e (ii) estes serem prestados por pessoas habilitadas com as qualificações profissionais exigidas para o seu exercício[1], sendo que se consideram como prestações de serviços médicos as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde[2].

8. Daqui resulta que o que releva é o tipo de serviços prestados às pessoas (físicas) e as habilitações de quem efetivamente os presta.

9. Ora, a referida alínea c) do n.º 1 do Art. 132.º da Diretiva IVA foi transposta para o ordenamento jurídico nacional, tendo dado origem à alínea 1) do Art. 9.º do CIVA, que prescreve que «*Estão isentas do imposto: 1) As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas (...)*».

10. No que concerne ao segundo requisito enunciado nos pontos 7. e 8. antecedentes, decorre do site da Ordem dos Enfermeiros[3] que apenas podem aceder à profissão de enfermeiro os detentores de curso de licenciatura em Enfermagem, competindo, designadamente, àquela ordem profissional regular o acesso e o exercício da profissão, bem como atribuir o título profissional de enfermeiro e de enfermeiro especialista, tal como consta das als. d) e i) do n.º 3 do Art. 3.º do Estatuto da Ordem dos Enfermeiros, aprovado pelo D.L. n.º 104/98, de 21/04 e republicado pela Lei n.º 156/2015, de 16/09, sendo que o exercício da profissão depende da inscrição como membro daquela ordem (Art. 6.º).

11. De mencionar ainda que o D.L. n.º 247/2009, de 22/09, estabelece o regime da carreira de enfermagem nas entidades públicas empresariais e nas parcerias em saúde, bem como os respetivos requisitos de habilitação profissional e percurso de progressão profissional e de diferenciação técnico-científica, e o D.L. n.º 248/2009, também de 22/09, regula o regime da carreira especial de enfermagem, bem como os respetivos requisitos de habilitação profissional, sendo que estes dois regimes foram alterados recentemente pelo D.L. n.º 71/2019, de 27/05, mencionado pelo Requerente, que lhes aditou, entre outros, o Art. 10.º-A atinente ao "Conteúdo funcional da categoria de enfermeiro especialista",

12. Decorrendo deste artigo que compete, nomeadamente, ao enfermeiro especialista «f) Exercer funções de consultadoria de natureza técnico-científica na sua área de especialidade; g) Definir indicadores sensíveis aos cuidados de enfermagem na sua área de especialidade e monitorizar os resultados obtidos em articulação com o enfermeiro gestor ou com o que exerça funções de direção;», o que significa que os serviços de consultoria na área de enfermagem estão aqui consagrados.

13. No que tange ao primeiro requisito (cumulativo) identificado nos pontos 7. e 8. desta Informação, ou seja, tratarem-se de serviços de enfermagem que consistam em prestar assistência a pessoas (físicas), diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde, temos que o mesmo não se encontra verificado na situação em apreço.

14. De facto, os serviços de consultoria na área de enfermagem, para além de não serem prestados a uma pessoa física, mas sim a uma entidade (pessoa jurídica), não se consubstanciam em prestar assistência a pessoas (físicas), com vista a diagnosticar-lhes e/ou tratar-lhes doenças ou quaisquer anomalias de saúde.

15. Desta forma, a atividade de consultoria na área de enfermagem, ainda que prestada por enfermeiro devidamente habilitado e credenciado para o seu exercício pela respetiva ordem profissional, não tem qualquer objetivo terapêutico necessário para tratamento, diagnóstico ou prevenção de uma doença ou anomalia de saúde de uma determinada pessoa (física), antes se tratando de uma atividade de consultoria, no caso, ligada à atividade de enfermagem.

16. Assim, não se tratando de um serviço de enfermagem que consista em prestar assistência a pessoas físicas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde, os serviços de consultoria na área da enfermagem não podem beneficiar da isenção de IVA prevista na al. c) do n.º 1 do Art. 132.º da Diretiva IVA e na al. 1) do Art. 9.º do CIVA, nem de outra, sendo tributados à taxa normal de imposto, nos termos do Art. 18.º, n.º 1, al. c) do CIVA.

17. Conforme referimos supra, o Requerente já reiniciou a atividade ("Consultores"), tendo ficado enquadrado no regime normal trimestral, realizando apenas operações que conferem direito à dedução [Art. 20.º, n.º 1, al. a)], enquadramento que nos parece correto.

III - Conclusões:

18. Face ao exposto, concluímos que:

18.1. atendendo ao carácter objetivo das isenções previstas na al. 1) do Art. 9.º do CIVA, correspondente à al. c) do n.º 1 do Art. 132.º da Diretiva IVA, têm que se encontrar verificados dois requisitos cumulativos: (i) tratarem-se de serviços que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde, e (ii) a sua prestação por profissionais devidamente habilitados e credenciados para o seu exercício, não sendo determinante a natureza do seu prestador;

18.2. os serviços de consultoria na área de enfermagem, para além de não serem prestados a uma pessoa física, mas sim a uma entidade (pessoa jurídica), não se consubstanciam em prestar assistência a pessoas (físicas), com vista a diagnosticar-lhes e/ou tratar-lhes doenças ou quaisquer anomalias de saúde, pelo que não se encontra preenchido um dos requisitos mencionados, não podendo aqueles serviços beneficiar da isenção de IVA supra referida, nem de outra, sendo tributados à taxa normal de imposto [Art. 18.º, n.º 1, al. c)];

18.3. desta forma, o enquadramento constante da declaração de reinício de atividade entregue pelo Requerente em 30/10/2019, por estar em

consonância com o supra preconizado, afigura-se correto.

[1] Cfr. Acórdão de 10/09/2002, Proc. C-141/00

[2] Cfr. Acórdãos de 14/09/2000, Proc. C-384/98 e de 21/03/2013, Proc. C-91/12

[3] <https://www.ordemxxxxxx.pt/a-ordem/a-profiss%C3%A3o-e-o-acesso/>