

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL

ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 29 de Julho de 2010¹

1. O processo principal tem por objecto o enquadramento em sede de IVA de uma técnica de engenharia de tecidos mediante a qual são extraídas células de cartilagem articular de um paciente, multiplicadas em laboratório e preparadas (com ou sem integração numa membrana de colagéneo) para reimplante no mesmo paciente.

2. O Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal), Alemanha, pretende saber se os serviços de laboratório constituem «trabalhos relativos a bens móveis corpóreos» para efeitos da legislação da União Europeia sobre IVA (em caso afirmativo, tal afecta o local em que se considera que os serviços são prestados quando o cliente e o prestador se encontram em Estados-Membros diferentes) ou se devem ser qualificados como «prestação de serviços de assistência» (caso em que estariam isentos de IVA).

1 — Língua original: inglês.

Legislação pertinente da União em matéria de IVA

3. O processo principal respeita a serviços prestados em 2002, pelo que a legislação pertinente da União é a Sexta Directiva.²

4. Nos termos do artigo 9.º, n.º 1 desta directiva, por lugar da prestação de serviços entende-se, essencialmente, o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável, ou o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.³

5. O artigo 9.º, n.º 2, alínea c) especifica, contudo, que por lugar da prestação de serviços que tenham por objecto trabalhos relativos

2 — Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO 1977 L 145, p. 1, EE9 F 01, p. 54), revogada, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007, pela Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), que apresenta as mesmas disposições com diferente sistemática e redacção.

3 — V. artigo 45.º da Directiva 2006/112.

a bens móveis corpóreos se entende o lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas.⁴

6. Todavia, o artigo 28.ºB, parte F, da directiva estabelece:

«Em derrogação do n.º 2, alínea c), do artigo 9.º, o lugar das prestações de serviços que tenham por objecto peritagens ou trabalhos relativos a bens móveis corpóreos, cujos destinatários estejam identificados para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado num Estado-Membro que não o da execução material dessas prestações, considera-se situado no território do Estado-Membro que atribuiu ao destinatário dessa prestação o número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado ao abrigo do qual lhe foi prestado o serviço.

Esta derrogação não é aplicável quando os bens não sejam objecto de uma expedição ou de um transporte fora do Estado-Membro da execução material dos serviços».⁵

4 — V. artigo 52.º, alínea c), da Directiva 2006/112.

5 — V. artigo 55.º da Directiva 2006/112. O artigo 28.ºB, parte F, foi introduzido pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado - âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p. 18), cujo considerando 10 do preâmbulo específica que o objectivo era facilitar o comércio intra-comunitário no domínio dos trabalhos relativos a bens móveis corpóreos.

7. O artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva prevê isenções de IVA para «certas actividades de interesse geral». Dispõe, em particular:

«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:

[...]

(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 ;

[...]»⁶.

6 — V. artigos 131.º e 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Directiva 2006/112.

Matéria de facto, tramitação processual e questões submetidas

8. O Bundesfinanzhof refere que a Verigen Transplantation Service International AG (a seguir «Verigen») é uma empresa de biotecnologia estabelecida na Alemanha, que opera no domínio da engenharia de tecidos. Investiga, desenvolve, produz e comercializa tecnologias de diagnóstico e trata doenças dos tecidos humanos, em particular doenças das cartilagens. Estão em causa as operações da Verigen que envolvem a multiplicação de condrócitos autólogos (células de cartilagem articular do próprio paciente) em casos em que os clientes a quem o serviço é prestado (médicos ou clínicas) são residentes noutros Estados Membros e a Verigen indicou os respectivos números de identificação para efeitos de IVA nas suas facturas.

9. O médico ou a clínica remetem à Verigen material cartilaginoso, colhido do paciente por biopsia. A Verigen trata o tecido de modo a dele isolar os condrócitos. Após preparação no seu próprio soro, em incubadora, multiplicam-se, geralmente, num prazo de três a quatro semanas. As células daí resultantes podem, ou não, ser introduzidas numa membrana de colagénio para produzir uma «placa

de cartilagem». Em qualquer caso, são enviadas ao médico ou clínica do paciente para reimplante.

10. A Verigen considerou estes serviços isentos de IVA quando prestados a clientes noutros Estados-Membros. A autoridade tributária considerou-os, contudo, sujeitos a imposto e liquidou o imposto relativo ao ano em causa.

11. No processo subsequente, a Verigen alegou que a multiplicação de células de cartilagem não constitui uma prestação de serviços de assistência. Implica, antes, serviços de laboratório habituais prestados por assistentes ou técnicos de medicina ou de biotecnologia. Os necessários controlos de qualidade são levados a cabo por um farmacêutico e um químico externo.

12. O Finanzgericht (Tribunal Tributário) deu provimento ao recurso da Verigen em primeira instância. Decidiu que a multiplicação de células é um serviço que deve ser considerado «trabalho relativo a bens móveis corpóreos». Ao serem separados do corpo, os órgãos retirados para transplante também constituem bens móveis. Se a parte do corpo separada é subsequentemente utilizada para

transplante no mesmo paciente ou noutro é irrelevante para a questão de saber se se subsume ou não ao termo «bem móvel corpóreo». As facturas da Verigen mostram que os clientes residentes noutros Estados Membros usaram os números de identificação para efeitos de IVA que lhes foram atribuídos nos seus Estados de origem. Como tal, as transacções não são tributáveis na Alemanha.

13. No seu recurso restrito à matéria de direito, a autoridade tributária alega que as células não se tornam bens móveis em resultado da sua separação do corpo por um período, e a multiplicação de células não constitui um «trabalho». Nem se verifica qualquer «uso» do número de identificação para efeitos de IVA atribuído noutro Estado Membro — que teria requerido um acordo expresso, anterior à prestação do serviço.

14. O órgão jurisdicional de reenvio considera que a entrega de células de cartilagem multiplicadas ao médico ou à clínica do paciente não é uma entrega de bens, mas que a multiplicação de células é um serviço, já que a Verigen não pode dispor livremente do material cartilaginoso como proprietária, antes devendo devolver as células após a multiplicação. A multiplicação de células não é tributada na Alemanha quando esse serviço é prestado noutro Estado-Membro. Tal será o caso, no entanto, apenas se, numa interpretação correcta, o artigo 28.ºB, parte F, da Sexta Directiva

abranger o serviço da Verigen. Se essa não for a interpretação correcta do artigo 28.ºB, parte F, a operação deve ser tributada na Alemanha, a menos que se considere que constitui uma prestação de serviços de assistência na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c).

15. Por conseguinte, o Bundesfinanzhof solicita que sejam respondidas as seguintes questões prejudiciais:

«1. O artigo 28.ºB, parte F, primeiro parágrafo, da [Sexta Directiva] deve ser interpretado no sentido de que:

- (a) Um material cartilaginoso [...] colhido num ser humano, que é entregue a uma empresa com vista à multiplicação das células e que é a seguir devolvido como implante para o paciente em causa, constitui um “bem móvel corpóreo” na acepção desta disposição?
- (b) A extracção de células de cartilagem articular do referido material cartilaginoso e a multiplicação posterior das células constituem “trabalhos” relativos a bens móveis corpóreos na acepção desta disposição?
- (c) O serviço se considera prestado ao beneficiário identificado pelo seu “número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado”, desde logo quando esse número é indicado na factura do

prestador do serviço, sem que tenha sido celebrado um acordo escrito expresso sobre a sua utilização?

Apreciação

2. Em caso de resposta negativa a uma das questões precedentes: O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da [Sexta Directiva] deve ser interpretado no sentido de que a extracção das células de cartilagem articular do material cartilaginoso colhido num ser humano e a subsequente multiplicação das células constituem uma “prestação de serviços de assistência”, quando as células obtidas através da multiplicação são reimplantadas no doador?»

17. Embora o órgão jurisdicional de reenvio tenha submetido a segunda questão apenas para o caso de resposta negativa à primeira, a ordem das questões pode facilmente ser invertida. Se, como a Comissão sugere, o serviço em causa não constituir de facto uma prestação de serviços de assistência na acepção do artigo 13.º, A), n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, as operações serão consideradas isentas independentemente do lugar onde (se considera que) foram prestadas. Assim, vou abordar em primeiro lugar a segunda questão.

Segunda questão

16. Foram apresentadas observações escritas por parte dos Governos alemão e espanhol, bem como pela Comissão. Não foi requerida nem se realizou qualquer audiência. O Tribunal decidiu adiar a apresentação das presentes conclusões a fim de ter em conta os acórdãos CopyGene⁷ e Future Health Technologies,⁸ que dizem respeito a matérias relativas à segunda questão. Estes acórdãos foram proferidos em 10 de Junho de 2010.

18. A jurisprudência sobre o conceito de assistência médica ou prestação de serviços de assistência encontra-se plasmada nos recentes acórdãos CopyGene e Future Health Technologies,⁹ podendo resumir-se como segue.

7 — Acórdão de 10 de Junho de 2010, C-262/08, Colect., p. I-5053.

8 — Acórdão de 10 de Junho de 2010, C-86/09, Colect., p. I-5215.

9 — Já referidos nas notas 7 e 8, respectivamente. V., em particular, n.ºs 24 a 30 do acórdão CopyGene e n.ºs 28 a 30, 36, 37 e 40 do acórdão Future Health Technologies, e jurisprudência aí referida. V. igualmente as minhas conclusões no processo CopyGene, n.ºs 30 e sgs.

19. As isenções constantes do artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos do direito comunitário têm por objectivo evitar divergências na aplicação do regime de IVA de um Estado-Membro para outro. Não visam isentar todas as actividades de interesse geral, mas apenas as que nele são enumeradas e descritas de maneira muito detalhada. Os termos usados são de interpretação estrita, dado que constituem excepções ao princípio geral de que o IVA deve ser cobrado sobre qualquer entrega de bens ou prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema do IVA. Assim, a regra de interpretação estrita não deve conduzir a que as isenções sejam privadas dos efeitos pretendidos.

20. Relativamente às prestações de natureza médica, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), abrange todas as prestações efectuadas no meio hospitalar, ao passo que a alínea c) deste número visa as prestações de assistência médica fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente, ou em qualquer outro lugar. Daqui resulta que as alíneas b) e c) do artigo 13.º, A, n.º 1, cujos âmbitos de aplicação são distintos, têm por objectivo regulamentar a totalidade das isenções das prestações de assistência médica em sentido estrito.

21. Por conseguinte, o conceito de «assistência médica» que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), e o de «prestações de serviços de assistência», do 13.º, A, n.º 1, alínea c), visam ambos prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde. Embora ambas as prestações de serviços devam ter uma finalidade terapêutica, daí não decorre necessariamente que a finalidade terapêutica de uma prestação deva ser compreendida numa acepção particularmente restritiva. Ambas as isenções têm, além disso, o objectivo de reduzir o custo dos tratamentos de saúde.

22. No presente caso, tanto a Comissão como o Governo alemão consideram que o serviço em causa tem uma finalidade terapêutica. O Governo espanhol discorda, com base no facto de tal envolver apenas processos habituais em laboratório no domínio da engenharia de tecidos. Concorro com a Comissão e com o Governo alemão.

23. Não é contestado, e não oferece dúvidas, que o processo descrito — remoção, multiplicação e reimplante de condrócitos autólogos — possui, globalmente, uma finalidade terapêutica. Os serviços específicos prestados pela Verigen fazem, sem dúvida, parte de todo

o processo. Todavia, são uma parte essencial, inerente e inseparável desse mesmo processo, não podendo nenhuma das fases ser utilmente realizada sem as demais.

24. Os serviços em causa são por isso abrangidos pelo conceito de «prestação de assistência médica» do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. Nenhum argumento milita no sentido da respectiva exclusão da isenção pelo facto de não serem médicos, mas técnicos de laboratório, a prestar tal serviço. Como observa a Comissão, não é necessário que todos os aspectos do cuidado terapêutico sejam realizados por pessoal médico.¹⁰ Com efeito, foi decidido que as análises clínicas prescritas por clínicos gerais e realizadas por um laboratório privado externo podem ser abrangidas no conceito de assistência médica ou no de prestação de serviços de assistência, ainda que precedam qualquer necessidade comprovada de tratamento médico específico.¹¹

10 — V. acórdão de 10 de Setembro de 2002, Kügler, C-141/00, Colect. I-6833, em particular n.º 41.

11 — V. acórdão de 8 de Junho de 2006, L.u. P., C-106/05, Colect. I-5123, em especial n.º 39.

25. Além disso, como o Governo alemão indica, não é necessário fazer depender a classificação de tais serviços como assistência médica ou prestação de serviços de assistência (como poderia sugerir a redacção da questão colocada pelo tribunal nacional) do reimplante das células multiplicadas no paciente de quem foram removidas. As transfusões de sangue e os transplantes de órgãos, de uma pessoa para outra, constituem claramente assistência médica ou prestação de serviços de assistência.¹²

26. No entanto, o Governo alemão também sugere — embora sem propor qualquer conclusão definitiva — que qualificar os serviços em causa como prestação de serviços de assistência pode estar em contradição com o princípio da neutralidade fiscal (no sentido de evitar distorções de concorrência¹³) na medida em que uma «placa de cartilagem» produzida é funcionalmente comparável a um produto farmacêutico, que não pode estar isento de IVA, mas apenas sujeito a uma taxa reduzida.¹⁴

12 — V., por analogia, acórdão CopyGene, n.º 51, e n.º 46 e sgs. das minhas conclusões.

13 — Pode observar-se (embora não seja absolutamente relevante para a presente análise) que o artigo 13.º, A), n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva permite que os Estados-Membros façam depender, caso a caso, a concessão, a organismos que não sejam de direito público, de qualquer das isenções previstas *inter alia* no artigo 13.º, n.º 1, alínea b), de certas condições, em particular (quarto travessão) a de que a isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA.

14 — Artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro travessão, da Sexta Directiva, em articulação com o n.º 3 do Anexo H da mesma (artigo 98.º, n.º 1 e 2, da Directiva 2006/112, e n.º 3 do Anexo III da mesma).

27. Não estou convencida.

29. Sublinho, ainda, que está longe de ser evidente se um serviço isento (que não suporta IVA a jusante, mas não admite dedução a montante) pode estar em situação de vantagem ou desvantagem competitiva em relação a um produto que suporta IVA a jusante a uma taxa reduzida, podendo deduzir o IVA a montante.

28. A qualificação de um serviço como assistência médica ou prestação de serviços de assistência não pode depender da existência ou não de uma alternativa farmacêutica. Alguns tipos de tratamentos já têm substitutos farmacêuticos, ao passo que outros não, mas provavelmente terão no futuro, pelo que ambas as categorias estão em constante evolução. Na verdade, muitos tipos de bens e serviços podem ser substituídos por outros, em diferentes categorias de IVA, em certas circunstâncias. No entanto (sem prejuízo do direito de cada Estado Membro, dentro da margem discricionária permitida pela Sexta Directiva, de sujeitar determinadas isenções a condições que visam evitar a distorção da concorrência – de que não há qualquer indicação no presente caso), a questão de saber se um serviço constitui assistência médica ou prestação de serviços de assistência apenas pode depender da sua própria natureza e não da natureza dos seus substitutos.

30. Considero, por isso, que serviços do tipo descrito se inserem no âmbito do conceito de assistência médica ou de prestação de serviços de assistência do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva, e por isso estão isentos de IVA nos termos das alíneas b) ou c) do mesmo, consoante os casos. É desnecessário determinar o lugar da prestação de serviços, uma vez que caem na isenção independentemente do lugar onde são prestados.

Primeira questão

31. Atenta a resposta que proponho para a segunda questão do tribunal nacional, não há necessidade de responder à primeira questão. No entanto, formularei alguns comentários para o caso de o Tribunal decidir dar resposta a essa questão.

32. A primeira parte da questão pretende saber se o material cartilaginoso colhido por meio de biopsia constitui um «bem móvel corpóreo» para efeitos do artigo 28.ºB, parte F, da Sexta Directiva. Todos os que apresentaram observações consideram que sim, e eu concordo.

33. As células de cartilagem são indubitavelmente bens móveis (como bem nota o Governo alemão, a questão suscita-se apenas porque são enviadas de um Estado Membro para outro) e corpóreos. E, ainda que as células humanas não consubstanciem o tipo mais habitual de «propriedade» ou de «bens»¹⁵ é, no entanto, claro que podem facilmente ser incluídas nessa categoria.¹⁶

34. A segunda parte da questão visa saber se os procedimentos levados a cabo pela Verigen constituem «trabalho» sobre essas células para efeitos da mesma disposição. Também aqui, os que apresentaram observações consideram que sim e, uma vez mais (se for dada resposta negativa à segunda questão), concordo.

35. No acórdão *Linthorst, Pouwels and Scheren*,¹⁷ o Tribunal observou que a expressão «trabalhos relativos a bens móveis corpóreos» traz à mente, em linguagem corrente, uma mera acção física que, por natureza, não é nem científica nem intelectual, e não inclui as principais funções de um cirurgião veterinário, que consistem basicamente no tratamento de animais em conformidade com as normas científicas — o que, mesmo implicando uma intervenção física no animal, não é suficiente para ser descrito como trabalho.

36. Cabe ao tribunal nacional determinar se os procedimentos levados a cabo pela Verigen são «científicos» ou «intelectuais» nesse sentido. Parece-me que o Tribunal pretendeu ali traçar a linha divisória entre a mera aplicação de rotina de técnicas ou conhecimentos científicos reconhecidos e a inovação, baseada em tais conhecimentos ou técnicas, por exemplo, para interpretar dados ou adaptar procedimentos. O despacho de reenvio sugere que os serviços em causa se incluem nesta última categoria.

15 — Os termos «goods» e «property» são usados em diferentes disposições na versão inglesa da Sexta Directiva, aparentemente com sentido idêntico, ao passo que outras versões linguísticas usam um único termo.

16 — Um exemplo macabro, trágico e polémico é o caso das células HeLa, originariamente extraídas do corpo de uma mulher que faleceu nos Estados Unidos em 1951, sendo desde então multiplicadas numa «linha imortal de células» totalizando várias vezes o peso do seu corpo em vida e usadas para investigação científica em todo o mundo (v. Rebecca Skloot, *The Immortal Life of Henrietta Lacks*, Crown, New York, 2010).

17 — Acórdão de 6 de Março de 1997, C-167/95, Colect. I-1195, n.º 15 e sgs.

37. A terceira parte da questão pretende essencialmente saber se a expressão «destinatários identificados para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado» do artigo 28.ºB, parte F, da Sexta Directiva respeita a todos aqueles cujo número de identificação para efeitos de IVA é indicado na factura ou apenas àqueles que acordaram por escrito o uso de tal número na factura. Neste ponto, o Governo alemão e a Comissão discordam (o Governo espanhol não emitiu opinião).

38. O Governo alemão alega, essencialmente, que a referência ao número de identificação para efeitos de IVA sob o qual o serviço foi prestado ao destinatário requer um acordo bilateral tácito ou expresso no sentido de que a tributação deveria ter em conta o disposto no artigo 28.ºB, parte F. Defende que tal promoveria a certeza jurídica, por oposição a uma situação em que o fornecedor unilateralmente indica (ou não) o número de identificação do destinatário para efeitos de IVA, deixando o mesmo na dúvida, até a factura ser emitida, sobre quem é o devedor do imposto.

39. A Comissão sublinha que o sistema instituído pelo artigo 28.ºB, parte F, isenta de IVA a prestação no Estado-Membro onde é

efectuada, sendo o destinatário responsável pelo pagamento do imposto (dedutível) no seu próprio Estado — uma simplificação do procedimento que, se assim não fosse, poderia ter lugar com base na oitava Directiva.¹⁸ Aplica-se quando o destinatário informa o fornecedor (por exemplo, na nota de encomenda) de que possui um número de identificação para efeitos de IVA no seu Estado-Membro. Não são exigidos outros requisitos. Se a aplicação deste sistema dependesse de acordo entre as partes, o lugar da prestação deixaria de ser uniforme, como pretendido pela Directiva 95/7¹⁹.

40. Subscrevo as alegações da Comissão nesta matéria.

18 — Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO 1979 L 331, p. 11).

19 — Ver a nota 5, acima.

Conclusão

41. À luz das observações expostas, proponho ao Tribunal de Justiça que responda ao Bundesfinanzhof da seguinte forma:

Numa interpretação correcta do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977 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, a remoção de células de cartilagem articular de material cartilaginoso colhidas num ser humano através de biopsia, e a sua subsequente multiplicação, tendo em vista o reimplante para fins terapêuticos, constitui uma «prestação de serviços de assistência», independentemente de as células obtidas por multiplicação se destinarem a reimplante no doador ou noutra pessoa.