

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 153/2016-T**

**Tema: IVA - Revogação do Ato; Juros indemnizatórios.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

1. Em 14.03.2016, A... UNIPessoal, LDA., com o número único de pessoa coletiva ... e registada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-..., ..., ..., Lisboa, requereu a constituição de Tribunal Arbitral nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT);
2. No referido pedido de pronúncia arbitral a Requerente requereu a declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.ºs 2015..., 2015..., 2015..., 2015 ... e de Juros compensatórios n.º 2015..., todos praticados por referência ao ano de 2012, dos quais resulta um valor total a pagar de 94.496,58 € com as necessárias consequências legais, designadamente, a restituição à Requerente dos montantes indevidamente compensados e pagos, acrescidos dos competentes juros

- indemnizatórios calculados nos termos da lei (documentos n.ºs 1 a 5, juntos com o pedido de pronúncia arbitral);
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 24.03.2016.
  4. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
  5. Em 10.05.2016 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
  6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 25.05.2016.
  7. Em 22.06.2016, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou, ao abrigo do disposto no artigo 17.º do RJAT, a sua Resposta.
  8. Em 05.07.2016, a Requerente apresentou, nos termos do artigo 18.º do RJAT, as suas alegações escritas.
  9. Em 14.07.2016, a Requerida apresentou as suas alegações escritas, onde reiterou a argumentação por si expandida na resposta.
  10. Por despacho datado de 14.10.2016 proferido pela Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira foi determinada a revogação dos atos impugnados na sequência da alteração do entendimento vigente até à data “passando a considerar-se que os componentes das próteses bancárias – implante, pilar e coroa – beneficiam da

aplicação da taxa reduzida de 6%, uma vez que se enquadram na previsão normativa da verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA”.

11. Na sequência da revogação dos atos impugnados, a Entidade Requerida requereu a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.
12. Notificada da revogação dos atos a Requerente solicitou a prossecução dos autos para reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

## **II. SANEADOR**

13. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
14. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
15. Não se verificam nulidades e questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que se impõe, agora, conhecer do pedido.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

### **a. Factos provados**

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos

autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- i. A Requerente é uma sociedade que tem como objeto social o comércio, importação, exportação e representação de produtos para aplicação nas áreas médico-odontológica, médico-ortopédica, cirúrgica-odontológica, protético-dentária e laboratorial, implantes, instrumentos e ferramentas de precisão, bem como formação nas referidas áreas (cf. documento 12 junto com o pedido arbitral).

- ii. Os materiais transacionados são, maioritariamente, fabricados e importados do estrangeiro (Brasil) para Portugal, onde são comercializados (cf. documento 12 junto com o pedido arbitral).
- iii. Na importação dos produtos a ora Requerente suporta a aplicação da taxa normal de IVA e nas vendas que realiza desses bens, a Requerente liquida IVA à taxa reduzida.
- iv. Na sequência do pedido de reembolso efetuado pela Requerente relativamente ao ano de 2013, e ao abrigo das Ordens Internas OI2014..., OI2014... e OI2014..., todas com Despachos de 29.09.2014 foi a Requerente objeto de uma inspeção tributária de âmbito parcial, abrangendo o IVA dos anos de 2011, 2012 e 2013, que se realizou entre 23.10.2014 e 19.11.2014 (cf. documento 12 junto com o pedido arbitral).
- v. A inspeção tributária foi determinada com o objetivo de “verificar se o Sujeito Passivo (SP) comercializa bens que consistam em peças, partes ou acessórios de próteses dentárias e o enquadramento, por este efetuado, nas transmissões que realiza daqueles bens, ou seja, qual a taxa de IVA aplicada” (cf. documento 12 junto com o pedido arbitral).
- vi. A Requerente foi notificada, através do Ofício n.º..., de 28.11.2014, do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária e para, querendo, exercer o seu direito de audição prévia, o que a Requerente fez tempestivamente (cf. documentos 10 e 11 juntos a com o pedido arbitral).
- vii. O Relatório final de Inspeção Tributária (daqui em diante, “Relatório”) foi notificado à Requerente através do Ofício n.º..., de 13.01.2015 (cf documento 12 junto com o pedido arbitral).
- viii. Dessa inspeção resultaram correções, em sede de IVA, de natureza meramente aritmética à matéria coletável, com referência aos anos de 2011, 2012 e 2013, nos valores de 22.238,41 €, 93.115,26 € e 79.777,43 €, respetivamente (cf. documento 12 junto com o pedido arbitral).

ix. No Relatório de Inspeção Tributária, consta, para além do mais, que:

“O SP 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 ... 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, solicita peça 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 IV).

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).

(...)

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.

(...)

Fazendo referência ao alegado no despacho, esta Direção de Serviços acrescentou, na Informação n.º..., de setembro de 1996, processo I221 96003, prestada a uma empresa de equipamentos médicos, e perante um catálogo de produtos comercializados pela requerente nesse processo (material de implante e material de aplicação dos mesmos, nomeadamente cilindros, parafusos, pilares, coroas, pontes, etc.) que, *‘na montagem dos componentes constantes do referido catálogo conseguem-se obter várias combinações do referido material consoante cada caso e segundo o que o doente precisa, o que dificulta diferenciar o que são componentes e o que já são implantes completos’*, e que tem sido *‘orientação deste Serviço que somente os aparelhos completos podem beneficiar da taxa reduzida de 5% nas transmissões dos mesmos’*.

(...)

E concluiu-se: *‘Assim, apesar de ser difícil distinguir entre componentes e próteses (implantes) completas afigura-se que quando transacionados 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’.*

(...)

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

O implante de titânio e o pilar são apenas componentes, cada um desempenhando a função para a qual foram concebidos, de suporte e fixação da prótese, mas que, de *per si*, objetivamente considerados, não são aptos a desempenhar ou a substituir a função do órgão dentário (função mastigatória, de verbalização e estética).

Cabe concluir que a transmissão das citadas peças (de ligação ou implantação da prótese) são tributadas à taxa normal, por falta de enquadramento em qualquer das listas anexas ao CIVA, nomeadamente na verba 2.6. da Lista I’.

- x. A Requerente foi notificada dos atos de liquidação de IVA n.ºs 2015..., 2015..., 2015..., 2015 ... e do ato de liquidação de Juros compensatórios n.º 2015..., todos com referência ao ano de 2012, dos quais resulta um valor total a pagar de € 94.496,58 (cf. documentos n.ºs 1 a 5, juntos com o Pedido de pronúncia arbitral).
- xi. Posteriormente, e para cobrança dos montantes liquidados a título de imposto e de juros compensatórios, dos períodos objeto dos presentes autos e igualmente de outros períodos, foram instaurados os Processos de Execução Fiscal n.ºs ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015... e ...2015... (cf. documentos n.ºs 13 a 22, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- xii. Na sequência da citação para os processos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva dos valores em dívida no presente processo, a Requerente

promoveu o pagamento desses mesmos valores em 18 de junho de 2015 (cf. documento 29, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

xiii. Conforme registo de entrada datado de 26.05.2015, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra os referidos atos de liquidação de IVA e de juros compensatórios (cf. documento n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

xiv. A Administração Tributária indeferiu a reclamação graciosa apresentada, conforme notificação promovida através do ofício n.º..., de 17.12.2015 (cf. documento n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

#### **b. Factos não provados**

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

#### **c. Fundamentação da matéria de facto**

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pelas partes ao processo, incluindo o processo administrativo, e que não são controvertidos.

### **IV. OBJETO DA PRONÚNCIA ARBITRAL**

16. Determinada a revogação dos atos de liquidação impugnados cabe ao presente tribunal pronunciar-se sobre o pedido de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide apresentado pela Entidade Requerida e do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios apresentado pela Requerente.

### **V. DIREITO**

17. Relativamente ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios cabe decidir se tendo sido determinada a revogação dos atos na pendência do pedido arbitral pode ser, ainda, reconhecido em sede arbitral o direito ao pagamento de juros sobre o montante pago.
18. Os juros indemnizatórios correspondem à concretização de um direito de indemnização que tem raiz constitucional no artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa. Esta disposição estabelece que o Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte a violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.
19. A obrigação de pagamento de juros indemnizatórios tem o seu fundamento no instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado, constituindo a contra face dos juros compensatórios a favor da Administração Fiscal. Assim, a natureza dos juros indemnizatórios é substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual. Os juros indemnizatórios vencem-se a favor do contribuinte, destinando-se a compensá-lo do prejuízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária (cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no Processo n.º 08862/15, em 10-09-2015 in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).
20. Entende-se que determinada a revogação dos atos na pendência do pedido arbitral pode ser, ainda, reconhecido nesta sede o direito ao pagamento de juros sobre o montante pago desde que verificados os respetivos requisitos legais.
21. Com efeito, “(...) considerar numa situação destas que a anulação oficiosa não era constitutiva do direito aos juros indemnizatórios pedidos era colocar, como bem assinala a recorrida na sua contra alegação, arbitrariamente, na mão da Administração Tributária a constituição desse mesmo direito sempre que ocorresse erro dos serviços o que constituiria manifesto abuso que a lei não pode tolerar ou

consentir”, logo tendo sido anuladas as liquidações pela Administração Tributária e Aduaneira “(...) durante a pendência da impugnação judicial, instaurada contra tais liquidações e onde para além de se pedir a anulação destes actos tributários se pedia também a condenação da AT em juros indemnizatórios, tal facto é de per si demonstrativo de erro imputável aos serviços e do pagamento dos juros ao abrigo do artigo 43 da LGT” (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo n.º 0574/14, de 07-01-2016, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

22. E, no mesmo sentido a decisão arbitral proferida no Processo n.º 360/2014-T de acordo com a qual “O contrário seria conferir à AT a possibilidade de evitar o pagamento de juros indemnizatórios nos casos em que ocorre um erro que lhe é imputável, bastando para tal limitar-se a revogar o acto no prazo da sua contestação.”.
23. Importa, portanto, determinar se no caso vertente se verificam os requisitos legais para que seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios.
24. Ora, estabelece o n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT) que 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.
25. E de acordo com o número 5, do artigo 24.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).
26. Para que haja lugar ao reconhecimento do direito a juros indemnizatório é necessário que no processo se determine que na liquidação “houve erro imputável aos serviços”, entendido este como o “erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal”.
27. No caso vertente, este requisito deve-se ter por verificado em virtude da revogação dos atos impugnados ter sido determinada pela alteração do entendimento da

Entidade Requerida sobre a questão em apreciação “passando a considerar-se que os componentes das próteses bancárias – implante, pilar e coroa – beneficiam da aplicação da taxa reduzida de 6%, uma vez que se enquadram na previsão normativa da verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA”

28. Termos em que, se condena a Autoridade Tributária no reembolso dos valores pagos e no pagamento de juros indemnizatórios incidentes sobre os referidos montantes nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.
29. Finalmente, em virtude da revogação dos atos de liquidação impugnados determina-se a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide com referência ao pedido de anulação desses mesmos atos com fundamento na respetiva ilegalidade nos termos e para os efeitos do artigo 277.º, alínea e) do Código do Processo Civil.

## **VI. DECISÃO**

Termos em que se determina a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide com referência ao pedido de anulação dos atos contestados, em virtude da respetiva revogação nos termos e para os efeitos do artigo 277.º, alínea e) do CPC e, bem assim, condena-se a Autoridade Tributária no reembolso dos valores pagos e no pagamento de juros indemnizatórios incidentes sobre os referidos montantes nos termos do artigo 43.º da LGT.

Fixa-se o valor do processo em € 94.496,58 (noventa e quatro mil euros e quatrocentos e noventa e seis euros e cinquenta e oito cêntimos), nos termos do artigo 32.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e do artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas a cargo da Entidade Requerida no montante de € 2.754.00 nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do disposto no artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 15 de novembro de 2016

Os árbitros

(José Baeta de Queiroz)

(Luís Menezes Leitão)

(Ana Moutinho Nascimento)

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelos árbitros signatários].