

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

5 de outubro de 2016 (\*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Isenções a favor de certas atividades de interesse geral – Artigo 132.º, n.º 1, alínea d) – Entregas de órgãos, de sangue e de leite humanos – Alcance – Plasma de sangue humano transformado e utilizado para fins industriais»

No processo C-412/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hessisches Finanzgericht (Tribunal Fiscal de Hesse, Alemanha), por decisão de 24 de março de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de julho de 2015, no processo

**TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH**

contra

**Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, D. Šváby, J. Malenovský (relator), M. Safjan e M. Vilaras, juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 28 de abril de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, por T. Dennisen, T. Otto, Rechtsanwälte, e U. Prinz, Steuerberater,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze, J. Möller e K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér, G. Koós e M. Bóra, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e B. R. Killmann, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 2 de junho de 2016,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea d), 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).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a TDM Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (a seguir «TDM»), sociedade que gere um centro de recolha de sangue estabelecido na Alemanha, ao Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (Administração Fiscal de Kassel, Alemanha, a seguir «Administração Fiscal») a respeito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) da atividade de entregas, pela TDM, de plasma destinado à produção de medicamentos.

## **Quadro jurídico**

### *Direito da União*

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

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

4 O título IX desta diretiva, intitulado «Isenções», compreende, nomeadamente, um capítulo 2, relativo a «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», e um capítulo 4, intitulado «Isenções relacionadas com as operações intracomunitárias».

5 O artigo 132.º, n.º 1, da referida diretiva, que faz parte daquele capítulo 2, 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 das atividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa;

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

e) As prestações de serviços efetuadas no âmbito da sua atividade por protésicos dentários, e bem assim o fornecimento de próteses dentárias efetuadas por dentistas e protésicos dentários;

[...]»

### *Direito alemão*

6 O § 4, ponto 17, da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao volume de negócios, a seguir «UStG»), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, dispõe o seguinte:

«Entre as operações referidas no § 1, n.º 1, ponto 1, estão isentas:

[...]

a) As entregas de órgãos, de sangue e de leite humanos.»

7 O § 15 da UStG regula o direito à dedução do imposto pago a montante. Na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, está redigido como segue:

«1) A empresa pode deduzir os seguintes valores de imposto pago a montante:

1. O imposto legalmente devido por entregas e outras prestações realizadas por uma outra empresa para a sua atividade comercial [...]

2) Está excluído do direito à dedução o imposto pago a montante a título da entrega, da importação e da aquisição intracomunitária de bens, ou de qualquer outra prestação de serviços que o empresário utilize para efetuar as seguintes operações:

1. operações isentas;

[...]

3) A exclusão do direito à dedução referida no ponto 2 não se aplica quando as operações

1. nos casos previstos no n.º 2, primeiro período, ponto 1

a) estejam isentas ao abrigo do § 4, pontos 1 a 7, [...]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

8 A TMD gere um centro de recolha de sangue. A sua atividade consiste em recolher, através de um processo químico, plasma sanguíneo de doadores e misturá-lo com uma solução anticoagulante que contém, nomeadamente, citrato de sódio. Esta mistura é seguidamente tratada numa centrífugadora a fim de extrair certos elementos. Esses elementos são recolhidos e entregues congelados a empresas do setor farmacêutico.

9 No âmbito da sua atividade, a TMD entregou este tipo de plasma à X AG, sociedade estabelecida na Suíça. Esta sociedade levantou o plasma junto da TMD e transportou-o para as suas diferentes instalações de produção situadas noutros Estados-Membros, para efeitos da preparação de medicamentos.

10 A TMD considerou que o plasma que entregava aos fabricantes de medicamentos não estava abrangido pela isenção das entregas de sangue humano. Por conseguinte, na sua declaração de IVA relativa a 2008, a TMD solicitou à Administração Fiscal a dedução do IVA pago a montante relativamente a operações relacionadas com as suas entregas de plasma.

11 Em contrapartida, a Administração Fiscal entendeu que as entregas de plasma efetuadas com destino a outros Estados-Membros da União eram operação isentas de IVA, e, conseqüentemente, indeferiu o pedido de dedução do imposto pago a montante.

12 Nas suas declarações relativas a 2009 e 2010, que a Administração Fiscal aceitou, a TMD

não deduziu o imposto pago a montante.

13 Em 7 de dezembro de 2012, a TMD requereu uma retificação da determinação do IVA relativamente ao período compreendido entre 2008 e 2010. Solicitou o reconhecimento do direito à dedução dos impostos pagos a montante relativos às entregas de plasma. Em apoio do seu pedido, alegou que as entregas intracomunitárias de plasma sanguíneo em relação aos quais invocava o direito de dedução dos impostos pagos a montante não eram operações isentas de imposto nos termos do § 4, ponto 17, alínea a), da UStG, uma vez que, segundo a mesma, se tratava de entregas a empresas farmacêuticas do chamado «source plasma para efeitos de fracionamento e subsequente produção de medicamentos.

14 A Administração Fiscal indeferiu os pedidos de retificação por decisão de 7 de maio de 2013, contra a qual a TMD interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio.

15 Como fundamento do seu recurso, a TMD alega que as entregas de plasma destinado à produção de medicamentos não constituem entregas de sangue na aceção do § 4, ponto 17, alínea a), da UStG ou do artigo 132.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112.

16 Nestas circunstâncias, o Hessisches Finanzgericht (Tribunal Fiscal de Hesse, Alemanha) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 132.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva [2006/112] ser interpretado no sentido de que a entrega de sangue humano inclui a entrega de plasma sanguíneo obtido a partir de sangue humano?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, o mesmo se aplica ao plasma sanguíneo que não se destina diretamente a utilização terapêutica, mas sim à produção de medicamentos?

3) Em caso de resposta negativa à segunda questão, para a classificação [do plasma] como sangue, é relevante apenas a [sua] finalidade [efetiva] ou é também relevante a [...] aplicação [que, em teoria, dele pode ser feita]?»

### **Quanto ao pedido de reabertura da fase oral do processo**

17 Por carta de 13 de junho de 2016, a TMD pediu a reabertura da fase oral pelo facto de, em substância, as conclusões do advogado?geral conterem, no seu n.º 49, um erro objetivo.

18 A este respeito, há que recordar que o Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia e o Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça não preveem a possibilidade de as partes apresentarem observações em resposta às conclusões apresentadas pelo advogado?geral (despacho de 4 de fevereiro de 2000, Emesa Sugar, C?17/98, EU:C:2000:69, n.º 2, e acórdão de 6 de setembro de 2012, Döhler Neuenkirchen, C?262/10, EU:C:2012:559, n.º 29).

19 É verdade que, como decorre do artigo 83.º do seu Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça pode, a qualquer momento, ouvido o advogado?geral, ordenar a reabertura da fase oral do processo, designadamente se considerar que não está suficientemente esclarecido, ou quando, após o encerramento dessa fase, uma parte invocar um facto novo que possa ter influência determinante na decisão do Tribunal, ou ainda quando o processo deva ser resolvido com base num argumento que não foi debatido entre as partes.

20 Todavia, o Tribunal de Justiça considera, ouvido o advogado?geral, que dispõe de todos os elementos necessários para decidir no presente processo.

21 Atendendo às considerações precedentes, o Tribunal de Justiça considera que não há que ordenar a reabertura da fase oral do processo.

### **Quanto às questões prejudiciais**

22 Com as suas questões, que importa examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que as entregas de sangue humano que os Estados?Membros estão obrigados a isentar por força desta disposição visam igualmente as entregas de plasma obtido a partir de sangue humano, quando esse plasma não se destine diretamente a uma utilização terapêutica, mas exclusivamente à produção de medicamentos.

23 Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112, os Estados?Membros isentam as entregas de órgãos, de sangue e de leite humanos.

24 A título preliminar, há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os conceitos que figuram nesse artigo 132.º constituem conceitos autónomos do direito da União que têm como objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado?Membro para outro (acórdão de 26 de fevereiro de 2015, VDP Dental Laboratory e o., C?144/13, C?154/13 e C?160/13, EU:C:2015:116, n.º 44).

25 Ora, o conceito de «sangue humano», referido no artigo 132.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112, não está definido pela Diretiva 2006/112.

26 Nestas condições, o significado e o alcance desse conceito devem ser estabelecidos de acordo com o seu sentido habitual na linguagem corrente, tendo em conta o contexto em que é utilizado e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (v., neste sentido, acórdão de 25 de outubro de 2012, Ketelä, C?592/11, EU:C:2012:673, n.º 51 e jurisprudência aí referida).

27 Quanto ao seu sentido habitual, importa sublinhar que o conceito de «sangue humano» diz respeito a um elemento do corpo humano constituído por vários componentes, não autónomos, de natureza complementar, cuja ação sinérgica permite irrigar todos os órgãos e tecidos.

28 Um desses componentes complementares é o plasma, a saber, o líquido que serve para transportar outros componentes do sangue humano através do corpo.

29 No que respeita, desde logo, ao contexto geral, deve recordar?se que, nos termos do artigo 3.º, n.º 2, alínea c), da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, é proibido transformar o corpo humano ou as suas partes, enquanto tais, numa fonte de lucro.

30 Seguidamente, no que respeita à finalidade de todas as disposições do artigo 132.º da Diretiva 2006/112, importa recordar que este artigo se destina a isentar do IVA certas atividades de interesse geral, a fim de facilitar o acesso a determinadas prestações de serviços assim como o fornecimento de determinados bens, evitando o acréscimo de custos que decorreria da sua sujeição a IVA (v., neste sentido, acórdão de 26 de fevereiro de 2015, VDP Dental Laboratory e o., C?144/13, C?154/13 e C?160/13, EU:C:2015:116, n.os 43, 45 e jurisprudência aí referida).

31 Por último, no que respeita ao artigo 132.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112, há que recordar que esta disposição tem por objeto, à semelhança das alíneas b), c) e e), desse mesmo

número, operações diretamente relacionadas com os cuidados de saúde e cuja finalidade é terapêutica.

32 Por conseguinte, deve considerar-se que a isenção das entregas de sangue humano prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112 se destina a garantir que o fornecimento de produtos que contribuem para os cuidados de saúde não se torne inacessível devido aos custos acrescidos destes produtos se o seu fornecimento estivesse sujeito a IVA (v., por analogia, acórdão de 26 de fevereiro de 2015, VDP Dental Laboratory e o., C-144/13, C-154/13 e C-160/13, EU:C:2015:116, n.º 46 e jurisprudência aí referida).

33 Tendo em conta as considerações anteriores, a entrega de sangue humano, incluindo a entrega do plasma que entra na sua composição, deve estar abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112, quando essa entrega contribua diretamente para atividades de interesse geral, a saber, quando o plasma entregue seja diretamente utilizado para cuidados de saúde ou para fins terapêuticos.

34 Dito isto, há que recordar que os termos usados para designar as isenções visadas pelo artigo 132.º da Diretiva 2006/112 são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 28 de julho de 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, n.º 23, e de 22 de outubro de 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, n.º 34 e jurisprudência aí referida).

35 Daqui resulta que, ao invés, não pode estar abrangido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112 o plasma dito «industrial», a saber, o plasma cuja entrega não contribui diretamente para atividades de interesse geral, na medida que se destina a ser integrado numa produção industrial, nomeadamente com vista à produção de medicamentos.

36 Consequentemente, apenas o plasma diretamente destinado a uma utilização terapêutica está abrangido pela isenção estabelecida no artigo 132.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112.

37 Uma vez que o direito a esta isenção está condicionado pela afetação do plasma a certo tipo de atividades de interesse geral, a circunstância de um plasma destinado a uso industrial poder, em teoria, ser diretamente utilizado para fins terapêuticos, admitindo que essa circunstância está provada, não pode implicar que beneficia do regime de isenção, previsto exclusivamente para limitar o custo do plasma diretamente utilizado para fins terapêuticos.

38 Ora, decorre do dossiê submetido ao Tribunal de Justiça que um plasma como o que está em causa no processo principal não se destina a cuidados de saúde ou terapêuticos, mas somente a fins farmacêuticos.

39 Nestas condições, esse plasma não pode estar abrangido pela isenção estabelecida no artigo 132.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112.

40 Tendo em conta as considerações anteriores, há que responder às questões submetidas que o artigo 132.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que as entregas de sangue humano que os Estados-Membros estão obrigados a isentar por força desta disposição não visam as entregas de plasma obtido a partir de sangue humano, quando esse plasma não se destine diretamente a uma utilização terapêutica, mas exclusivamente à produção de medicamentos.

## **Quanto às despesas**

41 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, alínea d), 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 as entregas de sangue humano que os Estados-Membros estão obrigados a isentar por força desta disposição não visam as entregas de plasma obtido a partir de sangue humano, quando esse plasma não se destine diretamente a uma utilização terapêutica, mas exclusivamente à produção de medicamentos.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.