

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

9 de março de 2017 (*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 98.º, n.º 2 – Anexo III, pontos 3 e 4 – Princípio da neutralidade fiscal – Tratamento médico com oxigénio – Taxa reduzida de IVA – Botijas de oxigénio – Taxa normal de IVA – Concentradores de oxigénio»

No processo C-573/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Cour d'appel de Liège (Tribunal de Recurso de Liège, Bélgica), por decisão de 28 de outubro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de novembro de 2015, no processo

Estado belga

contra

Oxycure Belgium SA,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: E. Regan, presidente de secção, A. Arabadjiev e C. G. Fernlund (relator), juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: V. Giacobbo-Peyronnel, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 19 de setembro de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Oxycure Belgium SA, por F. Fosseur, avocat,
- em representação do Governo belga, por M. Jacobs e J.-C. Halleux, na qualidade de agentes, assistidos por D. Carmen, perito,
- em representação da Comissão Europeia, por J.-F. Brakeland e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 20 de outubro de 2016,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 98.º, n.os 1 e 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»), e do anexo III, pontos 3 e 4, desta diretiva, à luz do princípio da neutralidade fiscal.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Estado belga à Oxycure Belgium SA (a seguir «Oxycure»), a respeito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) da atividade de venda e/ou de aluguer de concentradores de oxigénio e de acessórios destinados ao tratamento médico com oxigénio.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O considerando 4 da Diretiva IVA enuncia:

«A realização do objetivo de criação de um mercado interno pressupõe a aplicação, nos Estados-Membros, de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação de mercadorias e serviços. Por conseguinte, é necessário realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios mediante um sistema de [IVA], a fim de eliminar, tanto quanto possível, os fatores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário».

4 O artigo 96.º desta diretiva dispõe:

«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».

5 O artigo 98.º, n.os 1 e 2, da referida diretiva prevê:

«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.

[...]»

6 No ponto 3 do anexo III da Diretiva IVA figuram os «[p]rodutos farmacêuticos do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários, incluindo produtos contraceptivos e de higiene feminina».

7 No ponto 4 deste anexo figuram «[e]quipamento 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».

Direito belga

8 O arrêté royal n.º 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (Decreto Real n.º 20, de 20 de julho de 1970, que fixa as taxas do imposto sobre o valor acrescentado e determina a repartição dos bens e dos serviços de acordo com essas taxas; a seguir «Decreto Real n.º 20»), prevê que o

IVA é cobrado à taxa reduzida de 6% no que respeita aos bens e serviços constantes da sua tabela A.

9 A rubrica XXIII da tabela A refere, nomeadamente, os «[a]parelhos ortopédicos (incluindo cintas médico?cirúrgicas); artigos e aparelhos para fraturas (talas, goteiras e similares); artigos e aparelhos de prótese dentária, ocular ou outra; aparelhos para facilitar a audição dos surdos e outros aparelhos a transportar pela pessoa ou a implantar no organismo, destinados a compensar uma deficiência ou enfermidade; material individual especialmente concebido para ser utilizado por pacientes com estomia e por pessoas que sofram de incontinência, com exceção de pensos higiénicos, pensos diários e fraldas e fraldas?calça para crianças com menos de seis anos; acessórios individuais que façam parte de um rim artificial, incluindo bolsas utilizadas», «aparelhos de aerossóis e seus acessórios; material individual para administração de mycomyst» e «bombas de perfusão de analgésicos».

10 A rubrica XXXIV da referida tabela A visa o aluguer desses bens.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

11 A Oxycure é uma sociedade cuja atividade principal consiste no aluguer e na venda de concentradores de oxigénio. Este tipo de aparelho compreende uma parte destinada a concentrar o oxigénio do ar ambiente, bem como uma cânula nasal ou uma máscara de oxigénio e um tubo de adução de oxigénio, que fazem parte integrante do aparelho. Os concentradores de oxigénio permitem a oxigenoterapia ao domicílio para os pacientes que sofrem de insuficiência respiratória ou de outra deficiência grave que careça de um tratamento com oxigénio e cujo estado já não pode melhorar com medicamentos como os aerossóis e os broncodilatadores.

12 Resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que a administração fiscal belga verificou, na altura em que lavrou o auto, em 26 de novembro de 2010, que, durante o período compreendido entre 1 de outubro de 2007 e 31 de março de 2010, a Oxycure aplicou ao aluguer e à venda de concentradores de oxigénio e dos seus acessórios a taxa reduzida de IVA de 6%, embora essas operações devessem ser sujeitas à taxa normal de 21% em aplicação do Decreto Real n.º 20. Com base neste auto, foi emitido um aviso de liquidação, cobrando impostos devidos no montante de 1 291 621,17 euros e aplicando uma coima no montante de 129 160 euros.

13 Em 28 de dezembro de 2011, a Oxycure intentou uma ação contra este aviso de liquidação no tribunal de première instance de Namur (Tribunal de Primeira Instância de Namur, Bélgica), o qual o anulou por decisão de 25 de abril de 2013.

14 Em 27 de junho de 2013, o Estado belga interpôs recurso dessa sentença na Cour d'appel de Liège (Tribunal de Recurso de Liège, Bélgica).

15 Esse órgão jurisdicional refere que os concentradores de oxigénio, com as botijas de oxigénio médico e o sistema de oxigénio médico líquido, constituem uma das três fontes de oxigénio disponíveis no mercado e que essas fontes são todas intermutáveis e/ou complementares. Com efeito, por um lado, segundo um relatório do Centre fédéral d'expertise des soins de santé (Centro federal de competência especializada dos cuidados de saúde, Bélgica), cada fonte está disponível em forma fixa de grande dimensão e sob a forma de modelo de deambulação de pequena dimensão. Também resulta deste relatório que, do ponto de vista da eficácia clínica, os tratamentos com oxigénio são todos equivalentes. Com efeito, pouco importa o facto de o oxigénio ser fornecido por uma ou outra das três modalidades disponíveis e de a fonte de oxigénio ser fixa ou deambular, uma vez que as diferenças entre estas modalidades estão unicamente relacionadas com questões de comodidade (barulho, utilização fora do domicílio, volume disponível, enchimento do modelo de deambulação pelo paciente) e com o custo para a

sociedade. Por outro lado, a regulamentação belga relativa ao seguro obrigatório de «cuidados de saúde e compensações» reconhece a perfeita intermutabilidade destas fontes de oxigénio, uma vez que está incluída no custo reembolsável do concentrador de oxigénio uma botija de oxigénio de pronto-socorro.

16 Resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que, em aplicação da rubrica XVII da tabela A do Decreto Real n.º 20, se aplica a taxa reduzida de IVA de 6% às botijas de oxigénio.

17 Tendo em conta estas considerações, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se há que considerar que essa tabela, ainda que nenhuma das suas rubricas se refira explicitamente aos concentradores de oxigénio, deve ser interpretada, à luz dos princípios do direito da União, nomeadamente do princípio da neutralidade fiscal, no sentido de que abrange, pelo menos implicitamente, esses concentradores de oxigénio do mesmo modo que os outros meios de oxigenação.

18 Foi nestas condições que a Cour d'appel de Liège (Tribunal de Recurso de Liège, Bélgica) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 98.º, n.os 1 e 2, da Diretiva [IVA], lido em conjugação com o anexo III, pontos 3 e 4, da [Diretiva IVA], e à luz, nomeadamente, do princípio da neutralidade, opõe-se a uma disposição nacional que prevê a aplicação de uma taxa reduzida de IVA ao tratamento com oxigénio por meio de botijas de oxigénio, [ao passo que] o tratamento com oxigénio por meio de um concentrador de oxigénio está sujeito à taxa normal de IVA?»

Quanto à questão prejudicial

19 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 98.º, n.os 1 e 2, da Diretiva IVA e o anexo III, pontos 3 e 4, desta última, lidos à luz do princípio da neutralidade fiscal, se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê que a taxa normal de IVA é aplicável à entrega ou ao aluguer de concentradores de oxigénio, embora essa regulamentação preveja uma taxa reduzida de IVA aplicável à entrega de botijas de oxigénio.

20 A título preliminar, importa recordar que, segundo o artigo 96.º da Diretiva IVA, é aplicada a mesma taxa de IVA, a saber, a taxa normal fixada por cada Estado-Membro, às entregas de bens e às prestações de serviços (acórdão de 4 de junho de 2015, Comissão/Reino Unido, C-161/14, não publicado, EU:C:2015:355, n.º 22 e jurisprudência referida).

21 Por derrogação a esse princípio, está prevista a possibilidade de aplicar taxas reduzidas de IVA nos termos do artigo 98.º dessa diretiva. O anexo III da referida diretiva enumera, de forma exhaustiva, as categorias de entregas de bens e de prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas nesse artigo 98.º

22 A finalidade deste anexo consiste em tornar menos oneroso, e portanto mais acessíveis ao consumidor final, que suporta definitivamente o IVA, certos bens que se considera serem especialmente necessários (acórdão de 17 de janeiro de 2013, Comissão/Espanha, C-360/11, EU:C:2013:17, n.º 48).

23 Quanto ao conteúdo específico do anexo III da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça declarou que há que reconhecer um amplo poder de apreciação ao legislador da União, uma vez que é chamado, quando adota uma medida de natureza fiscal, a tomar opções de natureza política, económica e social, e a hierarquizar interesses divergentes ou a efetuar apreciações complexas (acórdão de 7 de março de 2017, RPO, C?390/15, EU:C:2017:174, n.º 54).

24 Há que referir que, ao adotar os pontos 3 e 4 do anexo III da Diretiva IVA, este legislador optou por permitir a aplicação de uma taxa reduzida de IVA, em vez da taxa normal, à entrega de certas categorias distintas de bens.

25 Conforme resulta do teor do artigo 98.º da Diretiva IVA, a aplicação de uma ou de duas taxas reduzidas não é obrigatória. Esta constitui uma possibilidade reconhecida aos Estados Membros, por derrogação do princípio segundo o qual é aplicável a taxa normal. Ora, resulta de jurisprudência constante que as disposições que derogam um princípio são de interpretação estrita (v. acórdão de 17 de junho de 2010, Comissão/França, C?492/08, EU:C:2010:348, n.º 35 e jurisprudência referida).

26 Por conseguinte, os Estados-Membros podem, em princípio, optar por aplicar uma taxa reduzida de IVA a produtos farmacêuticos que são referidos no ponto 3 do anexo III da Diretiva IVA e aplicar a taxa normal aos dispositivos médicos referidos no ponto 4 desse anexo. Também podem optar por aplicar uma taxa reduzida de IVA a certos produtos farmacêuticos ou dispositivos médicos específicos entre aqueles mencionados nos referidos pontos 3 e 4, aplicando a taxa normal a outros desses produtos ou dispositivos. Em todo o caso, os Estados-Membros estão obrigados a aplicar a taxa normal aos produtos que não figuram no referido anexo.

27 Resulta daí que uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que não aplica uma taxa reduzida de IVA aos concentradores de oxigénio é, em princípio, compatível com o artigo 98.º da Diretiva IVA.

28 Todavia, quando um Estado-Membro opta por aplicar de forma seletiva a taxa reduzida de IVA a certos bens ou serviços específicos que figuram no anexo III da Diretiva IVA, incumbe-lhe respeitar o princípio da neutralidade fiscal (v., neste sentido, acórdãos de 3 de abril de 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C?442/05, EU:C:2008:184, n.os 41 e 43; de 6 de maio de 2010, Comissão/França, C?94/09, EU:C:2010:253, n.º 30; e de 27 de fevereiro de 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C?454/12 e C?455/12, EU:C:2014:111, n.º 45).

29 Consequentemente, para responder à questão colocada, há que verificar se uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, viola o princípio da neutralidade fiscal.

30 A título preliminar, há que recordar que este princípio se opõe a que bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratados de maneira diferente do ponto de vista do IVA (acórdão de 11 de setembro de 2014, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, n.º 24 e jurisprudência referida).

31 Todavia, resulta de jurisprudência constante que este princípio não permite alargar o âmbito de aplicação de uma taxa reduzida, na falta de uma disposição inequívoca (v., nomeadamente, acórdãos de 5 de março de 2015, Comissão/Luxemburgo, C?502/13, EU:C:2015:143, n.º 51, e de 2 de julho de 2015, De Fruytier, C?334/14, EU:C:2015:437, n.º 37).

32 Com efeito, o referido princípio não é uma regra de direito primário que possa determinar a

validade de uma taxa reduzida, mas sim um princípio de interpretação que deve ser aplicado paralelamente com o princípio de que as taxas reduzidas são de interpretação estrita (v., neste sentido, acórdão de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, n.º 45).

33 No caso em apreço, está assente entre os interessados que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça que os concentradores de oxigénio em causa no processo principal, diferentemente das botijas de oxigénio, não estão abrangidos pelo ponto 3 do anexo III da Diretiva IVA, que se refere a certos produtos farmacêuticos, a saber, aqueles normalmente utilizados em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamento médicos e veterinários. Com efeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que este conceito de «produtos farmacêuticos», embora não esteja limitado aos medicamentos, não engloba todo o dispositivo, equipamento, aparelho ou material para uso médico (v., neste sentido, acórdão de 17 de janeiro de 2013, Comissão/Espanha, C?360/11, EU:C:2013:17, n.os 61 a 65)

34 Esta interpretação é corroborada pelo ponto 4 do referido anexo III, que visa precisamente dispositivos médicos de uso específico (acórdão de 17 de janeiro de 2013, Comissão/Espanha, C?360/11, EU:C:2013:17, n.º 64). Com efeito, esta disposição visa os equipamentos médicos, o material auxiliar e os outros aparelhos normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, apenas quando são reservados ao uso pessoal e exclusivo dos deficientes.

35 Ora, dado que não parece demonstrar-se que os concentradores de oxigénio em causa no processo principal sejam reservados ao «uso pessoal exclusivo dos deficientes», esses dispositivos não podem, tão pouco, estar abrangidos pelo âmbito de aplicação do anexo III, ponto 4, da Diretiva IVA, o que incumbe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

36 Nestas condições, tendo em conta a jurisprudência recordada no n.º 31 do presente acórdão, o princípio da neutralidade fiscal não pode impor a um Estado-Membro, como o que está em causa no processo principal, que usou a possibilidade que lhe é conferida de aplicar uma taxa reduzida de IVA a produtos específicos que figuram no anexo III, ponto 3, da Diretiva IVA, que alargue essa taxa reduzida a concentradores de oxigénio, mesmo que o consumidor entenda que estes últimos são semelhantes aos produtos que beneficiam dessa taxa reduzida.

37 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão colocada que o artigo 98.º, n.os 1 e 2, da Diretiva IVA e o anexo III, pontos 3 e 4, desta diretiva, lidos à luz do princípio da neutralidade fiscal, não se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê que a taxa normal de IVA é aplicável à entrega ou ao aluguer de concentradores de oxigénio, embora essa regulamentação preveja uma taxa reduzida de IVA aplicável à entrega de botijas de oxigénio.

Quanto às despesas

38 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sexta Secção) declara:

O artigo 98.º, n.os 1 e 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o anexo III, pontos 3 e 4, desta diretiva, lidos à luz do princípio da neutralidade fiscal, não se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê que a taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado é aplicável à entrega ou ao aluguer de concentradores de oxigénio, embora essa regulamentação preveja uma taxa reduzida de

imposto sobre o valor acrescentado aplicável à entrega de botijas de oxigénio.

Assinaturas

* Língua do processo: francês.