

|

## 61985J0353

ACORDAO DO TRIBUNAL DE JUSTICA DE 23 DE FEVEREIRO DE 1988. - COMISSAO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS CONTRA REINO UNIDO DA GRA-BRETANHA E DA IRLANDA DO NORTE. - IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO - BENS FORNECIDOS NO AMBITO DO EXERCICIO DAS PROFISSOES MEDICAS OU PARAMEDICAS. - PROCESSO 353/85.

*Colectânea da Jurisprudência 1988 página 00817*

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

## Palavras-chave

++++

*Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Isenções previstas pela sexta directiva - Isenção das prestações de serviços de assistência no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas - Entrega de bens dissociável da prestação de serviço - Natureza tributável*

*((Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, alínea A, n.º 1, alínea c) ))*

## Sumário

*O artigo 13.º, alínea A), n.º 1, alínea c), da Directiva 77/388, relativo à isenção do imposto sobre o valor acrescentado no que se refere às prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, deve ser interpretado no sentido de que a isenção nele prevista não engloba, sem prejuízo dos pequenos fornecimentos de bens indissociáveis da prestação, a entrega, material e economicamente dissociável da prestação de serviço, de medicamentos e outros bens, como óculos de correcção, receitados pelo médico ou por outras pessoas autorizadas.*

## Partes

No processo 353/85,

Comissão das Comunidades Europeias, representada pelo seu consultor jurídico D. R. Gilmour, na qualidade de agente, com domicílio escolhido, no Luxemburgo, no gabinete de G. Kremlis, edifício Jean Monnet, Kirchberg,

demandante,

contra

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado por S. J. Hay, Treasury Solicitor, na qualidade de agente, assistida por D. Vaughan, QC, com domicílio escolhido na sua embaixada no Luxemburgo, 28, boulevard Royal,

demandado,

que tem por objecto um pedido no sentido de se declarar que o Reino Unido, ao isentar do imposto sobre o valor acrescentado a entrega de certos bens fornecidos em relação com o exercício das profissões médicas e paramédicas, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 13.º, alínea A), n.º 1, alínea c), da sexta directiva 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 colectável uniforme (77/388) (JO L 145, p. 1; EE 9 F1 p. 54),

O TRIBUNAL,

constituído pelos Srs. Mackenzie Stuart, presidente, G. Bosco, O. Due e J. C. Moitinho de Almeida, presidentes de secção, U. Everling, K. Bahlmann, R. Joliet, T. F. O' Higgins e F. Schockweiler, juízes,

advogado-geral: G.F. Mancini

secretário: D. Louterman, administradora

visto o relatório para audiência, e após a realização desta em 8 de Abril de 1987,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 7 de Julho de 1987,

profere o presente

Acórdão

## **Fundamentação jurídica do acórdão**

1 Por petição que deu entrada na Secretaria do Tribunal em 19 de Novembro de 1985, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, nos termos do artigo 169.º do Tratado CEE, uma acção destinada a obter a declaração de que, ao isentar os fornecimentos de bens, em conformidade com o disposto na lei de 1983 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, anexo 6, categoria 7 (saúde), e contrariamente ao disposto no artigo 13.º, alínea A), n.º 1, alínea c), da Directiva 77/388, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia.

2 O artigo 13.º, alínea A), n.º 1 da Directiva 77/388 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 colectável uniforme, (JO L 145, p. 1), (a seguir designada por "sexta directiva"), dispõe:

"Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

a) *omissis*

b) a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente conexas, 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;

c) as prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-membro em causa;

d) as entregas de órgãos, sangue e leite humanos;

e) as prestações de serviços efectuadas no âmbito da sua actividade pelos mecânicos dentistas, e bem assim o fornecimento de próteses dentárias efectuado pelos dentistas e mecânicos dentistas;

(*omissis*)."

3 O Reino Unido transpôs esta directiva para o seu direito nacional pelo Value Added Tax Act de 1983, que prevê, entre outras, a isenção de IVA de certas operações. O grupo 7 (saúde) do anexo 6 torna extensiva esta isenção às operações seguintes:

"1) A prestação de serviços e, em relação com estes, o fornecimento de bens, por uma pessoa inscrita ou registada num dos registos seguintes:

a) no registo dos médicos ou no registo dos médicos inscritos temporariamente;

b) no registo dos dentistas;

c) quer no registo dos oculistas oftalmologistas (*ophthalmic opticians*), quer no registo dos oculistas autorizados a executar receitas, mantido em conformidade com o *Opticians Act* de 1958, quer nas listas, mantidas em aplicação do artigo 4.º desta lei, das pessoas colectivas que exercem as actividades de oculista oftalmologista ou de oculista autorizado a executar receitas;

d) em qualquer registo das profissões paramédicas, mantido em conformidade com o *Professions Supplementary to Medicine Act* de 1960;

e) no registo das enfermeiras diplomadas, parteiras e enfermeiras visitadoras, mantido em conformidade com o artigo 10.º do *Nurses, Midwives and Health Visitors Act* de 1979;

f) em qualquer lista de assistentes dentários estabelecida em conformidade com o artigo 41.º do *Dentists Act* de 1957;

*g) no registo dos farmacêuticos que vendem próteses auditivas ou no registo das pessoas que empregam tais farmacêuticos, mantido em conformidade com o artigo 2.º do Hearing Aid Council Act de 1968."*

*4 Em aplicação desta disposição, os fornecimentos de bens efectuados pelos membros das profissões médicas e paramédicas são isentos de IVA quando sejam efectuados em conexão com prestações de serviços. É o caso, nomeadamente, do fornecimento de óculos de correcção efectuado por oculistas autorizados.*

*5 Considerando que, ao isentar do IVA estes fornecimentos de bens, o Governo britânico violara o artigo 13.º, alínea A), n.º 1, alínea c) da Sexta Directiva, a Comissão, por carta de 3 de Agosto de 1982, enviou ao Governo do Reino Unido uma notificação de incumprimento, nos termos do primeiro parágrafo, do artigo 169.º do Tratado CEE.*

*6 Dado que o Governo britânico não reconheceu o incumprimento que lhe era censurado, a Comissão enviou-lhe, em 14 de Junho de 1984, um parecer fundamentado, nos termos do primeiro parágrafo do artigo 169.º do Tratado CEE. O Reino Unido era convidado a dar cumprimento ao parecer fundamentado no prazo de dois meses.*

*7 Por carta de 8 de Outubro de 1984, o Governo britânico manteve a sua posição. Assim, a Comissão intentou a presente acção.*

*8 Para mais ampla exposição dos factos, da tramitação do processo e dos fundamentos e argumentos das partes, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos do processo apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação do Tribunal.*

*Quanto à admissibilidade*

*9 A título liminar, o Governo do Reino Unido suscitou a questão prévia da inadmissibilidade da acção intentada pela Comissão.*

*10 Em primeiro lugar, a Comissão não teria precisado suficientemente o alcance das acusações que dirigiu ao Governo do Reino Unido. A Comissão não teria claramente indicado se se referia a todas as categorias de operações incluídas no grupo 7 (saúde) do Value Added Tax Act de 1983, só a algumas delas ou apenas ao fornecimento de óculos de correcção efectuado por oculistas no âmbito do exercício da sua actividade.*

*11 Em segundo lugar, a Comissão ter-se-ia contradito, visto que, por um lado, teria sustentado na notificação de incumprimento que nenhum fornecimento de bens pode ser isento de IVA nos termos do artigo 13.º, alínea A), n.º 1, alínea c), da sexta directiva e, por outro lado, teria admitido no parecer fundamentado que certos fornecimentos de bens podem ser considerados abrangidos pela noção de "serviços de assistência" utilizada na referida disposição.*

*12 Deste modo, o Governo do Reino Unido não teria ficado em condições de conhecer o verdadeiro alcance das acusações da Comissão e, portanto, não teria tido a possibilidade de se defender desde o início do litígio.*

13 A Comissão sustenta que o teor da notificação de incumprimento e do parecer fundamentado deixava entender claramente que o incumprimento censurado dizia respeito à violação do artigo 13.º, alínea A), n.º 1, alínea c), da sexta directiva. Além disso, a Comissão teria tido sempre o cuidado de indicar que o fornecimento de óculos era mencionado como exemplo de um fornecimento de bens que, em sua opinião, não podia ser isento de IVA, nos termos do artigo 13.º, alínea A), n.º 1, alínea c). Logo, o incumprimento censurado não se limita ao fornecimento de lentes de correcção efectuado por oculistas no âmbito do exercício da sua actividade.

14 A Comissão contesta igualmente que haja contradições na sua argumentação. Se especificou, no parecer fundamentado, que a isenção do IVA pode abranger igualmente os pequenos fornecimentos de bens que são indissociáveis do serviço e que, num sistema médico de economia de mercado, são normalmente incluídos no preço do serviço, o facto deve-se a que, tendo em conta as observações do Governo do Reino Unido, a Comissão precisou o alcance das suas acusações.

15 Na presença desta contestação, há que começar por examinar se, na fase pré-contenciosa, a Comissão deu ao Reino Unido a possibilidade de conhecer os elementos essenciais do incumprimento que lhe censurava.

16 Resulta dos autos que, tanto na notificação de incumprimento como no parecer fundamentado, a Comissão forneceu os elementos essenciais do litígio, indicando que o incumprimento criticado dizia respeito à violação do artigo 13.º, alínea A), n.º 1, alínea c), da sexta directiva, pelo facto de a lei de 1983 do Reino Unido relativa ao imposto sobre o valor acrescentado isentar deste imposto, contrariamente à disposição atrás citada, os bens que, no âmbito das prestações médicas e paramédicas, não estão necessariamente relacionados com os "serviços de assistência". Ainda que a Comissão tenha contestado mais especialmente a isenção concedida ao fornecimento de óculos de correcção, verifica-se, no entanto, que este produto foi mencionado a título de exemplo, a fim de situar a categoria de bens que são fornecidos pelos membros das profissões médicas e paramédicas em conexão com os serviços que prestam.

17 Além disso, resulta das respostas dadas pelo Governo do Reino Unido à notificação de incumprimento e ao parecer fundamentado da Comissão que este governo conhecia a natureza das acusações formuladas pela Comissão. Com efeito, nas suas respostas, resumiu as acusações da Comissão, refutando-as ponto por ponto.

18 Há que examinar, em seguida, o argumento da pretensa contradição entre a posição inicial da Comissão e a que exprimiu no parecer fundamentado.

19 A este respeito, deve salientar-se que, no sistema do processo baseado no artigo 169.º do Tratado CEE, a notificação de incumprimento tem por finalidade dar a conhecer ao Estado destinatário os elementos essenciais do incumprimento que lhe é imputado, convidando-o a apresentar as suas observações. Se a controvérsia não ficar resolvida nesta primeira fase do processo, a Comissão, tendo em conta as observações formuladas pelo seu interlocutor, emite um parecer fundamentado que fixa definitivamente o objecto do litígio (ver acórdãos de 27 de Maio de 1981, *Essevi e Salengo*, 142 e 143/80, *Recueil*, p. 1413; de 15 de Dezembro de 1982, *Comissão/Dinamarca*, 211/81, *Recueil*, p. 4547; de 31 de Janeiro de 1984, *Comissão/Irlanda*, 74/82, *Recueil*, p. 317; de 18 de Março de 1986, 85/85, *Comissão/Bélgica*, *Colectânea*, p. 1149). O facto de, neste caso, a Comissão ter limitado o alcance das suas acusações, ao precisar, na sequência das observações do Governo do Reino Unido, que a noção de "serviços de assistência" que figura no artigo 13.º, alínea A), n.º 1, alínea c), da directiva inclui os pequenos fornecimentos de bens que são indissociáveis dos serviços, não está em contradição com a acusação referente à isenção do imposto concedida aos bens que não estão necessariamente em conexão com a prestação de um serviço médico ou paramédico.

20 A questão prévia de inadmissibilidade suscitada pelo Governo do Reino Unido deve, pois, ser julgada improcedente.

Quanto ao mérito

21 Ambas as partes reconhecem que o fulcro do problema, no presente processo, é a interpretação da expressão "serviços de assistência", no contexto do artigo 13.º, alínea A), n.º 1 da sexta directiva.

22 O Governo do Reino Unido sustenta que a isenção das prestações de "serviços de assistência" prevista na citada alínea c) abrange a entrega dos bens fornecidos em conexão com as prestações de serviços efectuadas no âmbito de certas profissões médicas e paramédicas reconhecidas. Por conseguinte, considera que mesmo o fornecimento de óculos de correcção, efectuado, quer por um oculista oftalmologista, quer por um oculista autorizado a executar receitas, apresenta uma estreita conexão com o serviço prestado.

23 A este respeito, o Governo do Reino Unido estabelece um paralelo entre as alíneas b) e c) do mesmo n.º 1 da alínea A) do citado artigo 13.º Dado que a alínea b) concede a isenção tanto à "assistência médica" ("medical care", na versão inglesa da directiva) da pessoa hospitalizada como às "operações com ela estreitamente conexas", o Governo do Reino Unido extrai daí a conclusão de que, no quadro hospitalar, o fornecimento de bens está igualmente abrangido pela isenção. Logicamente, o mesmo tratamento se deveria aplicar aos bens fornecidos em conexão com os "serviços de assistência" ("medical care", na versão inglesa) referidos na alínea c) do n.º 1 da alínea A) do artigo 13.º

24 Uma tal solução impor-se-ia também com base no texto das citadas alíneas b) e c) que, na versão inglesa da directiva, utilizam a mesma expressão "medical care", aliás traduzida no texto francês por "soins médicaux" ("assistência médica") na alínea b) e por "soins à la personne" ("serviços de assistência") na alínea c). Tratando-se de uma noção idêntica, o Governo do Reino Unido deduz que as disposições das alíneas b) e c) devem ser interpretadas da mesma maneira, no sentido de que a isenção concedida pela primeira destas disposições, tanto às prestações médicas como ao fornecimento de bens, deve ser igualmente concedida aos bens fornecidos em conexão com as prestações médicas ou paramédicas previstas na alínea c).

25 A Comissão sustenta que a expressão "serviços de assistência" deve ser interpretada como limitada à prestação de serviços, sem prejuízo dos pequenos fornecimentos de bens indissociáveis desta prestação.

26 A Comissão salienta, em primeiro lugar, que as isenções previstas no artigo 13.º, alínea A), n.º 1, constituem uma excepção em relação ao princípio da tributação de todos os fornecimentos de bens e prestações de serviços, pelo que devem ser interpretadas de forma estrita. No caso concreto, a expressão "serviços de assistência" não pode ser alargada ao ponto de englobar também o fornecimento de bens.

27 Além disso, a Comissão observa que, quando a sexta directiva entendeu isentar simultaneamente o fornecimento de bens e a prestação de serviços, afirmou-o expressamente, como no caso das alíneas g), h), i), l) e n). Pelo contrário, na alínea c), a isenção é concedida exclusivamente às "prestações de serviços de assistência".

28 Segundo a Comissão, esta conclusão não poderia ser posta em causa por uma comparação entre a isenção prevista na alínea c) e a prevista na alínea b) da mesma disposição. Com efeito, no contexto da sexta directiva e tendo em conta outras versões linguísticas do texto (*cure mediche/prestazioni mediche, medische verzorging/gezondheidskundige verzorging*), as expressões "assistência médica" e "serviços de assistência" utilizadas, respectivamente, na alínea b) e na alínea c), teriam um alcance diferente. A primeira inclui igualmente as operações estreitamente conexas com a assistência médica, fazendo parte de um tratamento em meio hospitalar, ao passo que a segunda abrange exclusivamente as prestações efectuadas a título oneroso nos consultórios dos membros das profissões médicas ou paramédicas e, portanto, não é extensiva ao fornecimento dos bens.

29 A Comissão salienta que esta diferença de tributação entre as alíneas b) e c) é reconhecida pela maior parte dos Estados-membros, que isentam o fornecimento de bens que fazem parte integrante de um tratamento em meio hospitalar, na acepção da alínea b), ao passo que não concedem a mesma isenção ao fornecimento de bens efectuado em conexão com as prestações de serviços de assistência referidas na alínea c).

30 Deve examinar-se, em primeiro lugar, o argumento do Governo do Reino Unido baseado no paralelismo existente entre as alíneas b) e c) do n.º 1 da alínea A) do artigo 13.º, que deveria conduzir ao mesmo tratamento fiscal, ou seja, à isenção do imposto, tanto no que respeita aos bens fornecidos em conexão com as prestações hospitalares referidas na alínea b), como no referente aos bens fornecidos em conexão com as prestações de serviços de assistência referidas na alínea c).

31 Este argumento não pode ser acolhido.

32 Com efeito, a alínea b) dispõe que os Estados-membros isentem do imposto "a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com ela estreitamente conexas, asseguradas por organismos de direito público, 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". Trata-se, portanto, de prestações que compreendem um conjunto de serviços de assistência médica, normalmente efectuados sem fim lucrativo, em estabelecimentos com objectivos sociais, como a protecção da saúde humana.

33 Pelo contrário, a alínea c) dispõe que os Estados-membros isentem do imposto "as prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas". Resulta da colocação desta disposição, imediatamente a seguir à das prestações hospitalares, bem como do seu contexto, que se trata de prestações efectuadas fora de

*organismos hospitalares e no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços, que normalmente tem lugar no consultório deste último. Nestas circunstâncias, à parte os pequenos fornecimentos estritamente necessários no momento da prestação dos serviços de assistência, a entrega de medicamentos e outros bens, como óculos de correcção prescritos pelo médico ou por outras pessoas autorizadas, é material e economicamente dissociável da prestação do serviço.*

*34 Daqui resulta que a isenção do imposto, no que respeita aos bens fornecidos em relação com os serviços de assistência referidos na alínea c), não pode ser justificada pelo disposto na alínea b), como sustenta o Governo do Reino Unido.*

*35 A fim de estabelecer o alcance da isenção do imposto prevista pela alínea c) para "as prestações de serviços de assistência", importa salientar que, se é certo que o artigo 13.º concede a isenção mesmo em certas hipóteses em que o fornecimento de bens está em conexão com a prestação de serviços, não é menos certo que enuncia expressamente as hipóteses em que o fornecimento dos bens fica isento, pelo facto de se tratar de derrogações ao princípio geral estabelecido pelo artigo 2.º, n.º 1, da directiva, segundo o qual estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso. Estas derrogações são concedidas pelo artigo 13.º, alínea A), n.º 1, quer exclusivamente às prestações de serviços quer cumulativamente com o fornecimento de bens. Tal é, nomeadamente, o caso previsto pela alínea e), que concede a isenção tanto às prestações de serviços como ao fornecimento de próteses dentárias efectuados pelos dentistas e mecânicos dentistas. Pelo contrário, a alínea c) só refere as prestações de serviços de assistência no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, excluindo a entrega dos bens, definida no artigo 5.º da directiva, sem prejuízo dos pequenos fornecimentos de bens indissociáveis da prestação.*

*36 Há que concluir, portanto, que, ao isentar do IVA as entregas de bens, em conformidade com o disposto na lei de 1983 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, anexo 6, categoria 7 (saúde), o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 13.º, alínea A), n.º 1, alínea c), da Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.*

## **Decisão sobre as despesas**

*Quanto às despesas*

*37 Por força do disposto no n.º 2 do artigo 69.º do Regulamento Processual, a parte vencida deve ser condenada nas despesas. Tendo o demandado sido vencido, há que condená-lo nas despesas.*

## **Parte decisória**

*Pelos fundamentos expostos,*

**O TRIBUNAL**

*decide:*

*1) Ao isentar do IVA as entregas de bens, em conformidade com o disposto na lei de 1983 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, anexo 6, categoria 7 (saúde), o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo*

*13.º, alínea A), n.º 1, alínea c), da Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.*

*2) O Reino Unido é condenado nas despesas.*