JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO

CONSULTOR FISCAL



# CONSULTA

O distinto Advogado Dr. Filipe Romão solicitou o meu parecer sobre o enquadramento legal na "verba" 2.6 da Lista I, anexa ao Código do IVA (CIVA), dos "implantes dentários".

Tal "verba"da Lista I, que elenca os bens e serviços tributados a taxa reduzida (actualmente de 6% nas operações realizadas no Continente, de 5% nas realizadas na Região Autónoma da Madeira e de 4% na Região Autónoma dos Açores) inclui, entre outros elementos, *"[...] aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano [...]."*

A letra do preceito parece indicar que os implantes dentários se enquadram na referida lista, já que se trata de material de prótese destinada a substituir um órgão do corpo humano, no caso, o aparelho dentário.

A administração fiscal, todavia, em resposta a um pedido de informação que lhe foi dirigido por interessados, entende que os vários componentes por que são constituídos os implantes dentários, que constituem as próteses mais avançadas hoje existentes para substituição dos dentes naturais, quando transaccionados em separado, não têm enquadramento naquela verba, pelo que a taxa aplicável a cada um deles é a taxa normal do imposto, hoje de 23%. No entendimento da administração, que foi comunicado aos sujeitos passivos que pediram esse esclarecimento, 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.

Sobre o tema, a administração fiscal emitiu, em pedido de informação vinculativa (proc. T120 2005093), uma ficha doutrinal, datada de 11 de Maio de 2007, cuja

AVENIDA ELÍSIO DE MOURA, N.º 33 - 4º C • 3030-183 COIMBRA • PORTUGAL
Tel.: (+351) 239 486 486 • Tm.: (+351) 917 554 622 • xbasto@sapo.pt

doutrina foi reiterada em comunicação enviada por correio electrónico (sem data, mas seguramente posterior a 7 de Fevereiro de 2011). Em ambos os casos, se defende uma interpretação da verba 2.6 da Lista 1, anexa ao CIVA que exclui a aplicação da taxa reduzida do imposto aos componentes que fazem parte do implante dentário, por se entender que aquela taxa só se pode aplicar ao implante completo, ou, no dizer da administração fiscal, "unidade única de implante".

Pretende-se saber se são válidos os argumentos aduzidos pela administração fiscal para fundamentar tal posição e, consequentemente, se é correcta a interpretação da lei que deles decorre.

Pretende-se ainda saber se se deve considerar como enquadrado na referida verba 2.6 da Lista 1 do CIVA, o material de prótese que, embora tendo uma natureza temporária, se destina a substituir um órgão do corpo humano, no caso, nomeadamente os implantes temporários e as coroas provisórias.

Sobre estas questões, formulo o seguinte parecer.



AVENIDA ELÍSIO DE MOURA, N.º 33 - 4º C • 3030-183 COIMBRA • PORTUGAL
Tel.: (+351) 239 486 486 • Tm.: (+351) 917 554 622 • xbasto@sapo.pt

# PARECER

1. Como se informa na consulta, a posição da administração fiscal sobre o problema que aqui nos ocupa está exposta em dois documentos – uma ficha doutrinária, de 2007, e uma resposta a um pedido de informação não vinculativa, veiculada por correio electrónico, em 2011.

Analisemos os dois documentos.

1.1 Na ficha doutrinária, retirada da informação vinculativa referida na Consulta, a então designada Direcção Geral dos Impostos, limita-se a considerar que tem sido entendimento dos serviços, no que se refere aos implantes dentários, que a "verba" em questão (que era então a 2.5) "abrange as transmissões de próteses constituídas numa unidade única de implante, isto é, implante+peças de ligação+dente, pelo que as partes, peças e acessórios, quando transaccionadas em separado, por falta de enquadramento na citada verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, são tributadas à taxa de 21%", que era a taxa vigente à data da ficha doutrinal em causa.

Não se dá justificação para este entendimento, que não resulta de todo da letra da norma do CIVA. Com efeito, não se faz aí distinção que autorize a só dar o benefício da taxa reduzida às proteses constituídas por uma "unidade única de implante". Como veremos adiante, a unidade única de implante pura e simplesmente não existe, já que tecnicamente a prótese por implante só pode ser realizada por fases, sendo em cada uma delas introduzido um elemento ou peça diferenciada. A doutrina administrativa em exame equivale a negar o benefício da taxa de reduzida às próteses por implante, introduzindo uma diferença de tratamento fiscal entre os diferentes tipos de próteses dentárias, o que o legislador seguramente não pode ter querido, por ofensa ao mais elementar princípio de neutralidade, a que o imposto é particularmente sensível. A tudo isto voltaremos mais adiante.

AVENIDA ELÍSIO DE MOURA, N.º 33 - 4º C • 3030-193 COIMBRA • PORTUGAL
Tel.: (+351) 239 496 486 • Tm.: (+351) 917 554 622 • xbasto@sapo.pt

A mesma "ficha doutrinária" (no seu nº 4) extrai desta doutrina a consequência de que as transmissões de *"bagues", "brackets", micro-implantes", "elastiques" e "fils"* não se enquadram na verba da lista que atribui à taxa reduzida às próteses, por se tratar de peças separadas.

Ao que somos informados e se é boa a nossa informação, os objectos referidos são usados pelos odontologistas não como material de prótese, mas como material destinada à correcção dos dentes naturais (ortodôncia). Não beneficiam da taxa reduzida, é certo, mas não por se tratar de peças separadas, mas apenas porque não são destinados a substituir órgão do corpo humano, mas apenas a corrigir os seus defeitos. A ficha doutrinária equivoca-se assim quanto ao fundamento da não aplicação da taxa reduzida àqueles materiais. Mas não é do tratamento fiscal desses materiais, mas sim do das próteses, que aqui nos ocupamos. E quanto a essas, a administração entende que a taxa reduzida apenas se aplica "às unidades únicas de implante".

1.2 Na resposta à "insistência" de um contribuinte, a Directora de Serviços (em substituição) Drª Maria Emília Pimenta, através de correio electrónico, reiterou esta doutrina administrativa, procurando explicitar os seus fundamentos legais, o que faltava de todo na ficha doutrinária.

A resposta começa por transcrever a verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, identificando-a com a aplicação da taxa reduzida do IVA a *"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."*

Tal como a ficha doutrinária, entende-se que *"a citada verba contempla com a aplicação da taxa reduzida aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte qualquer membro ou órgão do corpo humano. Esta verba restringe, no entanto, a sua aplicação aos bens que estejam adstritos ao fim ali prescrito, ou seja e em suma, à peça artificial que substitui um órgão do corpo ou parte dele."*

Julga-se, portanto, que *"o legislador entendeu restringir a aplicação da taxa reduzida aos artigos de prótese, não incluindo nesta verba a transmissão autónoma das suas partes, peças e acessórios"*.

Pretende-se fundamentar esta posição na circunstância de o IVA ser um imposto de matriz comunitária, devendo pois observar-se os princípios estabelecidos na directiva que regula o sistema comum europeu do imposto sobre o valor acrescentado, que é a Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006. Invoca-se o artigo 98º dessa directiva onde se consente aos Estados a aplicação de uma ou duas taxas reduzidas, as quais se aplicam apenas às entregas de bens e prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III.

Depois de recordar que, segundo a mesma disposição da directiva, os Estados membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exactidão cada categoria, o documento em causa invoca o Regulamento (EU) nº 111/2011, da Comissão, de 7 de Fevereiro de 2011, relativo à classificação de determinadas mercadorias na Nomenclatura Combinada, onde se define o implante dentário como um artigo sob a forma de uma peça cónica de titânio que apresenta, na sua extremidade inferior, uma haste com uma rosca externa (denominado «suporte de dente artificial»). Utilizado em medicina dentária, destina-se, sempre segundo o Regulamento, a ser aparafusado numa raiz de dente artificial implantado no maxilar e a ligar a raiz à coroa artificial.

Segundo o *e-mail* referido, deve ser classificado no código NC 9021 29 00 como uma peça de um implante dentário.

Retira-se então a conclusão de que *"todos os constituintes da prótese (implante dentário)... não têm enquadramento na verba 2.6 da Lista 1 anexa ao CIVA, estando sujeitos à aplicação da taxa normal a que se refere a alínea c) do nº 1 do artigo 18º do citado Código"*.

3. A posição da administração fiscal, expressa nos dois textos referidos, não nos parece ter o mínimo fundamento.

A verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA não fornece, na sua formulação literal, qualquer apoio à restrição, que a administração quer introduzir, de modo que a taxa reduzida se aplique tão-somente a "unidades únicas de implante". Tal restrição não tem assento na formulação legislativa, que refere apenas, sem mais qualificações, *"...aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano..."*. Como é bem conhecido, entre os princípios gerais da interpretação da lei, constantes do Código Civil, conta-se o de que não pode ser considerado pelo intérprete *"o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso."*

Também é sabido que na interpretação das normas fiscais se observam as regras e os princípios gerais de aplicação e interpretação das leis, como resulta do nº 1 do artigo 11º da Lei Geral Tributária (LGT).

A referência a "unidade única de implante" – que excluiria, no entender da administração tributária, a aplicação da taxa reduzida às peças que constituem o implante dentário – não consta da lei e na formulação legislativa nada existe, mesmo imperfeitamente expresso, que indicie que tal restrição está, de algum modo, contida no pensamento legislativo.

A interpretação da administração fiscal não tem pois na letra da lei aquele "mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso", capaz de a tornar uma alternativa válida de captação do pensamento legislativo.

Por outro lado, a tal "unidade única de implante", a que, no entendimento administrativo, a taxa reduzida se aplica, por oposição às peças separadas, que já seriam tributadas à taxa normal do imposto, é coisa que pura e simplesmente não existe. A técnica cirúrgica obriga a que a operação de implantes seja executada por fases, em cada uma das quais "peças separadas" são introduzidas na boca do paciente.

Na verdade, a prótese dentária por implante dentário é constituída por três elementos: implante, pilar e coroa. Os implantes e pilares são produzidos em série, por empresas especializadas situadas fora do território nacional, ao passo que a coroa é elaborada pelos laboratórios de prótese dentária e necessita de se ajustar às características da dentição do paciente em causa, pelo que é especificamente produzida para cada caso. O processo cirúrgico inicia-se pela colocação do implante propriamente dito, no osso do maxilar, e é um processo relativamente longo que culmina com a colocação da coroa dentária. Não existe assim a tal "unidade única de implante", porque o processo cirúrgico assim o exige: tem de se proceder por fases e cada uma das peças implicadas nessas fases tem procedência e origem diferente; não há assim transacções de "unidades únicas de implante", nem fabricantes dessas pretensas unidades.

Ao pretender que só essas unidades, mas não as peças separadas que hão-de constituir, no final do processo, a prótese por implante, têm enquadramento na verba 2.6, a administração acaba por negar o benefício da taxa reduzida a este tipo de próteses. Se as peças separadas não têm enquadramento na lista e esse enquadramento só se verifica para as "unidades únicas de implante" e estas pura e simplesmente não são objecto de transacção, o resultado é então que este tipo de próteses nunca beneficia de taxa reduzida. Frustra-se assim o desígnio claro da lei de atribuir a taxa reduzida de IVA aos "aparelhos, artefactos e demais material de prótese

ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano".

É de excluir pois que este possa ter sido o pensamento legislativo. Na verdade, a ser como a administração fiscal pretende, haveria uma diferença de tratamento fiscal entre as diferentes próteses dentárias. Enquanto as próteses a que poderíamos chamar "clássicas", constituídas por uma única peça, beneficiariam da taxa reduzida de 6%, as próteses por implante já não teriam esse benefício. Esse tratamento diferenciado, sobre não ter qualquer arrimo no texto legal, violaria os princípios de neutralidade que estão na base da tributação do consumo. Como se refere num dos "considerandos" da directiva europeia sobre o IVA (considerando 7º), o sistema comum deve conduzir a uma neutralidade concorrencial, "no sentido de que, no território de cada Estado membro, os bens e serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição". O Tribunal de Justiça da União Europeia confirma que a introdução e a manutenção de taxas reduzidas de IVA só são admissíveis se não violarem o princípio da neutralidade fiscal[1].

O sistema é assim hostil a discriminações arbitrárias – e arbitrária seria a discriminação que acabaria por resultar da interpretação seguida pela administração fiscal.

Há ainda que considerar que as três peças básicas por que é constituído o implante não têm qualquer outra utilização que não seja em medicina dentária. Na verdade, poderia de algum modo compreender-se a posição da administração tributária, em distinguir entre peças separadas e unidades completas, se as peças separadas pudessem ter diferentes utilizações. Se fosse assim, poderia compreender-se a relutância em aceitar dar o benefício a essas peças, quando elas podiam afinal ser usadas para outros fins que não aquele que a lei quis privilegiar. Só que não é assim. Os implantes e os pilares são materiais ou artefactos altamente especializados, fabricados por empresas do ramo em metais bio-compatíveis, insusceptíveis de outra

[1] Veja-se, por exemplo, o Acórdão de 3 de Abril de 2008, proferido no processo C-442.

utilização, que não seja em medicina dentária. O mesmo se diga da coroa, fabricada por medida pelos laboratórios de próteses dentárias. Não há pois qualquer risco de desvio dessas peças para finalidades que não sejam as que a lei quis proteger na verba 2.6.

4. Vejamos agora se da directiva comunitária se pode extrair algum argumento a favor da tese da administração fiscal, como se pretende na resposta que foi dada por *e-mail* a um pedido de esclarecimento suscitado por sujeitos passivos.

Recordemos que o artigo 98º da Directiva 2006/112/CE consente aos Estados "a aplicação de uma ou duas taxas reduzidas, as quais se aplicam apenas às entregas de bens e prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III".

Ora, como é bem sabido, as directivas são actos comunitários que, nos termos do artigo 288.º do Tratado da União Europeia (ex-artigo 249.º do TCE): vinculam "o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.".

A directiva deve assim ser transposta para a ordem jurídica interna dos Estados, tomando em conta as finalidades que visa, mas deixando à discricionariedade dos Estados o modo como atingir esses fins. Obrigatoriedade, pois de atingir o resultado, mas liberdade de escolha de forma e de meios.

Directiva é assim diferente de regulamento, o qual tem efeito directo e imediato, entrando em vigor na ordem jurídica interna dos Estados membros independentemente de qualquer norma interna de transposição[2].

Claro que o IVA português deve obedecer aos princípios estabelecidos na directiva, conforme se observa no *e-mail* subscrito pela Directora de Serviços do IVA. Não são,

[2] O Tribunal de Justiça reconhece efeito directo a directivas comunitárias, mas só em casos particulares, bem delimitados, em que seja claro que não há necessidade de transposição e estejam em causa direitos de particulares, o que manifestamente não é o caso das directivas de harmonização tributária. Sobre o "efeito directo", veja-se João Mota de Campos, *Manual de Direito Comunitário*, Fundação Calouste Gulbenkian, 2000, p. 257-259.

porém, as normas da directiva aplicáveis directamente; a administração pública e os sujeitos passivos só devem obediência às normas da legislação nacional que transpuseram a directiva para a ordem interna. Podem as instâncias comunitárias – a Comissão, no caso – questionar o exacto cumprimento pela República Portuguesa da directiva em causa, conduzindo, no limite a um processo de "incumprimento de Estado", em que se pede ao TJUE a declaração de incumprimento do direito comunitário. Enquanto não for modificada a legislação interna, todavia, é a essas normas que a administração pública e os administrados devem obediência.

O Anexo III da directiva elenca os bens e serviços a que os Estados membros podem aplicar taxas reduzidas.

Na parte relevante para a matéria em análise, consta do anexo (nº 4) que os Estados podem conceder taxa reduzida ao "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". Também podem beneficiar da taxa reduzida os "produtos farmacêuticos do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários, incluindo produtos contraceptivos e de higiene feminina" (nº 3) e ainda os "tratamentos médicos e dentários assim como curas termais, desde que estas prestações não estejam isentas por força do disposto nas alíneas b) a e) do n.º 1 do artigo 132.º". São os três campos de aplicação de taxas reduzidas na área da saúde que a directiva quis contemplar.

Como se vê, é o nº 4 do Anexo que mais directamente contempla o tratamento fiscal dos artigos de prótese.

Dele não pode obviamente retirar-se qualquer elemento para a interpretação da norma portuguesa que atribui taxa reduzida aos artigos de prótese dentária. Em qualquer caso, é sempe à lei portuguesa que compete determinar o alcance da taxa reduzida. Ora, a lei não distingue entre os vários tipos de próteses dentárias,

atribuindo a todas o benefício de aplicação da taxa reduzida de IVA. Distinções desse tipo também não as faz a directiva comunitária.

Alega-se ainda, no já citado documento, que as peças separadas que constituem as próteses por implante não estariam contempladas, como próteses, mas antes como peças separadas de um implante dentário, na Nomenclatura Combinada – que é a nomenclatura das mercadorias da Comunidade Europeia que satisfaz as exigências das estatísticas do comércio internacional (intra e extracomunitário) e da pauta aduaneira, nos termos do artigo 9º do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia – de acordo com o Regulamento (EU) nº 111/2011, da Comissão, de 7 de Fevereiro de 2011.

Quer-se retirar desta classificação da Nomenclatura Combinada – já veremos se está exacta a classificação – a consequência de que todos os constituintes da prótese ou implante dentário não têm enquadramento na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA.

Ora, a verdade é que a Nomenclatura Combinada serve para efeitos estatísticos e de aplicação da pauta aduaneira comum, mas não tem qualquer relevo em matéria de classificação de bens e serviços, para os efeitos do IVA português.

A directiva do sistema comum, já atrás citada, no seu artigo 98º, consentindo aos Estados aplicar uma ou duas taxas reduzidas de IVA aos bens e serviços constantes do Anexo III, dá-lhes a faculdade de "utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exactidão cada categoria" (nº 3 do artigo 98º).

Trata-se de uma faculdade que os Estados usam ou não, como bem entenderem, sendo livres de construírem as suas listas de bens e serviços a que aplicam taxas reduzidas sem recurso à Nomenclatura Combinada. Basta transcrever o nº 3 do artigo 98º da directiva para nos apercebermos que é assim:

*"3. Ao aplicarem as taxas reduzidas previstas no nº 1 às categorias relativas a bens, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exactidão cada categoria."*

Podem utilizar... não têm obrigação de utilizar.

Ora o legislador português, com uma excepção, nunca optou por recorrer à Nomenclatura Combinada para definir o alcance dos regimes tributários dos bens, para os efeitos do IVA, em matéria de isenções ou de taxas.

A excepção, que só confirma a regra da não utilização da Nomenclatura Combinada, está na alínea i) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, onde constam como 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." É esta a única referência, no CIVA, à Nomenclatura Combinada.

O legislador português não quis pois usar da faculdade posta à sua disposição pelo nº 3 do artigo 98º, atrás citado.

E há boas razões para não utilizar essa faculdade.

O problema, aliás, foi discutido na Comissão do Imposto sobre o Valor Acrescentado, de que o signatário deste parecer foi presidente, quando, no início dos anos 80 do século passado, se preparava a legislação que depois haveria de constituir o Código do IVA. Da parte sobretudo dos serviços alfandegários, havia inclinação para usar a nomenclatura pautal na definição das mercadorias sujeitas às diferentes taxas. Seguramente que uma tal solução facilitaria a liquidação do IVA nas importações, por parte da autoridades aduaneiras.

Não foi essa, porém, a solução seguida, optando-se por redigir as listas sem referência à classificação pautal. Sendo o IVA um imposto auto-liquidado, é ao sujeito passivo que compete aplicar a taxa ao valor tributável e, após efectuada a dedução do imposto suportado a montante, apurar o imposto a pagar. É a ele, pois, que compete identificar os bens objecto da transacção e determinar a taxa aplicável. Os operadores internos não têm familiaridade com a complexa classificação pautal. Seria muito pouco amigável, para não dizer hostil, que as listas de bens remetessem para a classificação

pautal ou para a Nomenclatura Combinada. Os industriais e os comerciantes, que são os sujeitos passivos a quem compete liquidar o imposto nas transacções internas, preferem, sem dúvida, que as listas sejam organizadas com base na denominação corrente das mercadorias, poupando-lhes o trabalho de decifrar a intrincada nomenclatura aduaneira ou estatística. Aliás, é essa a linha seguida pela generalidade os Estados na construção das listas de bens a que se aplicam as diferentes taxas.

É irrelevante pois, para os efeitos do IVA, a classificação que os artigos em exame tenham na Nomenclatura Combinada. A lista I anexa ao Código não recorre a essa nomenclatura, que não serve assim de guia interpretativo das normas definidoras dos bens sujeitos à taxa reduzida.

5 Acontece ainda que não é exacta a aplicação que se faz, no citado *e-mail,* do Regulamento (EU) nº 111/2011, da Comissão, de 7 de Fevereiro de 2011. Desse Regulamento e da Nomenclatura Combinada não pode retirar-se a conclusão pretendida, bem ao invés.

É objecto de tal regulamento a classificação (Código NC) de um "artigo sob a forma de uma peça cónica de titânio que apresenta, na sua extremidade inferior, uma haste com uma rosca externa (denominado «suporte de dente artificial»). Artigo esse utilizado em medicina dentária. Destina-se a ser aparafusado numa raiz de dente artificial implantado no maxilar e a ligar a raiz à coroa artificial".

O que do Regulamento afinal resulta é que essa peça está enquadrada no descritivo dos códigos NC 9021 e 9021 29 00 por respeitar a um artigo ou aparelho de prótese dentária. Estamos assim perante uma parte, peça ou acessório de um aparelho, artefacto ou outro material de prótese ou compensação destinado a substituir, no todo ou em parte um órgão do corpo humano – o dente.

Como são igualmente partes, peças ou acessórios os restantes elementos de utilização específica e indispensáveis no dente artificial.

AVENIDA ELÍSIO DE MOURA, N.º 33 - 4º C • 3030-183 COIMBRA • PORTUGAL
Tel.: (+351) 239 496 466 • Tm.: (+351) 917 554 622 • xbasto@sapo.pt

Não se compreende assim como a administração pretende extrair daqui argumento favorável à sua tese, segundo a qual as peças separadas do implante não têm enquadramento na verba 2.6 da Lista I, que só abrange a, por ela designada, "unidade única de implante".

Com efeito, e bem ao invés do que pensa a administração fiscal, da nota 2 b) do Capítulo 90 do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de Julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum, resulta, como princípio geral de classificação, que, quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinados a instrumentos ou aparelhos determinados, as respectivas partes e acessórios se classificam na posição correspondente a esse instrumento ou aparelho.

Mais, nos fundamentos constantes do anexo ao Regulamento n.º 111/2011, da Comissão, de 7 de Fevereiro de 2011, é explicito que a parte, peça ou acessório em causa, devido à sua concepção, destina-se a ser utilizado especificamente por dentistas, não podendo ser considerado uma «peça de utilização genérica», como resultada Nota 2 da Secção XV daquele Regulamento (CEE) n.º 2658/87, caso em que não poderia ser incluído na mesma classificação. De onde se conclui que as partes, peças e acessórios de uso específico que sejam integrados num implante dentário deverem ser classificados na posição 9021, a qual inclui os vários acessórios para dentistas, destinados a fazer coroas ou próteses dentárias, como artigos ou aparelhos de prótese que são.

Não se entende assim que na mencionada comunicação por *e-mail,* se conclua, a partir da análise do Regulamento citado *que "todos os constituintes de prótese (implante) dentário, como por exemplo parafusos de implantes ou implantes osseiontegrados,* [*sic,* no texto] *não têm enquadramento na verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, estando sujeitos à aplicação da taxa normal a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do citado Código."*

Por um lado, como vimos, o legislador nacional, na transposição da Directiva IVA, não utilizou explicitamente a faculdade contida no n.º 3 do art.º 98.º desta: não seguiu a Nomenclatura Combinada para delimitar com exactidão cada categoria para aplicação da taxa reduzida do IVA. Por outro lado, o Regulamento que suporta a Nomenclatura Combinada inclui afinal na mesma categoria os elementos constitutivos do implante, não fazendo distinção entre eles, já que todos eles têm uma utilização específica em prótese dentária, não sendo susceptíveis de qualquer outra afectação. Estão cobertos pela classificação 9021, que abrange, na respectiva epígrafe, os "artigos e aparelhos de prótese".

6. Parece-nos assim evidente que não são válidos os argumentos invocados para recusar a taxa reduzida de IVA à transmissão, aquisição intracomunitária ou importação das três peças separadas que hão-de formar a prótese por implante dentário.

Talvez a administração pretenda dizer que não têm enquadramento na Lista I os materiais de que são feitas as três peças acima referidas, ou seja, que não podem beneficiar da taxa reduzida as peças e materiais a partir das quais os fabricantes obtêm os implantes, os pilares e a coroa que, por fases, são introduzidos na cavidade oral do paciente.

Se fosse essa a doutrina, estaria tudo certo. De facto, a taxa reduzida não se estende para montante, para os materiais que depois são transformados nas peças da prótese.

Esta distinção surge, com toda a clareza, em resposta a uma consulta dirigida à administração fiscal espanhola.

A *Dirección General de Tributos,* na resposta à consulta n.º V2026-11, datada de 8 de Setembro de 2011, veio esclarecer que as peças de titânio e cobalto quando constituam materiais que se incorporam no processo de elaboração de próteses dentárias ou de outros produtos similares, são tributadas à taxa normal do imposto,

dado que não se destinam directamente aos usos sanitários que determinam a aplicacão da taxa reduzida (*tipo reducido*).

Já, todavia, beneficiarão da taxa reduzida (de 8%) as transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de produtos que, pelas suas características objectivas, podem aplicar-se, sem ser objecto de transformação ulterior, ao uso sanitário que determina a aplicação da taxa reduzida.

O princípio seguido é, pois, o de que, quando se trata de peças ou materiais que se incorporam no processo de produção de próteses dentárias ou de outros produtos similares, será de aplicar a taxa normal do IVA, porque tais bens não se destinam directamente ao fim prosseguido pela prótese, mas quando as peças, pelas suas características objectivas, se possam aplicar, sem ser objecto de transformação posterior, na prótese, então já beneficiam da aplicação da taxa reduzida do IVA.

Ora os implantes, pilares e coroa que constituem a prótese são aplicados no paciente, em diferentes fases do procedimento, sem qualquer transformação.

Em síntese, a solução que defendemos, sobre ter assento nas próprias palavras da lei, permite que o escopo legislativo seja atingido, sem provocar discriminações arbitrárias entre bens que afinal têm a mesma destinação.

A posição da administração fiscal portuguesa, nesta matéria, como se vê da ficha doutrinária e do *e-mail* de esclarecimento, bem ao invés, subverte a letra da lei e não respeita os princípios de neutralidade no tratamento fiscal que estão na base do sistema do IVA.

7. Não se afigura difícil, considerado tudo o que atrás se escreveu, responder à última questão suscitada na Consulta. Pretende-se saber se os implantes temporários e as coroas provisórias, material que, embora tendo uma utilização temporária, se destina também a substituir os dentes naturais, no decurso do tratamento dentário, têm também enquadramento na citada verba 2.6 da Lista I.

A resposta é obviamente positiva. Nem por se tratar de material de utilização temporária, a aplicar durante um certo período durante o tratamento dentário, deixa de ser material de prótese, isto é, material destinado a substituir um órgão do corpo humano, no caso, o aparelho dentário.

A lei é clara e não consente distinções, que conduziriam a discriminações arbitrárias no tratamento fiscal das próteses dentárias. Como é conhecido, alguns desses tratamentos – e é o caso dos implantes – exigem procedimentos por fases e colocação provisória de materais de prótese. Não se vê na lei nada que possa fazer-nos distinguir entre próteses definitivas e próteses temporárias, para efeitos de enquadramento na Lista I. Os implantes temporários e as coroas provisórias devem, a meu ver, ser tributadas à taxa reduzida, por terem pleno enquadramento na Lista I.

AVENIDA ELÍSIO DE MOURA, N.º 33 - 4º C • 3030-183 COIMBRA • PORTUGAL
Tel.: (+351) 239 496 486 • Tm.: (+351) 917 554 622 • xbasto@sapo.pt

## Conclusões

Do exposto retiram-se as seguintes conclusões.

a) A interpretação que a administração fiscal pretende fazer da verba 2.6 da Lista I anexa do CIVA, segundo 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 a dano as próteses por implante.

b) A directiva sobre o sistema comum europeu de imposto sobre o valor acrescentado (Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006) 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.

d) O enquadramento das peças de implante na Nomenclatura Combinada é, assim, irrelevante para os efeitos de enquadramento dos bens na Lista I, anexa ao CIVA.

e) Os elementos constitutivos do implante, aliás, estão cobertos pela classificação 9021, da Nomenclatura Combinada, que abrange, na respectiva epígrafe, os "artigos e aparelhos de prótese".

f) 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.

g) O mesmo vale para os implantes temporários e as coroas provisórias, já que se trata também de artigos de prótese.

É este o meu parecer sobre a questão suscitada, ressalvada melhor opinião.

Coimbra, 8 de Maio de 2013

(José Guilherme Xavier de Basto)

AVENIDA ELÍSIO DE MOURA, N.º 33 - 4º C • 3030-183 COIMBRA • PORTUGAL
Tel.: (+351) 239 496 486 • Tm.: (+351) 917 664 622 • xbasto@sapo.pt