

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 78/2016-T

Tema: IVA – Competência do Tribunal Arbitral; taxa de IVA a aplicar às transações de implantes e pilares constitutivos de implantes dentários quando transacionados em separado

Decisão Arbitral

A Árbitro Dra. Filipa Barros (árbitro singular), designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 29 de Abril de 2016, acorda no seguinte:

I. RELATÓRIO

A sociedade **A..., LDA.** pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ... n.º..., ...-..., ..., adiante “Requerente”, vem, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante referido por “RJAT”¹, requerer a constituição de Tribunal Arbitral para pronúncia sobre a ilegalidade e consequente anulação das liquidações de IVA seguidamente identificadas, e de juros compensatórios no valor total de € 26.505,49 referentes ao ano de 2012 e de 2013:

- a) Liquidação de IVA n.º..., referente ao período 201206T, no valor de € 1.223,60, e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 30 de Julho de 2014;
- b) Liquidação de juros compensatórios n.º 2014..., referente ao período 201206T, no valor de € 95,89, e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 16 de Setembro de 2014;
- c) Liquidação de IVA n.º..., referente ao período 201209T, no valor de € 974,25, e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 30 de Julho de 2014;

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

- d) Liquidação de juros compensatórios n.º 2014..., referente ao período 201209T, no valor de € 66,60, e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 16 de Setembro de 2014;
- e) Liquidação de IVA n.º..., referente ao período 201212T, no valor de € 3.622,87, e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 30 de Julho de 2014;
- f) Liquidação de juros compensatórios n.º 2014..., referente ao período 201212T, no valor de € 221,06, e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 16 de Setembro de 2014;
- g) Liquidação de IVA n.º..., referente ao período 201303T, no valor de € 2.433,69, e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 30 de Julho de 2014;
- h) Liquidação de juros compensatórios n.º 2014..., referente ao período 201303T, no valor de € 117,97, e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 16 de Setembro de 2014;
- i) Liquidação de IVA n.º..., referente ao período 201306T, no valor de € 3.105,58, e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 30 de Julho de 2014;
- j) Liquidação de juros compensatórios n.º 2014..., referente ao período 201306T, no valor de € 118,79, e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 16 de Setembro de 2014;
- k) Liquidação de IVA n.º..., referente ao período 201309T, no valor de € 4,833,52 e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 30 de Julho de 2014;
- l) Liquidação de juros compensatórios n.º 2014..., referente ao período 201309T, no valor de € 136,54, e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 16 de Setembro de 2014;
- m) Liquidação de IVA n.º..., referente ao período 201312T, no valor de € 9,395,79 e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 30 de Julho de 2014;
- n) Liquidação de juros compensatórios n.º 2014..., referente ao período 201312T, no valor de € 168,34, e cujo termo do prazo de pagamento voluntário terminou em 16 de Setembro de 2014;
- o) A Requerente alega ainda ter procedido ao pagamento de todas as coimas decorrentes da ilegalidade que lhe é imputada, no montante global de €1.279,43.

Para fundamentar o seu pedido, considera a Requerente, em síntese, que a transmissão individualizada de pilares e implantes dentários, destinados à prótese dentária têm, necessariamente e nos termos legais, de estar sujeitos à taxa reduzida de IVA de 6%, nos termos da verba 2.6 da Lista I do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Segundo defende, os implantes e pilares não só são artefactos, como naturalmente são considerados “*material de prótese*” visando substituir “*no todo ou em parte qualquer membro ou órgão do corpo humano*”, *in casu*, um dente artificial destinado a substituir a função mastigatória e estética dos dentes perdidos ou fracturados. Por conseguinte, refere que, em face da letra da lei – *artefactos e demais material de prótese* – só se poderá concluir que os pilares e implantes estão incluídos naquela previsão normativa, não tendo qualquer suporte legal o entendimento preconizado pela Autoridade Tributária (doravante AT), segundo o qual a taxa reduzida se aplicaria tão-somente a “*próteses completas*”.

Por outro lado, considera resultar provada a inexistência pura e simples da chamada “*unidade única de implante*”, aventada pela AT, entendendo que uma interpretação nesse sentido resultaria na exclusão da aplicação da taxa reduzida de IVA a toda e qualquer implantação de dente artificial, por via da aplicação das atuais técnicas de implantologia. Ora, tal interpretação, além de carecer de correspondência verbal na letra da lei, seria contrária à teleologia da norma, bem como aos princípios da igualdade, legalidade, livre concorrência e neutralidade, sendo assim totalmente refutada pela Requerente.

No dia 26 de Fevereiro de 2016, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.

A Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro.

Assim, nos termos e para os efeitos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foi designado árbitro do Tribunal Arbitral Singular a Exma. Senhora Dra. Filipa Barros, que

comunicou, ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 29 de Abril de 2016, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Para tanto, invoca o 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.”*

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.

Defende ainda que a interpretação da verba 2.6 do Código do IVA não pode ignorar o quadro jurídico comunitário, sendo para este efeito fundamental atender à Nomenclatura Combinada, para efeitos de interpretação da norma nacional, por proceder à identificação dos bens objeto de importação e exportação, à determinação da classificação pautal e, em consequência, ao respectivo enquadramento tributário, que deverá encontrar-se em consonância com o critério de classificação utilizado pelas alfândegas.

Posteriormente, notificadas para o efeito, ambas as partes prescindiram da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como da produção de alegações escritas, pelo que a realização destes atos foi dispensada, atendendo a que, no caso, não se verificava qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, e que o processo arbitral se rege pelos princípios da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis.

No âmbito do mesmo despacho o Tribunal aceitou o pedido formulado pela Requerente de aproveitamento da prova pericial realizada no processo arbitral n.º 530/2014 do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 421.º n.º1 do Código de Processo Civil, aplicável nos termos do artigo 29.º n.º1, al. e) do RJAT.

II. SANEAMENTO DO PROCESSO

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

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. Factos dados como provados

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos no âmbito do processo administrativo, o pedido de pronúncia arbitral, na perícia junta aos autos pela Requerente, e na resposta apresentada pela AT, nos termos seguidamente indicados.

- 1) A Requerente é uma sociedade unipessoal por quotas que se dedica ao comércio, importação, exportação e representação de produtos para a área de medicina dentária, com foco em implantologia e biomateriais, instrumentos para medicina e cirurgia, equipamento e instrumentos para laboratórios médicos e laboratórios de prótese dentária;
- 2) A Requerente encontra-se enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC e no regime normal de periodicidade trimestral em sede de IVA;
- 3) No exercício da sua atividade, a Requerente efetua aquisições no mercado nacional e externo, sendo as suas vendas canalizadas, na sua quase totalidade, para o mercado interno;
- 4) Os artigos comercializados pela Requerente são essencialmente dispositivos médicos utilizados no sector da implantologia, entre outros, implantes dentários e outros dispositivos de prótese;
- 5) Os clientes da Requerente são médicos dentistas e técnicos de prótese dentária, que trabalham em implantologia e utilizam os produtos da Requerente para a reabilitação oral dos respetivos pacientes;
- 6) A Requerente sobre os implantes dentários e material conexo, aplica a taxa de 6% de IVA ao abrigo da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA;
- 7) A coberto da ordem de inspeção externa – OI2014... – foram efetuadas correções em sede de IVA, referentes aos anos 2012 e 2013;
- 8) No referido procedimento inspetivo, detetou-se que a Requerente efetuou transmissões internas de implantes dentários e de material conexo destinado à implantologia, melhor descrito a fls. 13 a 34 do PA, que aqui se dão por reproduzidas, tendo aplicado a taxa reduzida de IVA;
- 9) No âmbito daquele procedimento inspetivo foram efetuadas correções 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;
- 10) As referidas correções perfazem o montante de € 26.504,49 nos períodos de tributação de 2012 e 2013, incluindo juros compensatórios;
- 11) Não obstante não concordar com as correções propostas, a Requerente ainda em sede inspetiva, optou por regularizar voluntariamente a irregularidade que lhe foi imputada no relatório de inspeção;

- 12) A Requerente apresentou declarações de substituição e efetuou o pagamento das liquidações adicionais de IVA que daí decorreram;
- 13) A Requerente efetuou o pagamento das liquidações de juros compensatórios que posteriormente lhe foram notificadas;
- 14) A Requerente efetuou o pagamento de todas as coimas que decorreram da ilegalidade imputada em sede inspetiva, no montante global de € 1.279,43;
- 15) Em 21 de Novembro de 2014 a Requerente deduziu reclamação graciosa através da qual pretendia ver anuladas as liquidações adicionais de IVA e respetivos juros compensatórios, resultantes da aplicação da taxa de IVA de 6% a componentes de próteses dentárias;
- 16) A Requerente foi notificada do projeto de decisão da reclamação graciosa, no sentido do respetivo indeferimento, tendo exercido o seu direito de audição;
- 17) Por ofício n.º .../... da Direção de Finanças do..., emitido a 6 de Janeiro de 2016, a Requerente foi notificada do indeferimento definitivo da reclamação graciosa apresentada;
- 18) O entendimento da Requerida tem por base a Informação Vinculativa resultante do Despacho de 2007.05.11, exarado no processo T..., com despacho concordante do Subdiretor Geral dos Impostos, nos termos do qual *“o procedimento adoptado pelo sujeito passivo consubstanciado na aplicação de taxa do IVA diversa da taxa normal para efeitos de liquidação do imposto exigível nas transmissões internas de implantes dentários e material conexo, carece de qualquer base legal, por falta de enquadramento de tais bens em qualquer das verbas das listas anexas ao CIVA”*;
- 19) Os dispositivos médicos comercializados pela Requerente são de vária ordem, tendo em comum o facto de se tratarem de artigos de implantologia dentária, de que se destacam os implantes dentários, pilares, componentes de ligação e outros dispositivos de prótese;
- 20) A função de uma reabilitação oral através de implante é a de substituir um único dente;
- 21) O implante osteointegrado pode ser reabilitado com uma coroa (prostodontia fixa sobre implante). Se forem colocados dois implantes ou mais, a sua função pode ser reabilitar um espaço edêntulo de dois dentes até uma arcada completa, de forma fixa ou removível, *cfr.* Relatório de peritagem;

- 22) As fases envolvidas num procedimento cirúrgico de reabilitação oral são: o planeamento pré-cirúrgico clínico e radiográfico; anestesia local; incisão para exposição da cortical óssea que servirá de ponto de entrada para a preparação cirúrgica do leito implantar, com uma sequência de brocas de osso específicas, de acordo com as instruções do fabricante; colocação do implante e do parafuso ou pilar de cicatrização; sutura; Conforme os casos o implante poderá ficar submerso ou transmucoso, *cfr.* Relatório de peritagem;
- 23) O implante é uma estrutura geralmente rosqueada de forma semelhante à raiz de um dente monorradicular, cuja superfície se encontra preparada para osteointegrar. Apresenta um colo, (região que fica mais perto da superfície óssea) onde se acoplam estruturas como pilares de impressão, ou de cicatrização, ou componentes protéticos, *cfr.* Relatório de peritagem;
- 24) Os implantes dentários são estruturas em titânio puro, colocadas na maxila ou na mandíbula, que substituem as raízes de dentes perdidos;
- 25) Os implantes dentários oferecem por isso uma solução segura e permanente para a substituição de um ou mais dentes funcionando como pilares de suporte para coroas unitárias e pontes fixas ou removíveis, parciais ou totais;
- 26) Pode dizer-se que o implante dentário é material de prótese que serve para substituir um dente natural, mais concretamente um parafuso de titânio que se destina a substituir a raiz de um dente natural, que por qualquer motivo, foi extraído;
- 27) O implante dentário é uma estrutura composta por três elementos: implante, pilar e coroa destinados a substituir no seu conjunto o órgão dente;
- 28) As partes protéticas de um implante dentário conferem ao implante a aptidão mastigatória e funcional, sendo indispensáveis para que um implante seja reabilitável. Servem para o encaixe (aparafusamento ou cimentação) de coroas unitárias, pontes, próteses totais ou encaixes para ancoragem de uma prótese removível, *cfr.* Relatório pericial;
- 29) O pilar consiste numa estrutura cilíndrica inserida no implante;
- 30) Sobre o pilar é introduzida uma coroa cuja função é restabelecer, tanto quanto possível, a forma original de um dente tornando-o funcional;

- 31) Os implantes e pilares são produzidos em série ao passo que a coroa – elaborada pelos técnicos de prótese dentária – necessita de se ajustar às características de dentição do paciente, sendo especificamente produzida para cada caso clínico, *cf.* Relatório pericial;
- 32) O procedimento cirúrgico deverá ser executado por fases que integram a colocação da coroa sobre o implante realizada nas 72 horas após a cirurgia (estética ou carga imediata, geralmente executada com coroas provisórias em acrílico), ou então num período não menor que dez semanas, para garantir que há osteointegração do implante antes de ser submetido a forças mastigatórias, *cf.* Relatório pericial;
- 33) O processo de reabilitação oral através de implante encontra-se dividido em duas fases: a colocação do implante dentário numa fase inicial, e colocação do pilar e da coroa numa fase posterior;
- 34) Uma prótese é qualquer componente que não faz parte da dentição natural e que visa reestabelecer a função mastigatória, substituindo dentes perdidos, *cf.* Relatório pericial;
- 35) Uma peça protética pode ser uma coroa, um pilar ou outro componente necessário para o fabrico de uma prótese. Uma prótese terá de ter em si todas as partes integrantes que lhe permitam exercer a sua função, *cf.* Relatório pericial;
- 36) Os componentes protéticos só podem ser utilizados em conjunto com o respetivo implante;
- 37) O implante poderá igualmente servir para a tração ortodôntica, *cf.* Relatório pericial;
- 38) Os benefícios alcançados com a reabilitação oral são os de conferir e otimizar a função mastigatória de um paciente parcial ou totalmente desdentado. As melhorias na qualidade de vida prendem-se com a capacidade de mastigação, melhorando a mastigação, estética e autoconfiança. Anteriormente ao surgimento dos implantes dentários apenas era possível reabilitar espaços edêntulos de forma fixa, executando pontes sobre dentes, o que implicava um procedimento evasivo de pelo menos dois dentes. Com implantes dentários é possível reabilitar pequenas e grandes áreas edêntulas sem compromisso dos dentes contíguos e de forma fixa, evitando-se assim as próteses removíveis, cuja retenção, em casos de grande absorção óssea, se torna muitas vezes um problema além de poderem causar diminuição do paladar. Em casos de edentação total, em que as próteses completas

apresentam grandes problemas de retenção, os implantes vieram dar resposta para a qual não existia solução com tratamentos convencionais, aumentando significativamente a qualidade de vida dos pacientes, *cfr.* Relatório pericial;

39) Os implantes e pilares comercializados pela Requerente consubstanciam material de prótese, ou seja material utilizado na criação de uma peça artificial que substitui uma parte do corpo humano;

40) Os implantes e pilares comercializados pela Requerente só podem ser utilizados no âmbito da implantologia, visando a substituição no todo ou em parte do dente do paciente;

41) Em 11 de Fevereiro de 2016, a Requerente deduziu o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo. (*cfr.* requerimento electrónico ao CAAD).

2. Factos não provados

Não se constatarem factos com relevo para a apreciação da matéria que não se tenham provado.

3. Motivação

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).

Refira-se que, na resposta, a Requerida considera que subjacente aos presentes autos, apenas se encontra em apreciação matéria de direito.

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.

4. Matéria de Direito

A questão a decidir nos presentes autos é a de saber se será aceitável a interpretação que a AT faz da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, e por via da qual considera que a taxa reduzida do IVA apenas se aplica ao que designa por *“bens completos que por si mesmos podem substituir um membro ou órgão do corpo humano”*² e não quaisquer elementos que sejam utilizados individualmente.

Efetivamente, entende a AT que se deverá considerar que os bens que consistam em peças, partes e acessórios daquelas próteses não sejam abrangidos pela verba 2.6, dado que, para além de não serem próteses, não são aptos a cumprir, considerados individualmente, a função de substituição de uma parte do corpo ou da sua função.

Para a AT, a *ratio* da verba 2.6 apenas abrange a transmissão *“da prótese, em si, produto final, no caso em apreço, o dente artificial (prótese)”*.³

Na perspectiva da AT, *“o implante de titânio e o pilar são apenas componentes, cada uma desempenhando a função para a qual foram concebidos, de suporte e fixação da prótese, mas que, de per si, objectivamente considerados, não desempenham nem substituem a função do órgão dentário.”*⁴

Mais considera a AT que *“o legislador se refere a material de prótese e não a material para prótese (para aplicação numa prótese), o que indica excluir as peças de ligação ou fixação de próteses, como as transaccionadas pelo sujeito passivo.”*⁵.

Assim, ainda na mesma perspectiva, a taxa reduzida de IVA que ora nos ocupa reportar-se-á unicamente a *“aparelhos completos”* como sendo aqueles que, por si

² Cfr. ponto 62 da Resposta.

³ Cfr. ponto 65. da Resposta.

⁴ Cfr. ponto 69. da Resposta.

⁵ Cfr. ponto 53. da Resposta.

mesmos, podem substituir um órgão ou membro do corpo humano e não quaisquer elementos que sejam utilizados individualmente ou de forma avulsa no processo de substituição, “*objetos que já se encontram numa fase em que podem ser utilizados, quando adquiridos para as finalidades de superação de uma enfermidade ou deficiência humana*”⁶, sendo que, sempre na opinião da AT, “*se estamos a falar da neutralidade sobre a tributação dos diferentes tipos de prótese temos de comparar a transmissão da prótese amovível com a da prótese fixa. E não com a da prótese fixa acrescida de peças de fixação e de ligação.*”⁷

Diga-se, antes de mais, que não se subscreve, nos seus vários níveis, o entendimento perfilhado pela AT.

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

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

⁶ Cfr. ponto 63 da Resposta

⁷ Cfr. ponto 86. da Resposta.

conjunta, de uma só vez, será clinicamente proscrita), não será susceptível de assegurar a substituição da função corporal que visam, em conjunto, suprir.

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

Deste modo, considera-se que a prótese, enquanto objecto destinado a assegurar “*a função de substituição de um dente*”, por meio de um implante fixo, integra o implante, o pilar e a coroa artificial. É este conjunto, no seu todo, que assegura “*a função de substituição de*” um dente, e não apenas um daqueles elementos, desligados dos restantes.

Por outro lado, o que se apura é que os implantes e pilares asseguram a substituição de parte do dente – a raiz – pelo que, mesmo na leitura apresentada pela AT, segundo a qual “*a verba 2.6 apenas abrange a transmissão do artigo que, em si, configure uma peça artificial que substitua o órgão do corpo humano ou parte dele*” (sublinhado nosso), se deverá considerar aqueles como estando abrangidos pela referida verba 2.6.

Não obsta à referida conclusão a circunstância, referida no RIT, de que a raiz “*não desempenha apenas a função de fixação do dente ao osso alveolar, antes assegurando múltiplas funções que, de modo manifesto, não são prosseguidas pelo implante*”, já que se apenas fossem considerados próteses os artefactos que substituem integralmente todas as funções da parte do corpo humano substituída, praticamente, não existiriam próteses, se é que existia alguma, dado que o normal será que, atento o seu carácter artificial, a prótese, por definição, não substitua exatamente, integralmente, e em todas as suas funções, a parte do corpo humano em falta.

Também não se subscreve assim o entendimento, sugerido pela AT, de que o implante e o pilar serão, no fundo, meros materiais adquiridos para o fabrico da prótese. Considera-se, antes, que aqueles bens, são já partes acabadas e constitutivas da própria prótese, já que os mesmos não têm qualquer outro fim, aplicação ou utilidade que não a sua inserção no corpo humano, de modo a assegurar “*a função de substituição de*” um dente, e que, pela sua própria natureza, a prótese em questão não tem qualquer possibilidade de ser “completada” senão aquando da sua implantação no corpo humano e no decurso de um processo que se prolonga, substancialmente, no tempo, como resultou provado.

Ora, não se vislumbra que se possa sustentar que, quer o implante, quer o pilar, devidamente acabados, se equiparem, por exemplo, ao titânio bruto que vai ser transformado no primeiro, ou a qualquer outro elemento, matéria-prima, ou componente que, por meio de um processo de transformação, ou mesmo de montagem, se vá tornar na prótese. Pelo contrário, considera-se que, quer o implante, quer o pilar, devidamente acabados, são partes da prótese final, não sendo o processo da sua implantação no corpo humano, com vista à substituição do dente, um processo de transformação, ou mesmo de montagem, mas, verdadeiramente, um processo de aplicação da prótese naquele mesmo corpo, de acordo com os procedimentos medicamente prescritos para o efeito.

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

Este mesmo entendimento foi já unanimemente adoptado, relativamente a questão em tudo idêntica à dos presentes autos, em vários processos arbitrais, podendo consultar-se, por todos, o processo 429/2014-T do CAAD⁸, onde se considerou em suma que:

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

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

⁸https://caad.org.pt/tributario/decisoões/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=implantes&s_artigos=&s_texto=&id=431. No mesmo sentido, cfr. as decisões dos processos 530/2014 e 762-2014T, entre outras disponíveis no mesmo *site*.

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

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

Não existindo tais “bens completos” de implante, na acepção que a AT pretende veicular, o entendimento da Administração Fiscal acaba por negar o benefício da taxa reduzida a este tipo de próteses, pondo assim em causa, sem um motivo racional atendível, a ratio legis que presidiu ao acolhimento desta verba nos termos em que se encontra redigida – a protecção da saúde pública. Com efeito, a acolher-se tal entendimento introduzir-se-ia um tratamento discriminatório arbitrário entre as diferentes próteses dentárias. Por um lado, as próteses compostas por uma única peça beneficiariam da taxa reduzida de 6%, por outro lado, as próteses “compostas” seriam tributadas à taxa normal. Tal facto é discriminatório, atentando, desde logo, nomeadamente, contra o disposto nos artigos 5.º, n.º 2 e 7.º, n.º 3 da LGT. Com efeito, de acordo com o previsto no primeiro normativo, de epígrafe, “Fins da tributação”, a tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material. Por sua vez, de acordo com o disposto no artigo 7.º, n.º3, “A tributação não discrimina qualquer profissão ou actividade nem prejudica a prática de actos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras”.

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

Como é sabido, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 11.º da LGT, sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer

directamente da lei. Por sua vez, no n.º 3 do referido normativo determina-se que, persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários. Ora, o que o legislador comunitário, a Comissão europeia e a jurisprudência do TJUE determinam é que, na utilização dos conceitos empregues para efeitos de aplicação das taxas reduzidas, os Estados membros deverão atender aos efeitos económicos em causa de forma a não se pôr em causa o princípio essencial da neutralidade do imposto.

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

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

“Com efeito, contrariamente ao que a AT alega, não existe a peça única implante no sentido fáctico que lhe quer conceder, mas apenas o implante constituído, enquanto tal, por implante, coroa e pilar, peças incindíveis tendo em vista esta realidade.

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

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

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

De notar, por último que, da jurisprudência vinda de citar, ainda que supostamente existissem, tal como a AT pretende, “bens completos” de implante, na acepção que pretende veicular, sempre teríamos que reconhecer que a coroa, o pilar e o implante se

configurariam como uma peça única ou, em último caso, ainda que erroneamente assim não se entendesse, como peças acessórias, e como tal, deveriam ser tributadas à taxa reduzida, seguindo o tratamento da operação principal.

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

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

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

Neste mesmo sentido, podemos encontrar decisão proferida no processo arbitral n.º 530/2014-T, onde se refere que “*O entendimento preconizado pela Requerida, criaria regras de tributação em sede de IVA diferenciadas entre dois tipos de prótese, que embora tenham processos de fabrico e de implantação cirúrgica diferentes entre si, cumprem os mesmos objetivos, à luz dos preceitos legais aplicáveis, ou seja, em ambos os casos pretende-se a substituição de um dente e a melhoria da saúde e qualidade de vida do paciente.*

Acresce que, uma interpretação seletiva, que limite a possibilidade de aplicação da taxa reduzida de IVA apenas às próteses clássicas, seria contrária aos princípios gerais de Diretiva IVA, violando designadamente o princípio da neutralidade fiscal, e da tributação uniforme o qual se opõe a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de modo diferente do ponto de vista deste imposto.”

Por conseguinte, a realidade que está em causa nos presentes autos subsume-se 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 de IVA objeto dos presentes autos enfermam de vício nos respetivos pressupostos de facto e de direito, conforme arguido pela Requerente, devendo, como tal, ser anuladas na íntegra.

5. Juros indemnizatórios

A Requerente peticionou ainda a condenação da Requerida em juros indemnizatórios, vencidos e vincendos até à data da devolução das quantias de imposto indevidamente liquidadas, por considerarem, no caso concreto, que ocorreu liquidação de IVA superior ao devido por erro imputável aos serviços.

Nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária e artigo 61.º do CPPT “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

Entende-se por erro imputável à administração, o erro que não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto e de direito que, não sejam da responsabilidade do contribuinte. Assim, “*o direito a juros indemnizatórios abrange apenas uma das causas de responsabilidade da Administração tributária, agindo como tal: a originada pelo pagamento indevido de tributos, que lhe for imputável (...) o direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte provem, em regra geral, de um dever de indemnização da Administração tributária resultante da forçada improdutividade das importâncias desembolsadas pelo contribuinte.*”(cfr. António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, p. 204 e 205).

Ora, atento supra exposto, não pode deixar de se considerar ter havido erro imputável aos serviços, na medida em que as autoliquidações de IVA em causa foram consequência da errónea interpretação que a Requerida fez relativamente ao disposto na verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA.

Conclui-se, assim, pela procedência da pretensão da Requerente devendo ser ressarcida através do pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento das liquidações de imposto anuladas até à data da emissão da nota de crédito, nos termos do artigo 61.º, n.ºs 2 a 5, do CPPT.

IV. DECISÃO

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

- a) Anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente;
- b) Anular os atos de liquidação objeto do presente processo;
- c) Em consequência, serem restituídos os valores de IVA e de juros compensatórios liquidados e pagos;
- d) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios calculados nos termos da lei, e nos termos da presente decisão arbitral;
- e) Condenar a Requerida nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 28.120,44, 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.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.530.00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

*

Notifique-se.

Lisboa, 5 de Julho de 2016

A Árbitro

(Filipa Barros)