

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al c) do n.º 1 do art.º 18.º

Assunto: Taxas – Serviços sujeitos a IVA e não isentos – tributados a uma taxa de Serviços de codificação clínica hospitalar, mediante nomenclaturas e sistemas de codificação adequados, dos procedimentos, diagnósticos e atos que caracterizam o contrato do utente com o hospital.

Processo: **nº 16554**, por despacho de 2019-12-16, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

I - DO PEDIDO

A Requerente solicita, nos termos do art.º 59.º, n.º 1 e n.º 3, alíneas c) e f), art.º 67.º, n.º 1, alínea c) e art.º 68.º, n.º 1, todos da Lei Geral Tributária (LGT), a emissão de uma informação vinculativa, relativamente aos seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade comercial, cujo objeto social consiste na "Prestação de serviços de consultadoria na área da saúde, criação, desenvolvimento, licenciamento e manutenção de sistemas de informação e software, criação, desenvolvimento, licenciamento e manutenção de bases de dados próprias ou de terceiros, prestação de serviços de análise de gesto na área da saúde, nomeadamente serviços de benchmarking, dentro e fora do território nacional".

2. O Código de Atividade Económica (CAE) da Requerente é, atualmente, o 82990-R2 ("Outras atividades de serviços de apoio prestados às empresas, n.e.").

3. A Requerente foi convidada a apresentar uma proposta, no âmbito de um concurso público para a Aquisição de Serviços de Codificação Clínica.

4. De acordo com a Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.: "A codificação clínica hospitalar traduz-se na codificação, mediante nomenclaturas e sistemas de codificação adequados, dos procedimentos, diagnósticos e atos que caracterizam o contrato do utente com o hospital (seja em internamento, hospital de dia, consultas externas ou urgências)".

5. A Requerente sublinha que o serviço de codificação clínica é da maior relevância para o funcionamento dos hospitais, na medida em que permite a recolha, classificação e o armazenamento ordenado de dados clínicos e não clínicos.

6. A Requerente assevera, igualmente, que o serviço de codificação clínica:

a. Possibilita a obtenção de elementos da maior relevância para a realização de tratamentos futuros aos pacientes, na medida em que disponibiliza, a todos os profissionais de saúde que lidem com um determinado paciente, informação sobre exames e diagnósticos anteriormente realizados;

b. Disponibiliza elementos necessários à investigação clínica;

c. É indispensável ao processo de faturação dos hospitais, já que permite a

classificação dos episódios clínicos em Grupos de Diagnósticos Homogéneos (GDH) para o cálculo da Complexidade dos Hospitais (CaseMix) e correspondente financiamento, e é, por esse motivo, indissociável dos atos de tratamento: razão pela qual apenas pode ser praticado por médicos com formação específica nesta área.

7. A anterior Lei de Bases da Saúde - Lei N.º 48/90, de 21 de agosto, entretanto revogada pela Lei N.º 95/2019, de 4 de setembro de 2019 - determinava, na sua Base XXXII, que o conceito de ato médico resulta da lei.

8. Por sua vez, o Decreto-Lei N.º 176/2009, de 4 de agosto de 2009 e Decreto-Lei N.º 177/2009, de 4 de agosto de 2009, os quais regulam as carreiras médicas, determinam, nos n.ºs 1 dos respetivos art.ºs 9.º, que o médico é o "profissional legalmente habilitado ao exercício da medicina, capacitado para o diagnóstico, tratamento, prevenção ou recuperação de doenças ou outros problemas de saúde, e apto a prestar cuidados e a intervir sobre indivíduos, conjuntos de indivíduos ou grupos populacionais, doentes ou saudáveis, tendo em vista a proteção, melhoria ou manutenção do seu estado e nível de saúde".

9. Sendo de salientar que o n.º 1 da Base 28 da supramencionada Lei N.º 95/2019, prescreve que: "São profissionais de saúde os trabalhadores envolvidos em ações cujo objetivo principal é a melhoria do estado de saúde de indivíduos ou das populações, incluindo os prestadores diretos de cuidados e os prestadores de atividades de suporte".

10. O Regulamento N.º 698/2019, de 5 de setembro de 2019, da Ordem dos Médicos, veio, por seu turno, definir os atos profissionais próprios dos médicos, assim como a sua responsabilidade, autonomia e limites. No n.º 1 do respetivo art.º 3.º, este Regulamento procede, na determinação do conceito de habilitação médica, a uma transcrição do conteúdo normativo vertido nos supramencionados art.ºs 9.ºs dos Decretos-Lei N.º 176/2009 e 177/2009. Não obstante, o art.º 6.º do Regulamento consigna, ainda, uma definição de ato médico, consistindo, este: "na atividade diagnóstica, prognóstica, de vigilância, de investigação, de perícias médico-legais, de codificação clínica, de auditoria clínica, de prescrição e execução de medidas terapêuticas farmacológicas e não farmacológicas, de técnicas médicas, cirúrgicas e de reabilitação, de promoção da saúde e prevenção da doença em todas as suas dimensões, designadamente física, mental e social das pessoas, grupos populacionais ou comunidades, no respeito pelos valores deontológicos da profissão médica".

11. Face ao supra exposto, pretende, a Requerente, que lhe seja confirmado o seguinte entendimento:

a. Os serviços de codificação clínica são, materialmente, serviços médicos;

b. Como tal, estão isentos do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), nos termos da alínea 1) do art.º 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), referente a "(...) prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas";

c. Mesmo que assim não se entenda, sempre deverão estes serviços, no entender da Requerente, ser considerados isentos do IVA, porque subsumíveis na alínea 2) do art.º 9.º do CIVA, referente a "(...) prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas

efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares".

d. Pelo que, as faturas emitidas por médicos que realizam materialmente estes serviços à Requerente não devem liquidar imposto;

e. O mesmo sucedendo com os serviços faturados pela Requerente aos respetivos clientes, dado que, em ambos os casos, estamos perante prestações de serviços médicos (i.e., serviços de codificação clínica).

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Cumpre informar o seguinte:

12. De acordo com a alínea b) do n.º 1 do art.º 132.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva IVA), encontram-se isentas do IVA: *"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 par estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos"* - vide a transposição deste normativo, para a ordem jurídica interna, consignada na supramencionada alínea 2) do art.º 9.º do CIVA.

13. Por sua vez, a alínea c) deste mesmo normativo, de índole comunitária, preceitua que também se encontram isentas de imposto: *"As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa"* - vide a supramencionada alínea 1) do art.º 9.º do CIVA.

14. Convém, antes de mais, referir que o IVA é um "broad based tax" (BASTO, XAVIER: *"A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia"* in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 361 e 362 (1991) p.228). Isto significa que o espectro de incidência do imposto é extremamente amplo, visando abarcar, tendencialmente, todas as atividades económicas de produção, comercialização ou de prestação de serviços. Assim sendo, as normas de isenção, ao impedirem a concretização da relação jurídico-tributária, e a inerente obrigação de liquidação de imposto, acabam, para efeitos deste tributo, por definirem os limites da respetiva base de incidência.

15. Jurisprudencialmente, a densificação hermenêutica e conceitual das isenções, em sede do IVA, para efeitos do sistema comum do imposto, tem vindo a ser paulatinamente desenvolvida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), tendo-se chegado às seguintes conclusões:

a. As isenções previstas na Diretiva IVA constituem conceitos autónomos do direito da União - vide o N.º 28 do Acórdão do TJUE (Segunda Secção), de 10 de junho de 2010, referente ao Processo C-86/09 ("Future Health Technologies Ltd vs. HMRC") e jurisprudência aí invocada.

b. Os conceitos autónomos do direito da União devem ser objeto de uma definição comunitária, e, a não ser que haja uma remissão expressa para o respetivo ordenamento nacional, atribuindo-lhe competências na determinação do sentido e do alcance dos pressupostos jurídico-conceituais

constantes da norma de isenção, os Estados-Membros encontram-se impedidos de restringir ou alargar o seu âmbito - vide o N.º 25 do Acórdão TJUE (Quinta Secção), de 16 de janeiro de 2003, referente ao Processo C-315/00 ("Rudolf Maierhofer vs. Finanzamt Augsburg-Land").

c. As isenções constantes do art.º 132.º da Diretiva IVA não se destinam a isentar do IVA todas as atividades de interesse geral, mas apenas aquelas que aí se encontram enumeradas e descritas - vide o N.º 29 do Acórdão "Future Health Technologies Ltd vs. HMRC", e jurisprudência aí mencionada.

d. Os termos usados para designar as isenções, previstas no art.º 132.º da Diretiva IVA, devem ser interpretados de forma estrita, visto que representam uma exceção ao princípio geral de incidência tendencialmente universal do imposto, consignado no n.º 1 do art.º 2.º da Diretiva IVA. Contudo, o resultado hermenêutico, consubstanciado nesta interpretação estrita, não pode contender com os objetivos prosseguidos por tais isenções, e, assim, privá-las dos seus efeitos. Devendo, igualmente, impedir-se a conformação de juízos hermenêuticos que atentem contra o princípio da neutralidade fiscal - vide o N.º 30 do Acórdão "Future Health Technologies Ltd vs. HMRC" e jurisprudência aí mencionada.

16. Concretamente quanto às isenções, ora objeto de apreciação, convém, igualmente, chamar a atenção para os seguintes arestos comunitários:

a. Acórdão do TJUE (Sexta Secção), datado de 10 de setembro de 2002, referente ao Proc. C-141/00 ("Kügler"): O Tribunal firmou o entendimento de que a alínea b) do n.º 1 do art.º 132.º da Diretiva IVA visa isentar do IVA todas as prestações efetuadas no meio hospitalar, enquanto que a respetiva alínea c) teria por desiderato conceder uma isenção de imposto às prestações médicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador, como no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar.

b. Acórdão do TJUE (Quinta Secção), datado de 20 de novembro de 2003, referente ao Proc. C-307/01 ("d'Ambrumenil"): O Tribunal asseverou que a mencionada alínea c) do n.º 1 do art.º 132.º da Diretiva IVA não isenta todos os serviços relativos ao exercício da profissão médica. Apenas beneficiam da isenção de imposto as prestações médicas que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando ou tratando uma doença ou qualquer outra anomalia de saúde.

c. Acórdão do TJUE (Quinta Secção), datado de 20 de novembro de 2003, referente ao Proc. C-212/01 ("Unterpertinger"): O Tribunal concluiu que apenas devem beneficiar da isenção as prestações médicas que tenham como finalidade principal a proteção, incluindo a manutenção ou o restabelecimento da saúde da pessoa em relação à qual são prestados.

d. Acórdão do TJUE (Terceira Secção), datado de 8 de junho de 2006, referente ao Proc. C-106/05 ("L.u.P."): O objeto da demanda reportava-se a uma sociedade comercial de responsabilidade limitada, de direito alemão, cujo sócio único era um médico-biólogo, que efetuava análises clínicas, nomeadamente para sociedades que exploravam laboratórios, as quais estavam associadas a médicos generalistas, que prescreviam as referidas análises laboratoriais, num quadro de assistência médica. A administração tributária teutónica negou a isenção de imposto, tendo, por seu turno, o TJUE concluído, de forma dissonante, que: (i) no contexto do objetivo geral da isenção (i.e., redução dos custos de saúde), as análises clínicas efetivadas

pelo supramencionado laboratório, sendo de cariz profilático, e mesmo que se reportando a indivíduos que não padeciam de quaisquer doenças, podem ser subsumidas na alínea c) do n.º 1 do art.º 132.º da Diretiva IVA; (ii) os laboratórios privados devem ser considerados como "estabelecimentos da mesma natureza" que os "estabelecimentos hospitalares" e os "centros de assistência médica e de diagnóstico", na aceção da atual alínea b) do n.º 1 do art.º 132.º da Diretiva IVA, sendo irrelevante se subcontratam tais análises ou se as efetuam, por si próprios.

e. Acórdão do TJUE (Sexta Secção), datado de 18 de setembro de 2019, referente ao Proc. C-700/17 ("Wolf-Henning Peters"): O Tribunal declarou que os serviços laboratoriais (i.e., serviços efetuados por um médico especialista em química clínica e diagnóstico de laboratório), prestados por uma sociedade de laboratórios, a médicos que exercem em consultórios, clínicas de reabilitação, centros de saúde e hospitais, são suscetíveis de estar abrangidos pela isenção do IVA, prevista no art.º 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA, se não preencherem todos os requisitos de aplicação da isenção prevista no art.º 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva comunitária.

17. Assim sendo, e tendo por base o supra exposto argumentário, cumpre concluir, concretamente quanto aos serviços de codificação clínica, a efetuar pela Requerente, que, os mesmos, sendo considerados como atos médicos, não consistem em prestar assistência a pessoas, diagnosticando ou tratando doenças ou qualquer outra anomalia de saúde, nem têm como finalidade principal a proteção (profilática ou não-profilática), incluindo a manutenção ou o estabelecimento da saúde de uma pessoa concreta, em relação aos quais são prestados.

18. Efetivamente, no caso em apreço, os supramencionados serviços são dissociados da assistência a doentes, pelo que, não podem beneficiar da isenção do imposto.

III - CONCLUSÃO

19. A Requerente não pode beneficiar da isenção consignada na alínea b) do n.º 1 do art.º 132.º da Diretiva IVA (vide a alínea 2) do art.º 9.º do CIVA). Em decorrência, deve, nas faturas respeitantes à prestação de serviços de codificação clínica, liquidar imposto, à taxa de 23%, consignada na alínea c) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA.

20. Os serviços efetivados pelos médicos contratados pela Requerente também não beneficiam da isenção, prevista na alínea c) do n.º 1 do art.º 132.º da Diretiva IVA (vide a alínea 1) do art.º 9.º do CIVA).