

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 49/2023-T

**Tema:** IVA: “pão” – taxa reduzida;

- fundamentação incongruente; fundamentação *a posteriori*.

### **SUMÁRIO:**

- Equivale a falta de fundamentação uma fundamentação incongruente, destituída de consistência lógica atento o contexto em que se insere.
- É incongruente afirmar que determinado bem alimentar não é “pão”, para efeitos de IVA, apenas por não ser comercializado sob essa designação.
- É inadmissível, por ofensa a princípios estruturantes do estado-de-direito, a fundamentação *a posteriori* de atos tributários e/ou o suprimento das suas lacunas pelo tribunal.
- O conceito de “pão” para efeitos de IVA não abrange o denominado “pão especial”.

### **DECISÃO ARBITRAL**

A..., Sociedade Unipessoal Lda., com sede no ..., ...-... ..., Guimarães, NIPC ..., veio, nos termos legais, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **I - RELATÓRIO**

#### **A) O Pedido**



*Pede ainda ser a AT condenada a restituir à Requerente, acrescida dos competentes e respetivos juros, as quantias por esta retidas, por conta das liquidações adicionais e demonstração de acerto de contas objeto da presente ação.*

## **B) O litígio**

A Requerente entende que os bens alimentares que comercializa sob a designação de *croissants* ou *croissants brioches* têm a natureza de *pão especial* e, por essa razão, têm enquadramento no disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do CIVA e na verba 1.1.5 da Lista I anexa ao CIVA, sendo-lhes, por isso, aplicável a taxa reduzida de 6%.

A Requerida entende que a venda de tais bens está sujeita à taxa normal de IVA.

## **C) Tramitação processual**

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 2023-01-26.

Os árbitros vogais foram indicados pelas partes, uma vez que a Requerente usou da faculdade de designar árbitro. O árbitro Presidente foi designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, a solicitação daqueles.

O tribunal arbitral ficou constituído em 2023-05-09.

A Requerida apresentou Resposta e juntou PA.

Em 2023-12-05, realizou-se a audição das testemunhas, conforme consta da respetiva ata.

As partes não apresentaram alegações.

## **II – SANEAMENTO**

O processo não enferma de nulidades ou de irregularidades.

Não foram alegadas exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

### **III – PROVA**

#### **III.1 Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente tem como atividade principal a “panificação”,
- b) A Requerente foi objeto de uma inspeção tributária externa, relativamente ao período de 2018 e, tendo a AT verificado que as irregularidades detetadas naquele período se mantinham nos anos subsequentes, foram abertos procedimentos inspetivos internos relativamente aos exercidos de 2019, 2020 e 2021.
- c) De tais inspeções resultaram as liquidações de IVA impugnadas.
- d) A Requerente liquidou IVA à taxa reduzida de 6% relativamente às vendas de “croissants / brioches”.
- e) A fundamentação de tais liquidações adicionais, foi a seguinte:

Encontrando-se perfeitamente definidos os tipos de pão mencionados nas alíneas a) a f), o mesmo não se verifica relativamente ao "Pão Especial" referido na alínea g), na medida em que, estabelecendo a forma de fabrico, as farinhas e os ingredientes e aditivos que podem ser utilizados, aquela não identifica os produtos que, como tal, podem ser considerados, limitando-se a elencar o "Pão-de-leite" e o "Pão tostado" ou "tosta" a título exemplificativo.

Efetivamente, na alínea g) é definido como "(...) "Pão especial" o pão fabricado com qualquer dos tipos de farinha definidos na Portaria 254/2003, de 19 de março, estremos ou em mistura, podendo também ser utilizados glúten de trigo, extrato de malte, farinha de malte, água potável, sal e fermento ou levedura, nas condições legalmente estabelecidas e os ingredientes e aditivos referidos no art.º 5.º da presente Portaria, como sejam, designadamente, os seguintes: i) "Pão-de-leite", o pão especial com uma incorporação mínima de leite em pó de 50g/kg de farinha, ou quantidade equivalente de outro produto lácteo; ii) "Pão tostado" ou "tosta", o pão especial, cortado em fatias, que, por meio de torra especial, apresenta um teor de humidade inferior a 8%"

Sobre o "Pão especial" é ainda determinado que: i) "(n)o fabrico de pão especial é permitida a utilização de outros ingredientes estremos ou em mistura, além dos referidos na alínea g) do art.º 3.º, na massa, no recheio ou na cobertura, os quais devem obedecer à respetiva legislação específica" n.º 4 do art.º 5.º da Portaria; ii) "(o) teor de açúcares totais, expresso em sacarose e referido à matéria seca, das diversas variedades de pão especial não pode exceder 8% (n.º 2 do art.º 6.º da Portaria); iii) "(o) teor máximo de sal deve cumprir o disposto no art.º 3.º da Lei 75/2009, de 12 de agosto" (n.º 4 do art.º 6 da Portaria), ou seja, "(...) O teor máximo permitido para o conteúdo de sal no pão, após confeccionado, é de 1,4 g por 100 g de pão (ou seja 14 g de sal por quilograma de pão ou o correspondente 0,55 g de sódio por 100 g de pão).(..."

Conclui-se, assim, que se o produto obtido em condições normais de fabrico, nomeadamente as referidas na alínea a) do art.º 2.º, reunir as características legalmente fixadas na alínea g) do art.º 3.º, observado o disposto no n.º 4 do art.º 5.º e n.ºs 2 e 4 do art.º 6.º, todos da Portaria n.º 52/2015, de 26 de fevereiro, pode ser considerado "Pão especial".

No caso em apreço, verificou-se que:

- O SP efetuou vendas de produtos com a designação de *croissant* (códigos 175 – *Croissant* 6 unid – Saco – 300gr, 92 – *Croissants* em covete – 6 unidades e 94 – *Croissants* em covete – 200gr – 4 uni./12), tendo liquidado IVA à taxa reduzida (6%) de acordo com a verba 1.1.5 da Lista I anexa ao CIVA, nos termos da alínea a) do art.º 18.º do mesmo diploma.
- Nenhum dos produtos foi comercializado com a designação de "pão", conforme estipulado no n.º 1 do art.º 8.º da Portaria 52/2015, de 26 de fevereiro, anteriormente referida.
- A ficha técnica enviada tem como designação "Ficha de Produto *Croissant brioche*" e é indicado, entre outros elementos, o teor de açúcares totais, expresso em sacarose e referido à matéria seca de 7,4% e o teor de sal de 1,11g.

- f) Os produtos em causa são comercializados sob a designação de *croissants* e/ou *croissants brioche*.
- g) Os produtos em questão são produzidos com ingredientes admissíveis segundo a portaria n.º 52/2015, de 26 de fevereiro, que regula o fabrico de pão e dos outros produtos similares ou afins, e têm teores de açúcar e de sal que não ultrapassam os limites estabelecidos na Lei 75/2009, de 12 de agosto.
- h) Da respetiva ficha técnica constam, na lista de ingredientes do produto "croissant brioche" fabricado pela Requerente, os corantes E160ai, E102 e E122, aditivos

alimentares que o “pão” e produtos semelhantes não podem conter por força do disposto no Regulamento CE n.º 1333/2008.

- i) Na mesma ficha técnica referida na alínea anterior (produto “croissant brioche”) lê-se, entre o mais, “produto de padaria fina/pão especial”, “a massa é colocada em câmara de levedação”.
- j) A Requerida deduziu os valores liquidados adicionalmente nos reembolsos de IVA a que a Requerente tinha direito.

Os factos dados como provados resultam da documentação junta aos autos, não tendo sido objeto de divergência.

As testemunhas – que depuseram com verdade e conhecimento de causa – limitaram-se a confirmar e esclarecer o que já resultava dos documentos juntos aos autos.

## **IV – O DIREITO**

### **1 - O *thema decidendum***

Aparentemente, o tema a ser decidido por este tribunal seria saber se os *croissants* ou *brioche*s em questão são “pão” para efeitos da determinação da taxa de IVA aplicável.

A Requerida desenvolve este tema na sua resposta, salientando, nomeadamente:

- o facto de a verba 1.1.5 da lista I anexa ao CIVA contemplar, de forma exclusiva, “pão”, não se enquadrando nesta verba quaisquer outros produtos afins do pão, de pastelaria fina e outros.
- das alíneas a) a f) do art.º 3.º da Portaria 52/2015 constarem definições claras de uma série de tipos de pão.
- que o mesmo não acontece relativamente ao “pão especial”, referido na alínea g) do artigo 3.º da referida portaria, na medida em que tal diploma, estabelecendo a forma de fabrico, as farinhas e os ingredientes e aditivos que podem ser utilizados, não identifica expressamente os

---

produtos que, como tal, podem ser considerados, limitando-se a elencar o “Pão-de-leite” e o “Pão tostado” a título exemplificativo.

- sobre o "pão especial" é ainda determinado que: - “(n)º fabrico de pão especial é permitida a utilização de outros ingredientes estremos ou em mistura, além dos referidos na alínea g) do artigo 3º, na massa, no recheio ou na cobertura, os quais devem obedecer à respetiva legislação específica” (n.º 4 do artigo 5.º).

A AT, na sua resposta, **acrescenta** o seguinte, relativamente ao que figura no RIT: por remissão da alínea c) do artigo 1.º da referida Portaria, há que ter em conta o disposto no Regulamento n.º 1333/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativo aos aditivos alimentares, do qual consta uma lista de aditivos cujo uso é proibido no fabrico do pão. De tal Regulamento resulta que o pão e produtos semelhantes não podem conter corante alimentar. Ora, da ficha técnica, junta no ppa, constam, na lista de ingredientes do produto “croissant brioche”, os corantes E160ai, E102 e E122. O que obriga a concluir que os produtos em questão (croissants) não configuram “pão especial” pelo que não podem ser considerados como abrangidos pela verba 1.1.5 da Lista I anexa ao CIVA.

Analisando esta argumentação, que – repete-se – consta, neste último ponto, da resposta da AT mas não do RIT, a conclusão a retirar seria a de que os *croissants* / *brioche*s em causa não poderiam ser havidos como “pão” e, portanto, que a sua comercialização está sujeita à taxa normal de IVA.

Aliás, esta afigura-se-nos ser a conclusão lógica à luz da *ratio* das normas que preveem a tributação a taxas reduzidas, em IVA, de, entre outros, alguns produtos alimentares.

Estão em causa bens considerados como satisfazendo necessidades básicas, que o legislador entendeu, no exercício de uma “margem de decisão” conferida pelas Diretivas IVA, tributar mais reduzidamente, de forma a não onerar excessivamente os consumidores, em especial os mais pobres.

---

Ora, resulta da experiência comum que um *croissant /brioche*, diferentemente de um pão, não é um bem de primeira necessidade.

## 2- A fundamentação das liquidações impugnadas

**2.1** - O objeto de um processo tributário de impugnação não é apreciar “questões gerais”, mas sim aferir da legalidade dos concretos atos tributários impugnados.

As liquidações, como os demais atos administrativos decisórios, têm que ser fundamentados, desde logo por exigência constitucional.

Nos termos do art. 153º do CPA, a fundamentação dos atos administrativos, em geral, entre outros requisitos, tem que ser *coerente*.

Os tribunais superiores tributários normalmente preferem o uso do termo *congruente* em lugar de coerente, o que nos parece exato por ser este termo mais abrangente. Na realidade, a lei exige mais que a inexistência de contradição entre os fundamentos e a decisão.

Congruentes, ou não contraditórios, na terminologia da lei, significa que, relacionados com a concreta decisão tomada, a deduzir deles, os elementos fundamentadores se mostram logicamente aptos a que a decisão deles se extraia.

Vejamos agora qual o fundamento das liquidações impugnadas. Apesar de aceitar que os bens em causa têm uma composição conforme com as normas consideradas no processo inspetivo (que não terão sido todas as relevantes), o RIT conclui:

Os produtos em questão (*Croissants*), ainda que sejam produzidos com ingredientes admissíveis pela Portaria 52/2015, de 26 de fevereiro, que regulamenta o fabrico de pão e com teor de açúcares e de sal que não ultrapassem os limites estabelecidos na Lei 75/2009, de 12 de agosto, não são comercializado com a designação de “pão” (a própria ficha técnica tem a designação de *Croissant Brioche*), conforme estipulado no n.º 1 do art.º 8.º da Portaria mencionada, pelo que não reúne todas as características para a sua transmissão beneficiar da aplicação da taxa reduzida a que se refere a alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 1.1.5 da lista I anexa ao citado Código.



Portanto, indiscutivelmente, o único fundamento expresso das liquidações impugnadas para não considerarem ser “pão”, para efeitos de IVA, o produto produzido e comercializado pela Requerente é o facto de não ser comercializado sob o nome de pão.

Este argumento não é congruente pela razão simples que não tem qualquer lógica intrínseca. Primeiro, porque o enquadramento de um qualquer bem ou serviço nas diferentes listas anexas ao CIVA, para efeitos de determinação da taxa aplicável, tem, necessariamente, que ser feito atentas as características desse bem - no caso dos alimentos desde logo a sua composição - , e não o “nome” sob o qual é conhecido e comercializado.

Por exemplo, o facto de um mesmo tipo de bem ser diferentemente designado nas várias regiões do país é irrelevante para o referido efeito.

*Ad absurdum*, o raciocínio constante do RIT conduziria a que um qualquer bem estaria sujeito a taxa reduzida se fosse designado por pão.

**2.2** - Mais, o raciocínio da AT sofre de um erro metodológico: a lei (art. 11º, nº 2, da LGT) manda que sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.

O mesmo é dizer que o significado (o conteúdo) dos *conceitos* não definidos por normas fiscais deve ser procurado em legislação pertinente onde tal definição se encontre.

Segundo a filologia, *conceito é a apreensão ou representação intelectual e abstrata da quidade (essência) de um objeto. O conceito é aquilo que confere sentido a um vocábulo ou conjunto de vocábulos. Chama-se compreensão do conceito ao conjunto de caracteres ou notas representativas nele expressas.*

Uma coisa é a procura de um *conceito* em legislação não fiscal. Nessa medida, andou bem a AT.

Outra, bem diferente, é a transposição para o direito fiscal de *estatuições* da legislação não fiscal, o que, desde logo, representaria uma clara violação do princípio da legalidade fiscal na sua dimensão de tipicidade.

A obrigação, imposta pela Portaria nº 52/2015, de os bens alimentares que preencham o conceito de pão, definido em tal diploma, terem que ser comercializados sob a designação de “pão” nada tem a ver com o conceito de pão, desde logo para efeitos de IVA.

Mais, tal obrigação visa a proteção de interesses diferentes dos fiscais, nomeadamente com a proteção do consumidor.

### **3- Fundamentação *a posteriori***

Em abono da verdade, na Resposta a Requerida aduziu outros argumentos que não conferem com o constante da fundamentação do ato.

O raciocínio da AT terá sido o seguinte:

- os produtos em causa, pela sua composição, são de enquadrar nos “pães especiais” a que se refere a alínea g) do art.º 3.º da Portaria 52/2015.
- os “pães especiais” deixaram de ser tributados, em Iva, à taxa reduzida, por força da alteração operada, em 2016, na verba 1.1.5 da Lista I anexa ao CIVA, da qual passou a constar apenas “pão”, tendo sido suprimido o segmento da norma onde antes se lia “e produtos de idêntica natureza, tais como gressinos, pães de leite, regueifas e tostas.”

Porém, **o raciocínio exteriorizado no RIT foi:** com a Lei do OE 2016 a verba 1.1.5 passou a ter apenas a redação “pão”. Os produtos em questão poderiam ser considerados “pão especial”, enquadrável na verba 1.1.5. Mas como não são comercializados com a designação de pão (cfr. art.º 8.º, n.º 1 da Portaria) não reúnem todas as características para a sua transmissão beneficiar da taxa reduzida. E assim não se enquadram na dita verba.

Ou seja, em resumo:

- a fundamentação de direito expressa é incoerente, pelo que não pode ser aceite; podem ser aceites os “aditamentos” a ela feitos na resposta da AT neste processo.
- o tribunal está impedido de, para decidir, ir além da fundamentação de direito expressa do ato tributário, mesmo que possa intuir (e, eventualmente partilhar) qual o “raciocínio” seguido pela AT para decidir como decidiu.

Isto porquanto está em causa uma garantia essencial dos administrados, uma exigência estruturante de um processo equitativo: o particular, em sede de recurso, especialmente em tribunal, defende-se relativamente às razões (factuais e de direito) invocadas pela administração para a prática do ato que considera lesivo dos seus interesses e não relativamente a outros possíveis argumentos que não lhe hajam sido comunicados, que não integrem a fundamentação expressado ato.

De outra forma, não poderia organizar devidamente a sua defesa.

A proibição de fundamentação *a posteriori* (ou do suprimento das suas lacunas pelo tribunal, o que redundaria substancialmente no mesmo) é, entre outros motivos, uma exigência da “lealdade” nos procedimentos e processos judiciais.

A jurisprudência dos tribunais superiores, pacífica e abundante - por tal nos dispensamos de citar espécimes - é unânime em reconhecer que uma fundamentação incongruente equivale a falta de fundamentação e em concluir pela inadmissibilidade da fundamentação *a posteriori*, em concluir que a violação do dever de fundamentação dos atos administrativos é um dos mais importantes e frequentes vícios de forma do ato administrativo. E a decidir, na presença de tais vícios, pela anulação do ato impugnado, independentemente do seu mérito substantivo.

E não poderia ser de outra forma, sob pena de serem colocados em causa valores estruturantes de um estado-de-direito democrático, a exigência do *due process of law*, uma das dimensões dos princípios da confiança e da segurança jurídicas, de em suma, se regressar ao autoritarismo administrativo arredado – espera-se que definitivamente – pela CRP de 1976.

---

Valores que, indiscutivelmente, se sobrepõem a interesses fazendários, mesmo quando intrinsecamente legítimos.

\*

**4-** Sem prejuízo de tudo quanto antecede, refira-se sumariamente, quanto à “questão de fundo”, cujo conhecimento resultou assim prejudicado:

**4.1-** Muito embora inserido no art.º 3.º da Portaria, o denominado “pão especial” não configura pão para efeitos de IVA. Assim:

Na verba 1.1.5 da Lista I na redação vigente até à LOE 2016 lia-se: “1.1.5 – Pão e produtos de idêntica natureza, tais como gressinos, pães de leite, regueifas e tostas.”

Com a LOE 2016 o legislador revogou expressamente o segundo segmento da norma, e nesta passou a ler-se, tão somente: “1.1.5 – Pão.”

Ora, tendo em conta a interpretação devida da norma, não cabem já ali os “produtos de idêntica natureza” - como é o caso do denominado “pão especial”. Se dúvidas houvesse, desde logo os ingredientes admissíveis (em aberto) na sua composição (v. art.º 3.º, al. g), e art.º 5.º/4 e 5) subvertem o conceito de pão para efeitos de IVA. E a norma, e a sua alteração, não deixam dúvidas: se nos “produtos de idêntica natureza” – cfr Lista I, CIVA – estavam (antes) incluídos os pães de leite, e se os pães de leite – cfr Portaria, al. g) do art.º 3.º - são “pão especial”, então fica clara a identificação entre “pão especial” da Portaria e “produtos de idêntica natureza” no CIVA, excluídos da Lista I pela LOE 2016.

**4.2.** Mas mais. Não configura (o “pão especial”) pão para efeitos da própria Portaria. Com efeito, o conceito de pão consta, aí, do art.º 2.º, al. a), e vem depois concretizado em diversos tipos nas al.s a) a f) do art.º 3.º. Não já na al. g) deste mesmo artigo, em que do que se trata é não já de um “tipo legalmente estabelecido” de pão (v. al. a) do art.º 2.º), mas sim de um “tipo de produtos afins do pão ou de padaria fina” (v., entre o mais, art.º 1.º, n.º 1 da Portaria).

### **V - Juros indemnizatórios**

Nos termos do art. 43<sup>a</sup>, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de *que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*.

No caso, o erro é imputável aos serviços pois que estão em causa liquidações oficiosas. É irrelevante que a obrigação de imposto tenha sido extinta não por pagamento mas por compensação, operada oficiosamente, pois que em ambos os casos está em causa o facto de o sujeito passivo ter ficado, ilegalmente, privado de uma quantia em dinheiro, o que constitui o Estado na obrigação de o indemnizar.

Tem assim o sujeito passivo, para além do direito ao reembolso do indevidamente pago, (compensado) a receber juros indemnizatórios, a serem calculados, em execução de sentença, nos termos legais.

### **V- DECISÃO ARBITRAL**

Termos em que se conclui pela total procedência do pedido.

Valor: € 194.340,89.

Custas pela Requerente uma vez que exerceu a faculdade de designar árbitro (art. 5º, n.º 2, do Regulamento de Custas do CAAD).

17 de janeiro de 2024

Os Árbitros

Rui Duarte Morais (relator)

João Carlos Cruzeiro da Silva

Sofia Ricardo Borges