

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

17 de janeiro de 2013 (\*)

«Incumprimento de Estado — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Aplicação de uma taxa reduzida — Artigos 96.º e 98.º, n.º 2 — Anexo III, pontos 3 e 4 — ‘Produtos farmacêuticos do tipo normalmente utilizado 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 [para] tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes’»

No processo C-360/11,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, entrada em 8 de julho de 2011,

**Comissão Europeia**, representada por L. Lozano Palacios, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

**Reino de Espanha**, representado por S. Centeno Huerta, na qualidade de agente,

demandado,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešič (relator), presidente de secção, E. Jarašič e A. Ó Caoimh, juizes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: A. Calot Escobar,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 25 de outubro de 2012,

profere o presente

**Acórdão**

1 Com a sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao aplicar uma taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»):

¾ às substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos;

¾ aos dispositivos médicos, ao material, aos equipamentos e aos 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 normalmente não se destinam a aliviar ou a tratar deficiências nem são reservados para uso pessoal exclusivo dos deficientes;

<sup>3</sup>/<sub>4</sub> aos aparelhos e aos acessórios suscetíveis de serem utilizados essencialmente ou principalmente para aliviar deficiências físicas dos animais;

<sup>3</sup>/<sub>4</sub> e, por último, aos aparelhos e aos acessórios essencialmente ou principalmente utilizados para aliviar deficiências dos homens, mas que não são reservados para uso pessoal exclusivo dos deficientes;

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 (JO L 347, p. 1), lido em conjugação com o seu anexo III.

## **Quadro jurídico**

### *Direito da União*

2 O artigo 96.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«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.»

3 O artigo 97.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 dispõe que, «[a] partir de 1 de janeiro de 2006 e até 31 de dezembro de 2010, a taxa normal não pode ser inferior a 15%».

4 O artigo 98.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«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 [a]nexo III.

[...]

3. Ao aplicarem as taxas reduzidas previstas no n.º 1 às categorias relativas a bens, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exatidão cada categoria.»

5 O artigo 99.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:

«As taxas reduzidas são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5%.»

6 Nos termos do artigo 114.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da mesma diretiva:

«Os Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 1993, foram obrigados a aumentar em mais de 2% a sua taxa normal em vigor em 1 de janeiro de 1991 podem aplicar uma taxa reduzida inferior ao mínimo fixado no artigo 99.º às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias referidas no [a]nexo III.»

7 O anexo III da Diretiva 2006/112, sob a epígrafe «Lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º», menciona, nos seus pontos 3 e 4, o seguinte:

«3) Produtos 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;

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

#### *Direito nacional*

8 O artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alíneas 5 e 6, da Lei 37/1992, de 28 de dezembro de 1992 (BOE n.º 312, de 29 de dezembro de 1992, p. 44247), na sua versão aplicável ao caso vertente (a seguir «lei do IVA»), prevê a aplicação de uma taxa reduzida de IVA de 8% às entregas, às aquisições intracomunitárias e às importações 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 aliviar deficiências físicas do homem ou do animal, incluindo as que limitam a sua mobilidade e capacidade de comunicação.

Dispositivos médicos, material, equipamentos ou 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.»

9 Nos termos do artigo 91.º, n.º 2, ponto 1, alínea 3, da lei do IVA, uma taxa «super-reduzida» de IVA, prevista no artigo 114.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, que é de 4% no caso do Reino de Espanha, é aplicável às entregas, às aquisições intracomunitárias e às importações 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.»

#### **Procedimento pré-contencioso**

10 Por notificação para cumprir de 22 de março de 2010, a Comissão informou o Reino de Espanha de que considerava que a aplicação do sistema das taxas de IVA reduzidas, 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 do IVA, constituía um incumprimento das obrigações que decorrem da Diretiva 2006/112.

11 Na sua resposta de 28 de maio de 2010, o Reino de Espanha alegou que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos bens previstos nas referidas disposições da lei do IVA era autorizada pelos pontos 3 e 4 do anexo III da Diretiva 2006/112 e era, por conseguinte, conforme com esta última.

12 Em apoio desta conclusão, o Reino de Espanha invocou, antes de mais, a necessidade de interpretar o conceito de «produtos farmacêuticos», na aceção do ponto 3 desse anexo III, em

conformidade com a definição de produto farmacêutico aplicável na ordem jurídica nacional, que engloba não só os medicamentos mas também os aparelhos e os dispositivos médicos. Em seguida, sustentou que os medicamentos acabados, as fórmulas magistrais, as fórmulas officinais, as substâncias ativas e as formas farmacêuticas, conforme definidas na legislação nacional, deviam ser considerados «produtos farmacêuticos» na aceção do ponto 3 do referido anexo. Por último, o Reino de Espanha alegou que o conceito de pessoa «deficiente» na aceção do ponto 4 desse mesmo anexo devia ser entendido, segundo as orientações da Organização Mundial de Saúde na matéria, no sentido de que se refere a qualquer pessoa que sofre de uma doença invalidante.

13 Não tendo ficado convencida com esta resposta, a Comissão, em 25 de novembro de 2010, emitiu um parecer fundamentado em que convidou o Reino de Espanha a tomar as medidas adequadas para dar cumprimento a esse parecer no prazo de dois meses a contar da sua receção.

14 Por carta de 31 de janeiro de 2011, as autoridades espanholas reiteraram a sua posição segundo a qual as disposições nacionais controvertidas eram conformes com as disposições da Diretiva 2006/112.

15 Não satisfeita com esta resposta, a Comissão decidiu intentar a presente ação.

### **Quanto à ação**

#### *Considerações preliminares*

16 Importa analisar, a título preliminar, a argumentação do Reino de Espanha segundo a qual as categorias de bens e de serviços visadas no anexo III da Diretiva 2006/112 não estão definidas de forma suficientemente clara para justificar a propositura de uma ação por incumprimento, pelo que, por conseguinte, não deve ser privilegiada uma interpretação estrita dos pontos 3 e 4 desse anexo, efetuada pela Comissão por comparação com outras interpretações possíveis baseadas, designadamente, no direito nacional.

17 Segundo a Comissão, pelo contrário, as disposições do referido anexo são suficientemente precisas e, em aplicação dos princípios da uniformidade e da igualdade, devem ser objeto de interpretação autónoma e uniforme a nível da União. Além disso, a Comissão indica que o seu parecer fundamentado informou suficientemente o Reino de Espanha sobre o âmbito das suas obrigações.

18 Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que as disposições que derogam um princípio devem ser interpretadas de forma estrita (v., designadamente, acórdãos de 12 de dezembro de 1995, Oude Luttikhuis e o., C-399/93, Colet., p. I-4515, n.º 23; de 18 de janeiro de 2001, Comissão/Espanha, C-83/99, Colet., p. I-445, n.º 19; e de 3 de março de 2011, Comissão/Países Baixos, C-41/09, Colet., p. I-831, n.º 58).

19 O Tribunal de Justiça também já decidiu reiteradamente que decorre das exigências tanto da aplicação uniforme do direito da União como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição do direito da União que não contenha nenhuma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e o seu alcance devem ter, em princípio, uma interpretação autónoma e uniforme em toda a União Europeia (v. acórdão de 21 de dezembro de 2011, Ziolkowski e Szeja, C-424/10 e C-425/10, Colet., p. I-14035, n.º 32 e jurisprudência referida).

20 Decorre das considerações precedentes que, como a Comissão alegou, as disposições do direito da União que permitem a aplicação de uma taxa reduzida de IVA, nos termos da

possibilidade conferida aos Estados-Membros por derrogação ao princípio segundo o qual é aplicável a taxa normal, devem ser objeto de interpretação estrita. Além disso, uma vez que os pontos 3 e 4 do anexo III da Diretiva 2006/112 não contêm nenhuma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros, devem ser objeto, em toda a União, de uma interpretação autónoma e uniforme.

21 Contrariamente ao que o Reino de Espanha sustenta, estas constatações não são infirmadas pela circunstância de esses pontos elencarem categorias gerais de bens que compete, em seguida, aos Estados-Membros precisar no âmbito das respetivas legislações nacionais.

22 A este respeito, basta assinalar que, como salientou o advogado-geral no n.º 25 das suas conclusões, os Estados-Membros estão obrigados a respeitar, quando especificam as categorias particulares de bens a que é aplicável uma taxa reduzida de IVA, a determinação das categorias definidas nos referidos pontos, conforme interpretados pelo Tribunal de Justiça.

*Quanto ao primeiro fundamento, relativo à aplicação de uma taxa reduzida de IVA às substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos*

Quanto ao âmbito do primeiro fundamento

$\frac{3}{4}$  Argumentos das partes

23 Tanto na contestação como na tréplica, o Reino de Espanha contesta a argumentação da Comissão relativa aos «produtos intermédios» mencionados no artigo 91.º, n.º 2, ponto 1, alínea 3, da lei do IVA.

24 Em seu entender, o primeiro fundamento da Comissão, conforme definido no procedimento pré-contencioso e no enunciado dos fundamentos da petição, incide apenas sobre as substâncias medicamentosas, ficando excluídos os referidos «produtos intermédios».

25 A Comissão refuta as afirmações apresentadas pelo Reino de Espanha na contestação e na tréplica no que respeita aos «produtos intermédios», e confirma que contesta a aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos referidos produtos.

$\frac{3}{4}$  Apreciação do Tribunal

26 Há que recordar que resulta do artigo 120.º, alínea c), do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça e da jurisprudência relativa a este artigo que todas as petições iniciais devem conter o objeto do litígio e a exposição sumária dos fundamentos do pedido, devendo estes ser suficientemente claros e precisos para permitir ao demandado preparar a sua defesa e ao Tribunal de Justiça exercer a sua fiscalização. Daqui resulta que os elementos essenciais de facto e de direito nos quais uma ação assenta devem decorrer, de forma coerente e compreensível, do texto da própria petição e que os pedidos desta última devem ser formulados de forma inequívoca para evitar que o Tribunal de Justiça decida *ultra petita* ou não conheça de um fundamento (v. acórdão de 14 de janeiro de 2010, Comissão/República Checa, C-343/08, Colet., p. I-275, n.º 26 e jurisprudência referida).

27 No caso concreto, há que constatar que, embora a Comissão mencione várias vezes os «produtos intermédios» na sua notificação para cumprir, no seu parecer fundamentado e na sua petição, não menciona os referidos produtos na enunciação dos fundamentos nem nos seus pedidos.

28 Daqui resulta que o primeiro fundamento da presente ação deve ser entendido no sentido

de que a Comissão acusa o Reino de Espanha de aplicar uma taxa reduzida de IVA unicamente às substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos.

Quanto ao mérito

¾ Argumentos das partes

29 Com o seu primeiro fundamento, a Comissão considera que a aplicação de taxas reduzidas de IVA a substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos, prevista 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 do IVA, contraria a Diretiva 2006/112.

30 A este respeito, alega que o ponto 3 do anexo III desta diretiva permite que os Estados-Membros apliquem uma taxa reduzida de IVA aos bens que preenchem determinados requisitos, a saber, por um lado, deve tratar-se de «produtos farmacêuticos» e, por outro, esses produtos devem ser «do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários».

31 Segundo a Comissão, as substâncias medicamentosas não são produtos acabados e, por conseguinte, não podem ser consideradas produtos «do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários».

32 Esta conclusão é corroborada pela consideração segundo a qual, caso o legislador da União tivesse pretendido incluir, num ponto do anexo III da Diretiva 2006/112, não apenas os produtos acabados mas também os utilizados para o fabrico desses produtos, tê-lo-ia indicado expressamente.

33 A Comissão refere-se, além disso, às definições que constam da 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 (JO L 311, p. 67). Resulta da referida diretiva que as fórmulas magistrais e as fórmulas officinais são produtos farmacêuticos acabados, ao passo que as substâncias ativas, definidas como qualquer substância que entra na composição de um medicamento, não são produtos acabados destinados a consumo humano ou animal.

34 Em contrapartida, o Reino de Espanha sustenta que as substâncias medicamentosas são «produtos farmacêuticos» na aceção do ponto 3 do anexo III da Diretiva 2006/112.

35 Considera que, na inexistência de definição do conceito de «produtos farmacêuticos» a nível da União, os Estados-Membros podem aplicar as definições existentes nas suas ordens jurídicas nacionais. Ora, em numerosas leis nacionais, este conceito é definido de modo amplo no sentido de que também abrange as substâncias medicamentosas.

36 Além disso, o Reino de Espanha alega que determinadas substâncias medicamentosas podem ser comercializadas como produtos acabados, sem que seja necessário misturá-los com outras substâncias.

37 Na réplica, a Comissão admite que, quando as substâncias medicamentosas são comercializadas como produtos farmacêuticos acabados, com vista à sua utilização direta pelo consumidor, não há inconveniente em que lhes seja aplicada uma taxa de IVA reduzida. Recorda, a este respeito, a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual a aplicação de uma taxa reduzida de IVA, no caso de um bem suscetível de ser objeto de utilizações diferentes, está

sujeita, para cada operação de entrega, ao uso concreto a que esse bem é destinado pelo seu comprador (acórdão Comissão/Países Baixos, já referido, n.º 65).

#### ¾ Apreciação do Tribunal

38 As partes opõem-se quanto à interpretação a dar ao conceito de «produtos farmacêuticos do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários» na aceção do ponto 3 do anexo III da Diretiva 2006/112. Trata-se, designadamente, de saber se o referido conceito pode englobar substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos.

39 A este respeito, importa salientar, como a Comissão alega na sua petição, que o referido ponto 3 permite aplicar uma taxa reduzida de IVA aos bens que preencham dois requisitos. Trata-se, por um lado, de «produtos farmacêuticos» e, por outro, os referidos produtos devem ser «do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários».

40 A Comissão propõe que se considere que o conceito de «produtos farmacêuticos» na aceção desse anexo III seja comparável com o de «medicamento» que consta do artigo 1.º da Diretiva 2001/83.

41 Importa assinalar, no entanto, como salientou o advogado-geral nos n.os 33 a 35 das suas conclusões, que existem diferenças importantes entre estes dois conceitos.

42 Antes de mais, importa constatar que a maioria das versões linguísticas da Diretiva 2001/83 e do anexo III da Diretiva 2006/112 recorre a termos diferentes no caso dos referidos conceitos. Assim, na versão em língua inglesa destes dois atos, os conceitos de «medicamento» e de «produto farmacêutico» são respetivamente designados pelas expressões «medicinal product» e «pharmaceutical product». O mesmo sucede, nomeadamente, nas versões em língua espanhola («medicamento» e «producto farmacéutico»), lituana («vaistai» e «farmacijos gaminiai»), polaca («produkt leczniczy» e «produkty farmaceutyczne»), romena («medicament» e «produsele farmaceutice»), eslovena («zdravilo» e «farmacevtski izdelki») e sueca («läkemedel» e «farmaceutiska produkter»). Em seguida, afigura-se de forma evidente que os objetivos prosseguidos pelo anexo III da Diretiva 2006/112 diferem dos prosseguidos pela Diretiva 2001/83, na medida em que esta última se destina a harmonizar as condições de colocação no mercado dos medicamentos para uso humano. Por último, é importante recordar que, ao passo que a Diretiva 2001/83 se aplica exclusivamente aos medicamentos para uso humano, o ponto 3 do anexo III abrange também os usos veterinários.

43 Nestas condições, contrariamente ao alegado pela Comissão, importa constatar que o conceito de «produto farmacêutico» na aceção do referido ponto 3, muito embora englobe o conceito de «medicamento» na aceção da Diretiva 2001/83, deve ser interpretado como tendo um significado mais amplo do que este último.

44 Aliás, esta interpretação está em conformidade com o conceito de «produto farmacêutico» utilizado no capítulo 30 da Nomenclatura Combinada que consta do Anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO L 256, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (UE) n.º 1238/2010 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de dezembro de 2010 (JO L 348, p. 36), que menciona como produtos farmacêuticos não apenas os medicamentos mas também outras preparações e artigos farmacêuticos, como as pastas, as gazes, as bandas e os artigos similares.

45 Acresce que o ponto 3, último período, do anexo III da Diretiva 2006/112 se refere a bens que não podem ser englobados no conceito de «medicamento» na aceção da Diretiva 2001/83, tais como os «produtos contraceptivos e de higiene feminina».

46 Não deixa de ser verdade que, para integrar a categoria visada nesse ponto 3, importa ainda que os bens sejam «do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários».

47 Resulta destas considerações que o referido ponto 3 visa apenas os produtos acabados, suscetíveis de serem utilizados diretamente pelo consumidor final, ficando excluídos os produtos que podem ser utilizados no fabrico de medicamentos, que devem em princípio ser objeto de transformação posterior.

48 Esta interpretação é corroborada pela finalidade do anexo III da Diretiva 2006/112, que 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.

49 Por último, como referiu o advogado-geral no n.º 39 das suas conclusões, no caso de uma substância medicamentosa poder ser comercializada como produto acabado, sem que seja necessário misturá-la com outras substâncias, pelo que esta é, por conseguinte, suscetível de ser diretamente utilizada pelo consumidor final «em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários», não há razão para que não lhe possa ser aplicada uma taxa reduzida de IVA.

50 Atendendo ao exposto, há que constatar que o ponto 3 do anexo III da Diretiva 2006/112 permite a aplicação de uma taxa reduzida de IVA às substâncias medicamentosas apenas na medida em que estas sejam suscetíveis de ser diretamente utilizadas pelo consumidor final em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários.

51 Nestas condições, há que julgar procedente o primeiro fundamento invocado pela Comissão.

*Quanto ao segundo fundamento, relativo à aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos dispositivos médicos, ao material, aos equipamentos e aos aparelhos que, objetivamente considerados, só podem ser utilizados para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar ou curar doenças ou dolências dos homens ou dos animais*

#### Argumentos das partes

52 A Comissão considera que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos dispositivos médicos, ao material, aos equipamentos e aos aparelhos que, objetivamente considerados, só podem ser utilizados para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar ou curar doenças ou dolências dos homens ou dos animais, prevista no artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alínea 6, segundo parágrafo, da lei do IVA, contraria a Diretiva 2006/112.

53 Por um lado, por força da referida disposição nacional, a aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos equipamentos médicos utilizados no diagnóstico e no tratamento veterinário não é conforme com o ponto 4 do anexo III da Diretiva 2006/112, que visa apenas os equipamentos, o material auxiliar e os aparelhos para uso exclusivamente humano.

54 Por outro lado, o ponto 3 desse anexo não é aplicável. Com efeito, o conceito de «produtos farmacêuticos» na aceção desta disposição deve ser entendido como sinónimo do conceito de «medicamento» na aceção da Diretiva 2001/83. Por conseguinte, esses dispositivos, esses



aparelhos, esse material e esses equipamentos médicos para uso geral não podem ser incluídos neste conceito de «produtos farmacêuticos».

55 Pelo contrário, o Reino de Espanha considera que os bens visados no artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alínea 6, segundo parágrafo, da lei do IVA estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do ponto 3 do referido anexo.

56 O Reino de Espanha sustenta que a categoria visada no referido ponto 3 abrange não apenas os medicamentos mas também os dispositivos médicos. Alega, em apoio desta interpretação, que o artigo 168.º TFUE se refere tanto aos medicamentos como aos dispositivos de uso médico e que, por conseguinte, deve ser concedida a mesma proteção a estas duas categorias de bens, reagrupadas sob os termos «produtos farmacêuticos».

57 Além disso, esta interpretação não esvazia do respetivo sentido o ponto 4 do anexo III da Diretiva 2006/112. Os dispositivos médicos visados neste ponto, «utilizados para aliviar ou [para] tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes», são concebidos para uma utilização específica. Não é assim contraditório considerar que o conceito de «produto farmacêutico» na aceção do ponto 3 desse anexo englobe não apenas os medicamentos mas também os dispositivos médicos que não são concebidos para uma utilização específica, mas que são «do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários».

#### Apreciação do Tribunal

58 A Comissão acusa o Reino de Espanha de ter aplicado uma taxa reduzida de IVA à categoria de bens que consiste em 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».

59 Como a Comissão alegou, o ponto 4 do anexo III da Diretiva 2006/112 não permite aplicar uma taxa reduzida de IVA a esta categoria de bens na medida em que, por um lado, não abrange os dispositivos médicos, o material, os equipamentos e os aparelhos de uso geral e, por outro, visa apenas o uso humano, excluindo o uso veterinário.

60 Do mesmo modo, para apreciar a justeza do segundo fundamento da Comissão, importa analisar se os bens visados no artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alínea 6, segundo parágrafo, da lei do IVA podem ser considerados «produtos farmacêuticos» na aceção do ponto 3 do referido anexo III.

61 A este respeito, importa recordar que, como constatado no n.º 43 do presente acórdão, o conceito de «produto farmacêutico» na aceção desta disposição, muito embora englobe o conceito de «medicamento» na aceção da Diretiva 2001/83, deve ser interpretado como tendo um sentido mais amplo do que este último.

62 Deste modo, a argumentação do Reino de Espanha, segundo a qual o conceito de «produto farmacêutico» pode englobar qualquer dispositivo, aparelho, material ou equipamento médico para uso geral, não pode ser acolhida.

63 Com efeito, não só as categorias visadas no anexo III da Diretiva 2006/112 devem ser objeto de uma interpretação estrita na medida em que a disposição do direito da União em causa tem o carácter de medida derogatória, em conformidade com a jurisprudência recordada no n.º 18 do presente acórdão, mas os conceitos utilizados nesse anexo devem ser interpretados em conformidade com o sentido habitual dos termos em causa. Ora, há que concluir que, à luz do sentido habitual, em linguagem corrente, do conceito de «produto farmacêutico», os dispositivos,

os equipamentos, os aparelhos ou o material para uso médico ou veterinário não podem ser incluídos neste conceito.

64 Esta interpretação é corroborada pela economia geral do anexo III da Diretiva 2006/112, designadamente pela circunstância de, no ponto 4 desse anexo, os dispositivos médicos com uso específico serem especificamente visados. Com efeito, como a Comissão observou, esta disposição ficaria desprovida do seu sentido se o ponto 3 do referido anexo fosse interpretado como permitindo a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a qualquer dispositivo ou aparelho médico, independentemente do uso a que o mesmo se destina.

65 Aliás, há que recordar que, como salientado no n.º 48 do presente acórdão, a aplicação das taxas reduzidas de IVA tem designadamente por objetivo diminuir o custo de certos bens essenciais para o consumidor final. Ora, o custo dos dispositivos, dos aparelhos, do material assim como dos equipamentos médicos e veterinários raramente é suportado diretamente pelo consumidor final, sendo estes produtos utilizados principalmente por profissionais do setor da saúde para a prestação de serviços, que podem, eles próprios, estar isentos de IVA nos termos do artigo 132.º da Diretiva 2006/112.

66 Além disso, tal interpretação não é incompatível com o artigo 168.º TFUE. A este respeito, basta constatar que, embora seja verdade que este artigo visa, no seu n.º 4, alínea c), os medicamentos e os dispositivos de uso médico, o objetivo prosseguido por esta disposição, a saber, o estabelecimento de normas elevadas de qualidade e de segurança, difere substancialmente do visado no anexo III da Diretiva 2006/112, como foi acima indicado.

67 Decorre das considerações precedentes que nem o ponto 4 nem o ponto 3 desse anexo permitem aplicar uma taxa reduzida de IVA a «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».

68 Nestas condições, há que considerar procedente o segundo fundamento da Comissão.

*Quanto ao terceiro fundamento, relativo à aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos bens utilizados para aliviar deficiências físicas dos animais*

#### Argumentos das partes

69 A Comissão alega que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos bens utilizados para aliviar deficiências físicas dos animais, prevista no artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alínea 6, primeiro parágrafo, da lei do IVA, contraria a Diretiva 2006/112. Como deixam bem claro os argumentos apresentados pela Comissão no âmbito dos dois primeiros fundamentos, nem o ponto 3 do anexo III da Diretiva 2006/112 — limitado aos produtos farmacêuticos *stricto sensu* — nem o seu ponto 4 — limitado ao uso humano dos bens visados — autorizam a aplicação de tal taxa a estes bens.

70 Na contestação, o Reino de Espanha remete para as respostas dadas durante as diferentes fases do procedimento pré-contencioso, nas quais alegou, no essencial, que o ponto 3 do referido anexo inclui os dispositivos e os aparelhos médicos e veterinários.

#### Apreciação do Tribunal

71 Para apreciar a justeza do terceiro fundamento da Comissão, importa referir, por um lado, conforme exposto nos n.os 61 a 67 do presente acórdão, que o conceito de «produto farmacêutico» na aceção do ponto 3 do anexo III da Diretiva 2006/112 não pode ser interpretado no sentido de que inclui os aparelhos e os dispositivos médicos e veterinários.

72 Daqui resulta que essa disposição não permite aplicar uma taxa reduzida de IVA aos aparelhos e aos acessórios suscetíveis de serem utilizados para aliviar as deficiências físicas dos animais.

73 Por outro lado, resulta claramente dos termos do ponto 4 desse anexo que a mesma disposição visa apenas o equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos normalmente utilizados para aliviar ou para tratar deficiências nos humanos. Com efeito, é notório que o termo «deficientes», utilizado no segundo período desta disposição, se refere não aos animais afetados por uma deficiência física, mas unicamente às pessoas.

74 Acresce, como a Comissão sustentou corretamente, que há que considerar que, se o legislador da União tivesse pretendido incluir a vertente veterinária na categoria de bens visada no ponto 4 do referido anexo, tê-lo-ia indicado expressamente, como sucedeu designadamente no caso do ponto 3 desse anexo.

75 Daqui resulta que nem o ponto 4 do anexo III da Diretiva 2006/112 nem o seu ponto 3 permitem que se aplique uma taxa reduzida de IVA aos aparelhos e aos acessórios suscetíveis de serem utilizados para aliviar deficiências físicas dos animais.

76 Nestas condições, deve considerar-se procedente o terceiro fundamento da Comissão.

*Quanto ao quarto fundamento, relativo à aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos aparelhos e aos acessórios essencialmente ou principalmente utilizados para aliviar deficiências no homem, mas que não são reservados para uso pessoal exclusivo dos deficientes*

#### Argumentos das partes

77 A Comissão sustenta que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos aparelhos e aos acessórios essencialmente ou principalmente utilizados para aliviar deficiências no homem, mas que não são reservados para uso pessoal exclusivo de deficientes, prevista no artigo 91.º, n.º 1, ponto 1, alínea 6, primeiro parágrafo, da lei do IVA, contraria a Diretiva 2006/112.

78 A este respeito, a Comissão observa que o ponto 4 do anexo III da Diretiva 2006/112 permite aos Estados-Membros aplicar uma taxa reduzida de IVA aos bens que preencham determinados requisitos. Por um lado, esses bens devem poder ser considerados «equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos» e, por outro, devem ser «normalmente utilizados para aliviar ou [para] tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes».

79 Deste modo, esse ponto 4 não inclui os equipamentos médicos de uso geral, mas unicamente os destinados a uso «pessoal exclusivo dos deficientes». Esta interpretação é, aliás, corroborada pelas orientações adotadas pelo Comité do IVA.

80 Tendo em conta estas considerações, a Comissão considera que, na medida em que a lei do IVA aplica uma taxa de IVA reduzida aos aparelhos e aos acessórios «essencialmente ou principalmente utilizados para aliviar deficiências», o seu âmbito de aplicação excede aquele que é autorizado pela Diretiva 2006/112.

81 Além disso, a Comissão considera que o Reino de Espanha, na sua resposta à notificação

para cumprir, deu um sentido excessivamente amplo ao conceito de «deficiência», considerando que o referido conceito é sinónimo de «doença».

82 O Reino de Espanha contesta a interpretação do conceito de «deficiência» proposto pela Comissão. Sustenta que, na existência de definição uniforme deste conceito a nível da União, é necessário aplicar os conceitos mais recentes definidos pela Organização Mundial de Saúde. Ora, aplicando-se esses conceitos, deve considerar-se que é pessoa deficiente qualquer pessoa que sofra de uma doença invalidante. Tal definição permite assim considerar que as pessoas que têm doenças como SIDA, cancro ou insuficiência renal são deficientes, o que possibilitaria prevenir, deste modo, as discriminações que as pessoas atingidas por essas doenças poderão sofrer. Esta interpretação não pode ser diferente pelo simples facto de se tratar, no caso vertente, de matéria de âmbito fiscal.

83 O Reino de Espanha sustenta, por outro lado, que é difícil diferenciar os dispositivos médicos para determinar os que são utilizados ou os que não são utilizados em situações de deficiência, invocando de novo as dificuldades em basear um incumprimento nas disposições do anexo III da Diretiva 2006/112 devido à sua falta de precisão. Por último, recorda que as orientações do Comité do IVA, a que a Comissão se refere na petição, não têm valor interpretativo vinculativo.

#### Apreciação do Tribunal

84 Para apreciar o quarto fundamento da Comissão, importa determinar se o ponto 4 do anexo III da Diretiva 2006/112 pode ser aplicado a aparelhos e a acessórios não reservados para o uso pessoal exclusivo de deficientes, mas que são essencialmente ou principalmente utilizados para aliviar as deficiências destes últimos.

85 A este respeito, há que salientar que resulta do próprio sentido dos termos «pessoal» e «exclusivo» que constam do ponto 4 que este não visa dispositivos para uso geral.

86 Assim, o objetivo que consiste em diminuir o custo para o consumidor final de certos bens essenciais, exposto no n.º 48 do presente acórdão, não permite justificar a aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos dispositivos médicos para uso geral utilizados pelos hospitais e pelos profissionais dos serviços de saúde.

87 Esta conclusão não é posta em causa pela argumentação do Reino de Espanha, segundo a qual certos dispositivos e aparelhos podem ser objeto tanto de uso geral como de uso pessoal exclusivo pelos deficientes. A este respeito, basta recordar que o Tribunal de Justiça já declarou que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA, no caso de um bem suscetível de ser objeto de utilizações diferentes, fica subordinada, para cada operação de entrega, ao uso concreto a que esse bem é destinado pelo seu comprador (v., por analogia, acórdão Comissão/Países Baixos, já referido, n.º 65).

88 Daqui resulta que aos aparelhos e aos acessórios essencialmente ou principalmente utilizados para aliviar deficiências no homem, mas que não são reservados para o uso pessoal exclusivo de deficientes, não pode ser aplicada, nos termos do ponto 4 do anexo III da Diretiva 2006/112, uma taxa reduzida de IVA.

89 Nestas condições, deve considerar-se o quarto fundamento procedente e, por conseguinte, julgar procedente a ação da Comissão.

90 Atendendo ao conjunto das considerações precedentes, há que concluir que, ao aplicar uma taxa reduzida de IVA:

¾ às substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos;

¾ aos dispositivos médicos, ao material, aos equipamentos e aos 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 normalmente não se destinam a aliviar ou a tratar deficiências nem são reservados para uso pessoal exclusivo dos deficientes;

¾ aos aparelhos e aos acessórios suscetíveis de serem utilizados essencialmente ou principalmente para aliviar deficiências físicas dos animais;

¾ e, por último, aos aparelhos e aos acessórios essencialmente ou principalmente utilizados para aliviar deficiências dos homens, mas que não são reservados para uso pessoal exclusivo dos deficientes;

o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 98.º da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o seu anexo III.

#### **Quanto às despesas**

91 Por força do disposto no artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação do Reino de Espanha e tendo este sido vencido, há que condená-lo nas despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) decide:

1) **Ao aplicar uma taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado:**

¾ às substâncias medicamentosas suscetíveis de serem utilizadas de forma habitual e idónea no fabrico de medicamentos;

¾ aos dispositivos médicos, ao material, aos equipamentos e aos 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 normalmente não se destinam a aliviar ou a tratar deficiências nem são reservados para uso pessoal exclusivo dos deficientes;

¾ aos aparelhos e aos acessórios suscetíveis de serem utilizados essencialmente ou principalmente para tratar deficiências físicas dos animais;

¾ e, por último, aos aparelhos e aos acessórios essencialmente ou principalmente utilizados para aliviar deficiências dos homens, mas que não são reservados para uso pessoal exclusivo dos deficientes;

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 de imposto sobre o valor acrescentado, lido em conjugação com o seu anexo III.

2) **O Reino de Espanha é condenado nas despesas.**

Assinaturas

\* Língua do processo: espanhol.