

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 330/2015-T

Tema: IVA – Aplicação da taxa reduzida a implantes e pilares de próteses dentárias

Decisão Arbitral

O tribunal arbitral em funcionamento com árbitro singular constituído no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa nos termos do regime jurídico instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro¹, para o qual foi designado pelo respetivo Conselho Deontológico, o árbitro da lista do Centro Nuno Maldonado Sousa, elabora seguidamente a sua decisão arbitral.

1. Relatório

1.1. Constituição do tribunal arbitral

A..., Lda., pessoa coletiva n.º..., com sede na Avenida..., n.º..., Bloco..., sala..., ...-... Porto, apresentou pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**².

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 29-05-2015 e foi notificado à AT na mesma data.

Nos termos em que dispõem as normas do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º1, al. b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 23-07-2015. Em conformidade com a regra constante do artigo 11.º, n.º 1, al. c) do RJAT, o tribunal arbitral ficou constituído em 07-08-2015.

¹ Nesta decisão designado pela forma abreviada de uso comum “RJAT” (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).

² Nesta decisão designada pela forma abreviada “AT” como é de uso generalizado.

1.2. O pedido da Requerente

No seu Requerimento Inicial a Requerente peticionou:

- (i) A declaração da ilegalidade de atos de liquidação adicional de IVA³ dos períodos mensais desde janeiro de 2010 até dezembro de 2010 e de liquidações de juros compensatórios calculados sobre o imposto em falta, totalizando € 43.853,19, de acordo com a seguinte discriminação:

N.º liquidação	Natureza	Período	Valor em €
...	IVA	1001	3.610,37
...	Juros compensatórios	1001	689,23
...	IVA	1002	3.762,40
...	Juros compensatórios	1002	705,48
...	IVA	1003	4.557,87
...	Juros compensatórios	1003	840,65
...	IVA	1004	3.822,42
...	Juros compensatórios	1004	691,60
...	IVA	1005	3.461,85
...	Juros compensatórios	1005	614,60
...	IVA	1006	3.224,10
...	Juros compensatórios	1006	562,14
...	IVA	1007	1.576,89
...	Juros compensatórios	1007	269,58

³ Nesta peça designa-se pela forma abreviada “IVA” o Imposto sobre o Valor Acrescentado.

...	IVA	1008	613,62
...	Juros	1008	102,82
	compensatórios		
...	IVA	1009	943,63
...	Juros	1009	155,01
	compensatórios		
...	IVA	1010	2.804,54
...	Juros	1010	451,49
	compensatórios		
...	IVA	1011	6.323,97
...	Juros	1011	996,59
	compensatórios		
...	IVA	1012	2.661,90
...	Juros	1012	410,44
	compensatórios		

(ii) Indemnização pela prestação de garantia destinada a suspender a execução das liquidações impugnadas, que alega ter constituído.

A Requerente fundamenta o seu pedido principal no entendimento de que a transmissão dos artigos designados por coroas, implantes e pilares para aplicação pela implantologia (área cirúrgica da medicina dentária), deverá ser tributada à taxa reduzida de IVA, por se subsumir no âmbito do disposto na verba 2.6⁴ da “Lista I – Bens e serviços à taxa reduzida” anexa ao CIVA⁵ e não à taxa normal como entendeu a AT na fundamentação dos atos de liquidação adicional impugnados.

O pedido de indemnização é sustentado pela Requerente na disciplina prevista nas normas aplicáveis da LGT⁶ (53º) e do CPPT⁷ (171º).

⁴ Na redação vigente até 31-12-2014 previa a aplicação da taxa reduzida nos termos seguintes: “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 fraturas 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.

⁵ Nesta peça designa-se pela forma abreviada “CIVA” o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

⁶ Nesta peça designa-se pela forma abreviada “LGT” a Lei Geral Tributária.

1.3. A posição da AT

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou a sua Resposta⁸ sustentando a legalidade das liquidações e defendeu a improcedência do pedido e da sua fundamentação por entender que a citada verba 2.6 só comporta a venda de próteses, incluindo as próteses dentárias mas nela não estão compreendidas as peças, partes e acessórios ou materiais de ligação ou de fixação daquelas próteses, que foram transacionadas pela Requerente, devendo esta operação ser tributada à taxa normal do imposto.

A AT alicerça a sua posição na interpretação que faz das normas do CIVA que se encontra veiculada pelo despacho do Senhor Subdiretor-Geral do Imposto sobre o Valor Acrescentado, datado de 1987-08-04 e em jurisprudência que invoca do TJUE⁹.

1.4. Instrução do processo e alegações

No seu RI a Requerente peticionou o aproveitamento da prova pericial produzida no processo arbitral tramitado no CAAD, em que também foi requerida a AT. Juntou desde logo as respostas do perito às questões que lhe foram formuladas. Na sua Resposta a AT declarou não se opor ao aproveitamento desta prova. Por estarem preenchidos os requisitos previstos na norma do artigo 421.º-1 do CPC¹⁰, aplicável nos termos do artigo 29.º-1-e) do RJAT, defere-se o aproveitamento nestes autos da prova pericial já produzida nos termos aludidos.

A Requerente juntou também ao seu RI pareceres com relevância para o apuramento da matéria de facto, um subscrito pelo Dr. B..., ilustre médico dentista, com o título *Da prótese implanto-suportada e seus componentes como substituto do órgão dentário*, outro pela Comissão Científica da Ordem dos Médicos Dentistas, com o título *Implantes dentários* e a informação *Dispositivos Médicos – Regulação* emitida pela Ordem dos Médicos Dentistas em 20-02-2013.

A Requerente juntou ainda o parecer sobre os aspetos jurídicos da causa do distinto jurisconsulto Dr. C....

A AT juntou o processo administrativo. O tribunal promoveu a realização de reunião com as Partes, a inquirição de testemunha arrolada pela Requerente e a produção de alegações.

⁷ Nesta peça designa-se pela forma abreviada “CPPT” o Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁸ Nesta peça designa-se também este requerimento da AT por “R-AT”.

⁹ Nesta peça designa-se também o Tribunal de Justiça da União Europeia por TJUE.

A Requerente e a AT optaram por não comparecer à reunião convocada, tendo ficado precludido o direito a praticar esses atos, como se consignou então na ata respetiva, que lhes foi notificada em devido tempo.

1.5. Saneamento

A AT arguiu a exceção da incompetência material deste tribunal para a apreciação da indemnização pela prestação de garantia no âmbito da execução. A Requerente respondeu sustentando a competência. Relega-se o conhecimento desta matéria para posterior momento, pois só haverá necessidade de avaliar esta questão se o pedido principal tiver provimento.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e tem competência em razão da matéria segundo dispõem as regras do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT (sem prejuízo do que se consignou no parágrafo anterior).

As Partes são titulares de personalidade e capacidade judiciárias (sendo a da AT nos termos da disciplina constante do artigo 4.º, n.º 1 do RJAT e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e do artigo 1.º, al. a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), são legítimas e estão regularmente representadas.

Não há nulidades que inquinem o processo.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa pelo que se impõe decidir.

2. Decisão

2.1. Matéria de facto

2.1.1. Factos que se consideram provados

Nestes autos ficaram assentes os seguintes factos:

- A. A Requerente é uma sociedade por quotas que se dedica à comercialização, importação e exportação de produtos, materiais, instrumentos, máquinas e equipamentos odontológicos. [PA, p. 84]

¹⁰ Nesta peça designa-se pela forma abreviada “CPC” o Código de Processo Civil.

- B. A Requerente encontra-se enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC e no regime normal de periodicidade mensal de IVA, por opção. [PA, p. 84]
- C. A Requerente comercializa dispositivos médicos de implantologia, implantes dentários e outros dispositivos de prótese. [PA, pp. 83-107]
- D. Entre 15-09-2014 e 18-11-2014 a AT efetuou procedimento externo de inspeção tributária à Requerente ao abrigo da credencial (ordem de serviço) n.º 2014..., incidindo sobre as operações compreendidas nas declarações periódicas de IVA relativas aos períodos 201001 a 201012. [PA, p. 83]
- E. No relatório de inspeção tributária à Requerente, para além do mais, pode ler-se: [PA, pp. 84-85]

Na sequência da análise aos elementos facultados no decurso da ação, nomeadamente os extratos contabilísticos detalhados respeitantes ao IVA (designadamente, a conta...), tendo em vista o controlo do imposto a favor do Estado mencionado nas declarações a que se referem os art.º 29.º n.º 1 alínea c) e 41.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA (CIVA), com referência aos períodos de apuramento compreendidos no ano abrangido pela extensão (incidência temporal) do procedimento externo de inspeção tributária em apreço, assim como os documentos de suporte aos lançamentos ou registos contabilísticos evidenciados em tais extratos (desde logo, a faturação emitida pelo sujeito passivo), verificamos que o sujeito passivo efetuou, no ano de 2010, transmissões internas de implantes dentários e material conexo, tendo aplicado, na liquidação do imposto com referência a tais operações ativas, a taxa reduzida a que se refere o art.º 18.º n.º 1 alínea a) do CIVA.

- F. No relatório de inspeção tributária à Requerente, para além do mais, pode também ler-se: [PA, p. 85]

Ora, nos termos do disposto na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA (correspondente à verba 2.5 na redação anterior ao Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho), a taxa reduzida do IVA, a que se refere o art.º 18.º n.º 1 alínea a) do respetivo Código, apenas abrange os “aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano”.

Note-se que, no que respeita aos implantes aplicados em medicina dentária, estes não são mais do que meras raízes metálicas (geralmente em titânio comercialmente puro) osseointegráveis no maxilar (parte superior da boca) ou na mandíbula (parte inferior e móvel da boca) destinadas exclusivamente a servir de suporte ou ancoradouro a uma estrutura de um ou mais dentes artificiais (coroa, ponte, etc).

Desde logo, basta atentar na própria definição de «prótese dentária» enquanto «estrutura fixa ou móvel constituída por um dente ou conjunto de dentes artificiais, que substitui dentes em falta» (cfr Dicionário da Língua Portuguesa com Acordo Ortográfico, Porto Editora, disponível para consulta no endereço da Internet: <http://www.infopedia.pt/lingua-portuguesa/prótese>) para não se compreender como é que os implantes dentários, quando transacionados isoladamente ou de modo autónomo, possam ser considerados como próteses

G. No relatório de inspeção tributária à Requerente, para além do mais, pode ainda ler-se: [PA, p. 86]

Consequentemente, resulta manifesto que os bens em apreço transacionados pela entidade inspecionada (implantes dentários e demais peças de ligação ou fixação da prótese dentária) não são subsumíveis à previsão normativa da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA (e não preenchem as condições necessárias para o

correspondente enquadramento na citada verba), dado que, para além de não serem próteses, não são aptos a cumprir, desempenhar ou assegurar, individualmente considerados (i.e. por si mesmos) e no momento da ocorrência do facto gerador da obrigação de imposto (i.e. no momento da correspondente transmissão interna), as funções do órgão dentário.

H. No relatório de inspeção tributária à Requerente, para além do mais, pode ainda ler-se: [PA, p. 85]

No anexo 1 encontram-se evidenciados, no que se refere aos itens em apreço, relação detalhada dos documentos de suporte (faturas) das correspondentes transmissões internas (número e data), as referências, as quantidades, os descritivos, os valores tributáveis (unitário e total, com referência a cada item), o IVA liquidado pelo sujeito passivo (à taxa reduzida).

I. No anexo 1 do relatório de inspeção tributária à Requerente, para além do mais, pode ainda ler-se que as vendas que viram o IVA que sobre elas incide corrigido tinham por objeto os seguintes bens: [PA, pp. 91-107]

- a. Pilares;
- b. Implantes;
- c. Parafusos de fixação Colosso;
- d. Parafusos P/Fixação Transmucoso Colosso;
- e. Mini anel O'ring;
- f. Mini Fêmea O'Ring.

J. No procedimento externo de inspeção tributária à Requerente a AT constatou terem sido realizadas transmissões internas de bens com IVA liquidado à taxa reduzida e concluiu serem passíveis de tributação em IVA à taxa normal, de acordo com o quadro seguinte: [PA, p. 87]

Período	Valor tributável	IVA liquidado à taxa reduzida	à IVA devido à taxa normal	Correções II-I
---------	------------------	-------------------------------	----------------------------	----------------

	total	Taxa	Imposto I	Taxa	Imposto II	
201001	23.936,50	5%	1.196,83	20%	4.787,30	3.590,48
201002	24.749,00	5%	1.237,45	20%	4.949,80	3.712,35
201003	30.332,50	5%	1.516,63	20%	6.066,50	4.549,88
201004	25.482,80	5%	1.274,14	20%	5.096,56	3.822,42
201005	23.015,00	5%	1.150,75	20%	4.603,00	3.452,25
201006	21.122,00	5%	1.056,10	20%	4.224,40	3.168,30
201007	9.651,20	6%	579,07	21%	2.026,75	1.447,68
201008	4.090,80	6%	245,45	21%	859,07	613,62
201009	6.290,80	6%	377,45	21%	1.321,07	943,62
201010	18.597,00	6%	1.121,82	21%	3.925,37	2.804,55
201011	42.159,80	6%	2.529,59	21%	8.853,56	6.323,97
201012	17.746,00	6%	1.064,76	21%	3.726,66	2.661,90

K. Por ofício de 29-12-2014 a Requerente foi notificada do relatório de inspeção tributária e do despacho de concordância com a proposta de “correções de natureza meramente aritméticas em sede de IVA no montante de 37.091,02 € [doc. 5, pp. 1 e 3]

L. A AT dirigiu à Requerente as seguintes liquidações de IVA e de juros compensatórios, todas com termo do prazo para pagamento voluntário em 31 de Março de 2015 e que totalizam € 43.853,19: [doc. 1]

N.º liquidação	Natureza	Período	Valor em €
...	IVA	1001	3.610,37
...	Juros compensatórios	1001	689,23
...	IVA	1002	3.762,40
...	Juros compensatórios	1002	705,48
...	IVA	1003	4.557,87

...	Juros	1003	840,65
	compensatórios		
...	IVA	1004	3.822,42
...	Juros	1004	691,60
	compensatórios		
...	IVA	1005	3.461,85
...	Juros	1005	614,60
	compensatórios		
...	IVA	1006	3.224,10
...	Juros	1006	562,14
	compensatórios		
...	IVA	1007	1.576,89
...	Juros	1007	269,58
	compensatórios		
...	IVA	1008	613,62
...	Juros	1008	102,82
	compensatórios		
...	IVA	1009	943,63
...	Juros	1009	155,01
	compensatórios		
...	IVA	1010	2.804,54
...	Juros	1010	451,49
	compensatórios		
...	IVA	1011	6.323,97
...	Juros	1011	996,59
	compensatórios		
...	IVA	1012	2.661,90
...	Juros	1012	410,44
	compensatórios		

- M. Em 21-04-2015 foi instaurado processo executivo à Requerente para cobrança de IVA no valor de € 43.853,19 e esta em 07-05-2015 ofereceu em garantia para penhora o seu inventário de existências que valorizou na quantia aproximada de € 75.000,00. [docs. 2 e 3]
- N. Em 13-05-2015 foi lavrado preenchido o documento denominado auto de penhora, dos bens da Requerente que nele foram identificados, a que foi atribuído o valor de 75.605,85 €, documento que foi subscrito pelo funcionário em funções no Serviço de Finanças do Porto... e que não contém a assinatura do fiel depositário [doc. 4]
- O. Cada dente é uma individualidade, tendo por comum ser constituído anatomicamente por coroa, raiz ou raízes e periodonto.
- P. Todas as partes constituintes do dente são indissociáveis, ou seja, uma parte não consegue existir sem a outra.
- Q. A implantologia é uma área cirúrgica da Medicina Dentária que se dedica à colocação de implantes dentários destinados a repor dentes perdidos através de implantes dentários em titânio e coroas.
- R. A prótese dentária por implante dentário é constituída por três elementos: implante, pilar e coroa.
- S. Os implantes dentários são uma solução segura e permanente para a substituição de um ou mais dentes.
- T. Os implantes dentários são estruturas em titânio puro, colocados na maxila ou na mandíbula, que substituem a raiz de um dente natural que foi extraído.
- U. Os implantes dentários funcionam como pilares de suporte para coroas unitárias e pontes fixas ou removíveis, parciais ou totais.
- V. O implante dentário é um parafuso de titânio que se destina a substituir a raiz de um dente natural que foi extraído.
- W. O implante é a estrutura posicionada cirurgicamente no osso maxilar abaixo da gengiva, com vista a cumprir a função da raiz do dente.
- X. O pilar é uma estrutura cilíndrica inserida no implante.

- Y. Sobre o pilar é colocada a coroa que é um artefacto que permite substituir a parte visível do dente.
- Z. A coroa é elaborada por laboratórios de prótese dentária e necessita de se ajustar às características da dentição do paciente sendo especificamente produzida para cada caso por técnicos de prótese dentária.
- AA. Os implantes e pilares são produzidos em série.
- BB. Os implantes e pilares transacionados pela Requerente só podem ser utilizados no âmbito da implantologia e só são utilizados na criação de uma peça artificial que substitui um dente no todo ou em parte.
- CC. A natureza e qualidade dos implantes e pilares não se altera com a respetiva colocação.
- DD. O procedimento cirúrgico de colocação de uma prótese dentária engloba trabalho de cirurgia que é feito por um médico e trabalho de elaboração de prótese que é feito por um protésico.
- EE. O procedimento cirúrgico de colocação de uma prótese dentária é feito em três etapas:
- FF. A primeira etapa consiste no enterro cirúrgico do implante dentário nivelado com o osso, mas dentro da gengiva, no subsequente processo de osseointegração que consiste na união do implante dentário ao osso a que se sucede a exposição do implante através da remoção da gengiva sobrejacente.
- GG. Na segunda etapa o cirurgião coloca o pilar de fixação que penetra na gengiva.
- HH. Na terceira etapa é fabricada e colocada a coroa dentária que constitui o dente artificial em porcelana ou noutro material sobre o implante dentário osseointegrado.
- II. A técnica própria da implantologia aconselha a segmentação do processo em duas fases, correspondendo a primeira à colocação do implante dentário e à segunda a colocação do pilar e da coroa.
- JJ. A reabilitação oral com recurso à implantologia permite conferir ou otimizar a função mastigatória de um paciente parcial ou totalmente desdentado.

- KK. A reabilitação oral pode ser alternativamente feita pela reabilitação dos espaços edêntulos de forma fixa executando pontes sobre dentes, o que implica procedimento invasivo de pelo menos dois dentes, ou ainda através de próteses removíveis suportadas apenas pela mucosa.
- LL. Os implantes dentários mantêm a estrutura óssea e estética facial que se perde com a ausência de dentes e mantêm a integridade dos dentes vizinhos.

2.1.2. Factos que se consideram não provados

Não foram alegados outros factos com interesse para a decisão da causa.

2.1.3. Fundamentação da matéria de facto provada

A convicção do Tribunal assentou na prova documental constante dos autos e na posição tomada relativamente a cada facto pelas Partes nos articulados.

Para a convicção do tribunal regista-se o contributo especial:

- (i) Para os factos identificados de A. a L.: Dos documentos ou peças do processo administrativo referenciados entre parenteses retos em 2.1.1;
- (ii) Para os restantes factos identificados de M. a GG: A prova pericial e os documentos técnicos referentes à implantologia juntos pela Requerente.
- (iii) Para o facto identificado em Z, na parte em que afirma a exclusividade da utilização na implantologia dos implantes e pilares, contribuiu em especial a afirmação da Requerente em 36º e a posição manifestada pela AT em sentido coincidente, em 98º da sua Resposta.

2.2. **Matéria de direito**

2.2.1. Questão de fundo: a taxa de IVA aplicável às transações de implantes dentários

A questão fundamental consiste em saber qual a taxa de IVA aplicável às transações dos pilares e implantes feitas pela Requerente.

Estão presentes nos autos duas teses em confronto. Por um lado, a interpretação que a AT faz das normas do artigo 18º-1-a) e c) do CIVA, em conexão com a verba 2.6 da lista I anexa àquele código e que vai no sentido da aplicação da *taxa normal* (18º-1-c CIVA) às transações dos artigos em causa. Por seu turno a Requerente defende que as transações em apreciação devem enquadrar-se na norma do artigo 18º-1-a) do CIVA, em conexão com a verba 2.6 da lista I, havendo lugar à aplicação da *taxa reduzida*. Há assim que apurar se os artigos transacionados estão compreendidos na mencionada verba 2.6.

A redação das normas que mais diretamente regulam o diferendo é a seguinte:

CIVA

Artigo 18.º Taxas do imposto

1 - As taxas do imposto são as seguintes:

- a) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 6 %;
- b) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista II anexa a este diploma, a taxa de 13 %;
- c) Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 23%.

CIVA

Lista I - Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida

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 fraturas 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.¹¹

¹¹ A redação transcrita é a que vigorou até final de 2014, tendo sido alterada pelo artigo 195.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2015).

A AT defende a sua tese sustentando que a descrição da verba 2.6 apenas “comporta a venda de próteses, incluindo as próteses dentárias” mas já não compreende “peças ou materiais de ligação ou de fixação daquelas próteses”. Este entendimento assenta na ideia de que só estão previstas na verba 2.6 as próteses completas, consideradas na sua complexidade, como meio de substituição de membro ou órgão do corpo humano. Em decorrência destes dados, conclui que as peças, partes e acessórios das próteses não estão compreendidos na previsão da verba 2.6 pois esses elementos componentes, “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”¹². A AT distingue e trata de forma diferente (i) as partes que considera componentes da prótese, designadamente o “implante propriamente dito, as peças de ligação e a e coroa do dente”, que não estão compreendidas na verba 2.6 sendo aplicável nas transações destes componentes a taxa normal de IVA; (ii) a prótese como unidade complexa que denomina de *unidade única de implante*, que é uma peça artificial que substitui determinado órgão do corpo humano, que está abrangida pela verba em causa e a cujas transações caberá a taxa reduzida. A razão que leva a excluir do espectro de aplicação da lista os elementos componentes singularmente considerados assenta na falta de aptidão destes para por si só cumprirem a função de substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano¹³.

Utilizando outra nomenclatura a AT vinca a distinção entre o conceito de *implante* que constitui “o modo de fixação da prótese” e o conceito de *material de prótese* que é o dispositivo que “destine ou seja apto à substituição de um membro ou órgão do corpo humano”¹⁴. Dito ainda de outro modo, na tese da AT, “material de prótese” e “material para prótese”, não são a mesma coisa e a verba 2.6 apenas prevê esta última aceção.

Note-se que a AT não reconhece outra função aos implantes de titânio e aos pilares que não seja a de meros componentes, com função de suporte e fixação da prótese mas que por si só não desempenham nem substituem qualquer órgão, designadamente o órgão dentário, embora considere prótese a coroa, ou dente artificial em porcelana, “uma vez que é esta que substitui o dente, na sua função mastigatória, de verbalização e estética”¹⁵.

¹² 41° a 44° R-AT.

¹³ 51° a 53° R-AT.

¹⁴ 71° a 72° e 76° R-AT.

¹⁵ 76°, 97° e 98° R-AT.

Do ponto de vista jurídico – a verba 2.6 é afinal uma norma sujeita a interpretação – a AT invoca o carácter excecional que a aplicação da taxa reduzida deve ter face ao direito da União Europeia, havendo que fazer *interpretação estrita* quando se determinar as transações que não são tributadas à taxa normal. Aponta no sentido coincidente determinada jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça¹⁶, que afirma que a lista I do CIVA tem natureza “taxativa e não exemplificativa”. Afirma ainda que a norma pretende afinal tributar à taxa reduzida “produtos especificamente concebidos para a correção ou compensação de deficiências ou para a substituição, total ou parcial, de órgãos ou membros do corpo humano” e que conseqüentemente só compreende aparelhos e próteses em si, consideradas como produto final que no caso dos autos corresponde ao “dente artificial (prótese)”.

A Requerente assenta a sua tese em conceitos da ciência médica, nomeadamente no conceito de dente, que é constituído anatomicamente por cora, raiz e periodonto, que os implantes dentários em titânio são colocados na maxila ou na mandíbula e *substituem as raízes* de dentes perdidos e servem de suporte para coroas unitárias e para pontes fixas ou removíveis. Nestes termos o implante destina-se a substituir a raiz de um dente natural e por isso é em si mesmo um dispositivo¹⁷. Por sua vez o pilar é uma estrutura cilíndrica que é inserida no implante e é sobre ele que é colocada a coroa que é “a parte visível do dente artificial”¹⁸.

Quanto à interpretação do que constitui *material de prótese*, a Requerente atribui-lhe um sentido diferente daquele que a AT considerou; para a Requerente sob este título, agrupam-se os materiais utilizados “na criação de uma peça artificial que substitui uma parte do corpo humano”, designadamente os materiais que não podem ter qualquer outra finalidade ou utilização. Para a Requerente os implantes, os pilares e as coroas são afinal materiais de prótese¹⁹.

Ao nível da interpretação normativa a Requerente considera que os implantes e os pilares são em si mesmo artefactos, como também são material de prótese e que por isso preenchem a previsão normativa da verba 2.6.

¹⁶ Designadamente o acórdão STA de 18-06-2014, processo n.º 01689/13 [FONSECA CARVALHO], com sumário disponível em www.dgsi.pt.

¹⁷ 21º, 24º-25º, 27º-28º RI

¹⁸ 31º e 32º RI.

Há agora que tomar posição.

Não parece que a interpretação feita pela AT seja sustentável face aos elementos constantes dos autos, de natureza factual e jurídica; vejamos que bens situados no universo em discussão nos autos estão afinal compreendidos na verba 2.6 da lista I anexa ao CIVA. A norma considera incluídos no grupo de bens sujeito a taxa reduzida os “aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano”.

Numa primeira abordagem há que referir que parece indubitável que *o implante dentário* é em si mesmo um artefacto destinado a substituir funcionalmente a raiz do dente²⁰. Parece pacífica a afirmação de que sendo a raiz do dente em si mesmo um elemento componente do corpo humano, com a função própria de suportar a coroa, deverão ser tributadas à taxa reduzida as transações desses implantes.

As coroas são também artefactos destinados a substituir a parte visível do dente artificial e a sua função mastigatória pelo que pelas razões indicadas a propósito dos implantes haveria que considerá-las abrangidas pela verba 2.6, se a questão se pusesse neste processo.

Por seu turno os pilares não são apresentados nos autos como elemento que substitua alguma parte componente do corpo humano. A matéria apurada permite afirmar que os pilares são a peça de conexão entre o implante e a coroa. Os elementos recolhidos não esclarecem se são um artefacto que visa substituir uma parte do corpo humano²¹ ou se são apenas elementos destinados a cumprir uma função de natureza técnica, que é a ligação entre o implante e a coroa. Parece ao tribunal que haverá que investigar por outra via o regime aplicável aos pilares.

A norma que se tem vindo a analisar prevê ainda outro grupo de situações a que deve ser aplicada a taxa reduzida, que são as operações em que é transacionado material de prótese. Crê-se que o sentido da norma nesta parte é o que a Requerente aponta, *i.e.*, constituem material de prótese todos os componentes utilizados na criação de uma prótese, compreendendo os materiais que não podem ter qualquer outra finalidade ou utilização.

¹⁹ 35º-37º RI.

²⁰ Facto assente U).

²¹ Factos assentes V) e W).

Esta é a situação dos pilares²² e consequentemente por esta via, também os pilares estão compreendidos no conjunto de bens que a verba 2.6 abrange.

Aliás, também os implantes constituem material de prótese e também por esta via se situam no âmbito da verba 2.6.

De todo o modo e como realçou já o acórdão proferido pelo Tribunal Arbitral no âmbito do CAAD, de 17-11-2015, no processo 296/2015-T, a tese da AT é neste particular contraditória pois ao qualificar os implantes e pilares como meros elementos “de suporte e fixação da prótese” recusa a própria existência de próteses dentárias fixas pois estas são justamente caracterizadas por serem suportadas por implantes e pilares, que são afinal suas partes integrantes, *rectius*, são material de prótese. As partes integrantes da prótese são afinal, cada uma delas, uma das partes do órgão ou membro que o conjunto visa substituir, desde que tenham a característica de não serem utilizadas para outro fim que não seja a sua incorporação na prótese.

Não têm conformidade com a lei os fundamentos apresentados pela AT para efetuar as liquidações impugnadas pelo que o pedido da Requerente deve ter provimento.

Há ainda uma precisão que deve ser feita. A Requerente reclama do tratamento dado pela AT ao IVA incidente sobre as vendas de “componentes de próteses dentárias”²³, embora na ação todos os argumentos se dirijam exclusivamente à situação dos implantes e dos pilares. Nem a Requerente nem a AT transpõem para os seus requerimentos os factos concretos subjacentes às liquidações, que são afinal as várias vendas de equipamento feitas pela Requerente.

A análise do RIT²⁴ revela que para além dos implantes e pilares também foi corrigido o IVA de outras vendas que a Requerente não reclamou, designadamente de “parafusos de fixação Colosso”, de “parafusos P/Fixação Transmucoso Colosso”, de “Mini anel O’ring” e de “Mini Fêmea O’Ring” e não será a sua menor expressão económica que levará a que se ignorem essas correções na decisão. Com efeito, não consta no RI a alegação que estes bens sejam material de prótese, com o sentido que se fixou, pois desconhece-se de todo de

²² Facto assente Z).

²³ 8º do RI.

²⁴ Relatório de Inspeção Tributária que constitui o doc. 5 junto pela Requerente e que também está incorporado no PA.

que peças são, para que servem e se a sua finalidade é exclusivamente a incorporação nas próteses dentárias. Não deixará de se ressaltar este aspeto na condenação.

2.2.2. Questão das notas de crédito alegadamente desconsideradas

No seu RI a Requerente afirma também que por vezes os seus clientes devolvem produtos que lhe compraram e que efetua então a emissão de notas de crédito, com vista à anulação das correspondentes faturas. Afirma que com as correções efetuadas pela AT esta também “desconsiderou as referidas notas de crédito, não apresentando qualquer justificação válida para o efeito”²⁵. A Requerente não identifica essas situações limitando-se a remeter para a identificação que afirma constar do seu documento n.º 10. O documento em causa é um extrato de conferência contabilística que não contém elementos factuais.

Em primeiro lugar refira-se que factos não são documentos, sendo estes tão-só meios de prova. Se a Requerente pretendia ver determinada realidade apreciada era seu o ónus de alegar os factos correspondentes e não o fez. Em segundo lugar, mesmo tentando suprir a falta de elementos, o tribunal não consegue alcançar o sentido das afirmações da Requerente pois não conhece as faturas que as notas de crédito visaram nem nenhuma outra circunstância relativa a esses movimentos.

Pelas razões expostas o tribunal não pode debruçar-se sobre este argumento da Requerente.

2.2.3. Indemnização

A Requerente peticiona também que seja “reconhecido o direito à requerente à indemnização prevista nos artigos 171º do CPPT e 53º da LGT”. As normas citadas regulam a indemnização ao executado e impugnante que ofereça garantia bancária ou equivalente, para suspender a execução.

A aplicação do dispositivo tem como requisito a efetiva necessidade de ser oferecida, constituída e mantida garantia bancária ou equivalente (53º LGT). A garantia tem assim que assumir uma das formas previstas na lei, que são a já mencionada garantia bancária, a caução, o seguro-caução a hipoteca legal ou o penhor (169º, 195º e 199º CPPT). A lei admite também que os créditos da AT sejam ainda assegurados através de outros meios admissíveis em direito.

²⁵ 87º-95º RI.

A Requerente não alegou nem provou ter constituído garantia por qualquer das formas previstas. A Requerente poderia afirmar que determinados bens seus foram penhorados mas isso sempre seria insuficiente para preencher a previsão da norma que refere expressamente a necessidade da constituição de garantia.

Não tendo a garantia sido constituída tem que improceder este pedido da Requerente.

3. Decisão

Considerando os elementos de facto e de direito coligidos e expostos, este tribunal arbitral decide julgar procedente o pedido e em consequência decide anular as liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios identificadas nesta decisão. A anulação abrange apenas as correções ao IVA incidente sobre as vendas da Requerente de pilares e de implantes e correspondentes juros compensatórios e exclui as correções de vendas relativas a outros artigos, designadamente “parafusos de fixação Colosso”, “parafusos P/Fixação Transmucoso Colosso”, “Mini anel O’ring” e “Mini Fêmea O’Ring”, descritos na relação que consta de folhas 91 a folhas 97 do Processo Administrativo.

Condena-se a Requerente no pagamento das custas, que se apuram no local próprio.

4. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306º- 2, do CPC, *ex-vi* 29º-1-e) do RJAT e 97º-A, n.º 1-a) do CPPT *ex-vi* 3º-2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 43.853,19 €.

5. Custas

As custas ficam a cargo da parte que a elas tiver dado causa, entendendo-se que lhes dá causa a parte vencida (527º-1 e 2 CPC). Nestes autos e considerando a citada regra, a responsabilidade pelas custas é da AT, enquanto parte vencida.

Nos termos do artigo 22º-4 do RJAT e Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas que ficam a cargo da AT em 2 142.00 €.

Lisboa, 6 de fevereiro de 2016

O árbitro,

(Nuno Maldonado Sousa)