

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 342/2015-T**

**Tema: IVA - Verba 2.6 da lista anexa ao CIVA; prótese dentárias**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **RELATÓRIO**

1. Em 29 de Maio de 2015, A..., LDA, com sede na Praceta ..., n.º ..., Fracção ..., ...-..., doravante designada por Requerente, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT).

2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pela sua mandatária, Dr.ª B... e a Requerida é representada pelas juristas, Dr.ª C... e Dr.ª D....

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida em 16 de Junho de 2015.

4. Mediante o pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, a Requerente pretende a anulação dos actos de liquidação adicional de Imposto do Valor Acrescentado (IVA), respeitante ao ano de 2010, e respectivos juros compensatórios identificados da seguinte forma:

- a) Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período 2010/03 T, no montante de € 2.084,84 (dois mil, oitenta e quatro euros e oitenta e quatro cêntimos);
- b) Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período 2010/06 T, no montante de € 3.336,26 (três mil, trezentos e trinta e seis euros e vinte e seis cêntimos);

- c) Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período 2010/09 T, no montante de € 2.956,27 (dois mil, novecentos e cinquenta e seis euros e vinte e sete cêntimos);
- d) Liquidação adicional de IVA n.º ..., referente ao período 2010/12 T, no montante de € 6.238,13 (seis mil, duzentos e trinta e oito euros e treze cêntimos);
- e) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., referente ao período 2010/03T, no montante de € 376,53 (trezentos e setenta e seis euros e cinquenta e três cêntimos);
- f) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., referente ao período 2010/06T, no montante de € 569,27 (quinhentos e sessenta e nove euros e vinte e sete cêntimos);
- g) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., referente ao período 2010/09T, no montante de € 470,13 (quatrocentos e setenta euros e treze cêntimos);
- h) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., referente ao período 2010/12T, no montante de € 939,31 (novecentos e trinta e nove euros e trinta e um cêntimo);

**5.** Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o signatário.

**6.** O Árbitro aceitou a designação efectuada, tendo o Tribunal arbitral sido constituído no dia 07 de Setembro de 2015, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme acta da constituição do tribunal arbitral que foi lavrada e que se encontra junta aos presentes autos.

**7.** A Requerida, depois de notificada para o efeito, apresentou a sua resposta, no dia 7 de Outubro de 2015.

**8.** No dia 2 de Novembro de 2015, o Tribunal, tendo em vista aquilatar a utilidade de produção de prova testemunhal solicitada no requerimento inicial, notificou a Requerente para, face à posição assumida pela Requerida na sua resposta, indicar se pretendia manter a produção de prova testemunhal, tendo a Requerente, em resposta, através do requerimento que apresentou no dia 5 de Novembro de 2015, prescindido do depoimento das testemunhas por si arroladas.

9. No dia 13 de Janeiro de 2016, o Tribunal, através de despacho, notificou as partes para se pronunciar quanto à realização ou não da reunião do artigo 18.º do RJAT, bem como quanto à necessidade de produção de alegações.

10. Em resposta a este despacho, as partes, primeiro, a Requerida, através do requerimento que apresentou a 14 de Janeiro de 2016, e depois a Requerente, através do seu requerimento de 18 de Janeiro de 2016, prescindiram da realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, bem como da produção de alegações.

11. Assim, conseqüentemente, no dia 15 de Fevereiro de 2016, o Tribunal, através de despacho, fixou o dia 7 de Março de 2016 para a prolação da decisão arbitral, e advertiu a Requerente de que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

12. No dia 4 de Março de 2016, o Tribunal, por despacho, prorrogou o prazo da decisão por mais dois meses, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, e designando o dia 7 de Maio de 2016 para o efeito de prolação da decisão arbitral.

**A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:**

A Requerente sustenta o pedido de anulação do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) referente ao ano de 2010, por se encontrar o mesmo ferido de ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de direito, porquanto:

a) *«sempre foi entendimento da requerente assim como de todas as empresas que se dedicam à mesma atividade [comercialização de artigos de implantologia dentária, de que se destacam os implantes dentários, pilares e peças de ligação], e que àquela tem contacto direto, que os produtos em causa [destinados a clínicas dentárias e médicos dentistas que efectuam implantologia odontológica] têm pleno enquadramento na verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA, que prevê a tributação à taxa reduzida (...)»*, na medida em que esta verba incide sobre os “*aparelhos ortopédicos, cintas médico-cirúrgicas e meias medicinais, cadeiras de rodas e veículos semelhantes, acionados manualmente ou por motor, para deficientes, aparelhos, artefactos e demais*

*material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano ou a tratamento de fraturas e as lentes para correcção de vista, bem como calçado ortopédico, desde que prescrito por receita médica (...)“.*

**b)** Refere, a Requerente, que a correcção efectuada pela AT (e que a mesma considera ilegal) se suportou no conteúdo da Informação Vinculativa resultante do Despacho de 2007.05..., exarado no Processo ..., a qual, por um lado, não só «*não tem força de Lei, nem se pode sobrepor à própria Lei*», como por outro, a sua aplicação subjacente «*tem de ser considerada abusiva, já que o texto legal é perfeitamente claro, ao não restringir a sua aplicação a próteses que substituam integralmente um membro ou órgão humano, bastando que substitua em parte esse membro ou órgão para que seja de tributar à taxa reduzida.*», bem como, e por fim, se mostra algo ultrapassada, na medida em que se reporta «*a 2007 (...) quando a implantologia odontológica estava a dar os primeiros passos, o que implica algum desconhecimento sobre a forma como a mesma é praticada, o que justifica o teor de tal informação*».

**c)** Sustenta a sua posição referindo que «*a verba 2.<sup>a</sup> da Lista I anexa ao Código do IVA, não pode ser alvo de uma interpretação restritiva como pretende a Autoridade Tributária, na medida em que a verba reveste clareza na sua interpretação. No caso concreto esta verba não carece de restrições na medida em que o legislador aplicou as palavras certas na redação da norma, de forma a ir ao encontro da vontade da lei, [pelo que] em nenhuma circunstância deverá ser reduzido o alcance desta norma.*»

**d)** Continuando, no sentido de que «*tal norma poderá ser alvo de uma interpretação declarativa (e não restritiva) uma vez que o nosso legislador utilizou de forma adequada e correta todas as palavras contidas na lei, ocorrendo exta equivalência entre os sentidos e a vontade presente na lei.*»

**e)** Mais, afirma que «*ao socorrer-se da interpretação restritiva estaríamos a pôr em causa um princípio fundamental da nossa Constituição da República Portuguesa – Princípio da Igualdade, na medida em que estaríamos perante situações iguais com taxas de tributação diferentes.*» Porquanto, «*o espírito do legislador ao criar a verba 2, não foi beneficiar contribuintes em detrimento de outros, mas sim perante situações iguais tributar de forma igual.*»

f) Acrescenta, ainda, que *«o legislador ao criar a verba 2.º da Lista I ao Código do IVA, quis tributar à mesma taxa situações em que o produto final é o mesmo, que no caso concreto culmina com os implantes, independentemente do consumidor final ter adquirido os produtos de forma faseada ou na sua totalidade. O sentido e alcance da taxa reduzida aplicada neste domínio deverá ter em conta as boas regras da hermenêutica, tendo em conta não só o elemento gramatical, como o respetivo conteúdo, razão de ser e finalidades prosseguidas pela verba 2.6, devendo resultar numa interpretação declarativa.»* Entende, ainda, a Requerente que *«nada na letra da lei leva a restringir a sua aplicação às situações de transmissões de “bens completos” de implantes. Em bom rigor muito dificilmente os adquirentes destes produtos, clínicas dentárias, médicos dentistas podem comprar as próteses na sua totalidade, na medida em que a maioria dos componentes são solicitados à medida que vão sendo colocados no paciente.»*

g) Refere, igualmente, a Requerente que *«qualquer dos artigos comercializados (...) [por si], com exceção das ferramentas para odontologia, são de considerar como próteses, como tal enquadradas na verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA, sendo a sua transmissão tributada à taxa reduzida e não à taxa normal.»*

h) Argumenta, ainda, que *«a referida verba 2.6 contempla expressamente como se viu “artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a **substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano**”, ou seja, a interpretação da verba que a Autoridade Tributária fez, na referida Informação Vinculativa [resultante do Despacho de 2007.05..., exarado do Processo n.º ...], tem que ser considerada abusiva, já que o texto legal é perfeitamente claro, ao não restringir na sua aplicação as próteses que substituam integralmente um membro ou órgão humano, bastando que substitua em parte esse membro ou órgão para que seja de tributar à taxa reduzida.»*

i) Em conclusão, refere, a Requerente que, *«tendo em conta como se processa os implantes só podemos concluir que as operações levadas a cabo pela requerente estão em plena correspondência com a verba 2 supra referenciada, sendo de aplicar a taxa reduzida a todas as próteses»* Assim, *«as liquidações de IVA impugnadas enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, por errada interpretação da verba 2.6 da Lista I*

ao IVA,» pelo que, deve, em consequência, ser determinada «a anulação das liquidações adicionais de IVA, as liquidações de juros compensatórios (...) referentes ao ano de 2010, no montante total de €16.940,74»

### III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

a) Entende a Requerida, no que toca ao alegado erro sobre os pressupostos de factos que «de acordo com a verba 2.6 da lista I anexa ao Código do IVA, estão sujeitos à taxa reduzida (...) apenas a venda de próteses, incluindo as próteses dentárias, que se destinem ao fim ali previsto, e não à venda de peças ou materiais de ligação ou de fixação daquelas próteses, cuja venda deve ser tributada à taxa normal do imposto.»

b) Com efeito, considera a Requerida, seguindo o entendimento veiculado pela Divisão de Concepção da Direcção de Serviços do IVA, que «os materiais de prótese apenas são tributados à taxa reduzida se se destinarem ao fim definido na verba, ou seja, à substituição de parte do corpo com deficiência ou enfermidade ou da sua função.», o que «implica, também, 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.»

c) Defende, assim, que «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.», pelo que «na prótese dentária por implante, aplica-se a taxa normal do imposto à transmissão das peças de ligação ou fixação, dado que as mesmas, não cumprem, em si, objectivamente, a função descrita na verba 2.6. da Lista I anexa ao CIVA.»

d) Considera, assim, com base na evolução que a posição da DSIVA tem sofrido, que «quando o sujeito passivo facturasse ao adquirente um conjunto de bens constituído por prótese, implante e peças de ligação, ao mesmo seria aplicável a taxa reduzida. Porém, se se transmitisse apenas implantes e peças de ligação, ou ambos, sendo estes considerados componentes avulsos, partes ou peças, seria de aplicar a taxa normal do imposto.»

e) Para sustentar a sua posição, a Requerida recorre à jurisprudência comunitária, designadamente fazendo referência aos Acórdãos de 18 de Janeiro de 2001, processo Comissão contra Espanha, C – 83/99, e ao Acórdão de 17 de Janeiro de 2013, igualmente em processo da Comissão contra Espanha, C – 360/11, no que à aplicação das taxas reduzidas diz respeito, aludindo no sentido de que *«o escopo da aplicação das taxas reduzidas do IVA é, em especial, diminuir o encargo suportado pelo consumidor final na aquisição de determinados bens essenciais. Tendo em conta que este tipo de bens é usado essencialmente por profissionais e entidades do sector da saúde, que beneficiam da isenção do imposto nas prestações de serviços que realizam, o encargo destas despesas dificilmente recai sobre o consumidor final.»*

f) Nesta sequência, considera a Requerida que *«a conclusão do Tribunal se situa, aliás, em linha com o disposto no n.º 4 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) que proíbe a integração analógica para as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República. Com efeito, em virtude do disposto no n.º 2 do artigo 103.º e na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º, ambos da Constituição da República Portuguesa, as isenções e demais benefícios ou incentivos fiscais, onde se incluem, sem dúvida, os casos de aplicação de taxas reduzidas em sede de IVA, constituem matérias abrangidas pela reserva de lei parlamentar, sendo-lhes, nessa medida, aplicável a proibição da analogia.»*, para reforçar a sua posição de que *«compreendem-se na verba 2.6 da Lista I, anexa ao CIVA, sendo tributados à taxa reduzida, os “(...) aparelhos, artefactos, e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano”.*

g) Recorrendo às regras da hermenêutica, alega, ainda, que *«estabelece-se no artigo 11.º, n.º 1 da LGT que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.»*, fazendo referência, igualmente ao disposto no artigo 9.º do Código Civil, para afirmar que *“Interpretar uma lei é fixar o seu sentido e o alcance com que ela deve valer, ou seja, determinar os seus sentidos e alcance decisivos.»*, mais referindo que *«atendendo ao elemento literal da interpretação da norma, 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.»

**h)** Continua, aludindo que, «(...) importa distinguir o conceito de implante do conceito de material de prótese. [Assim] Por «material de prótese» deve entender-se aquele que se destine ou seja apto à substituição de um membro ou órgão do corpo humano, de forma total ou parcial. As próteses dentárias visam substituir o aparelho dentário, total ou parcialmente. Essa substituição verifica-se não só fisicamente mas, também, na substituição das suas funções: mastigação, verbalização, função estética. Na prótese por implante, (...) o implante é o modo de fixação da prótese. A prótese, construída ou elaborada por um técnico especializado, por referência ao paciente a que se destina, consiste na peça designada por coroa (dente artificial em porcelana), a qual não é fornecida pelo sujeito passivo. Na realidade, o implante (a forma de fixação da prótese) não beneficia do mesmo tratamento fiscal da prótese, como sucede, aliás, com os componentes utilizados na elaboração das demais próteses.»

**i)** Acrescenta, igualmente que «(...) as próteses dentárias em geral, independentemente do método de aplicação, têm, no seu destino final, o mesmo tratamento fiscal, ou seja, a isenção prevista no artigo 9.º do CIVA, ou seja, como refere a Requerente, o que aqui releva é o produto final e é esse que beneficia da taxa reduzida. Não podemos esquecer que a prótese, em si, pode ser objecto de comercialização em estágios anteriores à colocação à disposição do paciente, caso em que é tributada à taxa reduzida.»

**j)** Mais, menciona que «a verba 2.6 aplica-se, pois, aos aparelhos e próteses em si, produto final, no caso em apreço, ao dente artificial (prótese). Significa que não se aplica aos bens transaccionados pela Requerente.», uma vez que estes «(...) não são material de prótese. Efectivamente, segundo o parecer da Ordem dos Médicos Dentistas, referido anteriormente, tais bens servem de suporte à prótese dentária.»

**k)** Continua referindo que «não obstante a sua aplicação ser geralmente usada em medicina dentária, são, tão-somente, peças acessórias ou instrumentais, que contribuem para o resultado final da reabilitação oral. Refira-se, novamente, que a própria Ordem dos Médicos Dentistas considera prótese, a coroa, uma vez que é esta que substitui o dente, na sua função mastigatória, de verbalização e estética.»

D) Faz referência ao *«princípio da neutralidade decorre[nte] do Tratado de Roma e encontra-se vertido na Directiva IVA (2006/112/CE), sendo sistematicamente invocado pela Comissão para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as regras comunitárias, bem como pelas administrações fiscais e pelos contribuintes dos diversos Estados membros, tendo sido, inúmeras vezes, aplicado pelo TJUE. »*, mais, referindo que *«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.»*, pelo que, entende que *«Seria manifestamente discutível a eventual comparação entre os dois tipos de prótese, seja pelo respectivo valor económico, seja pela forma de suprir as necessidades para as quais estão vocacionadas, não sendo indiferente, do ponto de vista do consumidor, optar por uma ou por outra. Nesta perspectiva, o princípio da neutralidade pode ficar em crise se incidirem taxas diferentes sobre os materiais necessários à elaboração de cada um dos diferentes tipos de prótese.»*

m) Concluindo no sentido de que *«efectivamente, só a aplicação de uma mesma taxa às peças, partes e acessórios, no caso, a taxa normal, garante a neutralidade do imposto, impedindo qualquer tratamento discriminatório entre os diferentes tipos de próteses.»*, pugnando, em consequência, pela improcedência do pedido pronúncia arbitral.

#### **IV. Saneamento**

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

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

#### **V. Matéria de Facto**

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, bem como o processo administrativo.

**a. Factos dados como provados**

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

**A.** A requerente é uma sociedade por quotas, com o capital social de € 200.000,00 e que tem como objecto social «*investigação, desenvolvimento, fabricação, distribuição e comercialização de produtos médicos odontológicos*» (cfr. certidão permanente com o código de acesso ...-...-... junto a fls. do processo administrativo);

**B.** No âmbito da sua actividade, a Requerente comercializa artigos de implantologia dentária, nomeadamente implantes dentários, pilares e peças de ligação, destinados a clínicas dentárias e médicos dentistas que efectuam implantologia odontológica. (Acordo das partes).

**C.** Para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), a Requerente é sujeito passivo nos termos da alínea a) n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA e enquadrado no regime normal mensal nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do CIVA, no âmbito da actividade principal de «*Outro comércio por grosso de bens de consumo, N.E.*» a que corresponde do CAE 46494 e secundária de «*Fabr. Material Ortop. Próteses instrumentos médico-cirurgicos*», a que corresponde o CAE 32502 (cfr. processo administrativo junto aos autos);

**D.** A coberto de uma ordem de inspecção externa – OI2014... – foram efectuadas correcções em sede de IVA, acrescida dos respectivos juros compensatórios, das quais foi a Requerente notificada em Novembro de 2014 (cfr. processo administrativo junto aos autos);

**E.** O projecto do relatório da Inspeção Tributária que resultou da acção inspectiva indicada em C. foi notificado à Requerente, em Novembro de 2014, através do Ofício n.º .../... de 28.10.2014, notificando-a, igualmente, para exercer, querendo o direito de audição que lhe assiste ao abrigo do disposto no artigo 60.º da Lei Geral tributária (cfr. fls. 23 do processo administrativo junto aos autos);

F. No dia 21.11.2014 a Direcção de Finanças do ... endereçou à Requerente o Relatório Final de Inspeção Tributária, através do Ofício n.º .../..., de 2014.11.20. (cfr. fls 44 e 45 do processo administrativo junto aos autos);

G. No dia 29.05.2015 a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

## **VI. Factos dados como não provados**

Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

## **VII. Fundamentos de direito**

Nos presentes autos, a questão fundamental que se coloca é a de saber se a transmissão “*individualizada*” das coroas, implantes e pilares poderá ser tributada à taxa reduzida de 6%, conforme defende a Requerente, por se subsumir no âmbito do disposto na verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), ou se ao invés, tal taxa apenas se aplica a transacções que incidam sobre os implantes completos, como argumenta a Requerida.

Por forma a responder a esta questão, é necessário determinar a extensão, alcance e sentido da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, analisada no contexto comunitário e interno, que é, exactamente, isso que nos propomos fazer.

Vejamos,

### **O Imposto sobre o Valor Acrescentado**

O IVA é um imposto complexo, o qual, segundo os ensinamentos de CLOTILDE CELORICO PALMA<sup>1</sup> é «*caracterizado, essencialmente, como um imposto indirecto de*

---

<sup>1</sup> In *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos do IDEFF, n.º I, 5.ª Edição, pág. 17.

*matriz comunitária, plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo através do método substractivo indirecto».*

Trata-se, na verdade, de um imposto sobre o consumo, dada a sua incidência em todas as fases do circuito económico e por tributar todo o acto de consumo (em contraposição aos impostos especiais sobre o consumo).

É «cobrado em todos os estádios da produção, (...) não favorece nem desfavorece a junção ou a separação das operações das unidades produtivas. Na medida em que o valor tributável é, em princípio, o preço efectivo da transacção, e não um valor normal»<sup>2</sup>, e «visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo a sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção a retalho, sendo porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase»<sup>3</sup>. Com efeito, este *modus operandi* promove a difícil manipulação dos valores tributáveis, reflectindo e garantindo vantagens no plano da neutralidade fiscal, característica, aliás, que o representa.

Com efeito, a neutralidade deve ter expressão em todas as fases essenciais da vida deste imposto, mormente, no que toca às regras de incidência objectiva e subjectiva, a localização, as isenções e o exercício do direito à dedução.

Ora, conforme consta da decisão do CAAD proferida no processo n.º 429/2014 T, quanto à caracterização e especificação do princípio da neutralidade, este princípio «encontra-se vertido nas Directivas IVA, sendo sistematicamente invocado pela Comissão para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as regras do Direito da União Europeia, bem como pelas administrações fiscais e pelos contribuintes dos diversos Estados membros».

Com efeito, «a aplicação do princípio da neutralidade deverá ser tida em consideração nas fases essenciais da vida deste tributo, como as regras de incidência objectiva e subjectiva, a localização, as isenções e o exercício do direito à dedução.

<sup>2</sup> Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, coordenação e organização de Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, 2014, Almedina, pág. 24.

<sup>3</sup> Idem, pág. 25

*Poderemos afirmar que este tem sido o princípio mais invocado pelo TJUE para fundamentar os seus arestos, aparecendo-nos muitas vezes aliado ao princípio da igualdade de tratamento, da uniformidade e da eliminação das distorções de concorrência. Assim, o TJUE tem-se preocupado, nomeadamente, quanto à concretização dos objectivos do sistema comum, em garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas, sejam quais forem os seus objectivos ou resultados (...)» assegurando «aos agentes económicos uma igualdade de tratamento, conseguir uma definição uniforme de determinados elementos do imposto e garantir a segurança jurídica e facilitar as actuações tendentes à sua aplicação».*

Assim sendo, de acordo com este princípio fundamental, e como já aludido, o IVA deverá ser interpretado e aplicado, interna e internacionalmente, por forma a se assegurar um sistema homogéneo que garanta uma concorrência sadia no espaço da União Europeia.

### **A aplicação das taxas reduzidas do IVA a nível comunitário**

Tendo em consideração a matéria que aqui nos ocupa – aplicação de taxas reduzidas de IVA - entendemos ser prudente referir, antes de mais, que a previsão de taxas reduzidas em sede de IVA, nos ordenamentos jurídicos internos de cada Estado Membro, tem origem nas Directivas Comunitárias existentes sobre essa matéria.

Com efeito, as mais abrangentes questões relacionadas com o IVA, encontram previsão na, agora em vigor, Directiva n.º 2006/112/CE, de 28 de Novembro, (adiante designada por DIVA), que concede as orientações necessárias para a transposição, pelos Estados Membros, das regras deste imposto, por forma a que o mesmo se possa encontrar harmonizado no espaço comunitário.

Ora, no que respeita à aplicação das taxas (normal e reduzida) do IVA, constatamos que a DIVA nos seus artigos 96.º e 97.º prevê a fixação da taxa numa percentagem do valor tributável não inferior a 15% até 31 de Dezembro de 2015.

No entanto, e para além da taxa normal, a DIVA prevê, igualmente, já no seu artigo 98.º, por um lado, que os Estados Membros possam aplicar internamente «*uma ou duas taxas reduzidas*» a uma percentagem que não pode, segundo o artigo 99.º da DIVA, ser inferior a 5%, prevendo, ainda, quanto a este aspecto, que «*Cada taxa reduzida é fixada de modo a que o montante do IVA resultante da aplicação dessa taxa permita normalmente deduzir a totalidade do imposto relativamente ao qual é concedido o direito à dedução em conformidade com os artigos 167.º a 171.º e 173.º a 177.º.*», e por outro lado, que tais taxas reduzidas se devem aplicar «*apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III [não se aplicando, contudo] aos serviços referidos na alínea k) do n.º 1 do artigo 56.º*», sendo que «*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 exactidão cada categoria.*» (sublinhado nosso).

Ou seja, os Estados-membros que o pretendam, podem adoptar, aquando da transposição da Directiva para os seus ordenamentos jurídicos, a taxa reduzida do imposto, a qual deverá respeitar as normas de Direito da EU.

Ora, com interesse aos presentes autos, tendo em consideração que estamos perante uma situação (ou não) de aplicação de taxa reduzida a implantes dentários, pilares e peças de ligação, podemos constatar que o ponto 4. do Anexo III da DIVA, prevê que, às transmissões de bens e prestações de serviços relativas a «*Equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes, incluindo a respectiva reparação, bem como assentos de automóvel para crianças*» possam ser aplicadas as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º da DIVA.

Sendo de igual importância mencionar, ainda, quanto a este aspecto, e sempre de acordo com o princípio da neutralidade que caracteriza o IVA, os considerados 5 e 7 da DIVA, que preveem que «*(5)Um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e*

*de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços. Por conseguinte, é do interesse do mercado interno e dos Estados-Membros adoptar um sistema comum que se aplique igualmente ao comércio a retalho.» e que «(7) O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.»*

## **A JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA SOBRE A APLICAÇÃO DAS TAXAS REDUZIDAS DE IVA**

A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) existente sobre a aplicação das taxas reduzidas do IVA, tem vindo a sufragar o entendimento de que o princípio da neutralidade fiscal, no qual se incluem o da uniformidade do IVA e a eliminação das distorções da concorrência, implica, por um lado, não só que todas as actividades económicas devam ser tratadas da mesma forma<sup>4</sup>, como, por outro, o devam ser, igualmente, todos os operadores económicos que efectuem as mesmas operações<sup>5</sup>, ou seja, deve estar sempre presente quando são introduzidas e aplicadas as taxas reduzidas de IVA.

Na verdade, sendo a aplicação de taxas reduzidas uma excepção à regra – pois, a regra é, como sabido, a aplicação da taxa normal – devem as mesmas ser interpretadas de forma estrita, tal como é salientado no Acórdão do TJUE de 18 de Janeiro de 2001, proferido no processo n.º C-83/99, Comissão contra Reino de Espanha.

Sendo que, e tal como se salienta na decisão do CAAD, de 18.06.2014, proferido no processo 171/2013-T, esta forma (estrita) de interpretação «*não é equivalente a interpretação restrita ou restritiva. A jurisprudência do TJUE utiliza a palavra*

<sup>4</sup> Cfr. Acórdão do TJUE de 20 de Junho de 1996, caso Wellcome Trust, Proc. C-155/94

<sup>5</sup> Cfr. Acórdão do TJUE de 7 de Setembro de 1999, caso Gregg, Proc. C-216/97

*“estrita” (em inglês, “strictly”, em francês “de manière stricte” e em castelhano “estrictamente”), cujo significado é “precisa”, “rigorosa” (Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea, Academia das Ciências de Lisboa, Verbo, I Volume, 2001). Na realidade, a correspondência literal ou rigorosa com o texto da norma não implica uma restrição do sentido desta, típica da interpretação restritiva assente no pressuposto de que o texto disse mais do que aquilo que se pretendia dizer, mas sim a eleição de um sentido que o texto directa e claramente comporte, por ser esse [sentido] aquele que corresponde ao pensamento legislativo (cf. João Baptista Machado, “Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador”, Almedina, 2010, 18.ª reimpressão, pp. 185 e 186. Na interpretação estrita ou declarativa, “o sentido literal, ou um dos sentidos literais, cobre aquilo que, definitivamente, se apura ser o que ela pretende exprimir” (cf. Oliveira Ascensão, o Direito. Introdução e Teoria Geral, Almedina, 10.ª Ed., 1999, p.418).»*

Assim sendo, podemos aferir que o TJUE, a este respeito, entende que deve ser feita uma interpretação declarativa, como bem refere a Requerente no seu pedido de constituição deste tribunal arbitral, e não restritiva como preconiza a AT.

Mais, refere ainda esta decisão do CAAD, quanto a esta matéria, que acompanhamos pela transparência na exposição que: *«Ora, a existir um qualquer princípio especial de interpretação no domínio da aplicação das taxas reduzidas de IVA, tal princípio só pode ser o de integral e rigoroso respeito pelo sentido (ou sentidos) verbal possível das expressões constantes da lei (princípio de interpretação estrita ou declarativa). Pelo contrário, afigura-se inadmissível a consideração de um princípio que tome como regra geral que o legislador foi traído pelas palavras que usou, revelou um mau uso da sua língua e exprimiu mais do que intentava (suposto princípio de interpretação restritiva).»*

Complementarmente, entendemos ser de referir, pela sua importância, alguns considerandos sobre a matéria em causa, no contexto do TJUE, e que constam do

processo n.º 429/2014-T do CAAD que apreciou uma situação em muito semelhante à dos presentes autos, a saber:

*«em conformidade com a jurisprudência do TJUE, a instituição e a manutenção de taxas de IVA distintas para bens ou serviços semelhantes só são admissíveis se não violarem o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, no respeito do qual os Estados membros devem transpor as regras comunitárias<sup>6</sup>.*

*Tal como o TJUE faz questão de salientar, resulta das regras comunitárias que a determinação e a definição das operações que podem beneficiar de uma taxa reduzida são da competência dos Estados membros. Como a Comissão tem vindo a salientar nos seus relatórios sobre as taxas reduzidas, um dos maiores problemas da aplicação das taxas, consiste, precisamente, no carácter facultativo de tal aplicação e na inexistência de definições comuns para as categorias de bens e ou serviços abrangidos.<sup>7</sup>*

*Todavia, apesar disso, no exercício desta competência os Estados membros devem respeitar o princípio da neutralidade fiscal. Ora, como vimos, este princípio opõe-se, nomeadamente, a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA, de modo que os referidos produtos devem ser submetidos a uma taxa uniforme.»*

*Continuando este aresto, no sentido de que «Uma vez que a taxa reduzida é a exceção, o facto de se limitar a sua aplicação a aspectos concretos e específicos, é coerente com o princípio segundo o qual as isenções ou derrogações devem ser interpretadas em termos estritos, desde que não se viole o princípio da neutralidade do imposto.»*

Mais, especificamente, ao que nos interessa, refere, ainda, este aresto do CAAD que *«(...) Os Estados membros não poderão, designadamente, interpretar os conceitos utilizados no Anexo III da Directiva de forma selectiva de modo a que, sem atender a critérios objectivos, se conceda diferente tratamento a idênticas realidades. Com efeito,*

<sup>6</sup> Vide, nesse sentido, o Acórdão de 7 de Setembro de 1999, Caso Gregg

<sup>7</sup> Relatório de 13 de Novembro de 1997 [COM (97) 559 final] e Relatório de 22 de Outubro de 2001 [COM (2001) 599]

*sendo certo que a determinação das operações sujeitas a taxa reduzida do IVA compete aos Estados membros, não existindo definições abstractas a este propósito na legislação comunitária, impõe-se que seja respeitado o princípio da neutralidade. Assim, será contrária aos princípios do Direito da UE uma tributação a taxas reduzidas do imposto que, sendo selectiva, viole as características fundamentais da neutralidade fiscal, objectividade e taxa de tributação uniforme, não permitindo que sejam instituídos subgrupos no interior de uma actividade tributável, com o intuito de lhes aplicar diferentes taxas de tributação, não existindo qualquer razão objectiva que justifique tal diferença de tratamento.»*

Posto isto, é prudente referir que o TJUE, entre muitos outros temas interligados com o IVA, apreciou alguns processos nos quais se discutia a questão de prestações compostas em contraposição a prestações independentes<sup>8</sup>. Tendo sido o entendimento pacífico na jurisprudência daquele Tribunal que: *“...se está perante uma prestação única designadamente no caso em que um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do mesmo tratamento fiscal da prestação principal. Uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador”*<sup>9</sup>.

Conforme resulta do Acórdão do TJUE de 27 de Outubro de 2005, Caso *Levob Verzekeringen BV e OV Bank NV contra Staatssecretaris van Financiën*, Processo C-41/04, pode-se entender que estamos perante uma única operação para efeitos de IVA quando *«dois ou mais elementos ou actos fornecidos por um sujeito passivo a um consumidor, entendido como consumidor médio, estiverem de tal forma conexionsados que, no plano económico, formem objectivamente um todo cuja dissociação teria natureza artificial»*.

<sup>8</sup> Veja-se Acórdão do TJUE de 25 de Fevereiro de 1999, Caso CPP, proferido no processo C-349/96.

<sup>9</sup> Idem

Posição, igualmente, assumida no Acórdão do TJUE de 21 de Fevereiro de 2008, Caso Part Service, processo C-425/06, segundo o qual, fazendo referência ao acórdão Levob Verzekeringen e OV Bank NV refere que *«pode (...) considerar-se que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial.»*

Ora, no que toca ao fracionamento da prestação principal em vários elementos, podemos constatar que a posição do TJUE<sup>10</sup> tem sido no sentido de que, *«50. (...) decorre do artigo 2.º da Sexta Directiva que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente (v. acórdãos, já referidos, CPP, n.º 29, e Levob Verzekeringen e OV Bank, n.º 20).*

*51 Todavia, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes.*

*52 Tal sucede, por exemplo, quando, no termo de uma análise ainda que meramente objectiva, se verifica que uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e que a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, CPP, n.º 30, e Levob Verzekeringen e OV Bank, n.º 21). Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador (acórdão CPP, já referido, n.º 30, e as circunstâncias do processo principal que deu lugar a este acórdão).»*

Assim sendo, e tendo em consideração que poderão existir prestações principais e acessórias, economicamente indissociáveis, é entendimento do TJUE que às mesmas

---

<sup>10</sup> Acórdão do TJUE de 21 de Fevereiro de 2008, Caso Part Service, processo C-425/06.

deverá ser aplicado, no que à aplicação das taxas de IVA diz respeito, um só regime, correspondente ao da prestação principal, face ao que apuraremos se as vendas de implantes dentários, como os aqui em causa, deverão ser consideradas, para efeitos de aplicação da taxa reduzida, quando se trate de situações de transmissão “individualizada”, como defende a Requerente, ou se pelo contrário, só quando se trate de “bens completos”, como entende a Requerida.

### CONTEXTO NACIONAL

Ora, no contexto nacional, e dada a interpretação díspar do teor da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, parece prudente fazer referência, desde já, que o sentido e alcance daquela verba deverá ter em consideração as boas regras da hermenêutica, sendo, nesta sequência de recorrer, por um lado, ao disposto no artigo 11.º da Lei Geral Tributária, o qual, sob a epígrafe “*Interpretação*” prevê, no seu n.º 1 quanto à determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, que sejam observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, no seu n.º 2 que «*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*», e no seu n.º 3 que «*persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários*», e, por outro lado, ao n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, o qual determina que a interpretação não deve apenas cingir-se à letra da lei (elemento literal ou gramatical), mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo (*ratio legis*), tendo em conta a unidade do sistema (elemento sistemático), as circunstâncias em que a lei foi elaborada (elemento teleológico) e as condições específicas do tempo em que é aplicada (elemento histórico).

Deste modo, dando enfoque ao *supra* mencionado quanto à interpretação declarativa acima enunciada, ao elemento gramatical, ao respectivo contexto, à razão de ser e, por fim, à finalidade levadas a cabo pela verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, seremos forçados a concluir que o legislador nacional pretendeu, à semelhança das directrizes do

TJUE, as quais aliás, devem ser acatadas pelos Estados membros, que se fizesse uma interpretação declarativa e, não restritiva, daquela verba.

Assim, e nesta sequência, prevendo a verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, que se encontram sujeitos à taxa reduzida de IVA os «*Aparelhos ortopédicos, cintas médico-cirúrgicas e meias medicinais, cadeiras de rodas e veículos semelhantes, accionados manualmente ou por motor, para deficientes, aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano ou a tratamento de fracturas e as lentes para correção de vista, bem como calçado ortopédico, desde que prescrito por receita médica, (...)*», (sublinhado nosso) é passível de se considerar que os implantes dentários se enquadram na referida lista, porquanto, são os mesmos considerados como material de prótese destinado a substituir um órgão do corpo humano, no caso, o aparelho dentário.

No entanto, e porque o IVA se mostra um imposto por vezes complexo, apuraremos qual a verdadeira intenção do legislador e a interpretação correcta a fazer da verba 2.6 aqui em causa.

Ora, vejamos,

## **AS REGRAS DO CIVA**

O Código do IVA prevê no seu artigo 18.º que:

*«1 - As taxas do imposto são as seguintes:*

- a) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 6%;*
- b) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista II anexa a este diploma, a taxa de 13%;*

*c) Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 23%. (Redação da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)*

*2 - Estão sujeitas à taxa a que se refere a alínea a) do n.º 1 as importações e transmissões de objectos de arte previstas em legislação especial.*

*3 - As taxas a que se referem as alíneas a), b) e c) do n.º 1 são, respetivamente, de: (Redação dada pelo artigo 2.º da Lei n.º 14-A/2012, de 30 de março)*

*a) 4 %, 9 % e 18 %, relativamente às operações que, de acordo com a legislação especial, se considerem efetuadas na Região Autónoma dos Açores; (Redação dada pela Lei n.º 63-A/2015, de 30 de junho)*

*b) 5%, 12% e 22%, relativamente às operações que, de acordo com a legislação especial, se considerem efetuadas na Região Autónoma da Madeira. (Redação dada pelo artigo 2.º da Lei n.º 14-A/2012, de 30 de março)*

*4 - Nas transmissões de bens constituídos pelo agrupamento de várias mercadorias, formando um produto comercial distinto, aplicam-se as seguintes taxas:*

*a) Quando as mercadorias que compõem a unidade de venda não sofram alterações da sua natureza nem percam a sua individualidade, a taxa aplicável ao valor global das mercadorias é a que lhes corresponder ou, se lhes couberem taxas diferentes, a mais elevada;*

*b) Quando as mercadorias que compõem a unidade de venda sofram alterações da sua natureza e qualidade ou percam a sua individualidade, a taxa aplicável ao conjunto é a que, como tal, lhe corresponder. (Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro)*

*5 - Nas prestações de serviços respeitantes a contratos de locação financeira, o imposto é aplicado com a mesma taxa que seria aplicável no caso de transmissão dos bens dados em locação financeira.*

6 - A taxa aplicável às prestações de serviços a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º é a mesma que seria aplicável no caso de transmissão de bens obtidos após a execução da empreitada.

7 - Às prestações de serviços por via electrónica, nomeadamente as descritas no anexo D, aplica-se a taxa referida na alínea c) do n.º 1. (Redação dada pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, em vigor a partir de 1 de janeiro de 2010)

8 - Quando não isentas, ao abrigo do artigo 13.º ou de outros diplomas, às importações de mercadorias que sejam objecto de pequenas remessas enviadas a particulares ou que sejam contidas nas bagagens pessoais dos viajantes, sujeitas ao direito aduaneiro forfetário previsto nas disposições preliminares da Pauta Aduaneira Comum, aplica-se a taxa referida na alínea c) do n.º 1, independentemente da sua natureza.

9 - A taxa aplicável é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível.»

De uma leitura cuidada deste preceito legal podemos, por um lado, aferir que a taxa normal do IVA se aplica de forma residual, i.e, sempre que ao bem ou serviço em causa não couber uma das duas taxas reduzidas previstas nas Listas I e II anexas ao Código. Sendo, contudo, e quando aplicável, de ressaltar a excepção prevista no n.º 4 do artigo 18.º do CIVA.

Por outro lado, é prudente ter em atenção, na sequência do já aludido, para efeitos de aplicação da taxa do imposto, se estamos perante uma única operação ou perante operações principais e acessórias, se a operação compreende apenas uma ou várias transmissões de bens e/ou prestação de serviços, distintas e independentes ou não, que devam ser consideradas autonomamente ou não, porquanto a aferição das mesmas é fulcral para efeitos de aplicação da taxa de imposto.

Ora, no caso em apreço, face à matéria de facto dada como provada, teremos que apurar se se pode aplicar a taxa reduzida prevista na verba 2.6 da Lista I anexa ao

CIVA, à transmissão individualizada de implantes dentários, pilares e peças de ligação que são comercializados pela Requerente com destino a clínica de medicina dentária.

Na verdade, conforme foi entendido no processo 429/2014-T do CAAD, cujo objecto de apreciação se assemelha em muito ao presente processo e que acompanhamos, constatou-se que o conceito de transmissões de “bens completos” de implante não existe, conforme pretende fazer valer a AT. Existe, 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.»*

Assim sendo, parece-nos pouco razoável que a posição defendida da AT no sentido de que a aplicação da taxa reduzida de IVA, prevista na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, não está prevista para a transmissão individualizada de implantes dentários, pilares e peças de ligação, não só porque, por um lado, não existem “bens completos” de implante -, como por outro, porque ao acolher tal tratamento, estaria a recair numa situação flagrante de discriminação entre as diferentes próteses dentárias, e finalmente, por outro porque somos do entendimento que tal exigência não resulta da lei.

Conforme se refere no processo 429/2014-T, que acompanhamos na íntegra *«a acolher-se tal entendimento [da AT] 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 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”.*»

Além do mais, tal entendimento provoca uma violação do princípio da neutralidade, uma vez que trata de forma totalmente diferente, bens iguais, com o qual não podemos, de forma alguma concordar.

De acrescer, ainda, quanto ao tema da interpretação das normas, que tanto a nível nacional (os n.º 2 e 3 do artigo 11.º da LGT) se entende que *«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.»* e, que *«persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.»*, como a nível comunitário, o legislador comunitário, a Comissão e a jurisprudência do TJUE têm entendido 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.»*<sup>11</sup>

Significa isto que, a concordância com o entendimento da AT, no caso em concreto, de que, nos termos da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, a taxa reduzida do imposto é aplicável *«apenas a venda de próteses, incluindo as próteses dentárias, que se destinem ao fim ali previsto, e não à venda de peças ou materiais de ligação ou de fixação daquelas próteses, cuja venda deve ser tributada à taxa normal do imposto»*, levaria a uma situação de discriminação pura, atento o tratamento diferenciado de situações ou realidades idênticas.

Assim sendo, e ainda, neste contexto, por forma a evitar demais discriminações, revela-se perfeitamente razoável o argumento da Requerente no sentido de que *«o legislador ao criar a verba 2.º da Lista I ao Código do IVA, quis tributar à mesma taxa*

---

<sup>11</sup> Decisão do CAAD proferida no processo 429/2014-T.

*situações em que o produto final é o mesmo, que no caso concreto culmina com os implantes, independentemente do consumidor final ter adquirido os produtos de forma faseada ou na sua totalidade.»*

Contudo, o argumento apresentado pela AT para sustentar a sua posição que se cinge à Nomenclatura Combinada, o qual foi, aliás, igualmente utilizado no processo n.º 429/2014-T, e que mereceu censura do tribunal arbitral constituído para o decidir, por ter sido entendido que *«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.»*

Sendo assim, acompanhando o entendimento sufragado naquele aresto, entende o presente tribunal que será de improceder este argumento da AT.

Na verdade, e conforme poderemos constatar do caso em apreço, a utilização ou transmissão *“unitária ou individualizada”* dos implantes dentários, pilares e peças de ligação, pode ser e é normalmente feita no âmbito da implantologia dentária, não existindo, como já aludido e apurado no processo n.º 429/2014 T, a peça única *“implante”*.

Assim sendo, é legítimo considerar que a transmissão individualizada de implantes dentários, pilares e peças de ligação se subsume 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, conforme é mencionado no processo n.º 429/2014-T do CAAD «*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.»*

Face a tudo o acima exposto, entende o presente tribunal ser de proceder a pretensão da Requerente, concluindo-se pela ilegalidade dos actos de liquidação adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios impugnados, por enfermarem de erro sobre os pressupostos de direito, nomeadamente, por errada interpretação da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, pelo que, em consequência, devem os mesmos ser anulados.

## **VIII.DECISÃO**

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, decide-se, assim, pela procedência do pedido, devendo-se, em consequência, anular os actos de liquidação adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, aqui impugnados, referentes ao exercício de 2010, no montante de € 16.940,74 (dezasseis mil novecentos e quarenta euros setenta e quatro), por manifestamente legais.

### **Valor do Processo**

Fixa-se o valor do processo em € 16.940,74 (dezasseis mil novecentos e quarenta euros setenta e quatro), nos termos art.º 97-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT e do n.º 2 do art.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **Custas**

Custas a cargo da Requerida, de acordo com o art.º 12, n.º 2 do RJAT, do art.º 4 do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 1.224,00.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de maio de 2016

\*\*\*

O Árbitro

(Jorge Carita)