

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 622/2015-T**

**Tema: IVA – Taxa reduzida; implantes e pilares dentários destinados à implantologia dentária**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Eva Dias Costa e Clotilde Celorico Palma, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 28 de Setembro de 2015, A..., Unipessoal, Lda., pessoa colectiva n.º..., com sede no..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos, que perfazem um total a pagar de €589.129,01 (juros compensatórios incluídos):

<b>Ano</b>	<b>N.º liquidação/Doc.</b>	<b>Tipo</b>	<b>Período</b>	<b>Data pag. voluntário</b>	<b>Valor</b>
<b>2011</b>		IVA	201103	25.09.2015	27.704,58 €
		JC	201103	25.09.2015	4.551,14 €

	IVA	201106	25.09.2015	43.150,03 €
	JC	201106	25.09.2015	6.653,38 €
	IVA	201109	25.09.2015	36.276,77 €
	JC	201109	25.09.2015	5.227,83 €
2015	IVA	201112	25.09.2015	53.871,56 €
2015	JC	201112	25.09.2015	7.226,16 €
			<b>Total IVA</b>	<b>161.002,94 €</b>
			<b>Total JC</b>	<b>23.658,51 €</b>
			<b>Total</b>	<b>184.661,45 €</b>

	N.º liquidação/doc.	Tipo	Período	Data pag. voluntário	Valor
<b>Ano 2012</b>	2015	IVA	201201	25.09.2015	13.451,54 €
	2015	JC	201201	25.09.2015	1.767,49 €
	2015	IVA	201202	25.09.2015	13.186,12 €
	2015	JC	201202	25.09.2015	1.690,71 €
	2015	IVA	201203	25.09.2015	16.311,41 €
	2015	JC	201203	25.09.2015	2.037,66 €
	2015	IVA	201204	25.09.2015	15.617,72 €
	2015	JC	201204	25.09.2015	1.896,37 €
	2015	IVA	201205	25.09.2015	13.643,75 €
	2015	JC	201205	25.09.2015	1.613,32 €
	2015	IVA	201206	25.09.2015	17.305,87 €
	2015	JC	201206	25.09.2015	1.987,56 €
	2015	IVA	201207	25.09.2015	13.981,16 €
	2015	JC	201207	25.09.2015	1.558,22 €
	2015	IVA	201208	25.09.2015	8.924,54 €
	2015	JC	201208	25.09.2015	965,31 €
	2015	IVA	201209	25.09.2015	13.571,40 €
	2015	JC	201209	25.09.2015	1.418,86 €
	2015	IVA	201210	25.09.2015	19.457,81 €
	2015	JC	201210	25.09.2015	1.974,56 €
	2015	IVA	201211	25.09.2015	24.182,17 €
	2015	JC	201211	25.09.2015	2.371,84 €
	2015	IVA	201212	25.09.2015	21.005,05 €
	2015	JC	201212	25.09.2015	1.986,55 €
			<b>Total IVA</b>	<b>190.638,54 €</b>	

				<b>Total JC</b>	<b>21.268,45 €</b>
				<b>Total</b>	<b>211.906,99 €</b>

	<b>N.º liquidação/doc.</b>	<b>Tipo</b>	<b>Período</b>	<b>Data pag. voluntário</b>	<b>Valor</b>
<b>Ano 2013</b>	2015	IVA	201301	25.09.2015	12.165,97 €
	2015	JC	201301	25.09.2015	1.111,93 €
	2015	IVA	201302	25.09.2015	12.086,23 €
	2015	JC	201302	25.09.2015	1.064,91 €
	2015	IVA	201303	25.09.2015	15.013,03 €
	2015	JC	201303	25.09.2015	1.273,43 €
	2015	IVA	201304	25.09.2015	13.902,81 €
	2015	JC	201304	25.09.2015	1.130,50 €
	2015	IVA	201305	25.09.2015	16.903,81 €
	2015	JC	201305	25.09.2015	1.320,81 €
	2015	IVA	201306	25.09.2015	14.069,98 €
	2015	JC	201306	25.09.2015	1.048,50 €
	2015	IVA	201307	25.09.2015	14.202,89 €
	2015	JC	201307	25.09.2015	1.013,26 €
	2015	IVA	201308	25.09.2015	7.723,95 €
	2015	JC	201308	25.09.2015	525,65 €
	2015	IVA	201309	25.09.2015	12.327,94 €
	2015	JC	201309	25.09.2015	795,73 €
	2015	IVA	201310	25.09.2015	18.908,42 €
	2015	JC	201310	25.09.2015	1.160,40 €
	2015	IVA	201311	25.09.2015	18.714,18 €
	2015	JC	201311	25.09.2015	1.084,90 €
	2015	IVA	201312	25.09.2015	23.716,98 €
	2015	JC	201312	25.09.2015	1.294,36 €
				<b>Total IVA</b>	<b>179.736,19 €</b>
				<b>Total JC</b>	<b>12.824,38 €</b>
				<b>Total</b>	<b>192.560,57 €</b>

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que os actos de liquidação se baseiam numa incorrecta interpretação e aplicação do art.18º n.º 1 alínea a) do Código do IVA e da verba 2.6 da lista I anexa ao Código, porquanto, em suma:

i. A “unidade única de implante” pura e simplesmente não existe;

- ii. A interpretação que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) faz da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA e por via da qual considera que a taxa reduzida do IVA apenas se aplica à “unidade única de implante” não tem qualquer apoio no elemento literal da norma;
  - iii. A referida interpretação viola o princípio da neutralidade e o princípio da livre concorrência ou da não discriminação;
  - iv. A Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, não é de aplicação directa na ordem jurídica portuguesa e não se retira da mesma ou da Nomenclatura Combinada qualquer argumento em suporte da tese da AT.
3. No dia 30-09-2015, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 23-11-2015, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 09-12-2015.
7. No dia 08-01-2016, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto no artigo 421.º/1 do Código de Processo Civil, aplicável nos termos do artigo 29.º/1/e) do RJAT, deferiu-se o aproveitamento nos presentes

autos da prova pericial produzida no processo 530/2014T do CAAD, pedido pela Requerente.

9. Em 05-02-2016, atendendo a que, no caso, não se verificava qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, e tendo em conta a posição tomada pelas partes, ao abrigo do disposto nos art.ºs 16.º/c), 19.º e 29.º/2 do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis, dispensou-se a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações e foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final.

10. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A coberto ordens de inspecção externas – OI2014..., OI2014... e OI2014... – foram efectuadas correcções em sede de IVA, referentes aos anos de 2011 a 2013, das quais a Requerente foi notificada em 19-07-2015.
- 2- No referido procedimento inspectivo, constatou-se que a Requerente efectuou transmissões internas de diversas tipologias de implantes dentários e material conexo, constantes do ficheiro das linhas comerciais, extraído do ficheiro SAFT-PT da facturação remetido pela Requerente, onde consta toda a faturação/notas de

- débito emitidas pelo SP, incluindo as notas de crédito (elementos incluídos no ANEXO 7 ao relatório de inspecção tributária), que apresenta a descrição de todos os bens transacionados/devolvidos, tendo aplicado a taxa reduzida de IVA.
- 3- No âmbito daquele procedimento inspectivo foram efectuadas correcções referentes à aplicação da taxa de IVA reduzida (de 6% de IVA ao abrigo da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA) às referidas transmissões de bens.
  - 4- As referidas correcções perfazem o montante de € 61.002,93 para o exercício de 2011; de € 190.637,37 referentes a 2012; e de € 181.944,66 relativos a 2013.
  - 5- A Requerente foi citada no âmbito dos respectivos processos executivos e solicitou tempestivamente a dispensa de prestação de garantia.
  - 6- A Requerente é uma sociedade unipessoal por quotas que se dedica ao comércio, representação, importação e exportação de artigos e equipamentos médicos cirúrgicos, prestando ainda formação nas mesmas áreas.
  - 7- A Requerente encontra-se enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC e no Regime normal de periodicidade mensal em sede de IVA, desde 2012.
  - 8- No exercício da sua actividade, nos períodos a que se reportam os actos tributários em questão no presente processo, a Requerente efectuou aquisições no mercado nacional e intracomunitário, sendo as suas vendas canalizadas, na sua quase totalidade, para o mercado interno.
  - 9- Os artigos comercializados pela Requerente foram, essencialmente, dispositivos médicos utilizados no sector da implantologia, entre outros, implantes dentários e outros dispositivos de prótese.
  - 10- Os clientes da Requerente foram médicos dentistas e técnicos de prótese dentária, que trabalhavam em implantologia e utilizavam os produtos da Requerente para a reabilitação oral dos respectivos pacientes.
  - 11- Cada dente é uma individualidade, tendo por comum ser constituído anatomicamente por coroa, raiz ou raízes e periodonto.
  - 12- Todas as partes constituintes do dente são indissociáveis, ou seja, uma parte não consegue existir sem a outra.

- 13- A implantologia é uma área cirúrgica da Medicina Dentária que se dedica à colocação de implantes dentários, ou seja, destina-se a repor dentes perdidos através de implantes dentários em titânio e coroas.
- 14- A prótese dentária por implante dentário é constituída por três elementos: implante, pilar e coroa.
- 15- O implante é a estrutura posicionada cirurgicamente no osso maxilar abaixo da gengiva, com vista a cumprir a função da raiz do dente.
- 16- Os implantes dentários são estruturas em titânio puro, colocados na maxila ou na mandíbula, que substituem a raiz de um dente natural que, por qualquer motivo, foi extraído.
- 17- Os implantes dentários oferecem uma solução segura e permanente para a substituição de um ou mais dentes, funcionando como pilares de suporte para coroas unitárias e pontes fixas ou removíveis, parciais ou totais.
- 18- O pilar é uma estrutura cilíndrica inserida no implante.
- 19- Sobre o pilar é colocada uma coroa, artefacto que permite substituir a parte visível do dente.
- 20- A coroa é normalmente elaborada por laboratórios de prótese dentária e necessita de se ajustar às características da dentição do paciente, pelo que é especificamente produzida para cada caso.
- 21- Enquanto que os implantes e pilares são produzidos em série.
- 22- A natureza e qualidade dos implantes e pilares não se altera com a respectiva colocação.
- 23- Os implantes e pilares transaccionados pela Requerente só podiam ser utilizados no âmbito da implantologia, visando a substituição, no todo ou em parte, do dente do paciente, não podendo ter qualquer outra finalidade ou utilização.
- 24- O procedimento cirúrgico de colocação de uma prótese dentária envolve, por regra, três etapas e pode ter mais do que um interveniente, dado que engloba trabalho de cirurgia, que tem de ser feito por um médico e trabalho de elaboração de prótese, que tem de ser feito por um técnico de prótese (protésico).
- 25- A primeira etapa consiste no enterro cirúrgico do implante dentário nivelado com o osso, mas dentro da gengiva.

- 26- Após a colocação do implante dentário, tem início o processo de união do implante dentário ao osso, a chamada "osseointegração" ou "osteointegração”.
- 27- No final do processo de "osseointegração", o implante dentário precisa de ser exposto através da remoção da gengiva sobrejacente.
- 28- Numa segunda etapa, o cirurgião verifica o implante para confirmar se a osseointegração foi bem sucedida e, em caso afirmativo, coloca o pilar de fixação que penetra na gengiva.
- 29- Numa terceira etapa, findo o processo de cicatrização que delimita o espaço a ocupar pelo implante, é fabricada e colocada a coroa dentária (dente artificial em porcelana ou noutro material) sobre o implante dentário osseointegrado.
- 30- A técnica médica aconselha a segmentação do processo em duas fases: colocação do implante dentário, numa fase inicial, e, posteriormente, a colocação do pilar e da coroa.
- 31- A reabilitação oral por implante dentário permite conferir ou otimizar a função mastigatória de um paciente parcial ou totalmente desdentado.
- 32- As alternativas ao implante dentário são a reabilitação dos espaços edêntulos de forma fixa executando pontes sobre dentes, o que implica um procedimento invasivo de, pelo menos, dois dentes ou a utilização de próteses removíveis suportadas apenas pela mucosa.
- 33- Os implantes dentários mantêm a estrutura óssea e estética facial que se perde com a ausência de dentes, e a integridade dos dentes vizinhos.

## **A.2. Factos dados como não provados**

- 1- Muitas vezes os clientes da Requerente fazem aquisições de implantes e pilares que, posteriormente, se vêm a revelar inadequadas para os seus pacientes (dada a necessidade dos pilares e implantes se terem de ajustar às características morfológicas de cada paciente).



- 2- Nessa medida, os produtos são devolvidos à Requerente, procedendo esta à emissão da respectiva nota de crédito, com vista à anulação da correspondente factura.

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Em especial, os factos dados como provados nos pontos 11 a 33 tiveram em conta o relatório pericial produzido no processo 530/2014T do CAAD, para lá da restante documentação constante do PA e junta pela Requerente.

## **B. DO DIREITO**

### **i.**

No seu Requerimento inicial, a Requerente alega que “*em sede inspectiva, e com vista a efectuar os cálculos sobre os quais deveria recair a aplicação da taxa de 23%, a AT desconsiderou em absoluto diversas notas de crédito emitidas pela requerente com vista a anular facturas emitidas nos anos de 2011 a 2012.*”. Efectivamente, segundo a

Requerente, as notas de crédito terão sido desconsideradas pela AT, “*não apresentando qualquer justificação válida para o efeito*”, pelo que se verificará “*uma total ausência de fundamentação que sustente tal actuação — em violação clara do exposto no artigo 77.º da LGT e, bem assim, no artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)*”, tendo, em consequência sido pela AT obtido “*receitas de IVA referentes a valores que não foram auferidos, violando deste modo o princípio da capacidade contributiva, ao abrigo do artigo 4.º da LGT*”.

Verifica-se desde logo, todavia, que não é possível, estabelecer qualquer relação entre as referidas notas de crédito – que não estão, sequer, juntas aos autos – e as facturas em que a AT apoiou as correcções em causa no presente processo arbitral.

Por outro lado, nenhuma prova foi apresentada que permita concluir que as mesmas notas de crédito foram apresentadas e discutidas no decurso do procedimento inspectivo, sendo que o direito de audiência prévia não foi exercido pela Requerente, pelo que não se pode afirmar, e daí retirar as respectivas consequências, que se tenha gerado uma obrigação de pronúncia da AT sobre tal matéria, em termos do seu não cumprimento se poder reconduzir a uma violação do dever de fundamentação que lhe assiste.

Do mesmo modo, dos factos apurados no presente processo arbitral, não resulta que as liquidações officiosas de IVA ora em crise, hajam computado IVA que tenha sido anulado, por meio de notas de crédito, pela Requerente.

Daí que haja de improceder o quanto a Requerente alegou nesta matéria.

\*

## ii.

Aqui chegados, é então possível enfrentar o fundo da questão que se apresenta a decidir, por este Tribunal Arbitral, nos presentes autos, estando em causa está saber se será aceitável a interpretação que a Autoridade Tributária e Aduaneira faz da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, e por via da qual considera que a taxa reduzida do IVA apenas se aplica ao que designa por “*unidade única de implante*”.

Efectivamente, entende a AT que se deverá considerar que “*os bens que consistam em peças, partes e acessórios daquelas próteses não sejam abrangidos pela verba 2.6,*

*dado que, para além de não serem próteses, não são aptos a cumprir, considerados individualmente, a função de substituição de uma parte do corpo ou da sua função”<sup>1</sup>.*

Para a AT, *“a verba 2.6 apenas abrange a transmissão do artigo que, em si, configure uma peça artificial que substitua o órgão do corpo humano ou parte dele, ou seja, “autonomamente ou unitariamente”<sup>2</sup>.*

Na perspectiva da AT, *“o implante de titânio e o pilar são apenas componentes, cada um desempenhando a função para a qual foram concebidos, de suporte e fixação da prótese, mas que, de per si, objectivamente considerados, não desempenham nem substituem a função do órgão dentário.”<sup>3</sup>.*

Mais considera a AT que *“o legislador se refere a material **de** prótese e não a material **para** prótese (para aplicação numa prótese), o que indica excluir as peças de ligação ou fixação de próteses, como as transaccionadas pelo sujeito passivo.”<sup>4</sup>.*

Assim, ainda na mesma perspectiva, a taxa reduzida de IVA que ora nos ocupa reportar-se-á unicamente a *“«bens completos» como sendo aqueles que, por si mesmos, podem substituir um órgão ou membro do corpo humano e não quaisquer elementos que sejam utilizados individualmente no processo de substituição”<sup>5</sup>, “produtos especificamente concebidos para a correcção ou compensação de deficiências ou para a substituição, total ou parcial, de órgãos ou membros do corpo humano”<sup>6</sup>, sendo que, sempre na opinião da AT, “se estamos a falar da neutralidade sobre a tributação dos diferentes tipos de prótese temos de comparar a transmissão da prótese amovível com a da prótese fixa. E não com a da prótese fixa acrescida de peças de fixação e de ligação.”<sup>7</sup>.*

\*

Diga-se, desde logo, que não se subscreve, nos seus vários níveis, o entendimento porfiado pela AT.

---

<sup>1</sup> Cfr. ponto 27. da Resposta.

<sup>2</sup> Cfr. ponto 35. da Resposta.

<sup>3</sup> Cfr. ponto 80. da Resposta.

<sup>4</sup> Cfr. ponto 64. da Resposta.

<sup>5</sup> Cfr. ponto 73. da Resposta.

<sup>6</sup> Cfr. ponto 75. da Resposta.

<sup>7</sup> Cfr. ponto 97. da Resposta.

Com efeito, não se subscreve, desde logo, o entendimento segundo o qual os implantes dentários e os pilares serão “*peças, partes e acessórios*” das próteses, não sendo “*aptos a cumprir, considerados individualmente, a função de substituição de uma parte do corpo ou da sua função*”, sendo “*apenas componentes, cada um desempenhando a função para a qual foram concebidos, de suporte e fixação da prótese*”.

Efectivamente, afigura-se tal entendimento como contraditório nos seus próprios termos, não se alcançando como é que, considerando-se que é próprio da prótese “*a função de substituição de uma parte do corpo ou da sua função*”, se pode considerar, nos moldes em que o faz a AT, que os implantes e pilares são meros meios “*de suporte e fixação da prótese*”, uma vez que sem os implantes e os pilares, a parte restante do que seja – para a AT – a prótese, não será, igualmente, susceptível de assegurar individualmente “*a função de substituição de uma parte do corpo ou da sua função*”, pelo que, no fundo, não existiria prótese. Ou seja: de acordo com a tese sustentada pela AT, não existiriam próteses dentárias fixas, uma vez que cada um dos elementos que a integram, considerados e aplicados individualmente (sendo certo que a sua aplicação conjunta, de uma só vez, será clinicamente proscrita), não será susceptível de assegurar a substituição da função corporal que visam, em conjunto, suprir.

Não se tratarão assim, julga-se, os implantes e pilares, de “*acrescentos*” de fixação e de ligação, na medida em que não acrescentam nada à prótese, desde logo porquanto sem eles a própria prótese não existe.

Deste modo, considera-se que a prótese, enquanto objecto destinado a assegurar “*a função de substituição de*” um dente, por meio de um implante fixo, integra o implante, o pilar e a coroa artificial. É este conjunto, no seu todo, que assegura “*a função de substituição de*” um dente, e não apenas um daqueles elementos, desligados dos restantes. Por outro lado, o que se apura é que os implantes e pilares asseguram a substituição de parte do dente – a raiz – pelo que, mesmo na leitura apresentada pela AT, segundo a qual “*a verba 2.6 apenas abrange a transmissão do artigo que, em si, configure uma peça artificial que substitua o órgão do corpo humano ou parte dele*” (sublinhado nosso), se deverá considerar aqueles como estando abrangidos pela referida verba 2.6. Não obsta a esta conclusão a circunstância, referida no RIT, de que a raiz “*não desempenha apenas a função de fixação do dente ao osso alveolar, antes assegurando múltiplas funções que, de*

*modo manifesto, não são prosseguidas pelo implante*”, já que se apenas fossem considerados próteses os artefactos que substituem integralmente todas as funções da parte do corpo humano substituída, praticamente, não existiriam próteses, se é que existia alguma, dado que o normal será que, atento o seu carácter artificial, a prótese, por definição, não substitua exactamente, em todas as suas funções, a parte do corpo humano em falta.

Também não se subscreve assim o entendimento, sugerido pela AT, de que o implante e o pilar serão, no fundo, meros materiais adquiridos para o fabrico da prótese. Considera-se, antes, que aqueles bens, são já partes acabadas da própria prótese, já que os mesmos não têm qualquer outro fim, aplicação ou utilidade que não a sua inserção no corpo humano, de modo a assegurar “*a função de substituição de*” um dente, e que, pela sua própria natureza, a prótese em questão não tem qualquer possibilidade de ser “completada” senão aquando da sua implantação no corpo humano e no decurso de um processo que se prolonga, substancialmente, no tempo. De facto, não se vislumbra que se possa sustentar que, quer o implante, quer o pilar, devidamente acabados, se equiparem, por exemplo, ao titânio bruto que vai ser transformado no primeiro, ou a qualquer outro elemento, matéria-prima, ou componente que, por meio de um processo de transformação, ou mesmo de montagem, se vá *tornar* na prótese. Pelo contrário, considera-se que, quer o implante, quer o pilar, devidamente acabados, são partes da prótese final, não sendo o processo da sua implantação no corpo humano, com vista à substituição do dente, um processo de transformação, ou mesmo de montagem, mas, verdadeiramente, um processo de aplicação da prótese naquele mesmo corpo, de acordo com os procedimentos medicamente prescritos para o efeito.

De resto, discorda-se, também, da leitura apresentada pela AT, relativa ao texto da norma que nos ocupa, quando refere que “*o legislador se refere a material de prótese e não a material para prótese (para aplicação numa prótese), o que indica excluir as peças de ligação ou fixação de próteses, como as transaccionadas pelo sujeito passivo.*”. Com efeito, entende-se que ao referir-se a “*material de prótese*”, e não, simplesmente, a “*prótese*”, está o legislador, precisamente, a dar a indicação oposta à apresentada pela AT, querendo, expressamente, não se cingir apenas à prótese, enquanto objecto singular (“*bem completo*”, na terminologia da AT).

Este mesmo entendimento foi já unanimemente adoptado, relativamente a questão em tudo idêntica à dos presentes autos, em vários processos arbitrais, podendo consultar-se, por todos, o processo 429/2014-T do CAAD<sup>8</sup>, onde se considerou em suma que:

“Importa salientar que o sentido e alcance da taxa reduzida aplicada neste domínio deverá ter consideração as boas regras da hermenêutica, tendo em conta não só o elemento gramatical, como o respectivo contexto, razão de ser e finalidades prosseguidas pela verba 2.6, devendo resultar numa interpretação declarativa (e não restritiva, ao contrário do que sustenta a AT).

Ora, desde logo, a letra do preceito parece indicar que os implantes dentários se enquadram na referida lista, estando nós perante material de prótese destinado a substituir um órgão do corpo humano, no caso, o aparelho dentário.

Com efeito, nada na letra da lei nos leva a restringir a sua aplicação às situações de transmissões de “bens completos” de implante, na acepção que a AT pretende veicular.

Acresce que resulta dos factos dados como provados que tal conceito não existe enquanto tal, existindo sim implantes constituídos pelas três peças de que ora tratamos – coroa, implante e pilar, que, de acordo com a técnica cirúrgica, são introduzidas por fases na boca do paciente, dando então origem, no seu conjunto, a um implante. Na realidade, estas três peças são incidíveis e inutilizáveis salvo para a composição de um implante enquanto prótese composta.

Não existindo tais “bens completos” de implante, na acepção que a AT pretende veicular, o entendimento da Administração Fiscal acaba por negar o benefício da taxa reduzida a este tipo de próteses, pondo assim em causa, sem um motivo racional atendível, a ratio legis que presidiu ao acolhimento desta verba nos termos em que se encontra redigida – a protecção da saúde pública. Com efeito, a acolher-se tal entendimento introduzir-se-ia um tratamento discriminatório arbitrário entre as diferentes próteses dentárias. Por um lado, as próteses compostas por uma única peça beneficiariam da taxa reduzida de 6%, por outro lado, as próteses “compostas” seriam tributadas à taxa normal. Tal facto é discriminatório, atentando, desde logo, nomeadamente, contra o disposto nos artigos 5.º, n.º 2 e 7.º, n.º 3 da

---

<sup>8</sup>[https://caad.org.pt/tributario/decisoões/decisao.php?s\\_processo=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=implantes&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=431](https://caad.org.pt/tributario/decisoões/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=implantes&s_artigos=&s_texto=&id=431). No mesmo sentido, cfr. as decisões dos processos 530/2014 e 762-2014T, disponíveis no mesmo *site*.

LGT. Com efeito, de acordo com o previsto no primeiro normativo, de epígrafe, “Fins da tributação”, a tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material. Por sua vez, de acordo com o disposto no artigo 7.º, n.º3, “A tributação não discrimina qualquer profissão ou actividade nem prejudica a prática de actos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras”.

Mas estaríamos essencialmente perante uma intolerável ofensa ao princípio da neutralidade que rege este imposto ao nível do Direito da União Europeia, tratando-se bens iguais de forma distinta sem qualquer motivo racional atendível, facto que viola as regras que regem este imposto bem como toda a jurisprudência do TJUE a que aludimos.

Como é sabido, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 11.º da LGT, sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei. Por sua vez, no n.º3 do referido normativo determina-se que, persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários. Ora, o que o legislador comunitário, a Comissão europeia e a jurisprudência do TJUE determinam é que, na utilização dos conceitos empregues para efeitos de aplicação das taxas reduzidas, os Estados membros deverão atender aos efeitos económicos em causa de forma a não se pôr em causa o princípio essencial da neutralidade do imposto.

Ou seja, a acolher-se o entendimento veiculado pela AT no caso concreto teríamos uma diferença de tratamento para realidades idênticas resultantes não da Directiva IVA mas sim de uma deficiente aplicação da mesma por parte da Administração Fiscal.

É certo que as normas de derrogação, como é o caso da norma que possibilita aos Estados membros a aplicação de taxas reduzidas do imposto, devem ser aplicada restritivamente, mas não devemos confundir tal facto com uma aplicação selectiva, realidade completamente distinta que põe em causa as mais básicas características do imposto.

Neste contexto, importa ainda salientar que a invocação, por parte da AT, do argumento da Nomenclatura Combinada não procede, porquanto esta Nomenclatura foi criada para efeitos estatísticos e de aplicação da pauta aduaneira comum e não tem qualquer relevo em matéria de classificação de bens e serviços para efeitos de IVA em Portugal.

O único caso em que no CIVA se recorre à Nomenclatura Combinada para definir o alcance do regime tributário dos bens vem previsto no respectivo artigo 14.º, n.º 1, alínea i), para efeitos de determinação do regime de isenção (completa ou taxa zero), de acordo com o qual são isentas as “transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações de guerra classificadas pelo código 8906 00 10 da Nomenclatura Combinada, quando deixem o país com destino a um porto ou ancoradouro situado no estrangeiro”, dispositivo este não aplicável na situação em apreço.

Sendo certo que, de acordo com o estatuído no artigo 98.º, n.º 3, da DIVA, os Estados membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exactidão cada categoria sujeita à taxa reduzida, igualmente certo é que o legislador português não acolheu esta opção.

Ou seja, para efeitos de IVA é irrelevante a classificação que os implantes, as coroas e os pilares mereçam na Nomenclatura Combinada.

Ora, neste contexto, importa uma vez mais salientar que, como ficou provado, as três “peças” ora em apreço – implante, coroa e pilar – não podem ser utilizados separadamente, sendo especialmente concebidos e fabricados para a produção de uma peça que se designa por implante. Com efeito, contrariamente ao que a AT alega, não existe a peça única implante no sentido fáctico que lhe quer conceder, mas apenas o implante constituído, enquanto tal, por implante, coroa e pilar, peças incidíveis tendo em vista esta realidade.

É por demais evidente que o facto de tais peças serem comercializadas separadamente, tal como no caso citado, o simples facto de ocorrer facturação segregada (com códigos separados) ou autónoma (em facturas separadas) não pode afectar o enquadramento e qualificação para efeitos de IVA, fazendo-se prevalecer a forma sobre a substância.

Na realidade, o que está em causa nos presentes autos e ficou provado subsume-se na previsão legal da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, consubstanciando-se como um “... aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano”.

E, volte-se a salientar, a ratio legis que leva o legislador a acolher a aplicação da taxa reduzida do IVA em tais situações – a protecção da saúde – é exactamente a mesma que nos leva a esta interpretação.



De notar, por último que, da jurisprudência vinda de citar, ainda que supostamente existissem, tal como a AT pretende, “bens completos” de implante, na acepção que pretende veicular, sempre teríamos que reconhecer que a coroa, o pilar e o implante se configurariam como uma peça única ou, em último caso, ainda que erroneamente assim não se entendesse, como peças acessórias, e como tal, deveriam ser tributadas à taxa reduzida, seguindo o tratamento da operação principal.

Isto é: quer apenas por recurso às regras comunitárias quer por aplicação simples das boas regras da hermenêutica, o resultado é o mesmo – só poderá concluir-se que na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA se incluem quer os implantes constituídos por uma peça única quer os implantes compostos.

Com efeito, todos os elementos de interpretação das normas fiscais convocáveis para o efeito, bem como as características do IVA e a interpretação que das mesmas o TJUE tem vindo a fazer, nos levam a concluir que, no caso presente, se deverá aplicar a taxa reduzida do IVA prevista na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA à transmissão dos implantes, coroas e pilares ora sob análise, termos em que se dá razão à Requerente.

Em face do exposto, conclui-se que as liquidações de IVA impugnadas enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, por errada interpretação desta verba 2.6 da Lista I ao CIVA.”

Conclui-se, assim, que as liquidações objecto dos presentes autos enfermam de vício nos respectivos pressupostos de facto e de direito, conforme arguido pela Requerente, devendo, como tal, ser anuladas na íntegra, ficando dessa forma prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas.

\*

Cumula a Requerente com o pedido anulatório dos actos tributários objecto do presente processo, o pedido de que seja “*reconhecido o direito à requerente à indemnização prevista nos artigos 171º do CPPT e 53º da LGT, ex vi artigo 13.º, n.º 5, do DL 10/2011, caso venha a ser julgada indevida.*”.

Sucede que, no caso, não se apura que a Requerente haja, efectivamente, prestado qualquer garantia.

Como tal, deverá este pedido soçobrar.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular os actos de liquidação objecto do presente processo;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €589.129,01, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €8.874.00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

22 de Fevereiro de 2016

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Eva Dias Costa)

O Árbitro Vogal

(Clotilde Celorico Palma)