

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 429/2014-T

Tema: IVA – Taxa de IVA a aplicar às transações de coroas, implantes e pilares constitutivos de implantes dentários quando transacionados em separado – Interpretação da Verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma e Dr. Emanuel Vidal Lima, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 02-09-2014, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., SOCIEDADE UNIPessoal LDA., NIPC ..., com sede na ..., doravante designada por "Requerente", vem, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT"), apresentar pedido de constituição de tribunal arbitral para pronúncia sobre a ilegalidade e consequente anulação liquidações de IVA e juros compensatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 18-06-2014 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 24-06-2014.

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, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários do presente acórdão, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 18-08-2014 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, ficou constituído em 02-09-2014.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que, além de defender a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, impugnadas que as correcções perfazem o montante de € 208.577,80 para o exercício de 2009, de € 233.953,12 referentes a 2010 e ainda € 319.691,96 relativos a 2011, devendo o valor da acção ser de € 1.088.824,20 e não de € 1.227.178,71.

No dia 29-10-2014, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que o Requerente se procedeu à produção de prova testemunhal e alegações orais.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a.** A Requerente A..., Sociedade Unipessoal Lda, (doravante abreviadamente designada por A ou SP), é uma sociedade unipessoal por quotas, com o seguinte objecto; "Industria e comércio de materiais dentários e representação de material e produtos relacionados com medicina dentária e odontologia, próprios e\ou de terceiros, incluindo importação e exportação daqueles produtos, bem como a actividade de investigação e desenvolvimento na área dentária e odontologia".
- b.** Para efeitos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado, a empresa é sujeito passivo nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do

- CIVA e enquadrado no regime normal mensal nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do CIVA;
- c.** A coberto de quatro ordens de inspecção externas – OI2012..., OI2012..., OI2012... e 2013... – foram efectuadas correcções em sede de IVA e IRC, das quais a Requerente foi notificada em 06.12.2013;
 - d.** Em sede de IVA, a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou que a Requerente, aquando da importação das mercadorias, suporta IVA à taxa normal, na alfândega, havendo nos termos dos artigos 19º e 20º do CIVA, o direito à dedução do mesmo, e a jusante, ou seja nas suas vendas, a Requerente liquidava IVA à taxa reduzida, em todos os materiais que fazem parte integrante do implante dentário, aplicando a taxa normal, apenas às mercadorias, que são utilizadas como utensílios pelos dentistas, para a colocação e montagem dos outros materiais, como é o caso por exemplo, das brocas e dos kits cirúrgicos;
 - e.** A Requerente solicitou uma informação vinculativa à Direcção de Serviços do IVA, que teve o n.º 1371 e que foi proferida a 12.03.2009, onde foi informado que *“os aparelhos comercializados pela Requerente não são aparelhos completos, não tendo enquadramento na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, estando tais materiais sujeitos à taxa normal”*;
 - f.** No ponto 5 da referida informação vinculativa informa-se que *“ (...) somente os aparelhos completos beneficiam de taxa reduzida de 5%, ficando a transmissão dos diversos componentes avulso, portes e peças, sujeito a IVA pela taxa normal.”*;
 - g.** Aplicando o entendimento da referida Informação Vinculativa, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou correcções de IVA que vieram a dar origem às seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:
 - 1) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0901;

- 2) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0902;
- 3) liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0903;
- 4) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0904;
- 5) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0905;
- 6) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0906;
- 7) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0907;
- 8) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0908;
- 9) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0909;
- 10) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0910;
- 11) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0911;
- 12) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0912;
- 13) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1001;
- 14) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1002;
- 15) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1003;
- 16) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1004;
- 17) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1005;
- 18) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1006;
- 19) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1007;
- 20) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1008;
- 21) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1009;
- 22) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1010;
- 23) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1011;
- 24) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1012;
- 25) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1101;
- 26) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1102;
- 27) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1103;
- 28) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1104;
- 29) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1105;
- 30) Liquidação adicional de IVA n.º ... relativa ao período de 1106;
- 31) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1107;
- 32) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1108;

- 33) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1109;
- 34) Liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 1110;
- 35) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1111;
- 36) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1112;
- 37) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1201;
- 38) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1202;
- 39) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1203;
- 40) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1204;
- 41) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1205;
- 42) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1206;
- 43) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1207;
- 44) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1208;
- 45) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1209;
- 46) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1210;
- 47) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1211;
- 48) Liquidação de IVA n.º 2013 ..., relativa ao período de 1212;
- 49) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 0901;
- 50) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 0902;
- 51) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 0903;
- 52) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 0904;
- 53) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 0905;
- 54) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 0906;
- 55) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 0907;

- 56) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 0908;
- 57) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 0909;
- 58) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 0910;
- 59) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 0911;
- 60) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 0912;
- 61) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1001;
- 62) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1002;
- 63) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1003;
- 64) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1004;
- 65) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1005;
- 66) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1006;
- 67) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1007,
- 68) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1003;
- 69) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1009;
- 70) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1010;

- 71) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1011;
- 72) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1012;
- 73) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1101;
- 74) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1102;
- 75) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1103;
- 76) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1104;
- 77) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1105;
- 78) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1106;
- 79) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1107;
- 80) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1108;
- 81) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1109;
- 82) Liquidação de juros compensatórios n.º ..., relativa ao período de 1110.

h. O termo do prazo de pagamento voluntário das liquidações ocorreu em 31-03-2014;

i. A implantologia repõe dentes perdidos através de implantes dentários em titânio e coroas (Relatório da Inspeção Tributária fls. 12)

- j.** Os clientes da Requerente são médicos dentistas ou clínicas médico-dentárias que trabalham em implantologia (Relatório da Inspeção Tributária fls. 12);
- k.** O implante dentário é material de prótese que serve para substituir um dente natural (depoimento da testemunha B...);
- l.** A prótese dentária por implante dentário é constituída por três elementos: implante, pilar e coroa (depoimento da testemunha B...);
- m.** O implante é um parafuso de titânio que serve para substituir a raiz de um dente natural que, por qualquer motivo, foi extraído e para suportar um pilar de fixação e uma coroa dentária (depoimento da testemunha B...);
- n.** Os implantes comercializados pela Requerente em Portugal podem assumir diversas designações comerciais, dependendo das características próprias de cada produto (material com que são feitos, dimensão, etc.) (depoimentos das testemunhas B... e C...);
- o.** Os pilares comercializados pela Impugnante em Portugal podem assumir diversas designações comerciais, dependendo das características próprias de cada produto (material com que são feitos, dimensão, etc. (depoimentos das testemunhas B... e C...);
- p.** A coroa é normalmente elaborada por laboratórios de prótese dentária e necessita de se ajustar às características da dentição do paciente, pelo que é especificamente produzida para cada caso (depoimentos das testemunhas B... e C...);
- q.** O procedimento cirúrgico de colocação de uma prótese dentária envolve três etapas e pode ter mais do que um interveniente, dado que envolve trabalho de cirurgia que tem de ser feito por um médico e trabalho de elaboração de prótese que tem de ser feito por um técnico de prótese, neste caso um protésico (depoimento da testemunha B...);

- r.** A primeira etapa consiste no enterro cirúrgico do implante dentário nivelado com o osso, mas dentro da gengiva (depoimento da testemunha B...);
- s.** Após a colocação do implante dentário tem início o processo de união do implante dentário ao osso, a chamada "osseointegração" (depoimento da testemunha B...);
- t.** No final do processo de "osseointegração", o implante dentário precisa de ser exposto através da remoção da gengiva sobrejacente (depoimento da testemunha B...);
- u.** Numa segunda etapa, o cirurgião verifica o implante para confirmar se a osseointegração foi bem sucedida e, em caso afirmativo, coloca o pilar de fixação que penetra na gengiva (depoimento da testemunha B...);
- v.** Numa terceira etapa, findo o processo de cicatrização que delimita o espaço a ocupar pelo implante, é fabricada e colocada a coroa dentária (dente artificial em porcelana) sobre o implante dentário osseointegrado (depoimento da testemunha B...);
- w.** As três peças básicas com que é constituído o implante não têm qualquer outra utilização que não seja para fazer os implantes (depoimentos das testemunhas B... e C...);
- x.** Existem no mercado dezenas de modelos de cada uma destas três peças básicas com que é constituído o implante (depoimentos das testemunhas B... e C... e documentos n.ºs 84 e 85 juntos com a petição inicial, cujos teores se dão como reproduzidos);
- y.** A Requerente prestou garantia bancária para suspender o processo executivo n.º ...2014..., do Serviço de Finanças de ..., instaurado para cobrança das quantias a que se reportam as liquidações atrás indicadas, tendo despendido até essa data € 9.773,38 (documento junto pela Requerente em 01-09-2014, cujo teor se dá como reproduzido);

- z. Em 16-06-2014, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

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

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base no Relatório da Inspeção Tributária e nos documentos juntos com a petição inicial e de depoimentos das testemunhas B... e C..., nos pontos indicados.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento das matérias sobre que depuseram.

3. Questão do valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa € 1.227.178,71 e a Autoridade Tributária e Aduaneira defende que o valor da causa é o correspondente às liquidações contestadas que entende ser o de € 1.088,824,20, que consta do quadro que consta do ponto 4.2.5. a fls. 36 do Relatório da Inspeção Tributária.

Como consta da página 48 do Relatório da Inspeção Tributária, o valor das correcções referido no ponto 4.2.5 foi alterado depois do exercício do direito de audição, sendo as correcções finais referentes a esta matéria indicadas no anexo X ao Relatório da Inspeção Tributária, sendo o total de € 1.133.407,59 (€ 217.619,99+€ 242.940,46+€ 346.245,71+ € 326.601,43).

Para além do IVA aqui referido foram impugnadas liquidações de juros compensatórios, pelo que o seu valor também releva para fixação do valor da causa.

Por isso, a Autoridade Tributária e Aduaneira não tem razão ao pretender que seja alterado o valor da causa indicado pela Requerente.

3. Matéria de direito

Interessa, em especial, decidir quanto à questão principal a analisar nos presentes autos, a saber, aferir se a transmissão “individualizada” das coroas, implantes e pilares poderá ser tributada à taxa reduzida de 6% por se subsumir no âmbito do disposto na verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

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

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

3.1. A interpretação das normas fiscais

Como é sabido, o artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), prescreve que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. Ora, o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil é claro quando determina que a interpretação não deve apenas cingir-se à letra da lei (elemento literal ou gramatical), mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo (*ratio legis*), tendo em conta a unidade do sistema (elemento sistemático), as circunstâncias em que a lei foi elaborada (elemento teleológico) e as condições específicas do tempo em que é aplicada (elemento histórico).

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

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

No tocante ao elemento teleológico, *“Consiste este elemento na razão de ser da lei (ratio legis), no fim visado pelo legislador ao elaborar a norma. O conhecimento deste fim, sobretudo quando acompanhado do conhecimento das circunstâncias (políticas, sociais, económicas, morais, etc.) em que a norma foi elaborada ou da conjuntura político-económico social que motivou a “decisão” legislativa (occasio legis) constitui um subsídio da maior importância para determinar o sentido da norma.*

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

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

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

3.2. O princípio da neutralidade do IVA

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

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

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

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

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

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

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

O princípio da neutralidade encontra-se vertido nas Directivas IVA, sendo sistematicamente invocado pela Comissão para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as regras do Direito da União Europeia, bem como pelas administrações fiscais e pelos contribuintes dos diversos Estados membros, tendo sido, inúmeras vezes, aplicado pelo TJUE⁶.

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

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

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

⁶ Tal como se salienta em Francis Lefebvre (auteur Francisco Xavier Sánchez Galhardo) - *Memento Experto, IVA: Jurisprudencia Comunitaria, Directiva 2006/112/CE, Actualizado a 31 de Diciembre de 2007*, Ediciones Francis Lefebvre, 2008, p. 68, “*Es habitual la referencia al principio de neutralidad como fundamental en el funcionamiento del IVA, de suerte que la mecánica del impuesto se supone que ha de evitar cualquier situación discriminatoria o de distorsión en el funcionamiento de las empresas.*”.

Sobre a aplicação deste princípio pelo TJUE, veja-se igualmente Michel Guichard, “L’esprit des lois communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité”, *Revue de Droit Fiscal* n.º 36, 2001, pp. 1205-1212.

A aplicação do princípio da neutralidade deverá ser tida em consideração nas fases essenciais da vida deste tributo, como as regras de incidência objectiva e subjectiva, a localização, as isenções e o exercício do direito à dedução. Poderemos afirmar que este tem sido o princípio mais invocado pelo Tribunal para fundamentar os seus arestos, aparecendo-nos muitas vezes aliado ao princípio da igualdade de tratamento, da uniformidade e da eliminação das distorções de concorrência.

Assim, o TJUE tem-se preocupado, nomeadamente, quanto à concretização dos objectivos do sistema comum, em garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas, sejam quais forem os seus objectivos ou resultados (que, como salienta, se consegue através do mecanismo das deduções que liberta o empresário da carga do IVA que pagou nas suas aquisições)⁷, em assegurar aos agentes económicos uma igualdade de tratamento, conseguir uma definição uniforme de determinados elementos do imposto e garantir a segurança jurídica e facilitar as actuações tendentes à sua aplicação⁸.

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

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

3.3. A aplicação das taxas reduzidas do IVA

3.3.1 As regras da Directiva IVA

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

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

De acordo com as regras da Directiva n.º 2006/112/CE, de 28 de Novembro, à qual passamos a chamar Directiva IVA ou DIVA⁹, as operações tributáveis estão sujeitas ao imposto às taxas e condições do Estado membro em que se localizam. A taxa normal do IVA é fixada, nos termos do disposto nos artigos 96.º e 97.º da DIVA, numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 15% até 31 de Dezembro de 2015¹⁰.

De acordo com o disposto no artigo 98.º da DIVA, os Estados membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas a uma percentagem que não pode ser inferior a 5%. As taxas reduzidas podem apenas ser aplicadas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III da Directiva IVA, ex. Anexo H da Sexta Directiva (com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2009/47/CE). Por sua vez, em conformidade com o previsto no n.º 3 do artigo 98.º, “*Ao aplicarem as taxas reduzidas previstas no n.º 1 às categorias relativas a bens, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exactidão cada categoria*” (a ênfase é nossa). Ou seja, a utilização da Nomenclatura Combinada para delimitar com exactidão cada categoria é uma mera possibilidade que, enquanto tal, pode ou não vir a ser utilizada para o efeito pelos Estados membros.

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

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

Como referimos, o Anexo III da Directiva IVA contém o elenco das transmissões de bens e prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no

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

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

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

artigo 98.º, e contempla, no respectivo ponto 4, para os efeitos que ora nos interessam, as seguintes realidades: *“Equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes, incluindo a respectiva reparação, bem como assentos de automóvel para crianças”*.

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

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

De salientar que nos seus considerandos a Directiva IVA refere que, *“um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível”* (considerando 5) e que *“deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição”* (considerando 7).

3.3.2 As regras do CIVA

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

“a) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 6 %;

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

c) Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 23%.”

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

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

Na situação em análise está em causa a verba 2.6. da Lista I, que representa a transposição ao nível do direito interno do referido ponto 4 do Anexo III da DIVA, nos termos da qual se determina a aplicação da taxa reduzida do IVA aos seguintes bens: ***“2.6. Aparelhos ortopédicos, cintas médico-cirúrgicas e meias medicinais, cadeiras de rodas e veículos semelhantes, accionados manualmente ou por motor, para deficientes, aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano ou a tratamento de fracturas e as lentes para correcção de vista, bem como calçado ortopédico, desde que prescrito por receita médica, nos termos a regulamentar pelo Governo no prazo de 30 dias.”*** (a ênfase é nossa).

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

Com efeito, quando uma operação compreende várias transmissões de bens e/ou prestações de serviços, suscita-se a questão de saber se deve ser considerada como uma

operação única ou como várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas separadamente.

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

3.3.3 A jurisprudência do TJUE

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

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

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

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

Como nota a Advogada Geral Juliane Kokott nas suas conclusões apresentadas no Caso *TNT*¹⁵, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (n.º 43). Neste contexto, nota que “*O princípio da neutralidade fiscal, que está na base do sistema comum do imposto e deve ser tido em conta na interpretação das normas de isenção, não permite que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado. (...) Nele*

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

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

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

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

se inclui o princípio da eliminação das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (...) ” (n.º 59).

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

Isto é, em conformidade com a jurisprudência do TJUE, a instituição e a manutenção de taxas de IVA distintas para bens ou serviços semelhantes só são admissíveis se não violarem o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, no respeito do qual os Estados membros devem transpor as regras comunitárias¹⁷.

Tal como o TJUE faz questão de salientar, resulta das regras comunitárias que a determinação e a definição das operações que podem beneficiar de uma taxa reduzida são da competência dos Estados membros. Como a Comissão tem vindo a salientar nos seus relatórios sobre as taxas reduzidas, um dos maiores problemas da aplicação das taxas consiste precisamente no carácter facultativo de tal aplicação e na inexistência de definições comuns para as categorias de bens e ou serviços abrangidos¹⁸.

Todavia, apesar disso, no exercício desta competência os Estados membros devem respeitar o princípio da neutralidade fiscal. Ora, como vimos, este princípio opõe-se, nomeadamente, a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA, de modo que os referidos produtos devem ser submetidos a uma taxa uniforme¹⁹.

Uma vez que a taxa reduzida é a excepção, o facto de se limitar a sua aplicação a aspectos concretos e específicos, é coerente com o princípio segundo o qual as isenções ou

¹⁶ Proc. C-109/02, já cit..

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

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

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

derrogações devem ser interpretadas em termos estritos, desde que não se viole o princípio da neutralidade do imposto²⁰.

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

Os Estados membros não poderão, designadamente, interpretar os conceitos utilizados no Anexo III da Directiva de forma selectiva de modo a que, sem atender a critérios objectivos, se conceda diferente tratamento a idênticas realidades. Com efeito, sendo certo que a determinação das operações sujeitas a taxa reduzida do IVA compete aos Estados membros, não existindo definições abstractas a este propósito na legislação comunitária, impõe-se que seja respeitado o princípio da neutralidade. Assim, será contrária aos princípios do Direito da UE uma tributação a taxas reduzidas do imposto que, sendo selectiva, viole as características fundamentais da neutralidade fiscal, objectividade e taxa de tributação uniforme, não permitindo que sejam instituídos subgrupos no interior de uma actividade tributável, com o intuito de lhes aplicar diferentes taxas de tributação, não existindo qualquer razão objectiva que justifique tal diferença de tratamento²².

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

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

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

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

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

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

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

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

Tal sucede, por exemplo, quando, no termo de uma análise ainda que meramente objectiva, se verifica que uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e que a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal.

Neste contexto, é jurisprudência firmada pelo TJUE que “...*se está perante uma prestação única designadamente no caso em que um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do mesmo tratamento fiscal da prestação principal. Uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador*”²⁵.

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

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

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

²⁵ Caso *CPP*, já cit., n.º 30.

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

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

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

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

*53. Tal sucede, por exemplo, quando, no termo de uma análise ainda que meramente objectiva, se verifica que uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e que a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal (...)*²⁸.

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

Assim sucedeu no Caso *Comissão/França*, em que esteve em análise a aplicação da taxa reduzida do IVA à electricidade, concretamente à subscrição de electricidade²⁹.

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

²⁸ *Ibidem*.

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

A República Francesa alterou a sua legislação relativa ao IVA aplicável ao fornecimento de electricidade e de gás natural, tendo passado a aplicar à subscrição, isto é, o montante certo a pagar pela adesão às redes de fornecimento durante um determinado período de tempo e que engloba ainda outras despesas fixas, a taxa reduzida do imposto e ao montante variável a pagar em função do consumo, manteve a aplicabilidade da taxa normal.

A Comissão imputou à França, no âmbito de uma acção por incumprimento, por um lado, não lhe ter transmitido devidamente e/ou totalmente as informações relativas à alteração que lhe incumbem prestar por força da Sexta Directiva IVA. Por outro lado, considerou que a aplicação de taxas de imposto sobre o valor acrescentado diferenciadas para as duas prestações do conjunto da operação era inconciliável com o disposto na directiva.

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

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

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

“ 88.

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

89.

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

(...)

92.

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

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

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

Ainda no mesmo sentido, cite-se o Acórdão do TJUE de 10 de Março de 2011, Proc.s apensos C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, onde esteve em causa o alcance da expressão «produtos alimentares» que figurava no seu anexo H, categoria 1, da Sexta Directiva, novamente para efeitos de aplicação da taxa reduzida do IVA. Como o Tribunal começou por salientar haveria que aferir “... *se, do ponto de vista do IVA, as diversas actividades em causa em cada um dos processos principais devem ser tratadas como operações distintas tributáveis separadamente ou como operações complexas únicas compostas de vários elementos*” (n. 51).

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

3.3.4 A jurisprudência do CAAD

No Processo arbitral n.º 171/2013-T, julgou este Tribunal uma matéria idêntica à controvertida.

³⁰ Proc. C-442/05, Colect., p. 1817.

Esteve em causa a apreciação da aplicação da taxa reduzida do IVA aos acessórios e peças de cadeiras de rodas e de “scooters” de mobilidade de uso exclusivo por deficientes motores.

A AT invocou uma interpretação das verbas 2.6 e 2.9 da Lista I anexa ao Código do IVA que excluía a aplicação da taxa reduzida aos acessórios e peças de cadeiras de rodas e de “scooters” de mobilidade de uso exclusivo por deficientes motores, alegando que a taxa reduzida apenas poderia ser aplicável às “scooters” de mobilidade e cadeiras de rodas e não aos componentes que as integram quando transaccionados em separado.

Neste sentido, a Requerente alegou que tais acessórios e peças só faziam sentido se usados em conjunto, i.e., com a cadeira de rodas, completando a função desta e integrando a própria cadeira sendo parte da “unidade de produto”.

Relativamente às peças separadas (baterias, motores, entre outros), conforme se alegou, não podem ser usadas noutros produtos que não sejam os da Requerente.

Por outro lado, o simples facto de ocorrer facturação segregada (com códigos separados) ou autónoma (em facturas separadas) dos acessórios e das peças por razões organizativas ou temporais, não poderia nunca afectar o enquadramento e qualificação para efeitos de IVA.

Após a devida apreciação da matéria de facto e de direito, entendeu acertadamente este Tribunal que, *“Assim, a razão extrafiscal que presidiu à consagração de uma taxa reduzida para os aparelhos e demais produtos indicados nas mencionadas verbas não se modifica quanto aos acessórios e peças sobressalentes utilizáveis em exclusivo em cadeiras de rodas e que fazem parte integrante das mesmas. Estes acessórios e peças, para além de não poderem ter aplicação alternativa ou diferente daquela para a qual foram construídas e concebidas), são essenciais ao funcionamento das cadeiras de rodas e “scooters” e prolongam as suas funções, ou asseguram a sua manutenção e preservação, pelo que devem ser abrangidos pela tributação à taxa reduzida;”*

Ora é exactamente esta a situação que temos entre nós, militando os mesmos fundamentos de direito e de facto.

4. Da posição da Requerente

Basicamente a Requerente assenta o seu entendimento nas seguintes linhas:

- a) A interpretação que a Administração Fiscal pretende fazer da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, de acordo com a qual a taxa reduzida do IVA se aplica apenas às “unidades únicas de implante”, mas não às peças que constituem o implante dentário completo, não tem qualquer apoio no texto legal e, a ser seguida, introduziria tratamento fiscal discriminatório para as próteses por implante;
- b) A DIVA não é de aplicação directa na ordem jurídica portuguesa, nem dela se retiram elementos interpretativos que favoreçam a posição da administração fiscal nesta matéria;
- c) O legislador português não usou da faculdade, consentida pela Directiva, de delimitar as categorias de bens sujeitos à taxa reduzida através da Nomenclatura Combinada, optando antes pela denominação usual dos bens, pelo que o enquadramento das peças de implante na Nomenclatura Combinada é irrelevante para os efeitos do respectivo enquadramento na Lista I anexa ao CIVA;
- d) Não sendo susceptíveis de qualquer outra utilização que não seja em medicina dentária, devem ser tributadas à taxa reduzida do IVA, por estarem enquadradas na verba 2.6 da referida Lista I;
- e) O mesmo vale para os implantes temporários e as coroas provisórias, dado tratarem-se igualmente de artigos de prótese.

5. Da posição da Requerida

Nas suas linhas gerais a Autoridade Tributária e Aduaneira vem defender o seguinte:

- a) Os vários componentes por que são constituídos os implantes dentários quando transaccionados em separado devem ser enquadradas no código 9021 29 00 da Nomenclatura Combinada e como tal classificadas como peças ou acessórios de um

implante, não podendo ser enquadradas na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA por não constituírem, autonomamente ou unitariamente, uma peça artificial que substitui um órgão do corpo ou parte dele (a AT utiliza a este propósito a expressão “bens completos”, em substituição do conceito antes por si utilizado de “unidade única de implante”), no sentido de assumir ou substituir, efectivamente, a função da parte do corpo com deficiência ou enfermidade, sendo-lhes aplicável a taxa normal do imposto;

- b) Com efeito, as partes e acessórios das próteses como as peças em questão, para além de não serem prótese, não são aptos, considerados individualmente, a substituir uma parte do corpo ou a sua função, ou seja, não se configuram como “bens completos” – i.e., aqueles que, por si mesmos, são aptos a substituir uma parte do corpo ou a sua função;
- c) Só quando a transacção incide sobre os transplantes completos, montados tal como são aplicados na boca dos pacientes, haverá lugar ao benefício da taxa reduzida de IVA nos termos do disposto na referida verba;
- d) Em matéria de aplicação das taxas reduzidas do IVA, tratando-se de situações excepcionais, vigora o princípio da interpretação estrita;
- e) Do ponto de vista da neutralidade temos que comparar a tributação da prótese fixa com a tributação da prótese amovível e não a tributação das peças e/ou acessórios da prótese fixa com este tipo de prótese, sendo que no caso da prótese amovível as peças são tributadas à taxa normal.

6. Aplicação ao caso concreto

Considerando a matéria de facto dada como provada e a matéria de direito vinda de enunciar, importa aferir da legitimidade da pretensão da Requerente. Isto é, há que analisar se o legislador português visou restringir a aplicação da taxa reduzida, como pretende a Administração Fiscal, só quando estão em causa transacções que incidem sobre os implantes completos ou se a taxa reduzida se pode aplicar às transacções dos três

componentes – coroa, implante e pilares por que são constituídos os implantes dentários quando transaccionados em separado.

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.

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.º3 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.

Neste contexto, importa ainda salientar que a invocação, por parte da AT, do argumento da Nomenclatura Combinada não procede, porquanto esta Nomenclatura foi criada para efeitos estatísticos e de aplicação da pauta aduaneira comum e não tem

qualquer relevo em matéria de classificação de bens e serviços para efeitos de IVA em Portugal.

O único caso em que no CIVA se recorre à Nomenclatura Combinada para definir o alcance do regime tributário dos bens vem previsto no respectivo artigo 14.º, n.º 1, alínea i), para efeitos de determinação do regime de isenção (completa ou taxa zero), de acordo com o qual são isentas as “transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações de guerra classificadas pelo código 8906 00 10 da Nomenclatura Combinada, quando deixem o país com destino a um porto ou ancoradouro situado no estrangeiro”, dispositivo este não aplicável na situação em apreço.

Sendo certo que, de acordo com o estatuído no artigo 98.º, n.º 3, da DIVA, os Estados membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exactidão cada categoria sujeita à taxa reduzida, igualmente certo é que o legislador português não acolheu esta opção.

Ou seja, para efeitos de IVA é irrelevante a classificação que os implantes, as coroas e os pilares mereçam na Nomenclatura Combinada.

Ora, neste contexto, importa uma vez mais salientar que, como ficou provado, as três “peças” ora em apreço – implante, coroa e pilar – não podem ser utilizados separadamente, sendo especialmente concebidos e fabricados para a produção de uma peça que se designa por implante. 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 incidíveis 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.

As liquidações de juros compensatórios, sendo actos consequentes das liquidações, que têm como pressuposto, estão afectadas pelo mesmo vício.

Estes vícios justificam a anulação das liquidações que são objecto do presente processo arbitral.

7. Indemnização por garantia indevida

A Requerente formula pedido de indemnização por garantia indevida.

O processo arbitral é meio adequado para o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada, pois é aplicável subsidiariamente o artigo 171.º do CPPT, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º
Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

A Requerente prestou garantia bancária para suspender uma execução fiscal instaurada para cobrança das quantias liquidadas pelos actos que são objecto do presente processo tendo despendido até 01-09-2014 a quantia de € 9.773,38.

No caso em apreço, os erros que afectam as liquidações são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois as correcções que efectuou foram da sua iniciativa e a Requerente não contribuiu para que esses erros fossem praticados.

Por isso, a Requerente têm direito a ser indemnizados pelos prejuízos derivados da garantia prestada para suspender a execução fiscal instaurada para cobrança da quantia liquidada.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante da indemnização exacto da indemnização, a condenação terá de ser efectuada com base na quantia já despendida que é € 9.773,38, e com referência ao que vier a ser liquidado em execução do

presente acórdão [artigos 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil e 565.º do Código Civil, aplicáveis neste sentido termos do artigo 2.º, alínea d) da LGT].

8. Valor do processo

Pelo que se refere no ponto 3, deste acórdão e de harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.227.178,71**.

9. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular, com fundamento na violação da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, as liquidações de IVA e de juros compensatórios indicadas na alínea g) da matéria de facto fixada;
- c) Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito de a Requerente ser indemnizada pela garantia prestada e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente, a título de indemnização por garantia indevida, a quantia de € 9.773,38, e as demais quantias que se vierem a liquidado em execução do presente acórdão, relativas a despesas derivadas da prestação da garantia no processo executivo n.º ...2014..., do Serviço de Finanças de

10. Custas

De harmonia com o artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **16.830,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 24-11-2014

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Clotilde Celorico Palma)

(Emanuel Vidal Lima)