

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 111/2012-T

Tema: IVA – Enquadramento fiscal, em sede de IVA, da castanha congelada e da massa folhada; neutralidade fiscal

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 111/2012-T

TEMA: IVA e juros compensatórios.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. Em 19 de Outubro de 2012, a sociedade ..., LDA. (de ora em diante, a Requerente), contribuinte fiscal número ..., com sede em ..., ..., apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nas alíneas *a)* do n.º 1 do artigo 2.º e *e)* do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (de ora em diante, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT), sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por “AT”).
2. Ao abrigo e nos termos do disposto na alínea *a)* do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT foi designado o colectivo de árbitros composto por: Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, na qualidade de árbitro presidente, Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima e Dr. Ricardo Jorge Rodrigues Pereira, na qualidade de árbitros adjuntos.
3. A reunião prevista na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT realizou-se na sede do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) no dia 11 de Dezembro de 2012, data em que, nos termos do n.º 8 do artigo 11.º do mesmo Regime Jurídico, se

considera constituído o Tribunal Arbitral, tendo sido lavrada a acta de constituição respectiva. Nestes termos, o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. O pedido de pronúncia arbitral é efectuado em resultado da decisão de indeferimento proferida, em 28 de Setembro de 2012, na reclamação graciosa apresentada nos termos dos artigos 68.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário.
5. Através do pedido de pronúncia arbitral a Requerente pretende:
 - a) A anulação do Imposto sobre o Valor Acrescentado liquidado nas declarações periódicas de substituição apresentadas em 6 de Julho de 2011, respeitantes aos períodos de imposto correspondentes aos anos de 2008, 2009 e 2010, nos valores de respectivamente € 62.145,71, € 50.765,76 e € 22.578,38 (no total de € 135.489,85) bem como dos respectivos juros compensatórios, nos valores de € 5.965,99, € 2.842,88 e € 646,11 (no total de € 9.454,98) com fundamento na manifesta ilegalidade de todo o procedimento tributário;
 - b) A restituição das quantias que alega indevidamente pagas a título de imposto e de juros, acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios.
6. As alegações que fundamentam o pedido assentam nos seguintes factos:
 - a) Com a entrega das declarações de substituição, a Requerente teve em vista regularizar voluntariamente a sua situação tributária, em conformidade com as conclusões da acção inspectiva externa efectuada em relação aos anos citados;
 - b) A regularização efectuada teve por base o entendimento dos serviços de inspecção tributária no sentido de a castanha congelada e a massa folhada, dois produtos comercializados pela Requerente, estarem sujeitos a taxas superiores às por si aplicadas;

- c) O enquadramento fiscal das transmissões dos bens referidos foi mantido em sede de reclamação graciosa;
- d) A Requerente entende que a “**Castanha congelada**” está contemplada na verba “1.6.4 – Frutas frescas”, da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA), sendo, por isso, tributada à taxa reduzida de 5% até 30 de Junho de 2010 e à taxa de 6% a partir de 1 de Julho de 2010, data da entrada em vigor da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho;
- e) Em abono da sua tese a Requerente refere, essencialmente, os seguintes aspectos, em relação à castanha congelada sem pele:
- Que “*não se trata de um género alimentar preparado ou já confeccionado, mas de um produto cru, sem qualquer tipo de preparação*”;
 - Que “*não se trata de uma conserva ou compota*” e, por isso, não tem enquadramento na verba 1.3.1 da Lista II anexa ao CIVA, “*pois o produto não sofre qualquer tratamento ou transformação industrial ou artesanal com essa finalidade*”;
 - Que é apenas submetida a um processo de ultra-congelação à semelhança do que se passa com as framboesas e os frutos silvestres e/ou tropicais, em relação aos quais é consensual a sua sujeição à taxa reduzida, afirmando a este propósito que “*com a castanha passa-se exactamente o mesmo, ou seja, é um fruto ao qual foi retirada a casca e depois submetida à ultra congelação*”;
 - Que não sendo consumida com casca também não poderia ser congelada com ela.
- f) No que se refere à “**Massa folhada**”, a Requerente entende que a sua tributação decorre à taxa reduzida, por se enquadrar na verba “1.1.4 – Massas alimentícias e pastas secas similares, excluindo-se as massas recheadas” da Lista I anexa ao CIVA, sendo por isso sujeita à taxa de 5% até

30 de Junho de 2010 e à taxa de 6% a partir de 1 de Julho de 2010, data da entrada em vigor da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho;

g) Este entendimento da Requerente assenta, em resumo, nos seguintes argumentos:

- Que se trata de *“um produto alimentar, do tipo massa alimentícia”*;
- Que *“não se trata nem de uma refeição ou género alimentar já preparado ou confeccionado, nem sequer recheado, mas de um produto alimentar que terá ainda que sofrer uma preparação para poder ser consumido”*;
- Que é despropositada e sem qualquer fundamento a distinção efectuada pela AT com base no processo de fabrico e no fim a que se destina.

h) Alega ainda que *“mais que a denominação de venda ou a designação comercial”*, os dois produtos mencionados têm que ser enquadrados *“de acordo com a sua verdadeira natureza, como acontece também com os vegetais, por exemplo”*.

7. A Requerida sustenta que:

- A **“Castanha congelada”** tem enquadramento na verba “1.3.1 – Conservas de frutas ou frutos, designadamente em molhos, salmoura ou calda e suas compotas, geleias, marmeladas ou pastas” da Lista II anexa ao CIVA, sujeita à taxa intermédia de 12% até à entrada em vigor da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, e à taxa de 13% a partir de 1 de Julho de 2010;
- A **“Massa folhada”**, por não constar de qualquer das listas anexas ao CIVA, está sujeita à taxa normal de imposto, ou seja, 21% até 30 de Junho de 2010, e à taxa de 23% a partir de 1 de Julho.

8. Na contestação apresentada, a Requerida alega, em resumo, o seguinte:

- a) Que apesar de a castanha não poder ser consumida com casca, a transformação do produto original que tem por finalidade a eliminação das duas camadas de pele, e bem assim o processo posterior de congelação da castanha, constituem intervenções que não se encontram previstas na verba 1.6.4 da Lista I anexa ao CIVA;
- b) Que a castanha congelada sem pele *“não se trata simplesmente de uma fruta fresca mas antes um fruto de casca rija submetido a um complexo processo industrial de transformação para eliminação da dupla camada de pele que o reveste”*;
- c) Que quando o legislador pretende sujeitar determinados produtos a uma taxa reduzida, quando os mesmos tenham sido submetidos a qualquer daqueles processos de transformação, refere-o expressamente, tal como acontece com as verbas 1.6.1 e 1.6.2 da Lista I anexa ao CIVA que dizem respeito a legumes e produtos hortícolas, frescos ou refrigerados, secos ou desidratados, e congelados, ainda que previamente cozidos, e que, ao invés, não há nessa mesma Lista I qualquer menção a frutos frescos congelados e sem pele;
- d) Que o descasque e o congelamento a que a castanha foi submetida consiste num processo industrial destinado à conservação/conserva da castanha que justifica a sua inclusão na verba 1.3.1 da Lista II anexa ao CIVA, na redacção em vigor à data dos factos;
- e) Que *“a eliminação da dupla casca da castanha não se afigura imprescindível para que se possa proceder à sua congelação, sendo igualmente habitual retirar a pele à castanha depois de a mesma ser cozida ou assada”*;
- f) Que, no que respeita à massa folhada, não se trata de um produto alimentar do tipo massa alimentícia, e que não está em causa *“o processo de fabrico do bem em análise mas antes a sua utilização, pois enquanto as denominadas massas alimentícias são aptas a ser consumidas após a sua*

mera cozedura, processo ao qual está sujeita grande parte dos alimentos crus, já a massa folhada carece de algo mais do que a sua mera cozedura para ser consumida, implicando a utilização de outros ingredientes e passando pela confecção de tartes, bolo, pastéis, etc.”.

- g) Que o acabado de referir está documentalmente comprovado nos autos, no final da página 2 do documento n.º 27 apresentado pela Requerente, cujo “*General Report*” refere, a propósito do método de preparação da massa folhada, que depois da massa descongelar à temperatura ambiente, deve ser estendida uniformemente utilizando um rolo, e depois cortada consoante o fim a que se destina, isto é, a massa folhada não está pronta para uma utilização imediata;
- h) Que “*não obstante todos os bens alimentares serem “alimentícios”, há bens alimentares susceptíveis de uma utilização imediata, mediante uma simples cozedura, e como tal são aptos à pronta satisfação de necessidades alimentares básicas, justificando a sua sujeição à taxa reduzida [...] distinguindo-se dos restantes cuja preparação para consumo implica mais do que a sua mera cozedura, como vem a ser o caso da massa folhada, utilizada na confecção de empadas e de bolos, envolvendo necessariamente a utilização de outros ingredientes e uma preparação que não a torna apta à satisfação de necessidades alimentares básicas e imediatas susceptíveis de justificar a aplicação de uma taxa de IVA reduzida ou mesmo intermédia”.*
9. Em 16 de Janeiro de 2013 teve lugar a reunião do Tribunal Arbitral nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do RJAT.
10. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.
11. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.

12. O processo não enferma de nulidades e inexistem questões incidentais ou prévias que cumpra conhecer.

II. FUNDAMENTAÇÃO

II.1. DE FACTO

13. Com base nos elementos que constam do processo e do Processo Administrativo junto, tendo ainda presentes as posições assumidas pelas partes, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) A Requerente é uma sociedade unipessoal por quotas que tem por objecto social “Comércio por grosso de outros produtos alimentares”, a que corresponde o CAE 046382, tendo iniciado actividade em ... de Outubro de 2006 e encontra-se registada no Serviço de Finanças de ..., enquadrada para efeitos de IRC no regime normal de determinação do lucro tributável e em sede de IVA no regime normal de periodicidade mensal (cfr. fls. 8, 9 e 53 a 58 do Relatório de Inspeção Tributária);
- b) A coberto das Ordens de Serviço números OI 2010..., de 5 de Julho de 2010, e OI 2011... e OI 2011..., ambas de 14 de Junho de 2011, a Requerente foi sujeita a acção inspectiva externa de âmbito parcial – Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) – e incidentes sobre os anos de 2008, 2009 e 2010, realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de ..., sendo que o primeiro foi iniciado em 27 de Janeiro de 2011 e os outros dois em 28 de Junho de 2011, tendo todos eles sido concluídos em 8 de Julho de 2011, data da assinatura das respectivas Notas de Diligências (cfr. documentos n.ºs 21 e 22 juntos com o pedido de pronúncia arbitral e fls. 8 do Relatório de Inspeção Tributária);

- c) A aludida acção inspectiva à Requerente foi motivada pela denúncia recebida na Direcção de Serviços do IVA, na qual se referem eventuais irregularidades praticadas pela Requerente, nomeadamente quanto à errada aplicação da taxa de IVA na comercialização de “Massa Folhada ...” tributadas à taxa de 5% (cfr. fls. 8 do Relatório de Inspeção Tributária);
- d) No Relatório de Inspeção Tributária é referido que atentos *“os motivos que estão subjacentes à presente acção inspectiva, a análise documental incidiu de uma forma mais acentuada nas transmissões de bens, com o objectivo de aferir, em conformidade com o disposto no art. 18.º do CIVA, da legitimidade das taxas de imposto aplicadas pelo SP”*, sendo que *“na sequência da análise efectuada aos documentos disponibilizados pelo SP, verificou-se que na transmissão dos bens, nomeadamente castanha congelada, fruta fresca congelada (framboesas, frutos silvestres) e massa folhada, a taxa de IVA aplicada pelo SP tem variado ao longo dos últimos exercícios em resultado da interpretação diversa dada quanto ao enquadramento dos mesmos nas listas anexas ao Código do IVA”* (cfr. fls. 9 do Relatório de Inspeção Tributária);
- e) No mesmo Relatório é afirmado que *“o SP nos exercícios de 2008 e 2009, efectuou vendas de castanha congelada e de massa folhada liquidando IVA à taxa reduzida, quando na realidade deveria ter liquidado (...) à taxa intermédia e normal, respectivamente. (...) Em 2010, o SP cometeu as seguintes irregularidades: Em Janeiro e Fevereiro, efectuou vendas de “Castanha Congelada” liquidando o IVA à taxa reduzida, quando correctamente devia ter liquidado à taxa intermédia, tal como procedeu nos restantes meses do ano. De Janeiro a Junho efectuou vendas de “Massa Folhada” liquidando IVA à taxa reduzida quando correctamente devia ter liquidado à taxa normal. De Julho a Novembro efectuou vendas de “Massa Folhada” liquidando IVA à taxa intermédia quando correctamente devia ter liquidado à taxa normal, como aliás procedeu no mês de Dezembro.”* (cfr. fls. 10 e 12 do Relatório de Inspeção Tributária);

- f) Consequentemente, foram propostas as seguintes correcções de natureza meramente aritmética em sede de IVA, a título de imposto em falta (cfr. fls. 7 do Relatório de Inspeção Tributária):

Período	Montante
0812	62.145,75
0912	50.765,76
1001	2.008,96
1006	14.737,88
1012	5.831,54

- g) No Relatório de Inspeção Tributária consta que, no decurso da acção inspectiva, *“o sujeito passivo regularizou voluntariamente as correcções propostas, submetendo as respectivas declarações periódicas de substituição e entregando nos cofres do Estado nos termos do art. 28.º do CIVA, o valor de IVA em falta (...). De acordo com o sistema de consultas do IVA, no dia 06 de Julho de 2011 foram entregues as declarações de substituição, as quais reflectem quer os montantes declarados nas primeiras declarações quer os montantes omitidos, considerando-se, assim, voluntariamente regularizada a situação tributária do obrigado fiscal.”* (cfr. fls. 14 do Relatório de Inspeção Tributária);
- h) A Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária por via do ofício n.º ..., de 20 de Setembro de 2011, remetido pelos Serviços de Inspeção

Tributária da Direcção de Finanças de ..., através de carta registada (cfr. documento n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral e fls. 1 e 2 do Relatório de Inspeção Tributária);

- i) A Requerente, em 6 de Julho de 2011, entregou as seguintes declarações periódicas de substituição (Declaração Modelo C) (cfr. documentos n.ºs 1, 2, 5, 6, 9, 10, 13, 14, 17 e 18 juntos com o pedido de pronúncia arbitral e fls. 48 a 52 e 59 a 63 do Relatório de Inspeção Tributária):

Identificação da Declaração Modelo C	Período	Imposto em falta
...	0812	62.145,75
...	0912	50.765,76
...	1001	2.008,96
...	1006	14.737,88
...	1012	5.831,54

- j) Em 6 de Julho de 2011, a Requerente efectuou os seguintes pagamentos ao Estado, a título de IVA (cfr. documentos n.ºs 3, 4, 7, 8, 11, 12, 15, 16, 19 e 20 juntos com o pedido de pronúncia arbitral e fls. 16 a 20 do Relatório de Inspeção Tributária):

Período	Montante

0812	62.145,75
0912	50.765,76
1001	2.008,96
1006	14.737,88
1012	5.831,54
Total	135.489,85

k) A Administração Tributária procedeu às seguintes liquidações de juros compensatórios, tendo por referência os preditos montantes de imposto em falta e os respectivos períodos (cfr. documentos n.ºs 28, 31, 34 e 37 juntos com o pedido de pronúncia arbitral):

Número de Liquidação	Período	Montante
...	0812	5.965,99
...	0912	2.842,88
...	1006	532,99
...	1012	113,12

- l) Em 30 de Setembro de 2011, a Requerente efectuou os seguintes pagamentos ao Estado, a título de juros compensatórios (cfr. documentos n.ºs 29, 30, 32, 33, 35, 36, 38 e 39 juntos com o pedido de pronúncia arbitral):

Período	Montante
0812	5.965,99
0912	2.842,88
1006	532,99
1012	113,12
Total	9.454,98

- m) Em 04 de Novembro de 2011, a Requerente deduziu reclamação graciosa dirigida ao Director de Finanças de ..., contra as autoliquidações de IVA nas sobreditas declarações periódicas de substituição, peticionando a anulação da totalidade do imposto autoliquidado, bem como dos respectivos juros compensatórios e, conseqüentemente, requerendo a restituição do imposto e correspondentes juros compensatórios que reputa indevidamente pagos, tudo acrescido de juros indemnizatórios (cfr. fls. 3 a 74 do Processo Administrativo junto aos autos e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas);
- n) A referida reclamação graciosa foi atuada pela Direcção de Finanças de ... sob o n.º ... (cfr. fls. 76 do Processo Administrativo junto aos autos);

- o) Em 15 de Março de 2012, foi elaborado o projecto de decisão da reclamação graciosa, nos termos do qual foi proposto o indeferimento da pretensão da ora Requerente, *“pelo que se deverão manter válidas as liquidações adicionais de IVA ora reclamadas dos anos de 2008, 2009 e 2010, no valor global de 135.489,85 €, assim como os respectivos juros compensatórios pelos mesmos períodos com o valor global de 9.454,98 €, e conseqüentemente não serão devidos quaisquer juros indemnizatórios a seu favor.”* (cfr. fls. 86 a 90 do Processo Administrativo junto aos autos e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas);
- p) Por carta registada com aviso de recepção, remetida em 27 de Junho de 2012, quer a Requerente, quer o seu Ilustre Mandatário foram notificados daquele projecto de decisão da reclamação graciosa, a fim de ser exercerem, querendo, o direito de audição prévia (cfr. fls. 91 a 94 do Processo Administrativo junto aos autos);
- q) Em 4 de Julho de 2012, a Requerente exerceu o direito de audição prévia, pugnando pelo deferimento da reclamação graciosa e pela restituição das quantias de imposto e de juros compensatórios indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios calculados à taxa legal (cfr. fls. 95 a 102 do Processo Administrativo junto aos autos e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas);
- r) Em 28 de Setembro de 2012, o Director de Finanças Adjunto de ..., em regime de substituição, indeferiu aquela reclamação graciosa, nos exactos termos constantes do projecto de decisão (cfr. fls. 103 a 110 do Processo Administrativo junto aos autos e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas);
- s) Por carta registada com aviso de recepção, remetida em 3 de Outubro de 2012 e recebida em 4 de Outubro de 2012, a Requerente foi notificada da decisão de

indeferimento da reclamação graciosa (cfr. fls. 111 a 113 do Processo Administrativo junto aos autos);

- t) A Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral em 19 de Outubro de 2012 (cfr. resumo/histórico deste processo arbitral no sistema informático do CAAD).

II.2. DE DIREITO

II.2.1. As questões a apreciar e decidir

14. Em face do exposto importa delimitar as principais questões a decidir, a saber:

- 1º. Qual a taxa de tributação aplicável às transmissões de **“Castanha congelada sem pele”**:
 - A taxa reduzida (5% até 30 de Junho de 2010 e 6% a partir de 1 de Julho de 2010, data da entrada em vigor da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho) pretendida pela Requerente, que defende o seu enquadramento na verba “1.6.4 – Frutas frescas”, da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA); ou
 - A taxa intermédia (12% até 30 de Junho e 13% a partir de 1 de Julho de 2010) exigida pela AT, por enquadramento na verba “1.3.1 – Conservas de frutas ou frutos designadamente em molhos, salmoura ou calda e suas compotas”, da Lista II anexa ao CIVA.
- 2º. Qual a taxa de tributação aplicável às transmissões de **“Massa folhada”**:
 - A taxa reduzida (5% até 30 de Junho de 2010 e 6% a partir de 1 de Julho de 2010, data da entrada em vigor da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho) advogada pela Requerente, que enquadra o produto na verba “1.1.4 – Massas alimentícias e pastas secas similares, excluindo-se as massas recheadas” da Lista I anexa ao CIVA; ou

- A taxa normal (21% até à data da entrada em vigor da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, e 23% a partir de 1 de Julho de 2010) exigida pela AT, por entender que este produto não tem enquadramento em qualquer das Listas anexas ao CIVA.

II.2.2. Apreciando

15. No que se refere à “**Castanha congelada**” a requerente pretende ver reconhecida a sua opinião através da consideração da inclusão deste produto na verba “1.6.4 – Frutas frescas” que integra a Lista I anexa ao CIVA.

A verba mencionada integra-se na subdivisão n.º 1.6 a que corresponde o título “Frutas frescas, legumes e produtos hortícolas” e que é composta pelas seguintes verbas:

- 1.6.1 – Legumes e produtos hortícolas, frescos ou refrigerados, secos ou desidratados;
- 1.6.2 – Legumes e produtos hortícolas congelados, ainda que previamente cozidos;
- 1.6.3 – Legumes de vagem secos, em grão, ainda que em película, ou partidos;
- 1.6.4 – Frutas frescas.

Atente-se que nas verbas 1.6.1, 1.6.2 e 1.6.3, o legislador admite a submissão dos produtos nelas incluídos a diversos processos de transformação, com maior ou menor grau de complexidade, tais como os que resultam das expressões “refrigerados”, “secos”, “desidratados”, “congelados”, “cozidos” “em grão”, “em película” e “partidos”.

Isto é, nos casos aí referidos, a tributação à taxa reduzida é compatível com os referidos processos de transformação.

Porém, o mesmo não acontece em relação à verba 1.6.4 que o legislador reserva unicamente para “Frutas frescas”.

Em relação a estes produtos “Frutas frescas” torna-se, deste modo, óbvio que o legislador não pretende a aplicação da taxa reduzida quando os mesmos são submetidos a qualquer processo de descasque ou de extracção da pele ou mesmo de congelação. Se o legislador o aceitasse tê-lo-ia dito expressamente, a exemplo do que se verifica relativamente às demais verbas incluídas na mesma subdivisão 1.6.

Ora, a Lista I não faz qualquer menção a frutos congelados e sem pele.

16. Além do mais, há que assinalar que a matéria controvertida, só admite regras de interpretação estrita, tendo em consideração que as situações de tributação à taxa reduzida constituem excepções à aplicação da taxa normal do IVA e, por via disso, representam um desvio à aplicação do regime geral do imposto¹.

De facto, na medida em que nas situações de tributação a taxas reduzidas, os bens e serviços respectivos escapam à aplicação da taxa normal do imposto, a delimitação do âmbito objectivo do benefício fiscal aplicável em cada situação deve ser efectuada em termos estritos.

Aliás, esta conclusão situa-se em linha com o disposto no n.º 4 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária que proíbe a integração analógica para as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República². Com

¹ Como é salientado em *Reavaliação dos Benefícios Fiscais – Relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, Ministério das Finanças, Lisboa, 2005, p. 109, “As taxas preferenciais ou reduzidas [...] corporizam derrogações ao direito fiscal comum na medida em que implicam um âmbito mais restrito que a regra e “contrariam a valoração insita nesta”, para a prossecução de finalidades concretas – ou seja, representam minorações de carácter heterogéneo. Desta forma, o estabelecimento por lei [...] de uma taxa preferencial, mais reduzida, encerra a criação de uma norma excepcional contrária à generalidade própria da tributação-regra.”

² Como refere Vasques, Sérgio, em *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, p. 310, “É porque o princípio da segurança jurídica se impõe sobre o princípio da igualdade, portanto, que a integração de lacunas por meio de analogia resulta vedada no domínio tributário. Este conflito entre igualdade e segurança é um conflito que se joga no plano constitucional e no qual nem sempre o primeiro princípio resulta sacrificado ao último. É legítimo, em todo o caso, que o legislador ordinário determine nesta matéria o ponto de equilíbrio entre igualdade e segurança e defina em que medida é admissível ao aplicador o recurso à analogia, tal como o faz no artigo 11.º da LGT, estabelecendo que a integração por meio de analogia é proibida no tocante às matérias que integram a reserva de lei parlamentar e admitindo-a implicitamente quanto às restantes.”

efeito, em virtude do disposto no n.º 2 do artigo 103.^{o3} e na alínea *i*) do n.º 1 do artigo 165.^{o4} da Constituição da República Portuguesa, as isenções e demais benefícios ou incentivos fiscais, onde se incluem, sem dúvida, os casos de aplicação de taxas reduzidas em sede de IVA, são uma das matérias abrangidas pela reserva de lei parlamentar, sendo-lhes, nessa medida, aplicável a proibição da analogia.

17. Importa também referir que, na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem-se orientado, nesta matéria, pela aplicação do princípio da interpretação estrita.

Assim, no Acórdão de 18 de Janeiro de 2001, processo Comissão contra Espanha, C-83/99, relativo à possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos serviços de utilização (portagens) das auto-estradas, prestados aos utentes por operadores privados, o TJUE evidenciou o carácter excepcional dos casos em que é permitida a aplicação de taxas reduzidas, uma vez que o princípio geral consiste na aplicação da taxa normal do IVA. Esse carácter excepcional obriga à aplicação da interpretação estrita a esses casos (parágrafos 18 e 19):

«18. Resulta do artigo 12.º, n.º 3, alínea *a*), da Sexta Directiva⁵ que 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. Por outro lado, nos termos da mesma disposição, as taxas reduzidas de IVA apenas podem ser aplicadas às entregas de bens e às prestações de serviços referidas no Anexo H.»

³ Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, “*Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*”.

⁴ A alínea *i*) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa, estabelece que “*É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: [...] i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;*”.

⁵ Corresponde aos n.ºs 1 e 2 do artigo 98.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006, que procedeu à reformulação e revogação da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (também designada Sexta Directiva).

«19. Ora, resulta de jurisprudência constante que as disposições que têm carácter de derrogação de um princípio são de interpretação estrita.»

O Governo espanhol justificava a aplicação da taxa reduzida com o argumento de que «a colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária por operadores privados pode ser equiparada à actividade de transporte de passageiros e respectiva bagagem», ao que o TJUE contrapôs o seguinte (parágrafos 20 e 21):

«20. [...] o conceito de actividade de “transporte de pessoas e respectiva bagagem” deve ser interpretado em conformidade com o sentido habitual dos termos em causa.»

«21. Ora, a colocação à disposição dos utentes de uma infra-estrutura rodoviária mediante o pagamento de uma portagem não consiste no fornecimento de um meio de transporte, mas sim em permitir aos utentes que disponham de um veículo efectuar o trajecto em melhores condições. Essa actividade não pode, conseqüentemente, ser equiparada à actividade de transporte de pessoas e respectiva bagagem na acepção do Anexo H, quinta categoria⁶, da Sexta Directiva.»

Por outro lado, no Acórdão de 8 de Maio de 2003, processo Comissão contra França, C-384/01, refere-se a possibilidade de a taxa reduzida de IVA ser aplicada apenas a uma parte fixa da facturação (correspondente à subscrição dos serviços de distribuição de gás e electricidade, que não inclui qualquer consumo efectivo de energia), enquanto que a taxa normal se aplica a uma parte variável correspondente ao preço da energia consumida, diferenciado em função do volume e dos modos de consumo. Neste processo, o TJUE decidiu o seguinte (parágrafo 28):

«28. Por outro lado, uma vez que a taxa reduzida é a excepção, o facto de se limitar a sua aplicação a aspectos concretos e específicos, como a subscrição que dá direito a uma quantidade mínima de electricidade para os clientes, é coerente com o princípio segundo o qual as isenções ou derrogações devem ser interpretadas restritivamente.»

⁶ Corresponde ao Anexo III, n.º 5, da Directiva 2006/112/CE.

Deste modo, o TJUE utiliza o princípio da aplicação estrita para permitir que do total da facturação relativa a consumos de gás e electricidade, uma parte seja tributada à taxa reduzida, a subscrição do serviço, e a parte restante à taxa normal.

18. Assim, tendo em consideração o exposto nos pontos anteriores, este Tribunal Arbitral entende que o produto “**Castanha congelada**” não tem enquadramento na verba “1.6.4 – Frutas frescas” da Lista I anexa ao CIVA, nem em qualquer outra verba da mesma Lista I.

19. No tocante ao produto “**Massa folhada**”, a requerente invoca a sua inclusão na verba “1.1.4 – Massas alimentícias e pastas secas similares, excluindo-se as massas recheadas”, constante da Lista I anexa ao CIVA relativa aos bens e serviços sujeitos à taxa reduzida.

Ora, a massa folhada é um produto totalmente distinto das massas alimentícias e das pastas secas.

Senão, vejamos.

Começemos por analisar o conceito de massas alimentícias tal como se encontra definido na Infopédia – Enciclopédia e Dicionários Porto Editora⁷:

«As massas alimentícias consistem em massa pronta a cozinhar, elaborada essencialmente à base de farinha ou sêmola de trigo.»

«A massa é prensada de forma a ficar com a forma desejada (fios, talharins, esparguete, macarrão, massas para sopa, lasanhas, entre outras), procedendo-se depois à redução do seu teor em água para cerca de 13% em aparelhos de secagem.»

«Para além das massas alimentícias clássicas, existe enorme variedade de massas especiais: massas frescas, enriquecidas com espinafre, tomate, ovo, entre outras, bem como massas recheadas, como os ravióis.»

⁷ Disponível na www: <URL: [http://www.infopedia.pt/\\$massas-alimenticias](http://www.infopedia.pt/$massas-alimenticias)>

Como é do conhecimento geral, as massas alimentícias são um alimento muito rico em hidratos de carbono que consistem em nutrientes indispensáveis para o metabolismo energético do nosso organismo.

Embora possam ser elaboradas em casa, o que exige alguma habilidade, todo o procedimento do seu fabrico é normalmente efectuado de forma industrial desde há vários séculos. Resultam da mistura de farinha de trigo duro apenas com água e sal. «Podem ser coradas, quer com corantes artificiais, quer adicionando à massa básica puré de espinafre ou de cenoura, podem ser enriquecidas com ovo e podem ainda ser recheadas, como nos *ravioli*⁸.

As massas alimentícias são classificadas, segundo o seu teor de humidade, em massas frescas (quando submetidas a processo incipiente de secagem) e massas secas (quando submetidas a processo de secagem) e apresentam diferentes denominações em função do seu formato e, se for caso disso, no que respeita às massas frescas, do recheio.

As massas alimentícias frescas são fabricadas com farinha de trigo, ovos e sal e necessitam de menos tempo de cozedura para ficarem aptas a serem utilizadas. Normalmente são recheadas com diferentes ingredientes, designadamente carne, peixe, vegetais, cogumelos, presunto ou queijo. Não são submetidas a desidratação ou congelação e podem conservar-se no frigorífico durante o período assinalado na embalagem.

As massas alimentícias secas são elaboradas com sêmola de trigo duro, sal e água. O produto final encontra-se desidratado e é consumido depois de cozido em água ou em sopas. É a variedade de massa alimentícia mais vulgar porque, ao poder ser conservada durante períodos de tempo prolongados, permite uma utilização fácil e cómoda.

Como se sabe, «a culinária da Itália é muito rica em pratos compostos de massa. *La pasta* é servida como prato único, variando unicamente o tipo de massa e o molho,

⁸ Cfr. http://pt.wikipedia.org/wiki/Massa_aliment%C3%ADcia.

e não servida como acompanhamento⁹». «Apesar da massa (“pasta”) ser a imagem de marca da Itália e da crença generalizada que foi Marco Polo quem a trouxe do Oriente no século X, crê-se actualmente que foi trazida do Oriente muito antes do seu tempo¹⁰».

Normalmente, as massas alimentícias assumem, entre outras, as seguintes designações em língua portuguesa ou as que lhes correspondem em língua italiana, de acordo com o seu aspecto ou formato: aletria, argolinhas, bagos, búzios, conchas, cotovelos, curvas, cuscus, esparguete, espirais, estrelinha, fettucine, laços, letras, lasanha, linguine, macarrão, macarronete, meada, ninhos, ondas, pevide, talharim, etc. Algumas destas variedades ainda são apresentadas nas modalidades de fino, diagonal, riscado, tricolor, com ovo e com vegetais.

Nestes termos, facilmente se constata que em toda a documentação relacionada com “massas alimentícias” nunca é feita qualquer referência a massa folhada.

De facto, na culinária, a palavra **massas** pode assumir três conceitos diferentes¹¹:

- As massas alimentícias, no sentido acabado de referir nos parágrafos anteriores. Trata-se, assim, de produtos como o esparguete, o macarrão, o cuscus ou o min da culinária oriental. São feitas de massa de farinha de trigo duro e água e apresentadas mais frequentemente secas. Para serem consumidas têm de ser submetidas a um procedimento de simples cozedura (fervidas em água);
- A massa de farinha (de milho, mandioca, sorgo, inhame e de outros) cozida em água, da culinária africana. Trata-se de produtos que assumem, entre outras, as seguintes designações: pap (África do Sul), lipalichi (Suazilândia), nsima (norte e centro de Moçambique), ubsa (sul de Moçambique), sadza (Zimbábue), , ugali (África Oriental) e funge ou pirão (Angola);

⁹ Idem

¹⁰ Cfr. <http://www.nestle.pt/saboreiaa vida/alimentacao/alimentos/Pages/MassasAlimenticias>.

¹¹ Cfr. http://pt.wikipedia.org/wiki/Massa_folhada.

- A mistura de farinhas com líquidos usada para fazer pão, bolos ou outros alimentos geralmente cozidos no forno, ou fritos como as panquecas, os crepes e os pastéis.

Ora, a denominada **massa folhada** situa-se nesta última categoria. Trata-se de uma massa fina.

As massas finas são as massas utilizadas para fazer pastéis, estendendo-se geralmente com o rolo da massa até ficar com a espessura desejada. Pode ser cozida (como a que é utilizada para fazer rissóis) ou crua [que é basicamente igual à massa para pão, que pode ser lêveda (com levedura ou fermento) ou simples (sem fermentos)].

Mais concretamente, a massa folhada é uma massa leve ou fina, em várias camadas, com copiosa adição de gorduras (normalmente manteiga, margarina ou óleos vegetais), para utilizações culinárias diversas em salgados, em doces, em bases para tartes e outras. É uma massa frequentemente confeccionada em casa e, para o efeito, é possível encontrar diversas receitas disponíveis para utilização pelos interessados¹².

Isto é, embora se trate de um produto alimentar que se apresenta sob a forma de massa, a massa folhada é objectivamente um produto distinto das massas alimentícias, pelo que não deve ser confundida com estas.

Assim, em obediência ao princípio da **interpretação estrita** que, como já foi referido anteriormente, não pode deixar de ser observado em matéria de aplicação de taxas reduzidas, a massa folhada não pode ter enquadramento na verba 1.1.4. da lista I, que apenas inclui as massas alimentícias e pastas secas similares, não abrangendo, ainda assim, as massas recheadas.

De realçar que a diferença entre os dois produtos, massa folhada e massas alimentícias, é de tal modo, que conduz a que **não concorram entre si**. Isto é, por regra, o consumidor, para satisfazer as suas necessidades alimentares básicas

¹² Veja-se, por exemplo, em http://www.weblaranja.com/receitas/receita_basica

procura as massas alimentícias em detrimento da massa folhada, não constituindo motivo para a sua decisão, o nível da taxa de IVA aplicável.

Assim sendo, a aplicação de uma taxa mais elevada à massa folhada não provoca distorções na concorrência entre os dois tipos de produtos.

As massas alimentícias revestem-se de um acentuado carácter de essencialidade, destinando-se à satisfação de necessidades alimentares básicas e, nessa medida, justifica-se que sejam tributadas em IVA à taxa reduzida.

Face ao exposto, entende este Tribunal Arbitral que o produto “**Massa folhada**” não se enquadra na verba “1.1.4 – Massas alimentícias e pastas secas similares, excluindo-se as massas recheadas” da Lista I anexa ao CIVA, nem em qualquer outra verba da Lista I ou da Lista II, pelo que se encontra abrangido pela taxa normal do IVA.

20. Neste âmbito, o TJUE já esclareceu que a delimitação dos bens e dos serviços que podem beneficiar de taxas reduzidas deve ser efectuada em função de características objectivas.

Assim, no Acórdão de 3 de Maio de 2001, processo Comissão contra França, C-481/98, refere-se a possibilidade de serem aplicadas taxas reduzidas diferentes aos medicamentos consoante permitam ou não o reembolso pela Segurança Social.

A legislação francesa estabelecia essa distinção. A taxa de IVA aplicável às especialidades farmacêuticas reembolsáveis pela segurança social era de 2,1%, ao passo que as outras especialidades farmacêuticas tinham uma taxa de 5,5%.

A Comissão considerou que a aplicação de duas taxas reduzidas de IVA diferentes para as especialidades farmacêuticas, consoante sejam ou não susceptíveis de serem reembolsadas pela segurança social, era contrária às disposições do direito comunitário. No entender da Comissão, ao aplicar às especialidades farmacêuticas não reembolsáveis a taxa de 5,5% e às especialidades farmacêuticas reembolsáveis a taxa de 2,1%, a legislação francesa sujeitava dois produtos semelhantes a taxas de IVA diferentes, o que contrariava os princípios de uniformidade da referida taxa, da

neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA e da eliminação das distorções de concorrência¹³.

No que se refere à compatibilidade com o princípio da neutralidade fiscal, destacam-se as seguintes conclusões do TJUE (parágrafos 25, 26 e 27 do Acórdão):

«25. Há que reconhecer que a legislação francesa, ao instituir e manter em vigor uma taxa de IVA de 2,1% unicamente para as especialidades farmacêuticas reembolsáveis, não violou e **não viola o princípio da neutralidade fiscal**. De facto as especialidades farmacêuticas reembolsáveis e as não reembolsáveis **não são produtos semelhantes que estejam em concorrência entre si**.»

«26. A este propósito, importa recordar, em primeiro lugar, que a inscrição de uma especialidade farmacêutica na lista das especialidades farmacêuticas reembolsáveis é feita segundo critérios objectivos e efectua-se no respeito da Directiva 89/105. Segundo esta directiva, mesmo no caso de duas especialidades farmacêuticas apresentarem o mesmo valor curativo ou preventivo, uma delas pode ser reembolsável e a outra não, designadamente por ser considerada demasiado cara. Esta classificação diferente é, no entanto, conforme com o direito comunitário.»

«27. Importa assinalar, em seguida, que esta classificação tem por efeito que as duas categorias de especialidades farmacêuticas **não são mercadorias semelhantes que se encontrem numa relação de concorrência entre si**. Efectivamente, uma especialidade farmacêutica, a partir do momento em que não figura na lista das especialidades farmacêuticas reembolsáveis, beneficia, em relação a uma especialidade farmacêutica não reembolsável, de uma vantagem decisiva para o consumidor final. É por esta razão que o consumidor procura prioritariamente, como sublinhou o advogado-geral no n.º 66 das suas

¹³ Cfr. parágrafos 14 e 19 do Acórdão de 3 de Maio de 2001.

conclusões, as especialidades farmacêuticas que pertencem à categoria das reembolsáveis e, portanto, **não é a taxa mais reduzida de IVA que constitui o motivo da sua decisão de aquisição.** A taxa de IVA reduzida para as especialidades farmacêuticas reembolsáveis não tem por efeito favorecer a venda destas relativamente à das especialidades farmacêuticas não reembolsáveis. Por conseguinte, as duas categorias de especialidades farmacêuticas não se encontram numa relação de concorrência na qual as taxas de IVA diferentes poderiam assumir relevância.»

Em conclusão, o TJUE admite que mesmo produtos idênticos possam ser objecto de um tratamento discriminatório se existirem razões objectivas que o justifiquem.

Quanto à finalidade da taxa reduzida de IVA, nos parágrafos 31, 32 e 33 do Acórdão, o TJUE concluiu o seguinte:

«31. Quanto à terceira condição a que o artigo 28.º, n.º 2, alínea *a*), da Sexta Directiva sujeita a instituição de uma taxa reduzida de IVA¹⁴, a Comissão defende que, no caso vertente, essa taxa não foi instituída por razões de interesse social bem definidas a favor do consumidor final. Alega, pelo contrário, que a República Francesa utilizou o IVA exclusivamente com objectivos económicos e sociais, isto é, com o objectivo de reduzir os encargos da segurança social e dos agregados familiares.»

«32. A este respeito basta indicar que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA sobre as especialidades farmacêuticas reembolsáveis, por um lado, tem evidentemente interesse social, na medida em que provoca necessariamente uma redução das despesas da segurança social mas, por

¹⁴ Esta condição, consta actualmente do artigo 110.º da Directiva 2006/112/CE, e impõe que as taxas reduzidas preencham as condições definidas no último travessão do artigo 17.º da Segunda Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967. Neste sentido, as taxas reduzidas devem justificar-se por motivos sociais bem definidos e em benefício dos consumidores finais.

outro lado, **beneficia o consumidor final** que vê reduzidas as suas despesas com a saúde.»

«33. Resulta do conjunto das considerações que precedem que, ao instituir e manter em vigor uma regulamentação relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, segundo a qual as especialidades farmacêuticas reembolsáveis pela segurança social são tributadas à taxa de 2,1%, enquanto as restantes especialidades farmacêuticas são tributadas à taxa reduzida de 5,5%, a República Francesa não desrespeitou as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 12.º da Sexta Directiva. A acção opor incumprimento deve, portanto, ser julgada improcedente.»

21. Como corolário do exposto, no Acórdão de 23 de Outubro de 2003, processo Comissão contra a Alemanha, C-109/02, o TJUE reforça 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.

Este processo refere-se à aplicação da taxa reduzida aos serviços prestados por conjuntos musicais e solistas apenas quando os mesmos fossem os organizadores dos concertos.

A legislação alemã prevê a aplicação de uma taxa reduzida de IVA de 7% às «prestações fornecidas por teatros, orquestras, conjuntos de música de câmara, coros e museus e para a organização de representações teatrais e de concertos por outras empresas». Todavia, por força da jurisprudência alemã a aplicação dessa taxa reduzida só era concedida aos solistas que actuassem simultaneamente na qualidade de organizadores do concerto. Pelo contrário, os serviços prestados pelos solistas a um organizador de concertos estavam sujeitos à taxa normal do IVA.

Sobre este assunto o TJUE decidiu o seguinte (parágrafos 19, 20 e 22):

«19. [...] o artigo 12.º, n.º 3, alínea *a*), terceiro parágrafo, da Sexta Directiva¹⁵ autoriza os Estados-Membros a aplicar uma taxa reduzida de IVA a determinadas mercadorias e a determinadas prestações de serviços, mencionadas no Anexo H dessa mesma directiva. Por conseguinte, a decisão de exercer esse direito é da competência dos Estados-Membros.»

«20. Apesar disso, no exercício desta competência, os Estados-Membros devem respeitar o princípio da neutralidade fiscal. Tal como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, 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 uniforme.»

«22. Por outro lado, nenhum elemento permite considerar que as prestações dos solistas e as dos conjuntos musicais não constituem prestações, se não idênticas, pelo menos semelhantes, na acepção da jurisprudência recordada no n.º 20 do presente acórdão.»

III. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os Árbitros que constituem este Tribunal Arbitral em:

- (i) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade das autoliquidações de IVA das declarações periódicas de substituição apresentadas em 6 de Julho de 2011, respeitantes aos períodos de imposto correspondentes aos anos de 2008, 2009 e 2010, no valor total de € 135.489,85 (cento e trinta e cinco mil quatrocentos e oitenta e nove euros e oitenta e cinco cêntimos);

¹⁵ Regra transposta para os n.ºs 1 e 2 do artigo 98.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006, que reformulou e revogou a Sexta Directiva. A referida regra dispõe que «1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.» e que «2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III.»

(ii) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de juros compensatórios, no valor total de € 9.454,98 (nove mil quatrocentos e cinquenta e quatro euros e noventa e oito cêntimos);

(iii) Julgar improcedente o pedido de reconhecimento do direito da Requerente ao reembolso dos montantes pagos, num total de € 144.944,83 (cento e quarenta e quatro mil novecentos e quarenta e quatro euros e oitenta e três cêntimos);

(iv) Julgar improcedente o pedido de reconhecimento do direito da Requerente a juros indemnizatórios.

Valor do processo: Em conformidade com o disposto nos arts. 315.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 144.944,83.

Custas: Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 18 de Março de 2013.

Os Árbitros,

Manuel Luís Macaísta Malheiros

Emanuel Augusto Vidal Lima

Ricardo Jorge Rodrigues Pereira