

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 678/2015-T

Tema: IVA – Desistência parcial da instância; implantes e pilares dentários destinados à implantologia dentária; taxa reduzida

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Poças Falcão (Árbitro Presidente), Clotilde Celorico Palma e Filipa Barros, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

I – RELATÓRIO

1. No dia 13 de Novembro de 2015, A..., Ld.^a, pessoa colectiva n.º..., com sede na..., n.º..., ..., em Lisboa, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º n.º 3 alínea a), 6.º n.º 2, alínea a) 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 das liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), e respetivos juros compensatórios, referentes aos anos 2011, 2012 e 2013, que perfazem um total a pagar de €481.166,50, (juros compensatórios incluídos), correspondentes às seguintes liquidações e respectivos períodos de tributação:

Período de Tributação	N.º da Liquidação de IVA	Valor das Liquidações de IVA	N.º da Liquidação de Juros	Valor das liquidações de juros compensatórios
201103T	...	23.306,93	...	3.775,08
201106T	...	24.630,35	...	3.741,11
201109T	...	25.955,58	...	3.680,71
201112T	2015...	39.415,40	2015 ...	5.196,35
Total Ano 2011		113.308,26	16.393,25	
201203T	2015 ...	35.320,10	2015...	4.308,08
201206T	2015...	38.593,19	2015 ...	4.313,97
201209T	2015 ...	34.438,26	2015...	3.506,09
201212T	2015 ...	45.681,21	2015...	4.190,15
Total Ano 2012		154.032,76	16.318,29	
201301	2015...	12.110,43	2015...	1.078,98
201302	2015 ...	12.783,85	2015 ...	1.096,95
201303	2015 ...	14.289,34	2015...	1.179,16
201304	2015...	18.668,99	2015 ...	1.475,10
201305	2015...	13.976,06	2015 ...	1.059,88
201306	2015 ...	14.924,42	2015 ...	1.077,82
201307	2015 ...	17.182,72	2015 ...	1.186,31
201308	2015 ...	7.107,55	2015 ...	467,34
201309	2015 ...	14.220,56	2015 ...	885,18
201310	2015 ...	15.208,63	2015 ...	898,35
201311	2015 ...	11.708,59	2015 ...	651,83
201312	2015 0...	16.987,88	2015...	888,02
Total Ano 2013		169.169,02	11.944,92	
TOTAL 3 ANOS (imposto + Juros)		481.166,50		

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que os actos de liquidação se baseiam numa incorreta interpretação e aplicação do artigo 18.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA (CIVA) 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 uma vez que a prótese dentária efetuada através de implante é constituída obrigatoriamente por três elementos: implante, pilar e coroa;
- ii. A circunstância do implante dentário ser composto por três componentes distintas não descaracteriza a natureza de prótese dentária, porquanto as componentes, embora colocadas por fases e em momentos distintos, não dispõem de funcionalidade própria e autónoma;
- iii. 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 aplicaria quando o sujeito passivo faturasse ao adquirente um conjunto de bens constituído por prótese, implante e peças de ligação, transaccionados enquanto “pacote”, não tem qualquer apoio no elemento literal e teleológico da norma;
- iv. Tal interpretação seguida pela AT da referida Verba revela ademais um profundo desconhecimento da realidade do sector da implantologia odontológica;
- v. Sendo a prótese dentária por implante um bem composto, a sujeição de cada uma das suas componentes a taxas de IVA distintas violaria o princípio da neutralidade e da não discriminação;
- vi. Do disposto no artigo 98.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, e do respectivo Anexo III, Ponto 4, referente aos bens sujeitos à taxa reduzida de IVA, não se retira qualquer argumento em suporte da tese da AT;
- vii. Finalmente, e no que respeita à recusa de aplicação do mecanismo de isenção de IVA previsto no artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) relativamente à venda de próteses para clientes

intracomunitários, com base na alegada falta de registo válido no sistema VIES, refere a Requerente, que fez prova da saída dos bens de Portugal com destino aos seus clientes intracomunitários, e que jamais a alegada falta de registo no sistema VIES prejudicaria a validade do número de identificação fiscal de um sujeito passivo de imposto;

viii. Não obstante, ainda que por mera hipótese se entenda que não estão verificados os pressupostos de isenção previstos no Artigo 14.º do RITI, a taxa de IVA aplicável à transmissão intracomunitária de próteses dentárias seria de 6% e não de 23%.

3. No dia 20-11-2015, 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 07-01-2016, 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 22-01-2016.
7. No dia 24-02-2016, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Para tanto, invoca em síntese, o seguinte:

- i) A posição defendida no Relatório de Inspeção baseia-se no entendimento administrativo reiterado e coincidente da Direção de Serviços do IVA e da Direção Geral das Alfândegas desde o início da vigência do Código do IVA, segundo o qual, *“apesar de ser difícil distinguir entre componentes e próteses (implantes) completas, afigura-se que quando transacionados completos (...) de modo a constituir uma unidade de implante propriamente dito + peças de ligação + dente constituindo uma unidade de venda por enquadráveis na verba 2.5 da lista I anexa ao CIVA, são passíveis de IVA pela taxa reduzida. As transmissões dos diversos componentes avulsos, partes e peças são passíveis de IVA pela taxa normal.”*
- ii) Assim, a Requerida opera uma distinção entre o conceito material de implante e o de prótese, sendo o primeiro, o implante, uma mera peça, parte ou acessório, utilizada na elaboração e fixação da prótese, enquanto, a prótese propriamente dita configura uma peça artificial capaz de substituir autonomamente e, num só momento, um órgão do corpo humano ou parte dele, merecendo, ao contrário do implante, enquadramento na verba 2.6 da lista I anexa ao Código do IVA.
- iii) Apela ainda ao elemento literal da interpretação da norma, do qual resulta que o legislador se refere a material **de** prótese e não a material **para** prótese (para aplicação de uma prótese), o que indica excluir as peças de ligação ou fixação de próteses, como as transaccionadas pela Requerente;
- iv) Esclarece que 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, o que significa que na sua função efetiva não substituem um órgão dentário deficiente, sendo meras peças ou acessórios instrumentais que contribuem para o resultado final da reabilitação oral.
- v) Relativamente às correções de IVA efectuadas sobre as transmissões intracomunitárias de bens realizadas pela Requerente sem comprovação de que o adquirente com sede noutro Estado membro se encontra registado no sistema VIES, considera a AT que é condição necessária de aplicação da isenção do artigo 14.º do RITI a verificação da referida condição, por parte

do transmitente, no momento prévio à transmissão intracomunitária de bens, o que, aliás, também decorre dos artigos 41.º e 42.º da Sexta Diretiva.

9. A 17-03-2016 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 alínea c), 19.º e 29.º n.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, tendo as partes sido notificadas para apresentação de alegações escritas sucessivas no prazo de 15 dias.

10. No âmbito das suas alegações a Requerente defende, em suma, o seguinte:

- a) No que toca às correções efetuadas pela Inspeção Tributária, relativas aos anos 2011, 2012 e 2013, referentes à taxa reduzida de IVA aplicada pela Requerente às transmissões onerosas de implantes e demais peças que integram as próteses por implantes dentários, nos termos da verba 2.6 da Tabela I Anexa ao CIVA, entende que tal correção carece de base legal, violando os princípios fundamentais do IVA e contraria expressamente a jurisprudência unânime firmada pelos Tribunais Arbitrais, bem como a prática administrativa de todos os demais Estados-membros da União Europeia a qual pugna pela tributação dos diversos componentes de uma prótese dentária à taxa reduzida, ainda que transmitidos separadamente.

Para o efeito, reitera que a circunstância do implante dentário ser composto por 3 componentes distintas (implante, pilar e coroa) e com fases de colocação, autónoma, não descaracteriza a sua natureza de prótese dentária, uma vez que não é possível a colocação da coroa sem as demais componentes as quais não dispõem de qualquer outra utilização médica ou finalidade própria que não seja a de integrar a prótese dentária.

- b) No que respeita às correções efectuadas aos anos 2011 e 2012, nos valores de € 5.253,20 e € 3.415,40 por falta de cumprimento dos requisitos de isenção sobre transmissões intracomunitárias previstos no artigo 14.º do RITI, relativamente à falta de registo dos clientes intracomunitários da Requerente no sistema VIES,

alega que jamais a falta de autorização para realização de operações intracomunitárias prejudica a qualidade de sujeito passivo de imposto.

Mais refere que ainda que se entenda que não estavam verificados os pressupostos de isenção previstos no artigo 14.º do RITI, as correções relativas às transmissões intracomunitárias de bens devem ser parcialmente anuladas uma vez que, tratando-se de transmissões de próteses dentárias sempre seria de aplicar a taxa de IVA de 6% e não de 23%.

11. A 13 de Abril de 2016 a Requerida submeteu perante este Tribunal as suas alegações reiterando a posição defendida na Resposta, nos termos que sumariamente se indicam:

- a) É doutrina reiterada e veiculada pela AT que a Verba 2.6 apenas abrange a transmissão de “bens completos”, ou seja, do artigo que, em si configure uma peça artificial que substitua o órgão do corpo humano ou parte dele, autónoma ou unitariamente, aplicando-se na prótese dentária por implante a taxa normal de imposto à transmissão de peças de ligação ou de fixação dado que as mesmas não cumprem em si a função objectivamente descrita na referida Verba. Defende que tal interpretação resulta dos princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, concluindo que a transmissão de implantes de titânio e o pilar são meros componentes de fixação da prótese, por conseguinte, tributadas à taxa normal de IVA por falta de enquadramento em qualquer das listas anexas ao CIVA, nomeadamente a verba 2.6 da lista I.
- b) No que respeita à liquidação de IVA nas transmissões intracomunitárias devido à falta de comprovação da qualidade de sujeito passivo nessas operação no que concerne ao adquirente, na medida em que o mesmo não consta do sistema VIES, considera a Requerida, apoiada na jurisprudência do STA, que tal registo é essencial para efeitos da isenção aplicável às operações intracomunitárias, prevista no artigo 14.º do RITI. Para este efeito, acrescenta que não basta a constatação de que o adquirente é uma entidade qualificável como sujeito passivo de IVA. Também é necessário que o adquirente se encontre abrangido por um regime de tributação das suas próprias aquisições intracomunitárias, no

Estado-membro do destino do bem ou em qualquer outro Estado-membro diferente daquele a partir do qual o bem foi enviado, sendo certo que tal exigência decorre diretamente das disposições da Sexta Diretiva.

12. Por despacho de 6 de Maio de 2016, foi decidido proceder à audição das partes quanto à possibilidade de decretar a suspensão da instância até ser conhecida a decisão do TJUE, em reenvio prejudicial (processo n.º 364/2015-T), no âmbito do qual se colocava a questão da interpretação do artigo 14.º al. a) do RITI, nos termos seguidamente expostos:

“i) Os artigos 131.º e 138º, n.º 1, da Diretiva n.º 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse conceder uma isenção de IVA numa entrega intracomunitária, a um alienante sedado nesse Estado Membro, por o adquirente, sedado noutra Estado-Membro, não se encontrar registado no VIES nem estar aí abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, embora disponha, no momento da transação, de um número de identificação válido, para efeitos de IVA, nesse outro Estado-Membro, número esse que foi utilizado nas facturas das transações, quando os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária já estejam cumulativamente verificados, isto é, quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega para um adquirente sujeito passivo ou pessoa colectiva agindo como tal num Estado-Membro que não o de partida dos bens?”

13. O Despacho proferido teve como fundamento o princípio da vinculação dos tribunais nacionais, incluindo os tribunais arbitrais, a uma interpretação do direito nacional feita em conformidade com o direito europeu, tal como tem sido afirmado em jurisprudência constante do TJUE, e largamente aceite pelos tribunais dos diversos estados membros.
14. Em 17 de Maio de 2016 a Requerente veio manifestar oposição à proposta de suspensão da instância alegando a inexistência de dúvidas interpretativas quanto ao

cumprimento dos requisitos do artigo 14.º do RITI e também a circunstância de tal suspensão poder causar graves prejuízos económicos na sua esfera. Em alternativa, a Requerente formula um pedido de desistência parcial da instância, na parte relativa à apreciação da legalidade das correções aos anos 2011 e 2012, nos valores de €5.253,20 e € 3.415,40, respectivamente por alegada falta de cumprimento dos requisitos de isenção nas transmissões intracomunitárias que realizou, nos termos do artigo 14.º do RITI, prosseguindo os autos na parte relativa à correção referente à taxa de IVA aplicável às transmissões de implantes dentários e demais peças de ligação ou de fixação de prótese dentária.

15. Por despacho de 3 de Junho de 2016, determinou-se a notificação da AT para, no prazo de 5 dias, se pronunciar sobre o requerimento da Requerente, considerando que a desistência da instância após apresentação da resposta está dependente de aceitação da parte contrária.
16. Em 7 de Junho de 2016 vem a Requerida comunicar a aceitação do pedido de desistência parcial da instância.
17. Por Acórdão intercalar proferido em 8 de Junho de 2016 o tribunal homologou o pedido de desistência parcial da instância formulado pela Requete e aceite pela Requerida, determinando-se o prosseguimento dos autos para a apreciação do restante pedido.
18. 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.
19. 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.
20. O processo não enferma de nulidades.

Tudo visto, cumpre proferir decisão.

II. DECISÃO

A. DO PEDIDO DE DESISTÊNCIA PARCIAL DA INSTÂNCIA

Tendo-se homologado o pedido de desistência parcial da instância, requerido pela Requerente e aceite pela Requerida, quanto à apreciação da legalidade das correções de IVA relativas aos exercícios de 2011 (€ 5.253,20) e de 2012 (€3.415.40), resultantes da aplicação da isenção prevista na alínea a) do artigo 14.º do RITI, permanece como objecto do processo a análise da legalidade das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios de 2011, 2012 e 2013, no valor de total de € 481.166,50 relativas a aplicação da taxa reduzida às transmissões dos implantes dentários de demais peças de ligação ou de fixação das próteses, prevista na Verba 2.6 da Lista I Anexa ao Código do IVA.

B. MATÉRIA DE FACTO

B.1 Factos dados como provados

- 1- A coberto da ordem de inspeção externa OI20140.../.../... de 26 de Setembro foram efectuadas correcções em sede de IVA, referentes aos anos de 2011, 2012 e 2013, das quais a Requerente foi notificada em 3 de Junho de 2015.
- 2- No âmbito do procedimento inspectivo, constatou-se que a Requerente efetuou transmissões de bens maioritariamente destinadas ao mercado nacional e algumas para o mercado comunitário;
- 3- As referidas transmissões dizem respeito a diversos materiais tais como peças de ligação e de fixação de próteses e componentes de implantes dentários melhor descrito a fls. 110 a 126 do Anexo 7 do PA, que aqui se dão por reproduzidas, tendo aplicado a taxa reduzida de IVA;
- 4- 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;
- 5- A 30 de Abril a 2015, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório nos termos do qual a Direção de Finanças de Lisboa (DLF) propôs a realização de

correções em sede de IVA relativamente aos anos 2011, 2012 e 2013 nos valores de € 113.308,26, € 154.032,76 e €169.168,98, respetivamente;

- 6- No relatório de inspeção tributária, o qual se dá por integralmente reproduzido, consta, para além do mais, que:

“Tal como pudemos confirmar, nos exercícios em análise, o sujeito passivo aplica a taxa reduzida à maioria dos materiais comercializados, não sendo contudo esse o entendimento da administração fiscal, vertido em informações vinculativas, bem como a mais recente informação n.º 2115 de 04/08/2014 de aclaração da taxa de IVA aplicável às transmissões de implantes dentários e demais peças de ligação ou fixação da prótese dentária, solicitada pela Direção de Finanças de Lisboa à DSIVA, em 06/06/2014 e que seguidamente se reproduz em parte encontrando-se na íntegra em anexo a este relatório (anexo 6).

1. Sobre a questão em apreço, cabe dizer que a doutrina reiteradamente divulgada por esta Direção de Serviços tem concluído pela não aplicação da taxa reduzida do imposto aos implantes e demais peças de ligação que permitem a fixação de uma prótese dentária (denominada prótese fixa por implante).

(...)

4. Em decorrência, entende-se que os bens que consistam em peças, partes e acessórios daquelas próteses não estão 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.

(...)

8. Assim, apesar de ser difícil distinguir entre componentes e próteses (implantes) completas afigura-se que quando transaccionados completos (e realçamos a informação era prestada por referência a um catálogo apresentado pela empresa em causa, que incluía as próteses propriamente ditas e os demais materiais para a sua fixação (como os implantes e pilares) de modo a constituir uma unidade de implante propriamente dito + peças de ligação + “dente”, constituindo uma unidade de venda por enquadráveis na verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, são

passíveis de IVA pela taxa reduzida. As transmissões de diversos componentes avulso, parte e peças, são passíveis de IVA pela taxa normal.

(...)

15.A verba 2.6 aplica-se, pois, aos aparelhos em si, produto final. No caso das próteses por implante, aplica-se ao dente artificial (prótese)”.

- 7- A 15 de Maio de 2015, a Requerente exerceu o seu direito de audição no qual contestou as correções propostas pela DFL relativamente à taxa de IVA aplicável às transmissões de próteses dentárias;
- 8- A 4 de Junho de 2015 a Requerente foi notificada por parte da DFL do relatório final de inspeção tributária, nos termos do qual foram integralmente mantidas as correções propostas, em sede de IVA, relativamente aos exercícios de 2011, 2012 e 2013;
- 9- A Requerente é uma sociedade por quotas que se dedica ao comércio por grosso de material de prótese dentária, de implantes e material acessório;
- 10- 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;
- 11- No exercício da sua atividade, a Requerente adquire por via de aquisições intracomunitárias materiais e componentes de implantologia dentária;
- 12- Nos períodos a que se reportam os atos tributários em questão no presente processo, a Requerente efetuou transmissões de bens no mercado nacional e intracomunitário, sendo as suas vendas canalizadas, na sua quase maioria, para o mercado interno;
- 13- Os artigos comercializados pela Requerente foram, essencialmente, dispositivos médicos utilizados no sector da implantologia, entre outros, implantes dentários em titânio, parafusos e outros dispositivos de prótese;
- 14- Os clientes da Requerente são médicos dentistas e clínicas dentárias especializadas em implantologia que utilizavam os referidos produtos para a reabilitação oral dos pacientes;
- 15- A implantologia visa a reposição de dentes perdidos através da colocação de implantes dentários em titânio e coroas;

- 16- A prótese dentária efetuada através de implante é constituída por 3 elementos: implante, pilar e coroa, constituindo esta a parte visível do dente;
- 17- Os implantes dentários são raízes artificiais de dentes, que têm o formato de um parafuso posicionado cirurgicamente no osso maxilar;
- 18- Os implantes dentários servem de suporte fixo à parte visível das próteses dentárias, estando a viabilidade destas próteses condicionadas à prévia colocação do implante;
- 19- A colocação da coroa não é possível, sem a prévia colocação do implante e da peça de ligação entre as duas componentes;
- 20- O implante dentário tem a mesma finalidade que um “pivot” quando acoplado a uma prótese dentária;
- 21- As três componentes que compõem o implante por prótese dentária são indissociáveis, de colocação necessária por fases e não têm qualquer outra utilização médica;
- 22- O procedimento cirúrgico de colocação da prótese por implante dentário ocorre em duas fases distintas mas necessariamente relacionadas:
 - 1ª Fase cirúrgica – colocação do implante e processo biológico de Osteointegração – processo biológico que permite a ligação entre o implante e o osso, sendo um processo de remodelação celular em que as células do corpo humano se irão fixar ao implante. Esta ligação permite suportar todas as cargas durante o processo de mastigação;
 - 2ª Fase protética – acontece após o processo de Osteointegração que é composto de várias etapas técnicas que permitem além de cicatrizar os tecidos (gengivas circundantes ao implante), também transferirem para o Laboratório de Prótese Dentária algumas fases imprescindíveis para que se possa confeccionar o dente final (coroa) que é acoplado ao implante como uma peça única. Nesta fase, são utilizadas diversas peças: cicatrizador, pilar, transfer e réplica indispensáveis a qualquer tipo de tratamento com implantes.
- 23- O procedimento cirúrgico de colocação de uma prótese dentária implica que o processo decorra por fases distintas nas quais são colocadas as diversas peças que integram a prótese;

- 24- A venda em separado de cada uma das componentes da prótese decorre das características inerentes ao processo de implante da prótese dentária, pois a colocação da coroa está condicionada a um processo prévio clínico de osteointegração o qual demora de 4 a 6 meses;
- 25- Cada dente ou coroa é desenhado à medida do cliente;
- 26- Não existem produtos completos ou finais de implantes transacionados em conjunto, dado que o processo é realizado por fases;
- 27- A circunstância do implante dentário ser composto por 3 componentes distintas e com fases de colocação autónomas não descaracteriza a sua natureza de prótese dentária, uma vez que não é possível a colocação da coroa sem as demais componentes, as quais não dispõem de qualquer funcionalidade própria autónoma;
- 28- O dente é constituído pelos seguintes elementos: Coroa, Raiz, Esmalte, Cimento, Dentina e Polpa;
- 29- A prótese dentária visa substituir “o dente” em todos os elementos que o compõem;
- 30- Em 13 de Novembro de 2015, a Requerente deduziu o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo. (*cf.* requerimento electrónico ao CAAD).

B.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão do pedido principal, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

No entanto, quanto ao pedido de indemnização formulado, a Requerente não indicou prova da existência de um processo de execução fiscal em curso, nem fez prova dos custos suportados com a suspensão dos ditos processos, nem apresentou evidência do valor da garantia bancária que afirma ter sido prestada.

B.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 atual 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 n.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 13 a 29 tiveram em conta o relatório de inspeção tributária, para lá da restante documentação constante do PA e junta pela Requerente, considerando-se que tais factos não têm natureza controvertida.

C. DO DIREITO

Interessa, em especial, decidir quanto à questão a analisar nos presentes autos, se a transmissão “individualizada” das peças de ligação e de fixação de próteses e componentes de implantes dentários em causa poderá ser tributada à taxa reduzida de 6% por se subsumir no âmbito do disposto na verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

A questão da taxa a aplicar à transmissão individualizada das peças de ligação e de fixação de próteses e componentes de implantes dentários em causa, já foi objecto de algumas decisões neste Tribunal, nomeadamente no Processo 188/2015-T, de Novembro, estribando-se, essencialmente, nos fundamentos invocados no Processo n.º 429/2014-T, de 24 de Novembro de 2014, pelo que nos iremos limitar a reproduzir as considerações então feitas e nelas subsumir a matéria de facto, em tudo similar à então tratada.

Importa assim, para o efeito, ter em consideração as regras que regem este imposto de acordo com o Direito da União Europeia, com a respectiva transposição a nível interno e com a interpretação administrativa e judicial que sobre as mesmas tem vindo a ser levada a cabo, especialmente pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

Com efeito, como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões conexas com o Direito da União.

1. Aplicação da taxa reduzida do IVA às peças de ligação e de fixação de próteses e componentes de implantes dentários

1.1 A interpretação das normas fiscais

Como é sabido, o artigo 11.º da LGT prescreve 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. Ora, o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil é claro quando 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).

O primeiro factor hermenêutico a que o intérprete pode lançar mão para alcançar o verdadeiro sentido e âmbito de aplicação dos textos legais é, pois, o que corresponde ao elemento literal ou gramatical.

Quanto ao elemento sistemático, determina a interpretação da norma de forma integrada considerando as demais disposições que formam o complexo normativo em que se integra a norma interpretanda.

No tocante ao elemento teleológico, “*Consiste este elemento na razão de ser da lei (ratio legis), no fim visado pelo legislador ao elaborar a norma. O conhecimento deste*

fim, sobretudo quando acompanhado do conhecimento das circunstâncias (políticas, sociais, económicas, morais, etc.) em que a norma foi elaborada ou da conjuntura político-económico social que motivou a “decisão” legislativa (occasio legis) constitui um subsídio da maior importância para determinar o sentido da norma.

Basta lembrar que o esclarecimento da ratio legis nos revela a “valoração” ou ponderação dos diversos interesses que a norma regula e, portanto, o peso relativo desses interesses, a opção entre eles traduzida pela opção que a norma exprime”¹.

Por último, de acordo com o elemento histórico há que apurar quanto ao contexto histórico da elaboração da norma.

A interpretação do normativo em causa deverá, pois, atender a estes elementos de interpretação.

1.2 O princípio da neutralidade do IVA

Como é sabido, o IVA é um imposto indireto de matriz comunitária, plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo (imposto geral sobre o consumo), sendo-lhe apontada como característica principal a respectiva neutralidade².

É habitual distinguir-se a neutralidade dos impostos de transações relativamente aos efeitos sobre o consumo e sobre a produção. Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.

Conforme nota Xavier de Basto, “*A neutralidade relativamente ao consumo depende exclusivamente do grau de cobertura objectiva do imposto e da estrutura das taxas, estando fora de questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro. Sempre terão de ser concedidas algumas isenções (.....) e, provavelmente, existirão diferenciações na taxa aplicável às diferentes transações de bens e prestações de serviços*”.³

¹ Conforme nos ensina J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, 1983, pp. 182 e 183.

² Cfr., Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, p. 39 a 73 e Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF n.º1, *Almedina*, 6ª edição, Setembro de 2014, pp. 19 a 34.

³ Xavier de Basto, *ibidem*, pp. 29 e 30.

Em termos gerais, de acordo com o princípio da neutralidade, a tributação não deverá interferir nas decisões económicas nem na formação dos preços, implicando a extensão do âmbito de aplicação deste imposto a todas as fases da produção e da distribuição e ao sector das prestações de serviços⁴.

Como salienta Teresa Lemos, a neutralidade pode ser encarada sob vários aspectos: neutralidade em relação aos circuitos de produção – a carga fiscal não depende da maior ou menor integração dos circuitos económicos, neutralidade face à incidência do imposto sobre os diferentes produtos e sectores, na medida em que a taxa seja uniforme, neutralidade no que se reporta à escolha dos factores de produção-capital e trabalho, e neutralidade face às preferências dos consumidores – igualdade de tributação dos diferentes produtos⁵.

O princípio da neutralidade encontra-se vertido nas Diretivas 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, tendo sido, inúmeras vezes, aplicado pelo TJUE⁶.

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 subjetiva, a localização, as isenções e o exercício do direito à dedução. Poderemos afirmar que este tem sido o princípio mais invocado pelo Tribunal 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.

⁴ De acordo com Xavier de Basto, *ibidem*, p. 29, numa formulação genérica, por neutralidade entende-se a característica de um tributo que se analisa em não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes económicos, não originando, assim, “distorções” dos seus comportamentos. Numa outra formulação, igualmente técnica, dir-se-á que imposto neutro será o que, provocando, como qualquer imposto não pode deixar de provocar, efeitos de rendimento, é isento de efeitos de substituição.

⁵ Cfr. Maria Teresa Graça de Lemos, “Algumas observações sobre a eventual introdução de um sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal”, *CTF* n.º 156, Dezembro 1971, p. 10.

⁶ Tal como se salienta em Francis Lefebvre (auteur Francisco Xavier Sánchez Galhardo) - *Memento Experto, IVA: Jurisprudencia Comunitaria, Directiva 2006/112/CE, Actualizado a 31 de Diciembre de 2007*, Ediciones Francis Lefebvre, 2008, p. 68, “*Es habitual la referencia al principio de neutralidad como fundamental en el funcionamiento del IVA, de suerte que la mecánica del impuesto se supone que ha de evitar cualquier situación discriminatoria o de distorsión en el funcionamiento de las empresas.*”. Sobre a aplicação deste princípio pelo TJUE, veja-se igualmente Michel Guichard, “L’esprit des lois communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité”, *Revue de Droit Fiscal* n.º 36, 2001, pp. 1205-1212.

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 atividades económicas, sejam quais forem os seus objectivos ou resultados (que, como salienta, se consegue através do mecanismo das deduções que liberta o empresário da carga do IVA que pagou nas suas aquisições)⁷, em assegurar aos agentes económicos uma igualdade de tratamento, conseguir uma definição uniforme de determinados elementos do imposto e garantir a segurança jurídica e facilitar as atuações tendentes à sua aplicação⁸.

Desde logo, o TJUE procurou retirar as devidas consequências da igualdade de tratamento em IVA de atividades similares e da ausência do impacto da extensão das cadeias de produção e de distribuição no montante do imposto recebido pelas administrações fiscais.

É à luz deste princípio basilar que o imposto deverá ser interpretado e aplicado, de forma a se assegurar um sistema uniforme que garanta uma sã concorrência no espaço da União Europeia

1.3. A aplicação das taxas reduzidas do IVA

1.3.1 As regras da Diretiva IVA

De acordo com as regras da Diretiva n.º 2006/112/CE, de 28 de Novembro, à qual passamos a chamar Diretiva IVA ou DIVA⁹, as operações tributáveis estão sujeitas ao imposto às taxas e condições do Estado membro em que se localizam. A taxa normal do

⁷ Cfr., nomeadamente, Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Caso *Rompelman*, Proc. 268/83, Rec., p. 655, n.º 19, de 22 de Junho de 1993, Caso *Sofitam*, Proc. C-333/91, Colect., p. I-3513, n.º 10, e de 6 de Abril de 1995, Caso *BPL Group*, Proc.C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 26.

⁸ Neste sentido, veja-se Ramírez Gómez, *in Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en Materia de IVA*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 232 e ss.

⁹ Publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006. Essencialmente, esta Diretiva veio reformular o texto da Sexta Diretiva (trata-se de uma reformulação basicamente formal, atendendo ao facto de o seu texto se encontrar excessivamente denso, dadas as sucessivas alterações que lhe foram introduzidas desde a sua aprovação). Com a reformulação passou a ter 414 artigos (tinha 53).

IVA é fixada, nos termos do disposto nos artigos 96.º e 97.º da DIVA, numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 15% até 31 de Dezembro de 2015¹⁰.

De acordo com o disposto no artigo 98.º da DIVA, os Estados membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas a uma percentagem que não pode ser inferior a 5%. As taxas reduzidas podem apenas ser aplicadas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III da Diretiva IVA, ex. Anexo H da Sexta Diretiva (com a última redação que lhe foi dada pela Diretiva 2009/47/CE).

A determinação e a definição das operações que podem beneficiar de uma taxa reduzida ao abrigo destas disposições da Diretiva IVA são da competência dos Estados membros.

Foi com a Diretiva 92/77/CEE, do Conselho, de 19 de Outubro de 1992¹¹, que se procedeu à harmonização comunitária das taxas de IVA, tendo em vista a entrada em funcionamento do mercado interno, que ocorreu em 1 de Janeiro de 2003. Até essa data, cada Estado membro dispunha de plena autonomia para fixar o número de taxas e o seu nível.

Como referimos, o Anexo III da Diretiva IVA contém o elenco das transmissões de bens e prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º, e contempla, no respectivo ponto 4, para os efeitos que ora nos interessam, as seguintes realidades: *“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”*.

Esta redação é similar à do anterior Anexo H da Sexta Diretiva aditado pela aludida Diretiva 92/77/CEE (entretanto revogada), que abrangia as seguintes operações: *“Equipamento médico e outros aparelhos, normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes, incluindo a respectiva reparação e assentos de automóvel para crianças”, sendo a principal diferença o alargamento posterior do seu escopo que passou a conter “material auxiliar”*.

¹⁰ Sobre as regras de aplicação das taxas reduzidas do IVA veja-se Clotilde Celorico Palma, “A Proposta de Orçamento do Estado para 2012 e as taxas do IVA”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 3, Novembro/2011.

¹¹ Publicada no JO n.º L 316, de 31 de Outubro de 1992.

Resulta do exposto que a possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida do imposto é apenas isso mesmo: uma faculdade que os Estados membros poderão ou não utilizar. Todavia, caso façam utilização de tal possibilidade deverão fazê-lo de acordo com as normas do Direito da UE. Por outro lado, interessa salientar que os diferentes bens e serviços aos quais os Estados membros podem aplicar taxas reduzidas do imposto circunscrevem-se a situações pontuais, resultantes de uma posição consensual entre si, em que se reconhece serem bens ou serviços cujo carácter social, educativo, ou cultural os leva a considerar como de primeira necessidade, como é o caso, para os efeitos que ora nos ocupam, da saúde.

De salientar que nos seus considerandos a Diretiva IVA refere que, “*um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível*” (considerando 5) e que “*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*” (considerando 7).

1.3.2 As regras do CIVA

O Código do IVA (CIVA) prevê no n.º 1 do seu artigo 18.º as seguintes taxas de imposto:

- “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%.”*

Relativamente à aplicabilidade das taxas, de acordo com o disposto no artigo 18.º do CIVA, a taxa normal do IVA aplica-se sempre que ao bem ou serviço em causa não couber uma das duas taxas reduzidas previstas nas Listas I e II anexas ao Código.

Caso se esteja em presença de agrupamentos de várias mercadorias formando um produto comercial distinto, dever-se-á ter em consideração que, quando não sofram alterações de natureza nem percam a sua individualidade, aplica-se a taxa que lhe corresponder, ou, se couberem taxas diferentes, a mais elevada (artigo 18.º, n.º 4, do CIVA).

Na situação em análise está em causa a verba 2.6. da Lista I, que representa a transposição ao nível do direito interno do referido ponto 4 do Anexo III da DIVA, nos termos da qual se determina a aplicação da taxa reduzida do IVA aos seguintes bens: *“2.6. 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 fracturas e as lentes para correção de vista, bem como calçado ortopédico, desde que prescrito por receita médica, nos termos a regulamentar pelo Governo no prazo de 30 dias.”* (a ênfase é nossa).

Como é sabido, a taxa geral do imposto só se aplica caso não haja lugar à aplicação de taxas reduzidas. Por outro lado, para efeitos de aplicação da taxa do imposto importa aferir se estamos perante uma única operação ou perante operações principais e acessórias.

Com efeito, quando uma operação compreende várias transmissões de bens e/ou prestações de serviços, suscita-se a questão de saber se deve ser considerada como uma operação única ou como várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas separadamente.

Esta questão reveste especial importância, na perspectiva do IVA, designadamente para efeitos da aplicação da taxa do imposto e das disposições relativas às isenções.

1.3.3 A jurisprudência do TJUE

A jurisprudência comunitária sobre a aplicação das taxas reduzidas do IVA não é muito abundante. Todavia, podemos destacar algumas ideias fundamentais que a norteiam, afigurando-se-nos suficientemente elucidativas para o efeito.

Em conformidade com o entendimento do TJUE, o princípio da neutralidade fiscal inclui igualmente dois outros princípios frequentemente invocados pela Comissão: o da uniformidade do IVA e da eliminação das distorções da concorrência.

O TJUE tem vindo a salientar que o princípio da neutralidade fiscal implica que todas as atividades económicas devam ser tratadas da mesma maneira¹². O mesmo sucede quanto aos operadores económicos que efetuem as mesmas operações¹³.

Prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, não devem ser tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA¹⁴.

Como nota a Advogada Geral Juliane Kokott nas suas conclusões apresentadas no Caso *TNT*¹⁵, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se 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 imposto sobre o valor acrescentado (n.º 43). Neste contexto, nota que “*O princípio da neutralidade fiscal, que está na base do sistema comum do imposto e deve ser tido em conta na interpretação das normas de isenção, não permite que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado. (...) Nele se inclui o princípio da eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (...)*” (n.º 59).

O TJUE já esclareceu igualmente que a delimitação dos bens e dos serviços que podem beneficiar de taxas reduzidas deve ser efectuada em função de características objectivas. Assim, no seu Acórdão de 23 de Outubro de 2003, Caso *Comissão contra a Alemanha*¹⁶, o TJUE veio reforçar o carácter objectivo das situações em que se permite a aplicação das taxas reduzidas de IVA, concluindo que, tratando-se de bens ou serviços similares e que estejam em concorrência entre si, não é admissível que sejam tratados de forma discriminatória.

¹² Acórdão de 20 de Junho de 1996, Caso *Wellcome Trust*, Proc.C-155/94, Colect., p. I-3013, n.º 38.

¹³ Acórdão de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 20.

¹⁴ *Vide*, designadamente, Acórdãos de 12 de Junho de 1979, Caso *Nederlandse Spoorwegen*, Proc. 126/78, Rec., p. 2041, de 11 de Outubro de 2001, Caso *Adam*, Proc. C-267/99, Colect., p. I-7467, n.º 36, de 23 de Outubro de 2003, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc.C-109/02, Colect., p. I-12691, n.º 20, e de 26 de Maio de 2005, Caso *Kingscrest Associates e Montecello*, Proc. C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 41.

¹⁵ Acórdão de 23 de Abril de 2009, Proc. C-357/07, Colect., p. I-5189.

¹⁶ Proc. C-109/02, já cit..

Isto é, 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 comunitárias¹⁷.

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 abrangidos¹⁸.

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 uniforme¹⁹.

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 imposto²⁰.

Com efeito, a aplicação de uma ou de duas taxas reduzidas é uma possibilidade reconhecida aos Estados membros por derrogação do princípio segundo o qual é aplicável a taxa normal. Ora, resulta de jurisprudência assente que as disposições que têm o carácter de derrogação de um princípio devem ser objecto de interpretação estrita, não deixando, porém, de garantir que a derrogação não fique sem efeito útil²¹.

Os Estados membros não poderão, designadamente, interpretar os conceitos utilizados no Anexo III da Diretiva de forma seletiva de modo a que, sem atender a

¹⁷ Vide, neste sentido, o Acórdão de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, já cit., n.º 19.

¹⁸ Relatório de 13 de Novembro de 1997 [COM (97) 559 final] e Relatório de 22 de Outubro de 2001 (COM (2001) 599).

¹⁹ Veja-se, neste sentido, Acórdão de 3 de Maio de 2001, Caso *Comissão/França*, Proc. C-481/98, Colect., p. I-3369, n.º 22, e Acórdão de 11 de Outubro de 2001, Caso *Adam*, já cit., n.ºs 35 e 36.

²⁰ Vide o Acórdão de 18 de Janeiro de 2001, Caso *Comissão/Espanha*, Proc. C-83/99, Colect. p. I-00445.

²¹ Vide, nomeadamente, Acórdãos de 30 de Setembro de 2010, Caso *EMI Group*, Proc. C-581/08, Colect. , p. 8607, n.º 20, e de 28 de Outubro de 2010, Caso *Axa UK*, Proc C-175/09, Colect., p. 10701, n.º 25.

critérios objectivos, se conceda diferente tratamento a idênticas realidades. Com efeito, 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 seletiva, viole as características fundamentais da neutralidade fiscal, objectividade e taxa de tributação uniforme, não permitindo que sejam instituídos subgrupos no interior de uma atividade tributável, com o intuito de lhes aplicar diferentes taxas de tributação, não existindo qualquer razão objectiva que justifique tal diferença de tratamento²².

Em especial, o princípio da objectividade exige a aplicação de uma só e mesma regra a operações tributáveis da mesma natureza, existindo uma presunção de semelhança quando as operações em causa correspondem a diversas variantes de uma só e mesma operação tributável incluída numa das categorias do Anexo III da Diretiva IVA.

Importa ainda notar neste contexto que a questão das prestações compostas *versus* prestações independentes foi objecto de apreciação do TJUE em alguns arestos²³.

A este respeito, decorre do artigo 2.º da Diretiva IVA que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente²⁴.

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.

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.

Neste contexto, é jurisprudência firmada pelo TJUE que “...*se está perante uma prestação única designadamente no caso em que um ou vários elementos devem ser*

²² Citando as conclusões do Acórdão de 23 de Outubro de 2003, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc. C-109/02, Colect., p. I-12691.

²³ Veja-se, nomeadamente, Acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, Caso *CPP*, Proc. C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 27, e de 27 de Outubro de 2005, Caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*, Proc. C-41/04, Colect., p. I-9433, n.º 18.

²⁴ Vide Acórdãos, já referidos, Caso *CPP*, n.º 29, e Caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*, n.º 20.

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”²⁵.

Pode igualmente considerar-se que se está em presença de uma única operação quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única operação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial²⁶.

Assim, o TJUE salienta que “... quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para se determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única, e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de prestação de serviços”; e que “O mesmo se passa [ou seja, está-se na presença de uma prestação única] quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor ... estão tão estreitamente conexonados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial”.

Mas a posição do TJUE sobre a questão do fraccionamento da prestação principal em vários elementos não fica por aqui, tendo continuado, ao longo dos anos, a ser objecto de pedidos de decisão prejudicial, designadamente no âmbito do Caso *Part Service*²⁷.

Com efeito, foi entendimento do TJUE no referido processo que “51...decorre do artigo 2º da Sexta Diretiva que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente.

52. 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.

²⁵ Caso *CPP*, já cit., n.º 30.

²⁶ Caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*, já referido, n.º 22.

²⁷ Acórdão de 21 de Fevereiro de 2008, Caso *Part Service*, Proc. C-425/06, Colect., p. I-897.

53. *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 (...)*²⁸.

Ora, em face da jurisprudência do TJUE vinda de enunciar e que, ao longo dos anos, tem vindo a ser firmada, existindo prestações principais e acessórias, economicamente indissociáveis, será de aplicar um regime de IVA único, correspondente ao da prestação principal, nomeadamente para efeitos de aplicação das taxas do imposto.

Assim sucedeu no Caso *Comissão/França*, em que esteve em análise a aplicação da taxa reduzida do IVA à eletricidade, concretamente à subscrição de eletricidade²⁹.

Para a Comissão, caso se considerasse que a subscrição era um fornecimento, a aplicação de uma taxa reduzida do IVA à subscrição dos serviços das redes de energia e de uma taxa normal a qualquer outro fornecimento de energia violaria o princípio da neutralidade inerente à Sexta Diretiva. Com efeito, de acordo com o seu entendimento, ainda que se tratasse de um fornecimento, deveria aplicar-se a mesma taxa à subscrição e a qualquer outro consumo de eletricidade, de acordo com o princípio da neutralidade.

De acordo com as conclusões do Advogado-Geral Siegbert Alber apresentadas em 10 de Outubro de 2002, a subscrição só podia ser considerada uma prestação autónoma caso se tratasse de uma prestação que se devesse distinguir do efetivo fornecimento de gás natural e de eletricidade.

O TJUE, no tocante à acusação suscitada a título subsidiário relativa à violação do princípio da uniformidade da taxa de imposto, veio invocar o seguinte:

“ 88.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ Acórdão de 8 de Maio de 2003, Caso *Comissão/França*, Proc. C-384/01, Colect., p. I-4395.

A República Francesa alterou a sua legislação relativa ao IVA aplicável ao fornecimento de eletricidade e de gás natural, tendo passado a aplicar à subscrição, isto é, o montante certo a pagar pela adesão às redes de fornecimento durante um determinado período de tempo e que engloba ainda outras despesas fixas, a taxa reduzida do imposto e ao montante variável a pagar em função do consumo, manteve a aplicabilidade da taxa normal. A Comissão imputou à França, no âmbito de uma ação por incumprimento, por um lado, não lhe ter transmitido devidamente e/ou totalmente as informações relativas à alteração que lhe incumbem prestar por força da Sexta Diretiva IVA. Por outro lado, considerou que a aplicação de taxas de imposto sobre o valor acrescentado diferenciadas para as duas prestações do conjunto da operação era inconciliável com o disposto na diretiva.

O princípio da neutralidade fiscal seria violado se a legislação fiscal francesa fosse de molde a que prestações iguais, que se encontram numa relação de concorrência, fossem tratadas de forma diferente em sede de imposto sobre o valor acrescentado.

89. Tal como já se expôs, a subscrição e o fornecimento de gás natural e/ou de eletricidade consubstanciam, para a grande maioria dos consumidores finais, uma prestação integrada que abrange a prestação de serviços e o fornecimento de bens (27), e não prestações distintas. É apenas o preço da prestação que é dividido em duas partes, que são o montante da subscrição e o valor variável a pagar em função da quantidade do consumo.

(...)

92.

Para além disso, este regime fiscal pode atentar contra o princípio da neutralidade fiscal. Com efeito, aplicam-se a prestações iguais taxas de imposto diferentes.”

É pois neste contexto que o TJUE decidiu a favor da República francesa.

O mesmo raciocínio foi adoptado pelo TJUE no seu Acórdão de 3 de Abril de 2008, Caso *Finanzamt Oszchatz*,³⁰, tendo-se concluído que um ramal de ligação não era distinto da distribuição de água, devendo ser-lhe aplicada a mesma taxa reduzida de IVA da eletricidade. Como se salientou, “40. *Embora a Sexta Diretiva não contenha a definição de distribuição/abastecimento de água, também não resulta das suas disposições que este conceito deva ser objecto de interpretações diferentes consoante o anexo em que vem mencionado. Sendo o ramal de ligação individual indispensável para a colocação da água à disposição ao público, como resulta do n.º 34 do presente acórdão, deve considerar-se que está abrangido igualmente pelo conceito de abastecimento de água mencionado na categoria 2 do anexo H da Sexta Diretiva.*”

Ainda no mesmo sentido, cite-se o Acórdão do TJUE de 10 de Março de 2011, Proc.s apensos C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, onde esteve em causa o alcance da expressão «produtos alimentares» que figurava no seu anexo H, categoria 1, da Sexta

³⁰ Proc. C-442/05, Colect., p. 1817.

Diretiva, novamente para efeitos de aplicação da taxa reduzida do IVA. Como o Tribunal começou por salientar haveria que aferir “... *se, do ponto de vista do IVA, as diversas atividades em causa em cada um dos processos principais devem ser tratadas como operações distintas tributáveis separadamente ou como operações complexas únicas compostas de vários elementos*” (n. 51).

Salientou ainda que, “*Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para determinar, por um lado, se se está em presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de entrega de bens ou de prestação de serviços*” (n. 52).

1.3.4 Conclusão

Atendendo à fundamentação supra exposta, quer por recurso às regras comunitárias, quer por recurso às regras de hermenêutica jurídica, quer considerando a consolidada jurisprudência existente sobre a matéria, só poderá concluir-se pela subsunção da realidade em causa nos presentes autos na previsão legal da verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA, consubstanciando-se como “*(...) aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano*”.

Conclui-se, assim, que as liquidações adicionais incidentes sobre as transmissões de materiais de prótese, como sejam o implante, pilar, peças de ligação e de fixação, enfermam de vício nos respectivos pressupostos de facto e de direito, conforme arguido pela Requerente, devendo, como tal, ser anuladas na íntegra.

D. PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente cumula com o pedido anulatório dos atos tributários objecto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios por prestação de garantia indevida.

Considerando que a Requerente não invocou, nem provou, quaisquer factos representativos de custos suportados com a suspensão e garantia de processos de execução fiscal, nem tão pouco os quantificou, não se verificam preenchidos os requisitos do artigo 53.º n.ºs 1 e 2 da LGT, pelo que nesta parte deve improceder o pedido formulado pela Requerente, (*vide*, neste sentido, decisão proferida no âmbito do Processo n.º 67/2015-T).

E. DECISÃO

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado com a redução em consequência da desistência parcial da instancia quanto aos atos tributários de liquidação adicional de IVA relativos às transmissões intracomunitárias de bens efetuadas nos anos de 2011 e 2012, nos valores de € 5.253,20 e € 3.415,40 respectivamente;
- b) Julgar procedente o pedido de anulação dos demais atos de liquidação objecto do presente processo, por violação do disposto no artigo 18.º do CIVA e da verba 2.6 da Tabela I anexa a este Código;
- c) Julgar improcedente o pedido de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida.
- d) Condenar as partes nas custas do processo na proporção de 2% pela Requerente e 98% pela Autoridade Tributária e Aduaneira, considerando a condenação da Requerente nas custas do incidente de desistência parcial da instância e o valor desse incidente [€8.608,00] (*Cfr.* sentença intercalar de 8-6-2016).

F. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 481.166,50 (quatrocentos e oitenta e um mil cento e sessenta e seis euros e cinquenta cêntimos) 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.

G. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 7.650,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na sobredita proporção (Cfr 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, 20-6-2016

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Presidente)

Clotilde Celorico Palma
(Árbitro Vogal)

Filipa Barros
(Árbitro Vogal)