



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

21 de março de 2013*

«IVA — Diretiva 2006/112/CE — Isenções — Artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c) — Hospitalização e assistência médica, bem como as operações com elas estreitamente relacionadas — Prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas — Serviços que consistem na realização de atos cirúrgicos e de tratamentos de natureza estética — Intervenções de natureza puramente cosmética resultantes unicamente da vontade do paciente»

No processo C-91/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Högsta förvaltningsdomstolen (Suécia), por decisão de 8 de fevereiro de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 17 de fevereiro de 2012, no processo

Skatteverket

contra

PFC Clinic AB,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh (relator), C. Toader e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Skatteverket, por K. Korpinen, na qualidade de agente,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo grego, por K. Paraskevopoulou e D. Kalogiros, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por A. De Stefano, avvocato dello Stato,

* Língua do processo: sueco.

- em representação do Governo húngaro, por M. Fehér e K. Szíjjártó, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels e C. Schillemans, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por J. Enegren e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,
profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Diretiva 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, a seguir «diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Skatteverket, competente, na Suécia, em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), à PFC Clinic AB (a seguir «PFC») relativamente ao IVA devido pelo período contabilístico correspondente ao mês de maio de 2007.

Quadro jurídico

Diretiva IVA

- 3 A diretiva IVA revogou e substituiu, a partir de 1 de janeiro de 2007, a legislação comunitária existente em matéria de IVA, nomeadamente a 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 F1 p. 54).
- 4 O título IX da diretiva IVA intitula-se «Isenções». O capítulo 1 deste título contém um único artigo, o 131.º, que tem a seguinte redação:

«As isenções previstas nos Capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»
- 5 O capítulo 2 do referido título IX intitula-se «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral». Inclui os artigos 132.º a 134.º
- 6 O artigo 132.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

- b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram 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 efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa;
- [...]»
- 7 O artigo 133.º da diretiva IVA prevê que os Estados-Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão da isenção prevista, nomeadamente, no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva a organismos que não sejam de direito público da observância de uma ou mais das condições nele previstas.
- 8 Nos termos do artigo 134.º da diretiva IVA:
- «As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista [na] alínea b) [...] do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:
- a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;
- b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA.»
- 9 Em conformidade com o artigo 173.º da diretiva IVA, no que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. O *pro rata* de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º desta diretiva, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.

Regulamentação sueca

- 10 Nos termos § 4 do capítulo 3 da Lei 1994:200 relativa ao IVA [mervärdeskattelagen (1994:200)], a seguir «ML», as prestações de serviços que consistam em assistência médica, cuidados dentários ou assistência social estão isentas de IVA.
- 11 Segundo o § 5 do capítulo 3 da ML, entende-se por assistência médica os atos, no âmbito da medicina, destinados a prevenir, investigar ou tratar doenças, deficiências corporais e lesões corporais, bem como os cuidados relacionados com o parto, se forem praticados num hospital ou outra instituição sob gestão pública, ou, em caso de gestão privada, em instituições de cuidados hospitalares, ou se, de outro modo, forem praticados por quem tenha habilitações específicas para o exercício de profissões da saúde.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 12 A PFC presta serviços médicos no domínio da cirurgia e tratamentos de natureza estética. No período em causa no processo principal, prestava serviços de cirurgia estética, tanto do tipo cosmético como do tipo reconstrutivo, bem como alguns serviços de cuidados da pele.
- 13 A PFC efetua intervenções de aumento e redução mamária, «lifting» mamário, abdominoplastia, lipoaspiração, «lifting» facial e da testa, operações de olhos, orelhas e nariz e outros atos de cirurgia plástica. Esta sociedade presta também tratamentos de depilação permanente e rejuvenescimento da pele com luz pulsada, tratamento da celulite assim como injeções de «botox» e de «restylane».

- 14 A PFC requereu o reembolso do IVA pago a montante relativo ao período correspondente ao mês de maio de 2007. Em resposta a este pedido, o Skatteverket recusou à PFC o reembolso e a dedução desse imposto. Em seu entender, não podia haver lugar ao reembolso do IVA relativo a operações isentas e uma dedução deste imposto também não podia ser concedida porque tanto os atos de cirurgia cosmética como os de cirurgia reconstrutiva constituem assistência médica isenta de imposto.
- 15 A PFC recorreu da decisão do Skatteverket para o länsrätten i Stockholms län (Tribunal Administrativo Departamental de Estocolmo). Este último deu provimento ao recurso e declarou que os serviços desta sociedade que consistem em cirurgias e tratamentos de natureza estética não constituíam assistência médica.
- 16 O Skatteverket interpôs recurso da sentença proferida pelo länsrätten i Stockholms län para o Kammarrätten i Stockholm (Tribunal Administrativo de Estocolmo). Ao conceder provimento parcial ao recurso, esse órgão jurisdicional declarou que os serviços que consistem em operações e tratamentos reconstrutivos ou realizados por razões psicológicas constituem atos isentos de imposto se forem efetuados por pessoal com habilitações específicas para o exercício de profissões da saúde.
- 17 O Skatteverket recorreu para o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo), alegando que os serviços prestados pela PFC que consistem em operações e tratamentos estéticos e reconstrutivos constituem assistência médica, na aceção do capítulo 3, n.º 4, da ML, e que, conseqüentemente, a PFC não tinha direito à dedução do IVA pago a montante relativo às aquisições efetuadas no âmbito desta atividade.
- 18 Segundo a decisão de reenvio, as intervenções praticadas destinam-se, em determinados casos, a pacientes que, na sequência de uma doença, de uma lesão ou de uma deficiência física congénita, necessitam de cuidados de cirurgia estética. Noutros casos, as intervenções efetuadas resultam sobretudo da exclusiva vontade do paciente de alterar ou melhorar a sua aparência física. Independentemente da sua finalidade e de um ponto de vista médico, estas diferentes intervenções constituem, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, prestações comparáveis e podem ser fornecidas pelo mesmo pessoal.
- 19 O Högsta förvaltningsdomstolen questiona-se sobre a forma como as expressões «assistência médica» e «prestações de serviços de assistência» devem ser entendidas no contexto de prestações de natureza médica que consistem em atos cirúrgicos e tratamentos diversos do tipo dos que estão em causa no processo principal. Esse órgão jurisdicional questiona-se, em especial, sobre se essas expressões devem ser entendidas no sentido de que incluem qualquer tipo de ato cirúrgico ou de tratamento cosmético distinto praticado por médicos e outros profissionais de saúde habilitados ou se a finalidade subjacente às intervenções em questão é determinante para esse efeito.
- 20 Nestas condições, o Högsta förvaltningsdomstolen decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Deve o artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da diretiva IVA ser interpretado no sentido de que as isenções de imposto nele previstas abrangem serviços como os que estão em causa no presente processo e que consistem em:
- operações estéticas,
 - tratamentos estéticos ?
- 2) A apreciação será diferente se as operações ou os tratamentos forem [efetuados] com o objetivo de prevenir ou tratar doenças, deficiências corporais ou lesões?

- 3) Caso o objetivo seja relevante, pode tomar-se em consideração a opinião do paciente sobre a finalidade da intervenção?
- 4) É relevante para a apreciação o facto de as intervenções serem [efetuadas] por profissionais de saúde habilitados, ou de serem esses profissionais que se pronunciam sobre os objetivos das intervenções?»

Quanto às questões prejudiciais

- 21 Com as suas questões, que podem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que as prestações de serviços como as que estão em causa no processo principal, que consistem em operações estéticas e tratamentos de natureza estética, estão isentas do IVA.
- 22 Assim, com a sua segunda questão, o referido órgão jurisdicional pergunta, mais especificamente, se a eventual finalidade preventiva ou terapêutica dessas prestações tem incidência no aspeto, objeto da primeira questão, de saber se essas prestações devem estar isentas. No caso de resposta afirmativa, o referido órgão jurisdicional pergunta, mediante a sua terceira questão, se, para apreciar a existência dessa finalidade, a conceção subjetiva que os destinatários dessas prestações fazem das mesmas deve ser tida em consideração. A quarta questão visa saber qual é a influência, para a apreciação do processo principal, do facto de as prestações como as que estão em causa serem fornecidas por profissionais de saúde habilitados.
- 23 Quanto a estas questões, importa, antes de mais, recordar que os termos usados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da diretiva IVA são de interpretação estrita, dado que constituem exceções ao princípio de que o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências da neutralidade fiscal. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (v., designadamente, acórdão de 10 de junho de 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Colet., p. I-5215, n.º 30 e jurisprudência referida).
- 24 No que se refere às prestações de natureza médica, resulta, por analogia, da jurisprudência relativa à Diretiva 77/388 que as alíneas b) e c) do artigo 132.º, n.º 1, da diretiva IVA, cujos âmbitos de aplicação são distintos, têm por objetivo regulamentar a totalidade das isenções das prestações médicas em sentido estrito (v. acórdão *Future Health Technologies*, já referido, n.ºs 26, 27, 36 e jurisprudência referida). Com efeito, o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva visa as prestações efetuadas no meio hospitalar, ao passo que o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da referida diretiva visa as prestações médicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar (v., neste sentido, acórdãos de 10 de setembro de 2002, *Kügler*, C-141/00, Colet., p. I-6833, n.º 36, e *Future Health Technologies*, já referido, n.º 36).
- 25 Por consequência, o conceito de «assistência médica», que figura no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da diretiva IVA, e o de «prestações de serviços de assistência», que figura no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), dessa diretiva, visam ambas prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde (v. acórdão *Future Health Technologies*, já referido, n.ºs 37 e 38).
- 26 A este propósito, deve recordar-se que, embora a «assistência médica» e as «prestações de serviços de assistência» devam ter finalidade terapêutica, daí não decorre necessariamente que a finalidade terapêutica de uma prestação deva ser compreendida numa aceção particularmente restrita (v. acórdão *Future Health Technologies*, já referido, n.º 40 e jurisprudência referida).

- 27 Assim, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as prestações médicas efetuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas podem beneficiar da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da diretiva IVA (v. acórdão *Future Health Technologies*, já referido, n.ºs 41, 42 e jurisprudência referida).
- 28 Daqui resulta que, no contexto da isenção enunciada no artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da diretiva IVA, a finalidade das prestações como as que estão em causa no processo principal é pertinente para apreciar se essas prestações estão isentas do IVA. Com efeito, esta isenção destina-se às prestações que têm como finalidade diagnosticar, tratar ou curar as doenças ou as anomalias de saúde ou proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas (v., também, neste sentido, acórdão *Future Health Technologies*, já referido, n.º 43).
- 29 Assim, prestações como as que estão em causa no processo principal, na medida em que têm por finalidade tratar ou prestar assistência a pessoas que, na sequência de uma doença, de uma lesão ou de uma deficiência física congénita, precisam de uma intervenção de natureza estética, podem estar abrangidas pelos conceitos de «assistência médica» ou de «serviços de assistência», na aceção, respetivamente, do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da diretiva IVA e do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva. Em contrapartida, quando a intervenção se destina a fins puramente cosméticos, não pode estar abrangida por estes conceitos.
- 30 No entanto, o Skatteverket alega, no essencial, que o apuramento da finalidade da operação ou do tratamento em causa é extremamente difícil para os prestadores de serviços e para as autoridades fiscais e evoca a eventualidade de «problemas sérios de aplicação e de delimitação».
- 31 É verdade que, em situações como as que estão em causa no processo principal, é possível que um mesmo sujeito passivo exerça não só atividades isentas, nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da diretiva IVA, mas também atividades sujeitas ao IVA.
- 32 Contudo, esta diretiva prevê precisamente uma tal situação, que está regulada no seu artigo 173.º e seguintes. Em conformidade com o referido artigo 173.º, quando um sujeito passivo utiliza bens e serviços para efetuar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução, esta só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. O *pro rata* da dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º da diretiva IVA, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo agindo enquanto tal.
- 33 No que se refere à questão de saber, objeto da terceira questão, em que medida a conceção subjetiva que os destinatários de prestações como as que estão em causa no processo principal têm destas mesmas prestações deve ser tida em consideração na apreciação da finalidade de uma determinada intervenção, decorre da jurisprudência que os problemas de saúde visados pelas operações isentas ao abrigo do artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da diretiva IVA podem ser de ordem psicológica (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 6 de novembro de 2003, *Dornier*, C-45/01, Colet., p. I-12911, n.º 50, e de 27 de abril de 2006, *Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 e C-444/04, Colet., p. I-3617, n.ºs 16 e 24).
- 34 Contudo, a simples conceção subjetiva que a pessoa que se submete a uma intervenção estética tem da mesma não é, em si mesma, determinante para efeitos da apreciação da questão de saber se esta intervenção tem uma finalidade terapêutica.
- 35 Com efeito, uma vez que esta apreciação tem caráter médico, deve basear-se em constatações com esse caráter, efetuadas por pessoal habilitado para o efeito.

- 36 Daqui resulta que as circunstâncias, referidas na quarta questão, de prestações como as que estão em causa no processo principal serem fornecidas ou efetuadas por um membro do corpo médico habilitado, ou de a finalidade dessas intervenções ser determinada por esse profissional, são suscetíveis de influenciar a apreciação da questão de saber se intervenções como as que estão em causa no processo principal estão abrangidas pelos conceitos de «assistência médica» ou de «serviços de assistência», na aceção, respetivamente, do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da diretiva IVA e do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.
- 37 Para dar uma resposta completa às questões submetidas, deve recordar-se que, para apreciar se prestações de serviços como as que estão em causa no processo principal estão isentas do IVA nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da diretiva IVA, há que ter em conta todas as exigências previstas neste artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) ou c), bem como outras disposições pertinentes do título IX, capítulos 1 e 2, desta diretiva (v., por analogia, designadamente, acórdão de 10 de junho de 2010, CopyGene, C-262/08, Colet., p. I-5053, n.º 37), e não só a questão de saber se essas prestações estão abrangidas pelos conceitos de «assistência médica» ou de «serviços de assistência», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da referida diretiva.
- 38 Assim, no que se refere, em especial, à isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da diretiva IVA, há que ter em conta, se necessário, para além da redação integral desta disposição, os artigos 131.º, 133.º e 134.º desta diretiva.
- 39 Em face das considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que:
- prestações de serviços como as que estão em causa no processo principal, que consistem em operações estéticas e tratamentos de natureza estética, estão abrangidas pelos conceitos de «assistência médica» ou de «serviços de assistência», na aceção desse n.º 1, alíneas b) e c), quando essas prestações têm como finalidade diagnosticar, tratar ou curar doenças ou anomalias de saúde ou proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas;
 - as simples conceções subjetivas que a pessoa que se submete a uma intervenção de natureza estética tem da mesma não são, em si mesmas, determinantes para a apreciação da questão de saber se esta intervenção tem uma finalidade terapêutica;
 - as circunstâncias de prestações como as que estão em causa no processo principal serem fornecidas ou efetuadas por um membro do corpo médico habilitado, ou de a finalidade dessas prestações ser determinada por esse profissional, são suscetíveis de influenciar a apreciação da questão de saber se intervenções como as que estão em causa no processo principal estão abrangidas pelos conceitos de «assistência médica» ou de «serviços de assistência», na aceção, respetivamente, do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da diretiva IVA e do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva; e,
 - para apreciar se prestações de serviços como as que estão em causa no processo principal estão isentas do IVA nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) ou c), da diretiva IVA, há que ter em conta todas as exigências previstas nesse n.º 1, alíneas b) ou c), bem como outras disposições pertinentes do título IX, capítulos 1 e 2, desta diretiva, tais como, no que se refere ao artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva, os artigos 131.º, 133.º e 134.º da mesma.

Quanto às despesas

- 40 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 (Terceira Secção) declara:

O artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que:

- prestações de serviços como as que estão em causa no processo principal, que consistem em operações estéticas e tratamentos de natureza estética, estão abrangidas pelos conceitos de «assistência médica» ou de «serviços de assistência», na aceção desse n.º 1, alíneas b) e c), quando essas prestações têm como finalidade diagnosticar, tratar ou curar doenças ou anomalias de saúde ou proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas;
- as simples conceções subjetivas que a pessoa que se submete a uma intervenção de natureza estética tem da mesma não são, em si mesmas, determinantes para a apreciação da questão de saber se esta intervenção tem uma finalidade terapêutica;
- as circunstâncias de prestações como as que estão em causa no processo principal serem fornecidas ou efetuadas por um membro do corpo médico habilitado, ou de a finalidade dessas prestações ser determinada por esse profissional, são suscetíveis de influenciar a apreciação da questão de saber se intervenções como as que estão em causa no processo principal estão abrangidas pelos conceitos de «assistência médica» ou de «serviços de assistência», na aceção, respetivamente, do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 e do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva; e,
- para apreciar se prestações de serviços como as que estão em causa no processo principal estão isentas do imposto sobre o valor acrescentado nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) ou c), da Diretiva 2006/112, há que ter em conta todas as exigências previstas nesse n.º 1, alíneas b) ou c), bem como outras disposições pertinentes do título IX, capítulos 1 e 2, desta diretiva, tais como, no que se refere ao artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva, os artigos 131.º, 133.º e 134.º da mesma.

Assinaturas