

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .

Assunto: Serviço de análises às células do sangue e/ou tecido do cordão umbilical e sangue materno, num contexto de um serviço de criopreservação de células estaminais do cordão umbilical, mas com autonomia em relação ao serviço de criopreservação.

Processo: 29213, com despacho de 2025-11-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo [...] (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal [...], prende-se com o enquadramento, em sede de IVA, das prestações de serviços relacionadas com as análises às células do sangue e/ou tecido do cordão umbilical e sangue maternos, realizadas no contexto de um serviço de criopreservação de células estaminais do cordão umbilical, designadamente sobre a possibilidade de tais análises merecerem acolhimento na isenção do artigo 9.º do Código do IVA sendo efetuadas com autonomia em relação ao serviço de criopreservação.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente é uma sociedade anónima que exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 21100 - "Fabricação de produtos farmacêuticos de base" e, a título secundário, as atividades que têm os seguintes códigos de atividade:
CAE 66190 - "Outras atividades auxiliares de serviços financeiros, exceto seguros e fundos de pensões";
CAE 70200 - "Atividades de consultoria para os negócios e outra consultoria para a gestão";
CAE 72101 - "Investigação e desenvolvimento em biotecnologia";
CAE 74992 - "Outras atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares, diversas, n.e., exceto agentes de profissionais desportivos";
CAE 86911 - "Atividades dos serviços dos laboratórios de análises clínicas".

2. Constitui-se, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, enquadramento no regime normal do IVA, com periodicidade mensal, desde 2011.01.01.
Atento o disposto no artigo 23.º do Código do IVA (CIVA) indicou utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real de todos os bens.

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere que:
i) é uma sociedade comercial que atua no âmbito da prestação de cuidados de saúde, cujo objeto social consiste, entre outros, na prestação de serviços nas áreas do diagnóstico médico e da saúde, incluindo de análises clínicas para identificação precoce de agentes infecciosos, no armazenamento de células e sangue, investigação, desenvolvimento, produção e aplicação de células estaminais e outras;

ii) encontra-se devidamente registada e licenciada junto da Entidade Reguladora da Saúde (ERS);

iii) foi [...] autorizado a operar em Portugal pelo Ministério da Saúde, cumprindo todos os requisitos em matéria de qualidade e segurança dos tecidos e células de origem humana, nos termos dispostos na Lei n.º 12/2009, de 26 de março;

iv) é uma das empresas pioneiras em Portugal na área da criopreservação de células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical.

4. Tendo em conta a prossecução da sua atividade a Requerente refere que procura promover a saúde humana, através da oferta especializada, diferenciada e adaptada às necessidades individuais de cada cliente, de um conjunto de serviços médicos, distintos e autónomos entre si, de entre os quais assinala o serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno para deteção precoce de doenças e outras condições médicas relevantes, bem como o serviço de processamento e criopreservação das células estaminais.

5. Concretamente, os serviços que pretende comercializar compreendem o acesso:

- a análises clínicas ao sangue do cliente (mãe) e ao sangue e tecido do cordão umbilical da criança (filho) após a respetiva colheita durante o parto por intermédio de profissionais médicos qualificados, para identificação de agentes infecciosos e condições médicas relevantes;

- ao processamento e controlo de qualidade completo do sangue e tecido do cordão umbilical da criança, enquanto etapa prévia ao serviço de criopreservação, para maximizar o número de células estaminais armazenadas;

- à digestão enzimática da amostra de tecido do cordão umbilical da criança;

- à expansão celular do tecido do cordão umbilical da criança.

Estes serviços são prestados por profissionais devidamente habilitados e credenciados.

6. Será, ainda, disponibilizado o kit de colheita necessário à recolha e transporte das células estaminais, mediante adesão ao serviço de análises clínicas acima descrito, com um preço autónomo.

7. Refere a Requerente que a prestação do serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno permite detetar alterações biológicas de forma precoce, possibilitando uma intervenção atempada e eficaz, facilitando o início rápido de tratamentos adequados com o aumento significativo das probabilidades de sucesso terapêutico e melhorando a qualidade de vida dos pacientes, características que considera serem fundamentais na área da saúde humana.

8. Mais refere, que, embora recorra a metodologias laboratoriais inovadoras, o propósito fundamental do serviço de análises clínicas contratado pelos clientes permanece alinhado com o serviço de análises clínicas consideradas "convencionais", ou seja, com a identificação rigorosa de doenças e alterações no estado de saúde dos pacientes.

Conforme defende, ambas as abordagens partilham o compromisso de fornecer informações precisas e fiáveis, essenciais para o diagnóstico de doenças e acompanhamento clínico dos clientes, pelo que, considera não existir qualquer fator que justifique a sua distinção.

Nesse sentido, entende que o serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno apresenta uma finalidade puramente terapêutica, visando diagnosticar, tratar e na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde.

9. A Requerente refere, ainda, que a prestação de serviços de análises clínicas por si efetuada foi concebida para funcionar de forma totalmente autónoma e independente dos demais serviços por si disponibilizados, seja do ponto de vista material seja a nível

administrativo, já que são objeto de faturação autónoma ou discriminada.

Esta autonomia manifesta-se, desde logo, na possibilidade de os clientes poderem contratar apenas o serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno sem estabelecer qualquer vínculo ou obrigatoriedade de contratar também, ou de seguida, os demais serviços disponibilizados.

10. Acresce a que, caso seja detetada alguma anomalia na amostra ou identificada uma potencial doença dos clientes, o serviço de criopreservação não poderá ser realizado e os clientes são imediatamente informados do resultado da análise para que possam ser encaminhados para a necessária assistência médica com o objetivo de tratar ou curar uma eventual doença.

Verificando-se que é identificada alguma anomalia na amostra e que não é possível o armazenamento e criopreservação das células estaminais, a Requerente compromete-se a enviar aos clientes, além de um certificado que ateste tal impossibilidade, o relatório completo e detalhado dos resultados laboratoriais obtidos na análise da amostra, na medida em que este permitirá identificar os parâmetros e eventuais patologias que tenham colocado a amostra em risco, proporcionando assim total transparência quanto aos motivos que inviabilizam o processo.

11. Para o acesso ao conjunto de serviços disponibilizados pela Requerente, os clientes pagam uma quantia fixa previamente determinada aquando da celebração do contrato de prestação de serviços, que pode ser repartida por anuidades, e que varia em função do serviço contratado. Pelo pagamento da referida quantia, os clientes têm acesso à prestação do(s) serviço(s) previamente selecionado(s) e contratado(s).

12. Estando ciente de que cada vez mais pessoas encontram nos serviços que presta no âmbito das análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno, processamento e criopreservação das células estaminais retiradas do sangue do cordão umbilical, uma alternativa mais personalizada, rápida e eficaz para obter os cuidados de saúde de que necessitam, a Requerente pretende alterar as condições do contrato de prestação de serviços, no sentido de estabelecer a autonomia e individualidade desses serviços, tornando claro que a contratação de um serviço não implica a contratação subsequente do outro. Tal permitirá que os seus clientes optem pelos serviços que melhor se adequam às suas necessidades, sem imposição de uma contratação conjunta dos serviços.

13. A Requerente prevê promover as referidas alterações contratuais até ao final do ano de 2025, passando as mesmas a vigorar para os novos contratos.

Assim, ao abrigo do novo modelo contratual, a Requerente irá comercializar, mediante o pagamento de um preço variável e apurado de acordo com o serviço efetivamente prestado, o serviço de análises clínicas para a deteção precoce de doenças e condições médicas relevantes ("Taxa de Análise") e o serviço de processamento e criopreservação de células estaminais, retiradas do sangue do cordão umbilical ("Taxa de Processamento e Armazenamento").

14. Face ao que expõe, entende a Requerente que a sujeição a IVA da prestação do serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou tecido do cordão umbilical e sangue materno pode ser considerada como um obstáculo no acesso ao direito fundamental à proteção da saúde previsto no artigo 64.º da Constituição da República Portuguesa.

15. Assim, tendo em conta que outros serviços de saúde análogos, como as análises clínicas consideradas "convencionais", prestadas por entidades que apenas oferecem esse serviço, podem beneficiar da isenção de IVA, vem a Requerente solicitar

esclarecimento sobre o enquadramento em IVA da comercialização individual do serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e do sangue materno, à luz das novas condições contratuais.

III - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

16. Na proposta de enquadramento jurídico-tributário que apresenta, a Requerente faz alusão, nomeadamente, às normas previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), transpostas para o ordenamento jurídico português nas alíneas 1) e 2) do artigo 9.º do CIVA e a vários acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de que são por exemplo, os acórdãos proferidos no âmbito dos processos C-334/14 (caso De Fruytier), C-284/03 (caso Temco Europe), C-428/02 (caso Fonden Marselisborg Lystbådehavn), C-141/00 (caso Kügler), C-76/99 (caso Comissão/França), C-86/09 (caso Future Health Technologies), C-45/01 (caso Dornier), C-106/05 (caso L.u.P) e C-262/08 (caso CopyGene).

17. Tendo por referência as normas e a jurisprudência referidas, entende a Requerente que das mesmas resulta, designadamente, que, apesar de os termos usados para designar as isenções em IVA serem de interpretação estrita, tal não significa que os mesmos devam ser interpretados de um modo que as prive dos seus efeitos. O sentido em que as normas de isenção são fixadas não pode, assim, ir além do que permite a letra da lei, mas, respeitado que seja esse limite, importa olhar a outros elementos, desde logo à finalidade que as normas prosseguem e ao princípio da neutralidade.

18. No caso concreto das isenções de IVA na saúde, defende a Requerente que a jurisprudência do TJUE tem sublinhado que o objetivo da isenção fiscal é justificado, nomeadamente, pela necessidade de reduzir as despesas médicas e de favorecer o acesso à proteção da saúde.

Assim, a interpretação das normas de isenção deve ter em conta, por um lado, o principal objetivo prosseguido pela disposição, que é o de garantir a sua aplicação unicamente às prestações de serviços com finalidade terapêutica efetuadas por quem possua qualificações para o efeito e, por outro, o princípio da neutralidade, no sentido de se evitarem disparidades no tratamento entre prestadores que operam no mesmo setor e desempenham funções equivalentes.

19. Em linha com a jurisprudência do TJUE, cujo conceito de "assistência médica" e o de "prestações de serviços de assistência" visa os serviços que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde, a Requerente considera que o serviço que realiza no âmbito das análises clínicas às células do sangue e/ou tecido do cordão umbilical e sangue materno se enquadra na isenção do imposto, atendendo a que:

- i) está registada como prestadora de cuidados de saúde junto da Entidade Reguladora da Saúde ("ERS"), estando vinculada aos requisitos legais e regulamentares para o exercício da atividade de saúde;
- ii) os adquirentes dos diferentes serviços disponibilizados pela Requerente beneficiam de serviços de saúde prestados no seu laboratório, sendo prestados por uma entidade devidamente credenciada pelo organismo regulador da saúde para a prestação de serviços médicos;
- iii) é conhecida pela sua qualidade e excelência, assegurando a realização de análises clínicas através de profissionais especializados, de acordo com os mais elevados padrões de segurança e qualidade;
- iv) tem sempre em vista o objetivo terapêutico, de diagnóstico, tratamento e cura dos utilizadores na medida em que, através das análises clínicas às células do sangue e/ou

do tecido do cordão umbilical e sangue materno, garante o diagnóstico com vista ao tratamento de doenças ou quaisquer outras anomalias de saúde, para além de atuar numa ótica preventiva no âmbito da saúde do cliente.

20. A Requerente refere, no que diz respeito ao enquadramento em IVA do serviço de análises clínicas, que o TJUE já teve oportunidade de se pronunciar no sentido de que "tendo em conta o objetivo de redução do custo dos cuidados de saúde prosseguido pelas isenções supramencionadas, análises clínicas como as que estão em causa no processo principal, que têm por objeto a observação e o exame dos pacientes a título preventivo, podem constituir "Assistência médica" na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da sexta Diretiva ou "prestações de serviços de assistência" pessoal na acepção do mesmo número, alínea c)".

21. Refere, ainda, que embora o TJUE já tenha considerado que o serviço de criopreservação de células estaminais não deverá beneficiar da isenção de IVA aplicável a serviços de saúde, também afirmou que tal entendimento não é extensível à "análise do sangue do cordão umbilical, se esta análise tivesse efetivamente por objeto permitir estabelecer um diagnóstico médico" e que se "a análise do sangue do cordão visa efetivamente permitir estabelecer um diagnóstico médico e não faz simplesmente parte dos testes que permitem determinar a viabilidade das células estaminais, terá então de se concluir pela existência de uma prestação de cuidados diagnósticos susceptível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 131.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva".

22. Tendo em conta tal entendimento do TJUE, alega a Requerente que é o que sucede no presente caso em que promove a autonomização contratual do serviço de análises clínicas, o qual deixa de ter uma ligação direta com o serviço de criopreservação e passa a ter autonomia própria, podendo ser contratualizado de forma independente pelo cliente, tendo sempre uma utilidade própria na identificação precoce de doenças do cliente.

23. Considera, assim, que a comercialização do serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou tecido do cordão umbilical e sangue materno (Taxa de Análise), ainda que realizada no contexto de um serviço de criopreservação de células estaminais do cordão umbilical, mas com autonomia em relação ao mesmo, deve beneficiar da aplicação da isenção de IVA prevista na alínea 2) do artigo 9.º do CIVA, na medida em que consiste num serviço de assistência médica.

24. Ainda, referindo que no âmbito da sua atividade está em concorrência com outros operadores económicos que comercializam serviços de análises clínicas, mas que operam em termos considerados mais convencionais e tradicionais, fora do contexto da criopreservação de células estaminais do cordão umbilical, alega que um entendimento que não contemple a isenção do IVA na comercialização do serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno (Taxa de Análise), violaria irremediavelmente o princípio da neutralidade do IVA, que determina que bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, não devem ser tratados de maneira diferente do ponto de vista do IVA.

25. Face ao que expõe, e alegando:

que é no âmbito da garantia de que os cidadãos podem aceder aos cuidados de saúde necessários de maneira mais acessível que se insere o serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno, por si prestado e comercializado;

que o serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno permite garantir o acesso dos seus clientes a importantes

cuidados de saúde, tendo a oportunidade, se for o caso, de identificar de forma precoce doenças e condições médicas relevantes que impliquem um tratamento célere e eficaz, e que, de outra forma, não teriam esse diagnóstico.

que os clientes do serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno solicitam tal serviço porque pretendem aceder a um cuidado de saúde que lhe permite um diagnóstico rápido e eficaz e que atua numa ótica preventiva de proteção da saúde,

conclui, que, atendendo às características do serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno (Taxa de Análise), se encontram cumpridos os requisitos para que a Requerente beneficie, na sua comercialização, da aplicação da isenção prevista na alínea 2) do artigo 9.º do CIVA.

IV - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

26. A alínea 1) do artigo 9.º do CIVA isenta de imposto as prestações de serviços efetuadas no exercício das "profissões de médico, odontologista, psicólogo, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas".

27. Esta disposição legal corresponde ao previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro), segundo a qual os Estados-Membros devem isentar "As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-membro em causa".

28. Importa realçar que a redação da norma comunitária implica que os Estados-Membros não isentam todas as prestações de serviços efetuadas no âmbito das profissões referidas, mas apenas as prestações de serviços de assistência.

29. Realça-se, também, que, atendendo à matriz comunitária do IVA, os Estados-Membros estão obrigados, na gestão e administração do imposto, a observar a jurisprudência produzida pelo TJUE na interpretação das normas da Diretiva IVA.

30. De acordo com o TJUE, as isenções, designadamente as previstas no artigo 132.º da Diretiva, são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo, sem, todavia, inviabilizar os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções, respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA. Pode ver-se, a propósito, os Acórdãos C-384/98, de 14 de setembro de 2000 (caso D.) e C-45/01, de 6 de novembro de 2003 (caso Dornier).

31. A respeito do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o TJUE afirmou em vários arestos, entre outros, no Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, Colect. P. I-6833, n.º 26), que a mesma tem um carácter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem atender à forma jurídica do prestador, bastando que sejam preenchidas duas condições: i) tratar-se de serviços médicos ou paramédicos e ii) que estes sejam fornecidos por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

32. De acordo com esta interpretação, a isenção consignada na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA opera independentemente da natureza jurídica do prestador dos serviços, nomeadamente do facto de se tratar de uma pessoa singular ou coletiva.

33. Por sua vez, a alínea 2) do mesmo artigo isenta do imposto "As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas

efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares".

34. A referida norma legal transpõe para a ordem jurídica interna a alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA que prevê que os Estados membros devem isentar "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", conjugado com a alínea 7) da parte B do Anexo X da mesma Diretiva, que prevê que Portugal possa aplicar a isenção às operações efetuadas pelos estabelecimentos hospitalares não referidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º.

35. Estabelecendo um contraponto entre os âmbitos de aplicação das isenções previstas nas alíneas b) e c) do artigo 132.º da Diretiva do IVA, o TJUE evidenciou em diversas ocasiões, de que é exemplo o já mencionado Acórdão de 10 de setembro de 2002 (C-141/00), que embora as alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA visem regular as isenções aplicáveis aos serviços de assistência médica, as mesmas têm âmbitos distintos. A alínea b) isenta as prestações de serviços de assistência efetuadas no meio hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas e a alínea c) isenta as prestações de serviços de caráter médico fornecidas fora daqueles locais, seja no consultório do prestador, no seu domicílio privado, no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar, no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador dos serviços.

36. É de referir, que, não obstante o TJUE tenha mencionado em várias ocasiões que a isenção contida na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA tem em vista "prestações efetuadas no meio hospitalar", noutras ocasiões em que viu necessidade de se debruçar mais de perto sobre quais as entidades cuja atividade é enquadrável no âmbito da referida alínea, aditou que o conceito de "assistência médica" dela constante também remete para outros tipos de atividades com uma finalidade terapêutica.

37. A este respeito pode referir-se, a título de exemplo:

- i) O Acórdão de 11 de janeiro de 2001, proferido no processo C-76/99 (caso Comissão das Comunidades Europeias/França) em que o TJUE aceitou que laboratórios que efetuassem colheitas para a posterior realização de análises clínicas por outros laboratórios pudessem ser abrangidos pela isenção contida na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA;
- ii) O Acórdão de 8 de junho de 2006, proferido no processo C-106/05 (caso L.u.P. GmbH) e o Acórdão de 2 de julho de 2015 no processo C-334/14 (caso Nathalie De Fruytier) em que o TJUE considerou que um laboratório que procedia à realização de análises clínicas era de considerar "um estabelecimento da mesma natureza que os estabelecimentos hospitalares e os centros de assistência médica e de diagnóstico na aceção dessa disposição".

38. Quanto à determinação do tipo de cuidados abrangidos pelas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, o TJUE, definindo o conceito de assistência médica e o de prestações de serviços de assistência, considera como tais, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde (cfr. acórdão de 14 de setembro de 2000, proferido no processo C-384/98, acórdão de 21 de março de 2013, proferido no processo C-91/12 e acórdão de 18 de setembro de 2019, proferido no processo C-700/17).

39. Resulta, ainda, da jurisprudência comunitária emanada pelo TJUE, que não deve decorrer desse conceito, que a finalidade terapêutica deva ser compreendida numa

aceção particularmente restrita, devendo as prestações médicas efetuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer a saúde das pessoas, beneficiar da isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA (cfr. acórdão de 16 de junho de 2010, proferido no processo C-86/09 e acórdão de 21 de março de 2013, proferido no processo C-91/12).

40. Com efeito importa ter em conta a finalidade dos serviços prestados tendo em vista determinar a eventual tributação ou isenção dos mesmos.

Neste contexto, estão ainda inseridas no conceito de prestação de serviços de assistência, os exames ou outras intervenções médicas com carácter preventivo efetuados a pessoas que não sofrem de qualquer doença ou anomalia de saúde, com uma finalidade terapêutica (cfr. acórdão de 20 de novembro de 2003, proferido no processo C-307/01).

41. Tendo em conta a matéria em análise no presente pedido de informação vinculativa há que referir, ainda, o acórdão de 10 de junho de 2010, proferido no processo C-86/09, caso Future Health Technologies Ltd, no âmbito do qual o TJUE se debruçou sobre a possibilidade da aplicação da isenção do IVA ao abrigo das alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA, a operações que consistem "no envio de kit para colheita de sangue do cordão umbilical dos recém nascidos, na análise e processamento desse sangue e, se for o caso, na conservação das células estaminais contidas nesse sangue com vista a uma eventual utilização terapêutica futura".

42. Sobre esta matéria foi entendimento do TJUE que:

"(...) o envio de um kit para colheita de sangue do cordão, a análise e processamento desse sangue e, se for caso disso, a conservação das células estaminais contidas nesse sangue, quer sejam consideradas no seu todo ou isoladamente, não parecem ter directamente como fim efectivo diagnosticar, tratar ou curar as doenças ou as anomalias de saúde, nem tão pouco a protecção, prevenção ou o restabelecimento da saúde".

"A este respeito, embora a detecção de uma doença possa constituir um dos objectivos possíveis que motivam a colheita de células estaminais de sangue do cordão umbilical, parece resultar dos autos, nomeadamente do contrato, que as prestações fornecidas pela FHT visam unicamente assegurar que um recurso especial esteja disponível com vista a um tratamento médico na hipótese incerta de este vir a ser necessário, mas não, enquanto tal, impedir, evitar ou prevenir uma doença, uma lesão ou anomalias de saúde, ou detectar doenças latentes ou incipientes".

"Se assim fosse, facto que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar à luz de todos os elementos concretos do litígio que lhe foi submetido, as actividades como as que estão em causa no processo principal não poderiam, elas próprias, ser consideradas abrangidas pelas expressões «hospitalização e a assistência médica» constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 2006/112, por um lado, ou «prestações de serviços de assistência» pessoal constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112, por outro".

"Em contrapartida, se o órgão jurisdicional de reenvio decidir que a análise do sangue do cordão umbilical visa efectivamente permitir estabelecer um diagnóstico médico e não faz simplesmente parte dos testes que permitem determinar a viabilidade das células estaminais, terá então de se concluir pela existência de uma prestação de cuidados diagnósticos, susceptível de ser abrangida pelas isenções constantes do artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Directiva 2006/112, sem prejuízo da observância das outras condições impostas por essa disposição e pela referida directiva".

"Além disso, contrariamente à argumentação desenvolvida pela FHT na audiência, a criopreservação das partes vivas do corpo humano, embora separadas desse corpo, não pode, enquanto tal, constituir uma assistência médica de carácter profiláctico."

43. Conclui, assim, o TJUE que "(...) quando as actividades que consistem no envio de

um kit para colheita de sangue do cordão umbilical dos recém nascidos, na análise e processamento desse sangue e, se for caso disso, na conservação das células estaminais contidas nesse sangue com vista a uma eventual utilização terapêutica futura visam unicamente assegurar um recurso que esteja disponível com vista a um tratamento médico na hipótese incerta de este vir a ser necessário, mas não diagnosticar, tratar ou curar doenças ou anomalias de saúde, tais actividades, quer sejam consideradas no seu todo ou isoladamente, não são abrangidas pelo conceito de «hospitalização e [de] assistência médica» constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 2006/112 nem pelo de «prestações de serviços de assistência» pessoal constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta directiva".

Contudo, ainda no mesmo acórdão, o TJUE entende que "Só assim não seria, no que diz respeito à análise do sangue do cordão umbilical, se esta análise tivesse efectivamente por objectivo permitir estabelecer um diagnóstico médico, facto que cabe, se tal for necessário, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar".

V - CONCLUSÃO

44. Tendo em conta a jurisprudência produzida pelo TJUE na interpretação das normas da Directiva IVA sobre o que deve ser entendido como serviços prestados no âmbito da saúde, conclui-se que apenas beneficiam da isenção de IVA, nos termos das alíneas 1) e 2) do artigo 9.º do CIVA, os serviços cujo propósito seja de prevenção, tratamento e, se possível, cura das doenças ou outros distúrbios de saúde e sejam assegurados por profissionais devidamente habilitados nos termos da legislação aplicável.

45. Estão fora do conceito estrito da isenção, definido pelo TJUE, as prestações de serviços cuja finalidade principal não vise a assistência ao indivíduo, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde, ainda que aquelas possam, num contexto mais lato, contribuir para a segurança ou o bem-estar do próprio ou de terceiros.

46. No caso concreto a Requerente refere que pretende alterar as condições do contrato de prestação de serviços de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno, processamento e criopreservação das células estaminais retiradas do sangue do cordão umbilical, no sentido de estabelecer a autonomia e individualidade desses serviços.

47. Para o efeito irá promover a autonomização contratual do serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno, deixando este serviço de ter uma ligação direta com o serviço de criopreservação das células estaminais. Assim, a prestação de serviços de análises poderá ser contratualizada de forma independente, sem implicar a contratação subsequente do serviço de criopreservação.

48. Ao abrigo do novo modelo contratual, a Requerente irá comercializar, mediante o pagamento de um preço variável e apurado de acordo com o serviço efetivamente prestado, não só, o serviço de análises clínicas para a deteção precoce de doenças e condições médicas relevantes ("Taxa de Análise"), mas também o serviço de processamento e criopreservação de células estaminais, retiradas do sangue do cordão umbilical ("Taxa de Processamento e Armazenamento").

49. A Requerente refere que o serviço de análises clínicas às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno permite detetar/diagnosticar, de forma precoce, doenças e condições médicas relevantes, possibilitando, a ser o caso, o início célere e eficaz de tratamentos adequados.

50. Face a todo o exposto, tendo em conta a jurisprudência comunitária, designadamente a que se encontra espelhada nos acórdãos referidos na presente informação, de entre os quais se salienta o acórdão de 10 de junho de 2010, proferido no processo C-86/09, caso Future Health Technologies Ltd afigura-se, que, caso os serviços de análises às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno, sejam contratualizados de forma independente do serviço de criopreservação das células estaminais e se, como alega a Requerente, tais análises tenham por objectivo permitir estabelecer um diagnóstico médico, nada obsta a que tal prestação de serviços mereça acolhimento na isenção do imposto, na medida em que, revestindo uma finalidade preventiva, se enquadram no conceito estrito da isenção, definido pelo TJUE.

51. Por sua vez, atendendo a que o TJUE considerou que um laboratório que procedia à realização de análises clínicas era de considerar "um estabelecimento da mesma natureza que os estabelecimentos hospitalares e os centros de assistência médica e de diagnóstico`(...)", na aceção contida na alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, afigura-se, que, verificadas que sejam as condições referidas no ponto anterior da presente informação, a Requerente, pela realização de análises às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno, pode beneficiar de enquadramento na norma de isenção consignada na alínea 2) do artigo 9.º do CIVA.

52. Por último cabe referir, que, na circunstância de não se encontrarem reunidas as condições referidas no ponto 50 da presente informação, os serviços efetuados pela Requerente no âmbito de análises às células do sangue e/ou do tecido do cordão umbilical e sangue materno, efetuadas no contexto de um serviço de criopreservação das células estaminais do cordão umbilical, bem como a disponibilização de kit de colheita necessário à recolha e transporte das células estaminais, não merecem acolhimento na isenção do imposto, sendo tributados à taxa normal do IVA, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.