Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
NIILO JÄÄSKINEN
apresentadas em 25 de outubro de 2012 [1]

**Processo C-360/11**

**Comissão Europeia**
**contra**

**Reino de Espanha**

«Incumprimento de Estado — Diretiva 2006/112/CE — Pontos 3 e 4 do anexo III — Taxa reduzida de IVA — Entregas de bens que podem ficar sujeitas a taxas reduzidas — Produtos farmacêuticos utilizados em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários — Equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes»

## I — Introdução

1. Nos termos do direito da União Europeia em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), os Estados-Membros podem aplicar uma taxa reduzida de IVA aos produtos farmacêuticos e a determinados dispositivos médicos. A Comissão intentou a presente ação por incumprimento contra o Reino de Espanha por considerar que o Estado-Membro aplicou uma taxa reduzida de IVA a categorias de bens mais amplas do que as previstas nos pontos 3 e 4 do anexo III da Diretiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «diretiva IVA») [2].

2. O Reino de Espanha pede que a ação seja julgada improcedente. Considera que as categorias de bens e serviços previstas no anexo III da diretiva IVA não estão definidas de forma suficientemente clara para se justificar uma ação por incumprimento.

## II — Quadro jurídico

### A — *Direito da União Europeia*

3. O artigo 96.º da diretiva IVA prevê que:

«Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.»

1 — Língua original: inglês.
2 — JO L 347, p. 1.

4. O artigo 98.º da diretiva IVA, na secção 2 intitulada «taxas reduzidas», prevê que:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III.

[…]»

5. O ponto 3 do anexo III da diretiva IVA (a seguir «categoria 3») abrange a entrega dos seguintes bens:

«3) Produtos farmacêuticos do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários, incluindo produtos contracetivos e de higiene feminina.»

6. O ponto 4 do anexo III da diretiva IVA (a seguir «categoria 4») abrange a entrega dos seguintes bens e a prestação dos seguintes serviços:

«4) Equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes, incluindo a respetiva reparação, bem como assentos de automóvel para crianças»

B — *Direito nacional*

7. O artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alíneas 5 e 6, da Lei Espanhola do IVA (Ley española del IVA) (a seguir «Lei espanhola do IVA»)[3] prevê a aplicação de uma taxa reduzida de IVA às entregas dos seguintes bens:

«5. Medicamentos para uso veterinário e substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos.

6. Aparelhos e acessórios, incluindo óculos com lentes de correção e lentes de contacto que, objetivamente considerados, podem ser essencialmente ou principalmente utilizados para compensar deficiências físicas do homem e dos animais, incluindo as que limitam a sua mobilidade e capacidade de comunicação.

Dispositivos médicos, material, equipamentos e aparelhos que, objetivamente considerados só podem ser utilizados para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar ou curar doenças ou dolências dos homens ou dos animais.

Não se incluem nesta categoria os produtos cosméticos e os produtos de higiene pessoal, com exceção dos pensos higiénicos, tampões e pensos diários.»

8. O artigo 91.º, n.º 2, ponto 1, alínea 3, da Lei espanhola do IVA prevê a aplicação de uma taxa reduzida de IVA às entregas dos seguintes bens:

«Medicamentos para uso humano, bem como substâncias medicamentosas, formas farmacêuticas e produtos intermédios suscetíveis de serem utilizados de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos.»

3 — Lei n.º 37/1992.

## III — Procedimento pré-contencioso

9. Por carta de 22 de março de 2010, a Comissão comunicou ao Reino de Espanha que, em seu entender, o regime das taxas reduzidas de IVA previsto no artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alíneas 5 e 6, e no artigo 91.º, n.º 2), ponto 1, alínea 3, da Lei espanhola do IVA violava as obrigações que incumbem ao Reino de Espanha por força do disposto na diretiva IVA.

10. O Reino de Espanha respondeu, em 28 de maio de 2010, que considerava que as disposições espanholas em matéria de taxas reduzidas de IVA eram conformes com a diretiva IVA.

11. A Comissão não considerou suficientes os argumentos apresentados pelo Reino de Espanha e, em 25 de novembro de 2010, emitiu um parecer fundamentado, no qual solicitou ao Reino de Espanha que tomasse medidas adequadas num determinado prazo.

12. Tendo o Reino de Espanha mantido a sua posição, na sua resposta ao parecer fundamentado, de que as disposições espanholas relativas a bens aos quais são aplicadas taxas reduzidas de IVA estão em conformidade com o direito da UE, a Comissão decidiu intentar a presente ação.

## IV — Tramitação no Tribunal de Justiça

13. Por petição de 8 de julho de 2011, a Comissão Europeia pediu ao Tribunal de Justiça que declare que o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 98.º da diretiva IVA, lido em conjunto com o respetivo anexo III, por aplicar uma taxa reduzida de IVA às seguintes categorias de bens:

1) Substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos (artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alínea 5, e n.º 2, ponto 1, alínea 3, da Lei espanhola do IVA).

2) Dispositivos médicos, material, equipamentos e aparelhos que, objetivamente considerados, só podem ser utilizados para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar ou curar doenças ou dolências dos homens ou dos animais, mas que não são «normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes» (artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alínea 6, da Lei espanhola do IVA)

3) Material auxiliar e equipamento suscetíveis de serem essencial ou principalmente utilizados para tratar deficiências físicas dos animais (artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alínea 6, da Lei espanhola do IVA).

4) Material auxiliar e equipamento suscetíveis de serem essencial ou principalmente utilizados para compensar deficiências físicas dos homens mas que não são utilizados para uso pessoal exclusivo «dos deficientes»; devendo-se entender que o conceito corrente deste termo é diferente e mais restritivo do que o conceito de «doente» (artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alínea 6, primeiro parágrafo, da Lei espanhola do IVA).

14. A Comissão pede também a condenação do Reino de Espanha nas despesas.

## V — Admissibilidade

15. Sem ter suscitado uma questão prévia de inadmissibilidade, o Reino de Espanha observou, na contestação, que a Comissão tinha efetivamente incluído na petição uma acusação adicional relativamente à aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos «produtos intermédios», sem que esta acusação tivesse sido apresentada no procedimento pré-contencioso.

16. Não tendo sido formalmente suscitada uma questão prévia de inadmissibilidade, tenciono analisar as acusações da Comissão nos termos em que estas foram formuladas na petição apresentada ao Tribunal de Justiça. Além disso, considero que a inclusão ou exclusão do termo «produto intermédio» no âmbito da presente ação por incumprimento não altera o desfecho da ação.

## VI — Apreciação

### A — *Observações preliminares*

17. Desde logo, é necessário recordar que o sistema comum do IVA da União Europeia «deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição» [4]. É jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que a introdução e a manutenção de taxas reduzidas de IVA só são admissíveis se não violarem o princípio da neutralidade fiscal [5].

18. Também importa observar, desde logo, que o regime da taxa reduzida de IVA é uma exceção à regra geral, segundo a qual é aplicável a taxa de IVA normal. De acordo com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as disposições que têm caráter de derrogação de um princípio são de interpretação estrita, sendo este entendimento válido também no caso das taxas reduzidas de IVA [6].

19. Tendo em conta estas observações, importa recordar que quanto mais numerosas forem as entregas de bens e as prestações de serviços sujeitas a uma taxa reduzida de IVA ou totalmente isentas de IVA, maior será a premência em definir claramente os grupos de bens e serviços aos quais se aplicam uma taxa reduzida de IVA ou a sua isenção. A taxa reduzida de IVA só pode ser aplicada à entrega de bens e à prestação de serviços abrangidas pelas categorias enumeradas no anexo III da diretiva IVA. Uma vez que estas têm caráter excecional, o seu âmbito de aplicação deve ser interpretado de forma estrita.

20. O Reino de Espanha não contesta a afirmação da Comissão de que as categorias 3 e 4 devem ser interpretadas de forma estrita, mas alega em contrapartida que pelo facto de as expressões utilizadas nestas disposições não terem sido definidas na legislação da União Europeia, não é claro quais são os produtos abrangidos por essas categorias. Daí resulta, de acordo com o Reino de Espanha, que tenha sido necessária uma interpretação baseada na legislação nacional em matéria de saúde.

4 — V. considerando 7 da diretiva IVA.

5 — V. acórdão de 3 de abril de 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Colet., p. I-1817, n.º 42 e jurisprudência referida).

6 — V. acórdão de 18 de janeiro de 2001, Comissão/Espanha (C-83/99, Colet., p. I-445, n.º 19 e jurisprudência referida) e, mais recentemente, acórdão de 18 de março de 2010, Erotic Center (C-3/09, Colet., p. I-2361, n.º 15).

21. Também importa recordar que decorre das exigências tanto de uma aplicação uniforme do direito da União Europeia como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição do direito da União Europeia, que não contenha nenhuma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e alcance, devem normalmente ser objeto de uma interpretação autónoma e uniforme em toda a União Europeia, que deve ser procurada tendo em conta o contexto da disposição e o objetivo prosseguido pela legislação em causa [7].

22. As expressões utilizadas nas categorias 3 e 4 fazem parte das disposições do direito da União Europeia que não remetem para a legislação dos Estados-Membros para a determinação do seu significado e alcance [8]. Contudo, tendo em conta que os objetivos sociopolíticos do regime da taxa reduzida de IVA não podem ser alcançados sem tomar em consideração as circunstâncias específicas de cada um Estados-Membros, a associação de definições utilizadas em regimes nacionais de taxa reduzida de IVA a outras disposições das legislações nacionais pode, enquanto tal, ser justificada, e mesmo razoável, desde que estas definições não alarguem o âmbito de aplicação das disposições da diretiva IVA que constituem uma exceção ao regime geral.

23. Neste contexto, recorde-se que o regime das taxas reduzidas de IVA não teve por objetivo reduzir completamente a margem de discricionariedade de que os Estados-Membros gozam para determinar os bens e serviços aos quais deverá ser aplicada uma taxa reduzida de IVA. Tal situação deve-se, em parte, à impraticabilidade e à ineficácia das tentativas de elaborar listas pormenorizadas de bens e serviços ao nível da União Europeia.

24. Esta intenção é, de facto, evidente num relatório que examina o âmbito de aplicação do anexo H da Sexta Diretiva IVA [9], no qual a Comissão descreveu da seguinte forma o contexto histórico das categorias enumeradas no anexo:

«Em vez de discussões intermináveis sobre o que devia ou não devia ser incluído numa categoria, tornou-se apenas necessário que o Conselho, nas grandes orientações, acordasse numa definição geral para cada categoria a nível comunitário (por exemplo, decidir essencialmente o que não era abrangido pelo âmbito de uma categoria). Desde que respeitasse esta definição geral (não alargando o âmbito de uma categoria), cada Estado-Membro tinha posteriormente a liberdade de utilizar, na transposição para a sua legislação, a sua própria definição de categorias em função de um determinado grupo de bens ou serviços que pretendia tributar à taxa reduzida [10].»

25. Há assim que concluir que o facto de o âmbito e significado das categorias 3 e 4 ao nível da União Europeia deverem ser interpretados de forma estrita, tomando em consideração a redação, o contexto e o objetivo das disposições [11], não obsta a que os Estados-Membros determinem os produtos individuais aos quais é aplicável uma taxa reduzida de IVA, desde que estes se incluam no âmbito de aplicação das categorias 3 e 4.

26. Analisarei o âmbito das categorias 3 e 4 de acordo com a ordem com que foram apresentados os fundamentos da presente ação por incumprimento intentada pela Comissão.

7 — V., por exemplo, acórdão de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Colet., p. I-10567, n.º 24 e jurisprudência referida).

8 — De acordo com o artigo 100.º da diretiva IVA, cabe ao Conselho, com base num relatório da Comissão, reexaminar, de dois em dois anos, o âmbito de aplicação das taxas reduzidas e, se necessário, alterar a lista de bens e serviços constante do anexo III.

9 — Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F 1 p. 54). O anexo H da Sexta Diretiva IVA passou a anexo III da diretiva IVA refundida, não tendo havido alterações na redação dos pontos 3 e 4.

10 — V. Relatório da Comissão ao Conselho nos termos do n.º 4 do artigo 12.º e da alínea g) do n.º 2 do artigo 28.º da Sexta Diretiva do Conselho de 17 de maio de 1977 (alterada) relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sob o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, COM(94) 584 final, p. 14.

11 — V. acórdão NCC Construction Danmark, já referido na nota 7, n.º 23 e jurisprudência referida.

B — *Primeira acusação: substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos*

27. Com o primeiro fundamento da ação por incumprimento, a Comissão considera que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos, conforme previsto no artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alínea 5, e no artigo 91.º, n.º 2, ponto 1, alínea 3, da Lei espanhola do IVA, contraria o previsto na diretiva IVA.

28. De acordo com a Comissão, a categoria 3 permite aos Estados-Membros aplicar uma taxa reduzida de IVA aos bens que preenchem dois requisitos. Em primeiro lugar, devem ser «produtos farmacêuticos», e em segundo lugar, devem ser «normalmente utilizado[s] em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários».

29. A Comissão alega que as substâncias medicamentosas não estão abrangidas pela categoria 3 porque não são produtos acabados, pelo que não podem ser consideradas produtos «normalmente utilizado[s] em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários». Segundo a Comissão, nos casos em que o legislador da União pretendeu que as categorias previstas no anexo III da diretiva IVA também abrangessem as substâncias utilizadas no fabrico de bens, indicou-o de forma expressa. Por exemplo, a categoria 1 do anexo III inclui, para além de «produtos alimentares», «animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos».

30. O Reino de Espanha alega que as substâncias medicamentosas são produtos farmacêuticos na aceção da categoria 3. O Reino de Espanha considera que, na falta de definição ao nível do direito da União Europeia, se justifica o recurso a uma definição contida no direito nacional. O conceito de «substância medicinal» utilizado na Lei espanhola do IVA tem origem numa lei espanhola (lei n.º 25/1990) que foi entretanto revogada. De acordo com as autoridades espanholas, este conceito difere do conceito de matérias-primas [materias primas] utilizado na atual lei (Lei n.º 29/2006), e a cuja entrega não se aplica uma taxa reduzida de IVA.

31. Concordo com a interpretação que a Comissão faz do critério que deve ser seguido para aplicar aos bens uma taxa reduzida de IVA nos termos da categoria 3. Assim, a primeira questão que se coloca é a de saber se as substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos são produtos farmacêuticos.

32. A Comissão sugere que o conceito de produto farmacêutico deve ser equiparado ao conceito de medicamento definido do seguinte modo no artigo 1.º de Diretiva 2001/83/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 6 de novembro de 2001, que estabelece um código comunitário relativo aos medicamentos para uso humano [12]:

«Toda a substância ou composição apresentada como possuindo propriedades curativas ou preventivas relativas a doenças humanas.

A substância ou composição que possa ser administrada ao homem, com vista a estabelecer um diagnóstico médico ou a restaurar, corrigir ou modificar as funções fisiológicas no homem, é igualmente considerada como medicamento.»

12 — JO L 311, p. 67.

33. A maioria das versões linguísticas utiliza expressões diferentes na categoria 3 e no artigo 1.º da Diretiva 2001/83/CE [13]. A Comissão sublinha, no entanto, que as versões alemãs utilizaram o termo «Arzneimittel» nas duas disposições. Com efeito, este é um termo mais restrito do que o termo «produto farmacêutico», mas parece ser uma exceção à tendência mais geral de utilizar expressões diferentes.

34. Em minha opinião, é claro que os medicamentos são produtos farmacêuticos, mas tenho dúvidas de que seja correto partir do princípio de que o contrário também seja verdadeiro, como faz a Comissão. As duas diretivas prosseguem objetivos bastante diferentes, e sem uma remissão expressa para uma definição contida noutra diretiva, penso que nos devemos abster de estabelecer uma ligação entre ambas.

35. Para mais, a definição de «medicamento» constante do artigo 1.º da Diretiva 2001/83/CE associa o conceito aos cuidados médicos prestados a seres humanos. Por seu lado, o conceito de «produto farmacêutico» previsto na categoria 3 também abrange o uso veterinário. Parece-me que a expressão «produto farmacêutico» utilizada na categoria 3 pretende ser mais ampla do que o termo «medicamento» conforme definido na Diretiva 2001/83/CE.

36. O segundo critério relativo ao facto de um produto ser «normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários» é, na minha opinião, o critério decisivo para determinar a questão de saber se a categoria 3 obsta à aplicação de uma taxa reduzida de IVA a substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos.

37. A redação da categoria 3 associa a definição do conceito de produto farmacêutico à sua utilização. Indica que os produtos farmacêuticos atingiram uma certa fase no seu processo de fabrico que lhes permite serem utilizados «em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários». Esta fase de maturidade também reflete os objetivos do regime da taxa reduzida de IVA.

38. O imposto sobre o valor acrescentado tem por objetivo sujeitar a imposto os bens destinados ao consumo pessoal e, enquanto tal, onera o consumidor final [14]. O regime da taxa reduzida de IVA tem por objetivo atenuar o impacto do IVA nos consumidores finais relativamente a bens considerados de primeira necessidade, como produtos farmacêuticos e equipamento médico para deficientes [15]

39. Parece-me claro que as substâncias medicamentosas utilizadas no fabrico de produtos farmacêuticos não podem ser vendidas aos clientes finais, enquanto tais, mas apenas como componentes do produto acabado. Contudo, na medida em que essas substâncias medicamentosas também são «normalmente utilizad[as] em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários» e colocadas no mercado para serem adquiridas pelos consumidores, nada justifica que não lhes possa ser aplicada uma taxa reduzida de IVA.

40. Também é claro que, se for aplicada uma taxa reduzida de IVA a produtos farmacêuticos, esta ser-lhes-á aplicada independentemente da sua forma farmacêutica ou da sua apresentação. A neutralidade fiscal exige que os bens semelhantes que estejam em concorrência entre si sejam submetidos a uma taxa uniforme para eliminar as distorções da concorrência. A mera diferença na apresentação física sob a qual os bens são vendidos, por exemplo sob a forma de comprimidos ou sob a forma de um líquido, não pode, enquanto tal, justificar um tratamento diferente do ponto de vista do IVA.

13 — Por exemplo, em inglês, «pharmaceutical product» e «medicinal product», em francês, «les produits pharmaceutiques» e «medicament», e em italiano, «prodotti farmaceutici» e «medicinale».

14 — V., entre outros, acórdão de 3 de maio de 2012, Lebara (C-520/10, n.º 24 e jurisprudência referida).

15 — V., por exemplo, acórdão de 3 de maio de 2001, Comissão/França (C-481/98, Colet., p. I-3369, n.º 32).

41. Por conseguinte, parece-me claro que não se pode considerar que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a substâncias medicamentosas utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos é conforme com a diretiva IVA, exceto se estas substâncias forem «normalmente utilizadas em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários» e colocadas no mercado para serem adquiridas pelos consumidores.

42. Concluo, por conseguinte, que a primeira acusação da Comissão deve proceder.

C — *Segunda acusação: dispositivos médicos, material, equipamentos e aparelhos que só podem ser utilizados para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar ou curar doenças ou dolências dos homens ou dos animais*

43. Com o segundo fundamento da ação por incumprimento, a Comissão considera que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos dispositivos médicos, material, equipamentos e aparelhos que, objetivamente considerados só podem ser utilizados para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar ou curar doenças ou dolências dos homens ou dos animais, mas que não são «normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes», previsto no artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alínea 6, da Lei espanhola do IVA não é conforme com a diretiva IVA por estes bens não estarem abrangidos pelas categorias 3 e 4.

44. No que diz respeito à categoria 4, o argumento da Comissão é duplo. Em primeiro lugar, o equipamento médico utilizado para uso veterinário não está abrangido pela categoria 4, que se refere a equipamento médico, material auxiliar e aparelhos para a utilização exclusiva por humanos. Em segundo lugar, a categoria 4 refere-se ao «uso pessoal exclusivo», excluindo, assim, o uso geral.

45. O Reino de Espanha alega que a expressão «produto farmacêutico» utilizada na categoria 3 também abrange os dispositivos médicos porque o artigo 168.º TFUE agrupou os termos «medicamentos» e «dispositivos para uso médico» sob o mesmo objetivo de proteção da saúde pública, indicando que a proteção conferida a um também deveria abranger o outro [16]. De acordo com o Reino de Espanha, esta interpretação não esvazia de conteúdo a categoria 4 porquanto esta se refere a uma utilização muito específica de dispositivos médicos não abrangidos pelo termo «produto farmacêutico» utilizado na categoria 3. A inclusão na categoria 3 de dispositivos médicos não destinados a essa utilização específica, mas que são «normalmente utilizad[os] em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários», não é assim, de acordo com o entendimento do Reino de Espanha, uma conclusão contraditória.

46. A interpretação ampla de «produtos farmacêuticos» adotada pelo Reino de Espanha levou a administração fiscal espanhola (Dirección General de Tributos, a seguir «DGT») a aplicar uma taxa de IVA de 8 por cento, por exemplo, a aparelhos de medição da pressão sanguínea, termómetros, agulhas e materiais de acupuntura, e a luvas, máscaras, batas e toucas para uso médico.

47. Desde logo, devo concordar com a Comissão quando considera que o artigo 168.º TFUE não é relevante neste contexto, na medida em que apenas se refere à qualidade e à segurança dos medicamentos e dos dispositivos médicos.

16 — O artigo 168.º, n.º 4, alínea c), TFUE indica que as «medidas que estabeleçam normas elevadas de qualidade e de segurança dos medicamentos e dos dispositivos para uso médico» contribuirão para a realização dos objetivos a que se refere o artigo 168.º

48. No que respeita ao argumento do Reino de Espanha de que os produtos farmacêuticos abrangem os dispositivos médicos não referidos na categoria 4, parece-me que a redação e estrutura das categorias 3 e 4 são, em si mesmas, evidentes. Se, de facto, os produtos farmacêuticos devessem abranger os dispositivos médicos não referidos na categoria 4, teria sido mais simples prever uma única categoria que abrangesse todos os «produtos farmacêuticos», incluindo também a utilização específica indicada na categoria 4, e não duas categorias separadas definidas de forma mais precisa.

49. A maioria das versões linguísticas da diretiva IVA utiliza uma palavra derivada do latim *pharmaceuticus*, conferindo à categoria 3 a qualidade daquilo que é «respeitante a fármacos». Deste modo, o fator relevante para determinar quais são os bens abrangidos por esta categoria é o da sua constituição química ou bioquímica [17], e não apenas o objetivo da sua utilização para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar ou curar doenças.

50. A redação da categoria 4 atribui os seguintes critérios ao equipamento médico ao qual pode ser aplicada uma taxa reduzida de IVA: os bens devem ser «para uso pessoal exclusivo dos deficientes». Esta redação suscita duas observações: em primeiro lugar, a categoria 4 refere-se a dispositivos médicos utilizados exclusivamente por humanos, sem menção do uso veterinário. Em segundo lugar, a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a dispositivos médicos está reservada ao «uso *pessoal* exclusivo», com exclusão do uso geral.

51. Pode-se partir do princípio de que se o legislador tivesse pretendido incluir também o equipamento médico para uso veterinário, como no caso dos produtos farmacêuticos da categoria 3, este teria sido expressamente incluído na categoria 4. Por conseguinte, é óbvio que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a dispositivos médicos, material, equipamentos e aparelhos utilizados para diagnosticar e tratar doenças nos animais não é compatível com a diretiva IVA.

52. Da redação da categoria 4 também decorre de forma óbvia que esta exclui a utilização geral de equipamento médico, material auxiliar e aparelhos em cuidados de saúde, na prevenção ou diagnóstico de doenças, por exemplo, por médicos e enfermeiros, em hospitais ou clínicas. Fica excluída a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a qualquer utilização geral de produtos farmacêuticos, ainda que o termo fosse interpretado na aceção ampla sugerida pelo Reino de Espanha. A exigência do uso pessoal do equipamento não parece sofrer nenhuma variação nas diferentes versões linguísticas [18].

53. Como observei anteriormente, o objetivo da exceção das taxas reduzidas de IVA é sociopolítico, destina-se a atenuar a carga do IVA aplicada aos indivíduos em relação a bens considerados de primeira necessidade. Não é coerente com este objetivo aplicar uma taxa reduzida de IVA a bens que são utilizados por profissionais na prestação de cuidados médicos, a qual, por sua vez, pode ser isenta de IVA de acordo com o previsto no artigo 132.º da diretiva IVA.

54. Por conseguinte, entendo que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA à entrega de dispositivos médicos, material, equipamentos e aparelhos que, objetivamente considerados só podem ser utilizados para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar ou curar doenças ou dolências dos homens ou dos animais, mas que não são «normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes» não está abrangida pelo âmbito de aplicação das categorias 3 e 4.

55. Concluo, por conseguinte, que a segunda acusação da Comissão deve proceder.

17 — Recordo que, no tratamento de substituição de doenças, como o hipotiroidismo e a diabetes insulino-dependente, eram utilizadas hormonas de origem animal antes de os desenvolvimentos na biotecnologia terem permitido a produção sintética de hormonas humanas.

18 — Por exemplo, a versão espanhola do ponto 4 do anexo III utiliza os termos «uso personal y exclusivo».

D — *Terceira acusação: Material auxiliar e equipamento suscetíveis de serem essencial ou principalmente utilizados para tratar deficiências físicas dos animais*

56. O terceiro fundamento da ação por incumprimento da Comissão refere-se à aplicação de uma taxa reduzida de IVA a material auxiliar e equipamento suscetíveis de serem essencial ou principalmente utilizados para tratar deficiências físicas dos animais. Segundo a Comissão, esta previsão não respeita a categoria 4 porque esta categoria não se refere a animais. Do mesmo modo, a Comissão considera que a disposição espanhola também não é abrangida pela categoria 3 porque tais bens não são produtos farmacêuticos.

57. O Reino de Espanha alega que os dispositivos médicos e veterinários são produtos farmacêuticos na aceção constante da categoria 3.

58. A redação da categoria 4, que abrange equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos, não faz referência ao uso veterinário desses dispositivos. Uma vez que a categoria 3 refere expressamente o uso veterinário, pode concluir-se que se o legislador da União Europeia tivesse pretendido incluir o equipamento utilizado para aliviar ou tratar deficiências dos animais teria inserido essa intenção na categoria 4.

59. Tendo em conta, além disso, que também noutras áreas do regime do IVA foi criada uma distinção entre a medicina veterinária e a medicina humana [19], devo concluir que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA ao material auxiliar e ao equipamento suscetíveis de serem essencial ou principalmente utilizados para tratar deficiências físicas dos animais não é conforme com a diretiva IVA.

60. Concluo, por conseguinte, que a terceira acusação da Comissão deve proceder.

E — *Quarta acusação: Material auxiliar e equipamento suscetíveis de serem essencial ou principalmente utilizados para tratar deficiências físicas dos homens, mas que não se destinam a uso pessoal exclusivo dos «deficientes»*

61. Com o seu quarto fundamento, a Comissão considera que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a material auxiliar e equipamento suscetíveis de serem *essencial* ou *principalmente* utilizados para compensar deficiências físicas dos homens, mas que não se destinam a uso pessoal exclusivo dos «deficientes» não é compatível com a diretiva IVA porque a categoria 4 não abrange equipamento médico destinado a utilização geral. A Comissão também alega que a interpretação feita pelo Reino de Espanha do termo «deficientes» é demasiado ampla, sendo, na prática, sinónimo de «doentes».

62. O Reino de Espanha alega que por não haver no direito da União Europeia uma definição do termo «deficientes», definiu este termo em conformidade com a terminologia utilizada pela Organização Mundial de Saúde (a seguir «OMS»). Este entendimento, de acordo com o Reino de Espanha, conduz a uma interpretação, também no domínio da tributação, de que o termo «deficientes» se refere a todas as pessoas que sofrem de uma incapacidade causada por uma doença.

19 — No acórdão de 24 de maio de 1988, Comissão/Itália (122/87, Colet., p. 2685), o Tribunal de Justiça declarou que os serviços prestados pelos veterinários não podiam ser isentos de IVA, embora a prestação de cuidados médicos estivesse isenta no âmbito do exercício das atividades médicas e paramédicas.

63. Resulta claramente da redação da categoria 4 que o regime das taxas reduzidas de IVA visa o equipamento médico que é utilizado para uso exclusivo de pessoas deficientes, e que este uso tem de ser pessoal, ou seja, não pode ser de uso geral, conforma acima observado. Decorrem assim duas questões: em primeiro lugar, de que modo deve ser interpretado o termo «deficientes» no âmbito do regime da União Europeia do IVA; em segundo lugar, o «uso exclusivo» também abrange o uso referido na primeira parte do artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alínea 6, da Lei espanhola do IVA.

64. No que respeita à interpretação do termo «deficientes» utilizado na categoria 4, considero que, não havendo uma definição expressa do termo no contexto do IVA, pode remeter-se para a definição constante da Convenção das Nações Unidas sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, da qual a União Europeia é parte [20]: «[a]s pessoas com deficiência incluem aqueles que têm incapacidades duradouras físicas, mentais, intelectuais ou sensoriais, que em interação com várias barreiras podem impedir a sua plena e efetiva participação na sociedade em condições de igualdade com os outros» [21].

65. Como esta definição sugere, uma parte essencial da definição de «deficiente» consiste na incapacidade que obsta à participação normal a longo prazo de um indivíduo na sociedade. Na minha opinião, a causa da incapacidade não é relevante; o termo «deficientes» utilizado na categoria 4 é suficientemente amplo para incluir também as deficiências decorrentes de doenças graves ou crónicas, sem ter de ser sinónimo de «doentes» ou «enfermos» [22].

66. O âmbito de aplicação da categoria 4 é ainda limitado pelo requisito de que uma taxa reduzida de IVA só pode ser aplicada a equipamento médico, material auxiliar e aparelhos destinados a uso *pessoal exclusivo* dos deficientes. Está excluída a utilização geral de bens que, embora se destinem a aliviar ou tratar deficiências físicas, sejam usados em hospitais, centros de saúde, clínicas ou outras instituições que cuidam de deficientes. Estão ainda excluídos os bens que são necessários aos deficientes, mas que também têm outros usos.

67. Determinados bens podem ser destinados para o uso dos deficientes e para outros fins. O Tribunal de Justiça já decidiu que o fim da entrega de um bem pode, efetivamente, indicar se pode ou não ser aplicada uma taxa reduzida de IVA [23]. Contudo, no contexto do presente processo, seria impossível garantir, na prática, que só os deficientes, que são claramente os destinatários de um regime de taxa reduzida de IVA, beneficiariam desta taxa reduzida.

68. O Comité do IVA declarou nas suas Orientações que «os Estados-Membros podem aplicar a taxa reduzida de IVA a produtos concebidos especialmente para deficientes (equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos semelhantes) que são normalmente adquiridos ou utilizados apenas por pessoas deficientes (a título permanente ou temporário) para aliviar ou tratar as suas deficiências. Os produtos normalmente utilizados para outros fins (por exemplo, telefones sem fios) estão excluídos pela disposição, assim como o equipamento médico e o material auxiliar concebido para utilização geral e não especialmente para ser usado por deficientes (por exemplo, equipamento de radiografia)» [24].

20 — Decisão do Conselho, de 26 de novembro de 2009, relativa à celebração, pela Comunidade Europeia, da Convenção das Nações Unidas sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (2010/48/CE) (JO L 23, p. 35).

21 — Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, Organização das Nações Unidas, Treaty Series, vol. 2515, p. 3.

22 — V. também, por analogia, acórdão de 11 de julho de 2006, Chacón Navas (C-13/05, Colet., p. I-6467, n.º 44), no qual o Tribunal de Justiça conclui que a equiparação dos conceitos de «deficiência» e «doença» está excluída no contexto da Diretiva 2000/78/CE do Conselho, de 27 de novembro de 2000, que estabelece um quadro geral de igualdade de tratamento no emprego e na atividade profissional (JO L 303, p. 16).

23 — V. acórdão de 3 de março de 2011, Comissão/ Países Baixos (C-41/09, Colet., p. I-831, n.º 57), no qual o Tribunal de Justiça concluiu que a entrega de cavalos para abate com vista à sua utilização na preparação de alimentos pode ser objeto de uma taxa reduzida do IVA, embora tal não seja possível para a entrega de cavalos em geral.

24 — V. *VAT Committee guidelines, guidelines resulting from the 54th meeting of 16-18 February 1998* [Orientações do Comité do IVA decorrentes do 54.º encontro realizado entre 16 e 18 de fevereiro de 1998], disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/IVA/key_documents/IVA_committee/2012_guidelines-IVA-committee-meetings_en.pdf.

69. A Comissão propôs recentemente incluir na categoria 4 material ou aparelhos especialmente concebidos para ou adaptados a deficientes (por exemplo, teclados em *braille*, carros especialmente alterados, etc.) que não podem beneficiar da taxa reduzida embora respondam às mesmas necessidades [25], mas estas alterações não foram incluídas na Diretiva 2009/47/CE que altera a diretiva IVA [26].

70. Neste contexto, importa recordar que os Estados-Membros têm à sua disposição outros métodos, para além das taxas reduzidas de IVA, para atenuar a carga financeira dos deficientes que necessitam de equipamentos que também podem ser utilizados para outros fins.

71. Consequentemente, sou da opinião que o âmbito de aplicação da categoria 4 exclui a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a bens essencial ou principalmente utilizados pelos deficientes.

72. Concluo, por conseguinte, que o quarto argumento da Comissão deve proceder.

## VII — Conclusão

73. À luz das considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que:

1) Declare que, ao aplicar uma taxa reduzida de IVA às seguintes categorias de bens, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 98.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido em conjunto com o seu anexo III:

   — Substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos;

   — Dispositivos médicos, material, equipamentos e aparelhos que, objetivamente considerados, só podem ser utilizados para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar ou curar doenças ou dolências dos homens ou dos animais, mas que não são «normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes»;

   — Material auxiliar e equipamento suscetíveis de serem essencial ou principalmente utilizados para tratar deficiências físicas dos animais;

   — Material auxiliar e equipamento essencial ou principalmente utilizados para tratar deficiências físicas dos homens, mas que não são utilizados para uso pessoal exclusivo dos deficientes.

2) Condene o Reino de Espanha nas despesas.

25 — COM(2008) 428 final.

26 — JO L 116, p. 18.