

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 746/2020-T

Tema: IABA - determinação da taxa do IABA e classificação como “vinho tranquilo” dos produtos abrangidos pelos códigos de Nomenclatura Combinada 2204 e 2205 cujo título alcoométrico seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 18% vol. e resultante inteiramente de fermentação

Sumário:

I – Segundo o disposto no artigo 66.º, n.º 1, alínea b), do Código dos Impostos Especiais de Consumo, para efeito da determinação da taxa do Imposto sobre o Álcool, as Bebidas Alcoólicas e as Bebidas Adicionadas de Açúcar ou outros Edulcorantes (IABA), a que se refere o artigo 72.º, n.º 2, são classificados como “vinho tranquilo” os produtos abrangidos pelos códigos de Nomenclatura Combinada 2204 e 2205 cujo título alcoométrico seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 18% vol. e resultante inteiramente de fermentação;

II – Não se encontrando demonstrado que os produtos comercializados pela Requerente, apesar de possuírem um título alcoométrico inferior a 15% vol., não resultam inteiramente de fermentação, não se enquadram na categoria de “vinho tranquilo”, e não podem beneficiar da taxa do imposto prevista na referida disposição do artigo 72.º, n.º 2, do Código do IEC.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

Até 31 de dezembro de 2016, as bebidas alcoólicas “...”, “...”, “...” e “...” encontravam-se sujeitas a IABA à taxa de € 0 e a partir de 1 de janeiro de 2017, por efeito de uma alteração introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2017, manteve-se a taxa de imposto de € 0 aplicável aos “vinhos tranquilos e espumantes”, prevista no n.º 2 do artigo 72.º do referido Código, e passou a estipular-se a taxa do imposto de € 10,30/hl. em relação a “outras bebidas fermentadas, tranquilas e espumantes”, tendo sido, entretanto, aumentada para € 10,44/hl a partir de 1 de janeiro de 2018.

No entendimento da Requerente, a liquidação de IABA sobre tais bebidas consubstancia um erro na interpretação dos conceitos aplicáveis para efeitos de incidência objetiva do imposto por incorreta subsunção de tais produtos no conceito de outras bebidas tranquilas fermentadas consagrado na alínea d) do n.º 2 do artigo 66.º do Código, ao contrário de o ser no conceito de “vinho tranquilo”, previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 66.º do referido Código dos IEC, como era anteriormente considerado.

De acordo com o n.º 1 do artigo 66.º do Código dos IEC, o IABA incide sobre “a cerveja, os vinhos, outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas, genericamente designadas por bebidas alcoólicas, e sobre o álcool etílico, genericamente designado por álcool”.

Nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 66.º do referido Código dos IEC, classificam-se como vinhos tranquilos “os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 e 2205, com exceção do vinho espumante, cujo título alcoométrico adquirido resultante inteiramente de fermentação seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 18% vol.”. E segundo a alínea d) do n.º 2 do artigo 66.º do Código dos IEC, classificam-se como outras bebidas tranquilas fermentadas “os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206, com exceção dos vinhos, da cerveja e das outras bebidas espumantes fermentadas, cujo título alcoométrico adquirido seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 10% vol., e ainda os de título alcoométrico superior a 10% vol., mas não a 15% vol., desde que, neste último caso, o álcool contido no produto resulte inteiramente de fermentação”.

De onde resulta que na definição de “outras bebidas tranquilas fermentadas”, prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 66.º do Código dos IEC, encontram-se expressamente excecionados os vinhos, isto é, as bebidas que se enquadram no conceito de vinho tranquilo, o que reflecte e transpõe o conceito de vinho tranquilo previsto no n.º 1 do artigo 8.º da Diretiva 92/83/CEE, permitindo confirmar que as bebidas “...”, “...”, “...” e “...” se subsumem no conceito de vinho tranquilo.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, começa por suscitar a questão da incompetência do tribunal para apreciar a decisão de indeferimento do pedido de reembolso apresentado nos termos do artigo 16.º do Código dos IEC, considerando que nem o pedido de reembolso configura uma impugnação administrativa dos atos de liquidação, nem a decisão que sobre ele recaiu se reconduz a uma decisão sobre a legalidade dos atos de liquidação, antes se tratando de um ato administrativo em matéria tributária. Concluindo que, não estando em causa um acto de liquidação de tributos, a apreciação de referida decisão de indeferimento extravasa a competência dos tribunais arbitrais.

Invoca ainda a caducidade do direito de acção por intempestividade do pedido arbitral, tendo em consideração que o pedido arbitral se reporta a atos de liquidação de IABA referentes ao período compreendido entre 1 de Janeiro de 2017 e 31 de Dezembro de 2019 e o pedido só foi apresentado em 9 de Dezembro de 2020, mais de 90 dias depois do termo do prazo para pagamento voluntário da prestação tributária, que constitui o momento inicial da contagem do prazo.

Em sede de impugnação, a Autoridade Tributária refere que o Regulamento (CE) n.º 491/2009, do Conselho, define “vinho”, como sendo um produto obtido exclusivamente por fermentação alcoólica, total ou parcial, de uvas frescas, esmagadas ou não, ou de mostos de uvas e, não sendo esse o processo de fabrico utilizado relativamente às bebidas comercializadas pela Requerente, não podem ser classificadas como “vinho tranquilo”, não lhes sendo aplicável a taxa de imposto prevista no n.º 2 do artigo 72.º do CIEC.

E, por outro lado, o vinho aromatizado, segundo a definição constante artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento (UE) n.º 251/2014, deve ser considerado, para efeitos da alínea d) do n.º 2 do artigo 66.º do CIEC, como sendo “outras bebidas tranquilas fermentadas” ou “produtos intermédios”, consoante o teor alcoólico e o processo de fabrico, o que não é igualmente aplicável aos produtos que estão em causa.

Conclui pela improcedência do pedido arbitral.

Em caso de dúvida sobre a interpretação das normas de direito europeu, a Autoridade Tributária requer o reenvio prejudicial para o Tribunal da Justiça da União Europeia.

2. Notificada para se pronunciar sobre a matéria de exceção, a Requerente veio dizer que o objeto do pedido de pronúncia arbitral são os atos de liquidação de IABA sobre as bebidas alcoólicas, o que não invalida que constitua também objeto do pedido arbitral a decisão de indeferimento que recaiu sobre o pedido de anulação e de reembolso daquele imposto, constante do despacho de 3 de setembro de 2020 do Diretor da Alfândega de Alverca, e, sendo assim, a pretensão enquadra-se no âmbito da competência do tribunal arbitral em face do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. E pela mesma ordem de considerações, não se verifica a caducidade do direito de acção, na medida em que o pedido foi apresentado na sequência da decisão proferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto ao pedido de reembolso do imposto e dentro prazo legalmente estabelecido no artigo 10.º do RJAT.

No seguimento do processo, houve lugar à reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, também destinada à produção de prova testemunhal arrolada pela Requerente, seguindo-se a apresentação de alegações escritas por prazo sucessivo de dez dias.

Em alegações, as partes procuraram fixar os factos materiais da causa e quanto ao direito aplicável mantiveram as suas anteriores posições.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 3 de Maio de 2021.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades e foram invocadas as excepções da incompetência do tribunal arbitral e da caducidade do direito de acção que serão conhecidas de seguida.

II – Saneamento

Incompetência do tribunal arbitral

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da incompetência do tribunal para apreciar a decisão de indeferimento do pedido de reembolso apresentado nos termos do artigo 16.º do Código dos IEC, considerando que o pedido de reembolso não configura uma impugnação administrativa dos atos de liquidação, nem a decisão de indeferimento que sobre ele recaiu se reconduz a uma decisão sobre a legalidade dos atos de liquidação, pelo que o tribunal é incompetente para apreciar o pedido arbitral nessa parte.

Na petição inicial a Requerente deixa claro que a sua pretensão tem por objecto os actos de liquidação de IABA, bem como a decisão de indeferimento do pedido de reembolso do imposto pago, constituindo esta decisão o objecto mediato do pedido arbitral.

O pedido de reembolso foi formulado nos termos dos artigos 15.º e 16.º do Código dos IEC. Essa primeira disposição prevê especificamente que constitui fundamento para o reembolso do imposto pago o erro na liquidação (n.º 1), permitindo que o reembolso possa ser solicitado pelos sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respectivo imposto (n.º 2). O artigo 16.º acrescenta que o reembolso por erro na liquidação “inclui o erro material e a errónea qualificação ou quantificação dos factos tributários” (n.º 1) e pode ainda ser efectuado, no mesmo prazo, por iniciativa da estância aduaneira competente (n.º 2).

Como é bem de ver, o pedido de reembolso do imposto por erro na liquidação, a que se referem especialmente os artigos 15.º e 16.º do Código dos IEC, constitui uma forma de impugnação administrativa do acto tributário, encontrando-se igualmente contemplada a possibilidade de, em caso de erro na liquidação, a revisão do acto tributário poder ser realizada por iniciativa da Administração. O que significa que estamos perante um mecanismo de impugnação administrativa por via do pedido do reembolso do imposto semelhante ao previsto no artigo 98.º, n.º 2, do Código do IVA, e de revisão oficiosa equivalente ao previsto nessa disposição e, em geral, no artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

Não há nenhum motivo para considerar que o pedido de reembolso formulado por iniciativa do contribuinte, tal como preveem essas disposições, não seja uma forma de impugnação autónoma do acto de liquidação a que se refere o artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT.

E, nesse sentido, a decisão de indeferimento do pedido de reembolso, caracterizando-se como um acto tributário de segundo grau, pode ser objecto de pedido arbitral, conjuntamente com o pedido de declaração de ilegalidade dos próprios actos tributários de liquidação, na medida em que comportem a apreciação da legalidade dos actos de liquidação (cfr. SERENA CABRITA NETO/CARLA TRINDADE, *Contencioso Tributário*, I vol., Coimbra, 2017, págs. 535-536, e, na jurisprudência, o acórdão do STA de 18 de maio de 2011, Processo n.º 1056/11).

Nem se compreenderia que o tribunal arbitral pudesse declarar a ilegalidade dos actos de liquidação, mas não pudesse já estender esse julgamento ao acto de segundo grau que os confirmou, a ponto de se tornar inconsequente a anulação contenciosa do primeiro acto, por via da manutenção na ordem jurídica de um acto tributário que indeferiu a impugnação administrativa contra ele deduzido.

É assim claro que a decisão de indeferimento do pedido de reembolso, enquanto acto tributário de segundo grau, se enquadra no âmbito da competência dos tribunais arbitrais, à luz do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, quando o objecto imediato do processo seja o pedido de declaração de ilegalidade de um acto de liquidação de tributos.

Caducidade do direito de acção por intempestividade do pedido arbitral

A Autoridade Tributária e Aduaneira invoca ainda a questão da caducidade do direito de acção por intempestividade do pedido arbitral, tendo em consideração que o pedido arbitral se reporta a atos de liquidação de IABA referentes ao período compreendido entre 1 de Janeiro de 2017 e 31 de Dezembro de 2019 e o pedido arbitral só foi apresentado em 9 de Dezembro de 2020.

Por identidade de razão, a arguição mostra-se ser manifestamente improcedente.

De acordo com o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o pedido de constituição do tribunal arbitral pode ser apresentado “no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma, e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal da decisão do recurso hierárquico”.

O referido artigo 102.º do CPPT, para que remete essa disposição, no n.º 1, alínea e), determina que impugnação seja apresentada no prazo de três meses contados a partir, de entre outros factos, da “notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma”. Entre os actos suscetíveis de impugnação autónoma contam-se, nos termos do artigo 97.º, n.º 1, alínea c), do CPPT, “os actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação”.

É esse o caso da decisão de indeferimento do pedido de reembolso, que se pronunciou sobre a legalidade do ato de liquidação de IABA. Verificando-se que a decisão de indeferimento do pedido de reembolso foi notificada em 10 de Setembro de 2020, e o pedido arbitral foi apresentado em 9 de Dezembro seguinte encontra-se cumprido o prazo definido no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, pelo que o pedido arbitral é tempestivo.

III - Fundamentação

Matéria de facto

4. Consideram-se provados os seguintes factos:

1. No âmbito da sua atividade, a Requerente comercializa, armazena e distribui as bebidas alcoólicas comercializadas com a marca ... e designadas por..., ..., ... e ... sujeitas a imposto sobre o álcool, as Bebidas Alcoólicas, e as Bebidas Adicionadas de Açúcar ou outros Edulcorantes (IABA) sendo titular do estatuto de depositário autorizado concedido nos termos do Código dos Impostos Especiais de Consumo, com a referência de operador de NIEC n.º PT..., e titular do entreposto fiscal de armazenagem n.º PT... situado na área de jurisdição da Alfândega de Alverca.

2. Na sequência da entrada em vigor da alteração ao n.º 2 do artigo 73.º do Código dos IEC, consagrada pela Lei do Orçamento do Estado para 2017, a partir de 1 de janeiro de 2017, a Requerida passou a considerar que seria de aplicar às bebida referidas no ponto anterior a taxa de € 10,30/hl nas introduções no consumo de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2017, e de € 10,44/hl, nas introduções no consumo a partir de 1 de janeiro de 2018 pelo que a Requerente passou a pagar IABA relativamente às bebidas alcoólicas em causa, às taxas acima mencionadas.

3. O IABA referente a esta atividade, pago com referência aos períodos de 01/01/2017 a 31/12/2019, ascendeu ao montante total de € 847.127,00.

4. Por considerar que a liquidação do referido imposto, ora em causa, decorreu de uma errónea qualificação dos factos tributários subjacentes às introduções no consumo por si formalizadas, a Requerente apresentou, em 20.02.2020, junto da Alfândega de Alverca, um pedido de reembolso de IABA, ao abrigo do artigo 16º do Código dos Impostos Especiais de Consumo.

4. A Requerente fundamentou o seu pedido na errada classificação das bebidas alcoólicas sujeitas a IEC, que introduziu no consumo o produto designado comercialmente como..., ..., ... e ..., que considera dever ser classificado como “vinho tranquilo” e, consequentemente, tributado com aplicação de taxa 0 €, prevista no n.º 2 do artigo 72.º do CIEC.

5. Sobre este pedido recaiu projeto de decisão de indeferimento, que se baseou na Informação Alverca/168/CF/202, com o seguinte teor:

Exmº Senhor Diretor

No âmbito do processo de reembolso nº CF.REEM! ... cumpre-me informar o seguinte:

1 – Através de requerimento com entrada GPS 2020 ... veio a sociedade A... , Lda., requerer reembolso de Imposto sobre o Álcool, as Bebidas Alcoólicas e as Bebidas Adicionadas de Açúcar ou outros Edulcorantes (IABA), com base em erro na liquidação, decorrente da errónea qualificação dos factos tributários à introdução no consumo de bebidas alcoólicas, em concreto de vinho tranquilo, nos termos e condições previstos na al. b), do nº 2, do artº 66º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC) – i.e., produtos abrangidos pelos códigos de Nomenclatura Combinada (NC) 2205, cujo título alcoométrico adquirido resultante inteiramente de fermentação é igual a 14,4% vol.;

2 - A Requerente alega como fundamentos de facto e de direito, do seu pedido, os constantes no seu requerimento, os quais se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, concluindo que:

A. Considerando o enquadramento jurídico-tributário efetuado, importa relembrar, novamente, que as bebidas alcoólicas subjacentes ao presente pedido de reembolso, i.e. as bebidas comercialmente designadas por " ... " e " ... " (i) se encontram abrangidas pela NC 2205 10 10, (ii) têm uma graduação alcoólica de 14,4% vol. e foram (iii) obtidas totalmente a partir de vinho tratado termicamente, aromatizado com extratos de ervas aromáticas;

B. Com efeito, atendendo aos processos de fabrico dos produtos em causa, verifica-se que as bebidas acima descritas consistem, afinal e apenas, na adição de uma preparação aromática à base de plantas e ervas ao vinho cuja proporção no total de produto final é elevada e que não sofre qualquer alteração durante o estágio de preparação e produção.

C. Tratam-se, portanto, de vinhos preparados à base de uvas frescas, aromatizados, sendo, por conseguinte, abrangidos pelo conceito de vinho quer pelas definições estipuladas no Regulamento (EU) nº 251/2014, quer pelas previstas no Regulamento (EU) nº 1308/2013;

D. Pelo exposto, a qualificação das bebidas em causa como vinho dá-se por plenamente comprovada pelo que, tendo em consideração a legislação exposta, bem como as especificidades técnicas dos produtos, entende a Requerente que as bebidas alcoólicas comercializadas designadas por " ... " e " ... " se enquadram no conceito de vinho tranquilo previsto na alínea b), nº 2, do artº 66º do Código dos IEC, devendo por conseguinte, aplicar-se a taxa de IABA de € 0, conforme previsto no nº 2, do artº 72º do referido Código, com base nos fundamentos expostos ao longo deste documento e que se resumem de seguida:

(1) À semelhança de outros produtos que se encontram expressamente mencionados a título exemplificativo nas Notas Explicativas da Nomenclatura Combinada da União Europeia, também as bebidas à base de vinho aromatizadas, comercialmente designadas por " ... " e " ... "

" ... " e " ... ", pertencem à NC2205;

(2) São qualificáveis como vinho tranquilo os produtos abrangidos pela NC 2205 cujo título alcoométrico adquirido que resulte inteiramente de fermentação seja superior a 1.2% vol. e igual ou inferior a 18% vol.;

(3) As bebidas que a Requerente introduz no consumo consistem em vinho aromatizado com plantas ou substâncias aromáticas, não sofrendo qualquer alteração na sua produção, beneficiando de um teor alcoométrico corresponde a 14,4% vol. que resulta inteiramente da fermentação, portanto enquadradas nos valores expressamente balizados e no processo definido pela alínea b) do nº 2, do artigo 66º do Código dos IEC;

(4) Por conseguinte, deve concluir-se que os produtos em causa têm acolhimento no conceito de vinho tranquilo, pela conceção prevista na alínea b), do nº 2, do artigo 66º daquele Código (que transpõe a Diretiva 92/83/CEE para o ordenamento jurídico português).

Requerendo a final que:

A. Os produtos com o código NC 2205 10 10 designados comercialmente por “...”, “...”, “...” e “...”, devem ser classificados como vinho tranquilos, para efeitos de aplicação da taxa € 0 de IABA nos termos do nº 2º, do artº 72º do Código dos IEC;

B. A Estância Aduaneira Competente deve proceder ao reembolso de IABA indevidamente liquidada à Requerente, com fundamento em errónea qualificação dos factos tributários subjacentes nos termos do nº 1, do artº 16º do referido Código, com referencia aos períodos de janeiro de 2017 a dezembro de 2019, no montante de € 847.127,00.

3 - Analisada a situação em apreço, verifica-se salvo o devido respeito por opinião contrária, que a pretensão da Requerente não poderá ser deferida.

4 - No que respeita ao enquadramento legal da situação em apreço, o artº 66º, nº 2, al. b) e d) dispõe que:

“2 — Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por:

(...)

b) «Vinho tranquilo» os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 e 2205, com exceção do vinho espumante, cujo título alcoométrico adquirido resultante inteiramente de fermentação seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 18% vol.;

(...)

d) «Outras bebidas tranquilas fermentadas» os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206, com exceção dos vinhos, da cerveja e das outras bebidas espumantes fermentadas, cujo título alcoométrico adquirido seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 10% vol., e ainda os de título alcoométrico superior a 10% vol., mas não a 15% vol., desde que, neste último caso, o álcool contido no produto resulte inteiramente de fermentação;”

5 - Atentas classificações previstas nesta norma legal, não pode a Requerente alegar que os produtos por si comercializados, objeto do pedido, são classificados legalmente como vinho tranquilo, porquanto, tratam-se de bebidas fermentadas – resultante da fermentação de uvas frescas -, não vinho – considerando este como vinho de mesa -, abrangidas pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206 – no caso concreto NC 2205 – com título de teor alcoométrico superior a 10% vol., mas inferior a 15% vol. desde que, neste último caso, o álcool contido no produto resulte inteiramente de fermentação.

6 - Quanto ao alegado no artigo 11º do seu requerimento, cumpre informar que, as bebidas comercializadas pela Requerente sempre foram classificadas pela mesma – é o operador económico quem procede à elaboração da declaração de introdução no consumo (DIC) -, na NC 2205 10 10, sendo em data anterior a 01-01-2017 com o adicional 1751,

Adicional (1751)

Cujo título alcoométrico adquirido seja superior a 1,2% vol. e não superior a 10% vol., e ainda os de título alcoométrico superior a 10% vol., mas não superior a 15% vol., desde que, neste último caso, o álcool contido no produto resulte inteiramente de fermentação. (DOC1, DOC 2 e DOC 3)

7 - Ou seja, já em data anterior a 01-01-2017 a Requerente classificava as bebidas por si comercializadas, designadas por “...”, “...”, “...” e “...”, nos termos do disposto do artº 66º, nº 2, al. d).

8 - Posteriormente a 01-01-2017 a Requerente continuou a classificar as referidas bebidas na NC 2205 10 10, com o adicional 1775,

Adicional (1775)

Outras bebidas tranquilas fermentadas, previstas no art. 66.º, n.º 2, al. d), do CIEC (DOC 4, DOC 5, DOC 6 e DOC 7)

Informação

Exmº Senhor Diretor

No âmbito do Processo de Reembolso nº DF.REEMB2020... cumpre-me informar o seguinte:

1 - Através de carta registada com A/R foi a requerente A... Lda. notificada, em 8 de julho de 2020, do despacho proferido pelo Diretor Adjunto da Alfândega de Alverca, em 1 de julho de 2020, manifestando a intenção de indeferimento do pedido de reembolso de Imposto sobre o Alcool, as Bebidas Alcoólicas e as Bebidas Adicionadas de Açúcar ou outro Edulcorantes (IABA), com base em erro na liquidação, decorrente da errónea qualificação dos factos tributários subjacentes à introdução no consumo de bebidas alcoólicas, bem como, para exercer o direito de audição prévia, nos termos do disposto no artº 60º da LGT, no prazo de 15 dias.

2 - Em 23 de julho de 2020, através de email e, posteriormente através da entrega do original em mão, veio a requerente apresentar resposta ao abrigo do direito de audição, nos termos do artº 60º da LGT.

3 - Analisada a resposta apresentada pela requerente, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida, para todos os efeitos legais, verifica-se que no essencial são invocados os mesmos factos alegados no pedido de reembolso inicial, não tendo sido alegados factos novos suscetíveis de alterar a posição assumida por esta estância aduaneira.

4 - Na verdade, no que respeita ao alegado pela requerente nos artº 12º a 14º da sua resposta, entendemos, salvo o devido respeito por opinião contrária, que o legislador ao referir-se a "vinho" na al. d) do nº 2 do artº 66º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), pretende referir-se à noção comum desta bebida e não à noção que o Código dá de "vinho tranquilo".

5 - Acresce que, se entendermos que o Código dos IEC resulta da transposição da Diretiva nº 92/83/CEE, então quando da transposição do seu artº 12º, nº 1 o legislador usaria a expressão "vinho tranquilo" ou remeteria para a al. b), do nº 2 do artº 66º, daí a alusão à noção comum de vinho, ou seja, vinho corrente ou vinho de mesa, tal como o artº 12º, nº 1, faz para o artº 8º, ambo das Diretiva nº 92/83/CEE.

6 - Face, ao exposto, é nosso entendimento que a pretensão da requerente, A... Lda. deve ser indeferida nos termos e com os fundamentos constantes da informação nº Alverca/168/CF/2020, bem como da presente informação.

À Consideração Superior

Inspetora Tributária

8. No produto ... comercializado pela Requerente o conteúdo alcoólico total é de 14,40 % vol., sendo 14,11 % vol. proveniente de vinho branco tratado termicamente e 0,29 % vol. proveniente de extratos de ervas aromáticas.

9. No produto ... comercializado pela Requerente o conteúdo alcoólico total é de 14,40 % vol., sendo 14,16 % vol. proveniente de vinho branco tratado termicamente e 0,24 % vol. proveniente de extratos de ervas aromáticas.

10. No produto ... comercializado pela Requerente o conteúdo alcoólico total é de 14,42 % vol., sendo 13,4675 % vol. proveniente de vinho branco tratado termicamente, 4,5 % vol. de vinho tinto e 0,4998 % vol. proveniente de extratos de preparação aromática.

Factos não provados

Com interesse para a decisão da causa resultou não provado que o álcool contido nos produtos comercializados pela Requerente, em causa no presente processo seja, na totalidade, proveniente do vinho utilizado e resulte, em exclusivo, de fermentação.

Fundamentação da decisão sobre a matéria de facto

Relativamente aos factos constantes dos números 8, 9 e 10 do probatório e ao facto dado como não provado, foi decisivo para a convicção do Tribunal o documento junto pela Requerente como documento nº 6, que a mesma assumiu como descrevendo o processo de fabrico os produtos em causa.

Daquele documento, produzido pela própria Requerente, resulta que é adicionado álcool no processo de maceração das ervas aromáticas e que, embora em quantidades reduzidas, o conteúdo em álcool do produto final resulta, também, do álcool contido nas ervas aromáticas.

Com efeito na página 3 refere-se “*não objeto de adição de álcool, com exceção do álcool contido nos aromatizantes*”.

E na página 10 (Anexo II- Descrição do processo de fabrico) a propósito da maceração consta o seguinte:

“As ervas colocam-se a macerar em tambores rotativos especiais, por alguns dias com água e álcool”.

O conteúdo alcoólico integrante dos produtos provenientes dos aromatizantes consta da página 3 do mencionado documento, no que respeita aos produtos ... e Relativamente ao produto ... o conteúdo alcoólico consta da página 12 do mesmo documento.

Embora a testemunha B... tenha afirmado que o álcool contido nos produtos resulta inteiramente de fermentação em momento algum do seu depoimento pôs em causa a correção dos dados constantes do referido documento nº 6 junto pela Requerente. Ao invés, no seu depoimento invocou tal documento, por mais do que uma vez, nunca lhe apontando qualquer dado inexato. Por outro lado, a razão de ciência manifestada pela testemunha relativamente a esta matéria foi, de acordo com o seu depoimento, a informação fornecida pela fábrica e pelo produtor, que também não pode deixar de ser ou, pelo menos, é de presumir ser, coincidente com o que consta do documento nº 6 referido, da autoria da A..., Lda.

Por outro lado, é a própria Requerente que assume na petição inicial e reafirma nas alegações que o referido documento contém a descrição do processo produtivo dos produtos e a composição dos mesmos.

Embora do mesmo documento só conste o processo de produção dos produtos...”, ... e..., a Requerente não invocou qualquer divergência no processo de produção no que respeita ao produto..., que aliás tem no seu certificado de produto a mesma denominação dos demais (*Aromatized Wine Based Drink*, conforme resulta do documento junto pela Requerente como doc. n.º 5). Por outro lado, a testemunha B... afirmou que o processo de produção é o mesmo.

Da conjugação da posição da Requerente exposta nos seus articulados e dos documentos por si juntos em sintonia com as declarações da testemunha, o Tribunal, à luz das regras da experiência, concluiu que também no processo de maceração das ervas aromáticas do produto ... será adicionada álcool, à semelhança do que ocorre, nos demais produtos. Embora não se tenha provado qual o título alcoométrico resultante da preparação aromática neste produto é inequívoco que não se fez prova da inexistência do álcool nos aromatizantes.

Relativamente à demais matéria considerada provada, sobre a qual inexiste qualquer controvérsia entre as partes, a mesma resulta provada dos documentos constantes do processo, que não foram objeto de qualquer impugnação por nenhuma das partes.

Matéria de direito

6. Em debate está a questão de saber se as bebidas alcoólicas comercializadas pela Requerente, designadas por “...”, “...”, “...” e “...”, podem ser classificadas como “vinho tranquilo” para efeito da incidência da taxa de imposto prevista no artigo 72.º, n.º 2, do Código dos IEC.

A Requerente procedeu ao pagamento de imposto relativamente às bebidas introduzidas no mercado no período de 1 de Janeiro de 2017 a 31 de Dezembro de 2019, vindo a deduzir um pedido de reembolso do imposto liquidado, por errada qualificação do facto tributário, por

considerar que as bebidas alcoólicas em causa são subsumíveis no conceito de “vinho tranquilo” a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 66.º do Código dos IEC.

O pedido de reembolso foi indeferido por decisão do Director da Alfandega de Alverca, originando o presente pedido arbitral, sendo esta a questão que cabe analisar.

As taxas aplicáveis aos “vinhos tranquilos e espumantes” e a “outras bebidas fermentadas, tranquilas e espumantes” encontram-se previstas, respectivamente, nos artigos 72.º e 73.º do Código dos IEC, que, na redação anterior à introduzida pelo artigo 211.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, não estabelecia qualquer distinção entre esses produtos. Segundo o disposto no n.º 2 do artigo 72.º, a taxa do imposto aplicável aos “vinhos tranquilos e espumantes” era de € 0, e, por remissão para essa disposição, n.º 2 do artigo 73.º mandava aplicar a mesma taxa a “outras bebidas fermentadas, tranquilas e espumantes”.

O artigo 211.º da Lei n.º 42/2016 (Lei do Orçamento de Estado para 2017) alterou o n.º 2 do artigo 73.º, que passou a fixar uma taxa do imposto de € 10,30/hl para as “outras bebidas fermentadas, tranquilas e espumantes”, entretanto atualizada, pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, para € 10,44/hl.

Por efeito dessa alteração, com início de vigência em 1 de janeiro de 2017, passou a distinguir-se entre as taxas aplicáveis aos “vinhos tranquilos e espumantes”, que continuou a ser de € 0, e a “outras bebidas fermentadas, tranquilas e espumantes”, que foi fixada em € 10,30/hl e, com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2018, em € 10,44/hl. Tornando-se assim relevante, para efeito da determinação da taxa de imposto aplicável, a distinção entre “vinhos tranquilos e espumantes” e “outras bebidas fermentadas, tranquilas e espumantes”.

Neste contexto, como ponto de partida para a análise, cabe considerar o âmbito de incidência objectiva do imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas, a que se refere a secção I

do capítulo I da parte especial do Código dos IEC, que se encontra definida no artigo 66.º, e, na parte que mais interessa considerar, dispõe nos seguintes termos:

Artigo 66.º

Incidência objectiva

1 – O imposto incide sobre a cerveja, os vinhos, outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas, genericamente designadas por bebidas alcoólicas, e sobre o álcool etílico, genericamente designado por álcool.

2 – Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por:

a) (...);

b) «Vinho tranquilo» os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 e 2205, com excepção do vinho espumante, cujo título alcoométrico adquirido resultante inteiramente de fermentação seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 18% vol.;

c) (...);

d) «Outras bebidas tranquilas fermentadas» os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206, com excepção dos vinhos, da cerveja e das outras bebidas espumantes fermentadas, cujo título alcoométrico adquirido seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 10% vol., e ainda os de título alcoométrico superior a 10% vol., mas não a 15% vol., desde que, neste último caso, o álcool contido no produto resulte inteiramente de fermentação;

(...).

O Código dos IEC transpõe para o direito interno a Directiva 2008/118/CE, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo, que, por sua vez, remete para as diversas Directivas que regulam os impostos especiais de consumo, e, entre elas, a Directiva 92/83/CEE, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, que, tendo por base a nomenclatura combinada, estabelece as definições comuns das bebidas alcoólicas tal como “vinho tranquilo”, e “outras bebidas fermentadas”.

Interessa considerar, sobretudo, o disposto nos artigos 8.º e 12.º dessa Directiva, que têm a seguinte redacção:

Artigo 8.º

Para efeitos de aplicação da presente directiva, entende-se por:

1. «Vinho tranquilo», os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 e 2205, com excepção do vinho espumante conforme definido no n.º 2 do presente artigo:

- de teor alcoólico adquirido superior a 1,2 % vol, mas inferior ou igual a 1,5 % vol, desde que o álcool contido no produto acabado resulte inteiramente de fermentação,
- de teor alcoólico adquirido superior a 15 % vol mas não a 18 % vol, desde que tenham sido produzidos sem enriquecimento e que o álcool contido no produto acabado resulte inteiramente de fermentação;

(...).

Artigo 12.º

Para efeitos de aplicação da presente directiva, e sem prejuízo do disposto no artigo 17.º, entende-se por:

1. «Outras bebidas tranquilas fermentadas», os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 e 2205 mas não mencionados no artigo 8.º, os produtos abrangidos pelo código NC 2206, excepto as outras bebidas espumantes fermentadas definidas no ponto 2 do presente artigo, e qualquer produto abrangido pelo artigo 2.º:

- de teor alcoólico adquirido superior a 1,2 % vol mas não a 10 % vol.,
- de teor alcoólico adquirido superior a 10 % vol mas não a 15 % vol., desde que o álcool contido no produto resulte inteiramente de fermentação;

(...).

O artigo 17.º da Directiva, a que faz alusão o proémio do artigo 12.º, refere-se a «produtos intermédios», abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206, mas que não se encontrem cobertos pelos artigos 8.º e 12.º, e não tem aplicação ao caso.

Por sua vez, o Regulamento de Execução (UE) 2017/1925, da Comissão, que altera o anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87, do Conselho, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum, considera como produtos abrangidos pela posição NC 2204, os “vinhos de uvas frescas, incluindo os vinhos enriquecidos com álcool, mostos de uvas, excluindo os da posição 2009, como produtos abrangidos na posição NC 2205, os “vermutes e outros vinhos de uvas frescas aromatizados por plantas ou substâncias aromáticas”, e como produtos abrangidos na posição NC 2206, “outras bebidas fermentadas (por exemplo, sidra, perada, hidromel, saqué), misturas de bebidas fermentadas e misturas de bebidas fermentadas com bebidas não alcoólicas, não especificadas nem compreendidas noutras posições”.

Como resulta de todo anteriormente exposto, o artigo 66.º do Código dos IEC, referindo-se à incidência objectiva do imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas, nas alíneas b) e d) do seu n.º 1, transpõe para o direito interno as definições de “vinho tranquilo” e de “outras bebidas tranquilas fermentadas” que constam dos artigos 8.º n.º 1, e 12.º n.º 1, da Directiva 92/83/CEE.

Tanto a lei nacional, como a Directiva da União Europeia, definem como “vinho tranquilo”, os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 e 2205 de teor alcoólico adquirido superior a 1,2 % vol, mas inferior ou igual a 1,5 % vol, desde que o álcool contido no produto acabado resulte inteiramente de fermentação, e como “outras bebidas tranquilas fermentadas”, os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206, cujo título alcoométrico adquirido seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 10% vol., e ainda os de título alcoométrico superior a 10% vol., mas não a 15% vol., desde que, neste último caso, o álcool contido no produto resulte inteiramente de fermentação.

Em relação à Directiva, há uma ligeira diferença terminológica na disposição do artigo 66.º, n.º 1, alínea d), do Código dos IEC, no ponto em que, ao referir-se a “outras bebidas tranquilas fermentadas”, menciona como tais os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206, **com excepção dos vinhos**, ao passo que o artigo 12.º da Directiva 92/83/CEE descreve essa categoria de bebidas como sendo os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204 e 2205 **mas não mencionados no artigo 8.º**. Mas se bem se atentar, não há aqui qualquer

alteração substancial relativamente ao conceito de “outras bebidas tranquilas fermentadas”, visto que o inciso “com excepção dos vinhos”, que consta do dito artigo 66.º, n.º 1, alínea d), do Código dos IEC, corresponde precisamente à ressalva que é efectuada no artigo 12.º da Directiva 92/83/CEE, quando aí se exclui os produtos não mencionados no artigo 8.º

Em qualquer caso, ainda que as bebidas comercializadas pela Requerente pudessem enquadrar-se na posição NC 2204 ou NC 2205 da Nomenclatura Combinada, o certo é que apenas podem considerar-se como “vinho tranquilo”, os produtos cujo título alcoométrico adquirido **resultante inteiramente de fermentação** seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 18% vol.

Da matéria de facto dada como assente resulta o seguinte: o produto “...” tem o conteúdo alcoólico total é de 14,40 % vol., sendo 14,11 % vol. proveniente de vinho branco tratado termicamente e 0,29 % vol. proveniente de extratos de ervas aromáticas; o produto “...” tem o conteúdo alcoólico total de 14,40 % vol., sendo 14,16 % vol. proveniente de vinho branco tratado termicamente e 0,24 % vol. proveniente de extratos de ervas aromáticas; o produto “...” tem o conteúdo alcoólico total se 14,42 % vol., sendo 13,4675 % vol. proveniente de vinho branco tratado termicamente, 4,5 % vol. de vinho tinto e 0,4998 % vol. proveniente de extratos de preparação aromática (pontos 8, 9 e 10 da matéria de facto).

Por presunção judicial, o tribunal deu igualmente como provado que o produto “...” está sujeito a um processo de maceração das ervas aromáticas no qual é adicionado álcool à semelhança do que ocorre com os demais produtos considerados (motivação da matéria de facto).

Por outro lado, o tribunal não deu como provado que o álcool contido nos produtos comercializados pela Requerente, aqui em causa, seja, na sua totalidade, proveniente do vinho utilizado e resulte em exclusivo de fermentação.

Sendo o conteúdo alcoólico das bebidas em causa superior a 1,2% vol. e inferior a 15% vol., como se encontra igualmente provado (pontos 8, 9 e 10 e motivação da matéria de facto), e resultando do disposto no artigo 66.º, n.º 1, alínea b), do Código dos IEC e do artigo 8.º, n.º 1, da Directiva 92/83/CEE, que a classificação de “vinho tranquilo” apenas é aplicada aos produtos cujo título alcoométrico adquirido resultante inteiramente de fermentação seja superior a 1,2% vol. e igual ou inferior a 18% vol., resulta claro, face à factualidade dada como assente, que os produtos comercializados pela Requerente, que constituem objecto do presente pedido arbitral, não se enquadram na categoria de “vinho tranquilo”, e, conseqüentemente, não podem beneficiar da taxa do imposto prevista no artigo 72.º, n.º 2, do Código do IEC.

E como é bem de ver, a ressalva constante do artigo 66.º, n.º 1, alínea d), do Código dos IEC e do artigo 12.º, n.º 1, da Directiva 92/83/CEE não altera os dados da questão, visto que quando aí se excepcionam os “vinhos” do conceito de “outras bebidas tranquilas fermentadas”, essas disposições estão justamente a referir-se ao “vinho tranquilo” e se os produtos comercializados pela Requerente não se incluem na definição de “vinho tranquilo”, também não podem considerar-se cobertos pela ressalva que remete para essa mesma definição.

Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

7. Face ao sentido da decisão, fica prejudicado o conhecimento do pedido acessório de reembolso do imposto indevidamente pago e de condenação em juros indemnizatórios.

Reenvio prejudicial

8. A Autoridade Tributária solicitou o reenvio prejudicial para o TJUE caso se considere existir dúvida sobre a interpretação das normas de direito europeu sobre os conceitos de “vinho tranquilo” e “outras bebidas tranquilas fermentadas”.

Constata-se, no entanto, que não existe qualquer divergência entre as partes quanto à interpretação das referidas disposições de direito europeu e o que está em causa é a mera fixação

dos factos materiais da causa que só ao tribunal nacional cabe decidir, pelo que nada justifica o requerido reenvio prejudicial.

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedentes as excepções de incompetência do tribunal para apreciar a decisão de indeferimento do pedido de reembolso e de caducidade do direito de acção;
- b) Julgar improcedente o pedido arbitral e manter na ordem jurídica os actos de autoliquidação de imposto e a decisão de indeferimento do pedido de reembolso;
- c) Julgar prejudicado o conhecimento do pedido acessório de reembolso do imposto indevidamente pago e de condenação em juros indemnizatórios.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 847.127,00 que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 11.934,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 13 de Dezembro de 2021

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Jesuíno Alcântara Martins

O Árbitro vogal

Marcolino Pisão Pedreiro