

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1206/2024-T

Tema: IVA, taxa reduzida e “smoothies”

SUMÁRIO:

Os “smoothies” não são compostos de fruta batida, são sumos de frutos e produtos hortícolas e, assim, é aplicada à sua comercialização a taxa de IVA reduzida prevista na verba 1.11, da Lista I, anexa ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”).

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., contribuinte n.º..., sediada em ..., ..., ..., apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à declaração de ilegalidade das liquidações de IVA, das demonstrações de acerto de contas, das demonstrações de liquidação de IVA e das demonstrações de liquidação de juros compensatórios, todas respeitantes ao ano de 2022, praticadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”) na sequência de inspeção tributária.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado em 12 de novembro de 2024 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 3 de janeiro de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 21 de janeiro de 2025, sendo que a Requerida foi notificada para apresentar a sua resposta no dia 27 de janeiro de 2025.

5. Em 3 de março de 2025, a Requerida apresentou resposta, na qual defendeu a manutenção na ordem jurídica dos atos objeto desta ação arbitral.

6. A Requerente peticionou, por requerimento de 5 de junho de 2025, o aproveitamento da prova testemunhal produzida no processo n.º 763/2024-T, de 18 de novembro de 2024, na medida em que, no seu juízo, existiria identidade da matéria de facto (com a ressalva de nestes autos o número de “smoothies” ser menor), matéria de direito e das testemunhas arroladas.

7. O Tribunal Arbitral determinou, por despacho de 5 de junho de 2025, que se notificasse a Requerida para, querendo, se pronunciar quanto ao teor do requerimento previsto no número anterior.

8. A Requerida veio aos autos, no dia 6 de junho de 2025, expressar a sua concordância com o pedido de aproveitamento da prova testemunhal produzida no processo n.º 763/2024-T, de 18 de novembro de 2024.

9. O Tribunal Arbitral determinou, por despacho de 12 de junho de 2025, o aproveitamento da prova (testemunhal) produzida no âmbito do referido processo, ao abrigo do princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das

regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas (artigo 16.º, alínea c), do RJAT). A reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT realizou-se no âmbito do processo 763/2024-T, no dia 24 de outubro de 2024, na qual foram prestadas declarações de parte por B... e inquiridas as seguintes testemunhas: (a) C..., (b) D..., (c) E..., (d) F... e (e) G...

Paralelamente, decidiu que se notificassem as partes para, querendo, apresentarem alegações finais escritas e simultâneas, perante o esgotamento das finalidades da reunião a que o artigo 18.º do RJAT alude.

10. A Requerente apresentou, no dia 20 de junho de 2025, alegações finais, concluindo como no pedido de pronúncia arbitral, isto é, pela anulação parcial das liquidações de IVA, restituição do imposto indevidamente pago e condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

11. A Requerida apresentou, no dia 26 de junho de 2025, alegações finais, pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral por, a Requerente, nomeadamente, não ter cumprido com o ónus da prova.

II. SANEAMENTO

12. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT. O processo não enferma de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

13. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma cooperativa de hortofructicultores;
(Facto não controvertido)

- b) A Requerente tem por objeto principal o comércio por grosso de fruta e produtos hortícolas, exceto batata, dedicando-se, ainda, à produção, concentração, conservação, embalamento, transformação e comercialização dos produtos produzidos nas explorações dos seus associados, quaisquer que sejam os meios e as tecnologias utilizadas;
(PA)

- c) No domínio da atividade desenvolvida com fonte no CAE 10320, “fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas”, a Requerente utiliza fruta de produção dos seus membros e, quando necessário, matéria-prima que adquire a entidades terceiras;
(Facto não controvertido e depoimento da testemunha F...)

- d) A Requerente matinha, em 2022, uma relação comercial com a empresa denominada H..., S.A.;
(Facto não controvertido, declarações de parte de B... e depoimentos das testemunhas E... e F...)

- e) A Requerente atribuiu, por razões comerciais, a designação de “smoothies” aos produtos por si produzidos e distribuídos pela H..., S.A.;
(Declarações de parte de B...)

f) A Requerente produzia, em 2022, nomeadamente, os seguintes produtos:

- i. “Smoothie Banana, Espinafre e Hortelã”, 250 ml;
- ii. “Smoothie Cenoura”, 250 ml;
- iii. “Smoothie Frutos Vermelhos”, 250 ml;
- iv. “Smoothie Pera¹ - Gengibre”, 250 ml;

(Facto não controvertido)

g) Na produção dos diversos sumos, a Requerente utiliza três processos produtivos distintos, mas complementares: (i) Prensa, (ii) Extrator a frio e (iii) Extratora de citrinos; (Documentos juntos pela Requerente, sob os números 4 a 12, com o pedido de pronúncia arbitral, declarações de parte de B... e depoimentos das testemunhas E... e F...)

h) No método de produção com base em triturador/prensa, as frutas, após serem lavadas e escolhidas, são cortadas, juntas e misturadas num sem-fim elevatório, passando esta mistura pelo triturador da prensa, que visa reduzir os produtos a pequenos pedaços, constituindo-se uma mistura sólida-líquida; (Documentos juntos pela Requerente, sob os números 4 a 12, com o pedido de pronúncia arbitral)

i) O produto da trituração é prensado, separando-se a parte sólida (subproduto para alimentação animal) da parte líquida, sendo enviado para o tanque de mistura e homogeneização; (Documentos juntos pela Requerente, sob os números 4 a 12, com o pedido de pronúncia arbitral)

¹ De acordo com o Acordo Ortográfico de 1990.

- j)** Com recurso à extratora e desarejador, e após a seleção das matérias-primas frescas, que são lavadas e trituradas, produz-se o sumo, que é separado mecanicamente da parte sólida e do ar, de forma a minimizar os processos de oxidação responsáveis pela deterioração da qualidade do sumo, que é, entretanto, enviado para o tanque de mistura e homogeneização;
(Documentos juntos pela Requerente, sob os números 4 a 12, com o pedido de pronúncia arbitral)
- k)** No tanque de mistura e homogeneização, os sumos obtidos pelos processos anteriormente descritos são misturados, resultando desta mistura o sumo final;
(Documentos juntos pela Requerente, sob os números 4 a 12, com o pedido de pronúncia arbitral)
- l)** O resultado da mistura homogeneizada (o sumo final) é introduzido em embalagens que são cheias, capsuladas, rotuladas e estabilizadas a frio por HPP (“High Pressure Product”), técnica inovadora utilizada pela Requerente;
(Documentos juntos pela Requerente, sob os números 4 a 12, com o pedido de pronúncia arbitral e depoimento das testemunhas C... e D...)
- m)** Os processos produtivos utilizados pela Requerente não consistem em bater a fruta;
(Documentos juntos pela Requerente, sob os números 4 a 12, com o pedido de pronúncia arbitral, declarações de parte de B... e depoimentos das testemunhas C..., D..., E... e F...)
- n)** O “Smoothie Banana, Espinafre e Hortelã” é composto por maçã (46%), polpa de banana (30%), puré de maçã (10%), ananás (5%), espinafre (5%), hortelã (2%), limão (2%) e antioxidante (ácido ascórbico);
(Documento junto pela Requerente, sob o número 4, com o pedido de pronúncia arbitral)

- o)** O denominado “Smoothie Banana, Espinafre e Hortelã” é um sumo;
(Documento junto pela Requerente, sob o número 4, com o pedido de pronúncia arbitral e depoimento das testemunhas C... e D...)
- p)** O “Smoothie Cenoura” é composto por maçã (60%), cenoura (20%), banana (10%), manga (10%) e antioxidante (ácido ascórbico);
(Documentos juntos pela Requerente, sob os números 5 e 9, com o pedido de pronúncia arbitral)
- q)** Os denominados “Smoothie Cenoura” e “Smoothie Sonatural Cenoura” são sumos;
(Documentos juntos pela Requerente, sob os números 5, 9 e 12, com o pedido de pronúncia arbitral e depoimento das testemunhas C... e D...)
- r)** O “Smoothie Frutos Vermelhos” contém maçã (82%), polpa de banana (8%), framboesa (6%), mirtilo (4%) e antioxidante (ácido ascórbico);
(Documentos juntos pela Requerente, sob os números 6 e 10, com o pedido de pronúncia arbitral)
- s)** Uma avaliação sensorial do produto por provadores peritos demonstrou que o denominado “Smoothie Frutos Vermelhos” é um sumo;
(Documentos juntos pela Requerente, sob os números 6, 10 e 12, com o pedido de pronúncia arbitral e depoimento das testemunhas C... e D...-)
- t)** O “Smoothie Pera - Gengibre” é composto por pera (55%), maçã (40%), gengibre (5%) e antioxidante (ácido ascórbico);
(Documentos juntos pela Requerente, sob os números 7, 11 e 12, com o pedido de pronúncia arbitral e depoimento das testemunhas C... e D...)
- u)** Uma avaliação sensorial do produto por provadores peritos demonstrou que o denominado “Smoothie Pera - Gengibre” é um sumo;

(Documentos juntos pela Requerente, sob os números 7 e 8, com o pedido de pronúncia arbitral e depoimento das testemunhas C... e D...)

- v) Por razões comerciais e a pedido dos seus clientes, a Requerente produzia sumos que, no momento de embalamento e rotulagem, tanto recebiam a designação de “sumo” como de “smoothie”, não obstante terem a mesma composição, terem sido produzidos com a mesma maquinaria e segundo as mesmas técnicas;

(Documentos juntos pela Requerente, sob os números 9 e 10, com o pedido de pronúncia arbitral, declarações de parte de B... e depoimento da testemunha E...)

- w) A AT efetuou uma ação inspetiva à Requerente, de âmbito parcial, ao abrigo da OI2022..., a respeito do IVA do ano de 2022;

(PA)

- x) No âmbito da referida inspeção foi elaborado um Relatório de Inspeção Tributária, no qual consta que:

1. Determina a alínea g) do n.º 1 do artigo 29.º do código do IVA que os sujeitos passivos de imposto devem «Dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto;». Mais, estabelece o n.º 1 do artigo 44.º do mesmo Decreto-Lei que «A contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto».

2. Examinadas as DP's de IVA do SP, referentes ao ano em causa, verifica-se que as mesmas apresentam no total do período, relativamente ao Campo 1, base tributável à taxa reduzida, o valor de € 14.546.951,52 (Anexo 2).

3. O montante acima referenciado reflete o facto de no período em crise 52,79% do volume de negócios, excluindo Transmissões Intracomunitárias de Bens e Exportações, da A... se encontrar sujeito à aplicação de IVA à taxa de 6%.
4. Todavia concorrem, incorretamente como de seguida se demonstra, para a formação desses 52,79% do volume de negócios em território nacional do SP o quantitativo das vendas dos diversos produtos "Smoothie" que são transmitidos pelo SP com IVA à taxa de 6%.
5. É factual que ocorreu transmissões dos seguintes cinco (5) produtos «Smoothies», no ano de 2022 à taxa de 6% (Faturas exemplificativas em Anexo 3): Smoothie Banana, Espinafre e Hortelã 250ml; Smoothie Cenoura 250ml; Smoothie Frutos Vermelhos 250ml; Smoothie Manga e Chia 250ml e Smoothie Pera Gengibre 250ml; (Tipos/variedades de «Smoothies» comercializados pelo SP em Anexo 4).
6. Informação obtida em fontes abertas, proveniente de uma entidade parceira da A..., define relativamente ao smoothie «A diferença entre os smoothies e os sumos de fruta, é que o sumo de fruta é só espremer, o smoothie é triturar com tudo», «A característica particular do smoothie é a textura aveludada, que deriva da fruta ser batida, não contém leite, nada, é apenas fruta batida» <https://www...> ;
7. No mesmo sentido, o documento da Comissão Europeia, referente aos frutos vermelhos, frutos do bosque e cerejas, disponível no localizador uniforme de recursos: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:52006SC0838> explica que:(...) Smoothies are blends of pressed fruits (purees) with fruit juices, usually without sugar added (...) [que em tradução livre resulta no seguinte: «Smoothies são misturas de frutas prensadas (purés) com sumos de frutas, geralmente sem adição de açúcar»];
8. Estabelece o Decreto-Lei n.º 225/2003 de 24 de setembro [DL 225], na alínea a) do n.º 1 do seu anexo I que “«Sumo de frutos» designa o produto fermentescível, mas não fermentado, obtido a partir da parte comestível de uma ou mais espécies de frutos sãos e maduros, frescos ou conservados por refrigeração ou congelação, com a cor, o aroma e o gosto característicos dos sumos dos frutos de que provém (...)”;
9. Decreta ainda, o já referido diploma, na alínea a) do n.º 4 do seu anexo I que “«Néctar de frutos»: a) Designa o produto fermentescível, mas não fermentado,

obtido por adição de água e de açúcares e ou mel aos produtos definidos nos n.ºs 1, 2 e 3 [Sumo de frutos, Sumo de frutos à base de concentrado, Sumo de frutos concentrado, Sumo de frutos desidratado /em pó], a polmes de frutos ou a uma mistura destes produtos (...)”.

10. Também é determinado pelo n.º 2 do Anexo II, Definições das matérias-primas, do DL 225, que “«Polme de frutos» [é] o produto fermentescível, mas não fermentado, obtido por peneiração da parte comestível de frutos inteiros ou descascados, sem eliminação do sumo»”.

11. De acordo com as fichas técnicas fornecidas (ver Anexo 4) os cinco «Smoothies» têm as duas seguintes descrições: «As frutas e vegetais frescos são previamente escolhidos, lavados, selecionados, triturados, o resultado da trituração é o sumo» ou «Os frutos frescos são previamente escolhidos, lavados, selecionados, triturados, o resultado da trituração/extração é o sumo, a polpa encontra-se assepticamente selada».

12. Por seu lado a formulação quantitativa, de cada um dos cinco «Smoothies» aqui considerados, encontra-se também descrita nas fichas técnicas em Anexo 4.

13. A única verba da lista I, Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida (disponível em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civ_a_rep/Page s/c-iva-listas.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civ_a_rep/Page%2Fs/c-iva-listas.aspx)), anexa ao código do IVA, onde se refere sumos e néctares é a verba 1.11 que identifica «Sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã sem teor alcoólico», enquanto Bens sujeitos a taxa reduzida».

(...)

14. No entanto, de acordo com o estipulado pelo Decreto-Lei n.º 225/2003, já se demonstrou que os «Smoothies» em causa, não colhem cabimento nas designações de «sumos de frutos» e «néctares de frutos».

15. Dito de forma simplificada um «Smoothie» é apenas fruta batida (a que se junta simplesmente um antioxidante) e, pelas definições legais acima descritas, deduz-se, com um elevado grau de certeza, que um «Smoothie» não é nem um sumo nem um néctar.

16. Relativamente à possibilidade dos «Smoothies» poderem ser considerados bebidas, dentro do enquadramento na verba 1.11, ocorre a exigência legal que as mesmas não possuam teor alcoólico e contenham como principal elemento na sua

composição: cereais; amêndoa; caju e avelã e o facto de serem comercializadas como "bebida de cereal" ou "bebida" dos referidos frutos de casca rija.

17. Como já se verificou, pela sua composição (ver Anexo 4), os «Smoothies», mistura líquida bebível para consumo humano, também não podem ser incluídos dentro do conceito de «bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã sem teor alcoólico».

(...)

Da Tabela 1, supra elaborada, conclui-se que o imposto em falta referente à venda dos cinco produtos «Smoothies» é, para a totalidade do período de 2022, de € 63 067,41;

(Documento junto pela Requerente, sob o número 1, com o pedido de pronúncia arbitral)

y) A equipa de inspeção, durante o procedimento, nunca visitou a fábrica da Requerente; (Declarações de parte de B... e depoimentos das testemunhas E..., F... e G...)

z) Na sequência da inspeção, a AT emitiu as seguintes liquidações de IVA, demonstrações de acerto de contas, demonstrações de liquidação de IVA e demonstrações de liquidação de juros compensatórios:

- liquidações adicionais de IVA números ... (janeiro de 2022), ... (fevereiro de 2022), ... (março de 2022), ... (abril de 2022), ... (maio de 2022), ... (junho de 2022), ... (julho de 2022), ... (agosto de 2022), ... (setembro de 2022), ... (outubro de 2022), ... (novembro de 2022), ... (dezembro de 2022);

- demonstrações de acerto de contas números 2024 ... (janeiro de 2022), 2024 ... (fevereiro de 2022), 2024..., 2024... (março de 2022), 2024... (abril de 2022), 2024 ... (maio de 2022), 2024 ... (junho de 2022), 2024..., 2024... (julho de 2022), 2024 ..., 2024 ... (agosto de 2022), 2024..., 2024... (setembro de 2022), 2024..., 2024... (outubro de 2022), 2024..., 2024... (novembro de 2022) e 2024..., 2024... (dezembro de 2022);

- demonstrações de liquidação de IVA números n.ºs 2024 ... (janeiro de 2022), 2024 ... (fevereiro de 2022), 2024 ... (março de 2022), 2024 ... (abril de 2022), 2024 ... (maio de 2022), 2024 ... (junho de 2022), 2024 ... (julho de 2022), 2024 ... (agosto de 2022), 2024 ... (setembro de 2022), 2024 ... (outubro de 2022), 2024 ... (novembro de 2022) e 2024 ... (dezembro de 2022);

- demonstrações de liquidação de juros compensatórios números 2024 ... (março de 2022), 2024 ... (julho de 2022), 2024 ... (agosto de 2022), 2024 ... (setembro de 2022), 2024 ... (outubro de 2022), 2024 ... (novembro de 2022) e 2024 ... (dezembro de 2022); (Documentos juntos pela Requerente, sob o número 1, com o pedido de pronúncia arbitral)

aa) As quantias de imposto e de juros objeto de correção foram pagas no dia 16 de setembro de 2024, no valor de € 63 067,41;

(Documento junto pela Requerente, sob o número 13, com o pedido de pronúncia arbitral)

bb) A Requerente apresentou, no dia 6 de setembro de 2024, reclamação graciosa por não aceitar as correções relativamente aos atos descritos em z) da matéria assente;

(PA)

cc) A proposta de indeferimento da reclamação graciosa foi notificada à Requerente, por ofício datado de 30 de outubro de 2024, com os seguintes fundamentos em relação às liquidações de 2022:

29. A reclamante informa na sua petição a intenção de contestar as correções ao ano de 2022 em processo CAAD (ponto 21 da PI);

30. Desta forma, não cabe a discussão da legalidade das liquidações de 2022 em procedimento administrativo de reclamação;

(PA)

dd) A Requerente não exerceu o direito de audição e, assim, a reclamação graciosa foi expressamente indeferida;

(PA)

ee) As vendas de bens com a designação “smoothies” efetuadas pela Requerente, no ano de 2022, encontram-se descritas no anexo VI do Relatório de Inspeção Tributária, nas quais se incluem aquelas (vendas) respeitantes ao “Smoothie de Manga e Chia”, no montante de € 18 602,94;

(PA)

ff) Em 12 de novembro de 2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

(Sistema informático do CAAD)

§2 – Factos não provados

Não existem factos não provados.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

14. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

15. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

16. Os factos assentes foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do PA, para além das declarações de parte e do depoimento das testemunhas que aparentaram depor com isenção e revelaram conhecimento direto dos factos dados como provados, com base nas suas afirmações. (Declarações de parte e depoimentos produzidos no âmbito do processo n.º 763/2024-T, de 18 de novembro de 2024, integradas nos presentes autos)

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§1 – Posições das partes

O dissídio encontra-se na determinação da taxa de IVA a aplicar aos produtos que a Requerente comercializou, em 2022, com a designação de “smoothies”. Se para a Requerente os bens são sumos de frutos, devendo aplicar-se, em consequência, a taxa de 6%; para a Requerida, não sendo os “smoothies”, sumos de frutos ou néctares de fruta aplicar-se-á a taxa de 23%.

A Requerente defende que as liquidações são ilegais, na medida em que:

- a. Não utiliza qualquer processo que consista em bater fruta (ou, ainda, bater na fruta ou bater a fruta);
- b. Cada um dos produtos objeto das correções (segmento em que mantém a discordância) é produzido de acordo com um de três processos, (i) Prensa, (ii) Extrator a frio e (iii) Extratora de citrinos;

- c. Os produtos objeto das correções podem ser, ainda, produzidos a partir da combinação de dois processos ou, até, de três processos identificados na alínea anterior;
- d. As definições de “sumo” e “néctar” de frutos estão consagradas no Decreto-Lei n.º 225/2003, de 24 de setembro, na redação em vigor, responsável pela transposição para a ordem jurídica nacional da Diretiva 2001/112/CE do Conselho, de 20 de dezembro, relativa aos sumos de frutos e a determinados produtos similares destinados à alimentação humana;
- e. O diploma nacional padece de certas imprecisões, já que transpôs incorretamente a citada Diretiva e, bem assim, as sucessivas alterações que esta vem sofrendo;
- f. Não se pode concluir que um produto comercialmente denominado “smoothie” não é um sumo, importando, antes, aferir a materialidade, *i.e.*, a substância do produto comercializado sob aquela designação, e não o nome que lhe foi dado;
- g. Nem a referida Diretiva, nem a legislação nacional proibem a mistura de sumos de frutos entre si, ou, ainda, de sumos de frutos com outros sumos, nomeadamente com produtos hortícolas;
- h. A Diretiva 2001/112/CE não define “sumo de frutos” como aquele que é obtido por um específico método de obtenção e/ou exclusivamente de uma ou mais espécies de frutos, não afastando *in totum* a adição de outros produtos;
- i. A verba 1.11, da Lista I, anexa ao CIVA admite expressamente a conjugação de sumos de frutos entre si e, bem assim, de sumos de frutos com outros produtos alimentares;

- j. A taxa de 6% é aplicável a um produto que seja o resultado da conjugação de sumos de frutos com produtos hortícolas, como resulta do elemento literal e não de qualquer interpretação extensiva;
- k. A Diretiva IVA admite a aplicação da taxa reduzida aos produtos que (a Requerente) comercializa;
- l. Os “smoothies” são verdadeiros sumos, com todas as consequências legais;
- m. Deve o montante de IVA indevidamente cobrado e pago ser restituído como consequência da anulação dos atos em crise, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor, calculados desde a data do pagamento até ao efetivo e integral reembolso.

Já a AT defende em abono da sua posição que:

- a. Os “smoothies” não são considerados sumo ou néctar para efeitos de enquadramento em sede de IVA, como resulta da sua composição, mas também do seu processo produtivo;
- b. O processo de fabrico de sumos não inclui trituração, podendo eventualmente incluir a “peneiração da parte comestível”;
- c. Relativamente aos néctares de frutos, observa-se que estes são obtidos pela adição de água ou açúcares aos frutos, quando o processo de fabrico dos “smoothies” não inclui a adição de água ou mel; o fabrico dos “smoothies” inclui a trituração;

- d. Não incluindo a referida adição de água ou mel não podem os “smoothies” ser incluídos na definição legal de néctares de frutos;
- e. Em resumo, não pode ser aplicada, ao caso *sub iudice*, a taxa de 6%;
- f. Para além do mais, perante a legalidade das liquidações, não deve existir reembolso e condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

§2– Questão da ilegalidade das liquidações

No artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do CIVA prevê-se a taxa de 6% para as “[i]mportações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma...”.

A verba 1.11, da Lista I, anexa ao CIVA estabelece como bens sujeitos a taxa reduzida:

Sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã sem teor alcoólico.

A Requerente aplicou a taxa de 6% (taxa reduzida) a bens que comercializa com a designação “smoothies”. A AT entendeu, no procedimento de inspeção que realizou, que esta taxa reduzida não podia ser aplicada por as bebidas que a Requerente designa como “smoothies” não poderem ser consideradas sumos de frutos ou produtos hortícolas, para efeitos da referida verba 1.11, com, nomeadamente, a seguinte fundamentação:

14. No entanto, de acordo com o estipulado pelo Decreto-Lei n.º 225/2003, já se demonstrou que os «Smoothies» em causa, não colhem cabimento nas designações de «sumos de frutos» e «néctares de frutos».

15. Dito de forma simplificada um «Smoothie» é apenas fruta batida (a que se junta simplesmente um antioxidante) e, pelas definições legais acima descritas, deduz-se, com um elevado grau de certeza, que um «Smoothie» não é nem um sumo nem um néctar.

16. Relativamente à possibilidade dos «Smoothies» poderem ser considerados bebidas, dentro do enquadramento na verba 1.11, ocorre a exigência legal que as mesmas não possuam teor alcoólico e contenham como principal elemento na sua composição: cereais; amêndoa; caju e avelã e o facto de serem comercializadas como "bebida de cereal" ou "bebida" dos referidos frutos de casca rija.

17. Como já se verificou, pela sua composição (ver Anexo 4), os «Smoothies», mistura líquida bebível para consumo humano, também não podem ser incluídos dentro do conceito de «bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã sem teor alcoólico».

(...)

24. Sendo sabido que a Lista I não pode ser estendida além dos limites rigorosos da própria letra, conseqüentemente, o produto que não seja contemplado de forma inequívoca na referida Lista não pode beneficiar da taxa reduzida.

A Requerente aceita as correções efetuadas pela AT respeitantes ao “Smoothie de Manga e Chia”, as quais se cifram em € 18 602,94. Já quanto às remanescentes (correções) sustenta que as bebidas que comercializa são sumos de frutos e produtos hortícolas e não se tratam de fruta batida.

Ora, da prova produzida, tanto de natureza técnica que consta dos documentos 4 a 12 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, como testemunhal e por declarações de parte atesta a posição da Requerente, na medida em que não há diferença entre cada um dos produtos que comercializa com as designações de “sumo” e “smoothie”, sendo que as concretas nomenclaturas dos produtos resultam de estratégia comercial.

Para além do mais, resulta ainda da prova realizada que a fruta não é batida, nem os produtos da Requerente incluem laticínios para formarem “batidos”, e a incorporação de ar que é própria dos “batidos” é incompatível com o processo de fabrico utilizado pela Requerente que abrange a sujeição a uma pressão extremamente alta.

Deste modo, conclui-se que todos os produtos relativamente aos quais foram feitas correções, com exceção do designado “Smoothie de Manga e Chia”, são sumos de frutos e produtos hortícolas e, assim, é aplicada à sua comercialização a taxa de IVA reduzida, prevista na verba 1.11, da Lista I, anexa ao CIVA².

As correções realizadas enfermam (com exceção daquela que respeita ao “Smoothie de Manga e Chia”), deste modo, do vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto, que afetam as liquidações e demonstrações de acerto de contas que naquelas se basearam, pelo que, vão parcialmente anuladas.

§3 – Questão do reembolso do imposto e da condenação no pagamento de juros indemnizatórios

A Requerente peticiona o reembolso das quantias liquidadas, que defende ter indevidamente pago, acrescidas de juros indemnizatórios.

No dia 16 de setembro de 2024, a Requerente pagou o montante das liquidações de IVA e de juros compensatórios objeto de impugnação – documento 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

a. Reembolso

A Requerente, em resultado da anulação parcial das liquidações, tem direito a ser reembolsada das quantias indevidamente pagas, o que é consequência da anulação, tendo pago o montante de € 63 067,40, limitando, no entanto, o pedido de anulação ao valor de € 44 464,46.

² Veja-se neste sentido interpretativo as seguintes decisões arbitrais 763/2024-T, de 18 de novembro de 2024 e 985/2024-T, de 16 de abril de 2025.

Deste modo, em função da procedência quanto às correções impugnadas nesta ação arbitral, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia de € 44 464,46.

b. Juros indemnizatórios

Sobre o direito aos juros indemnizatórios rege o disposto no artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) que, no seu número 1, o faz depender da ocorrência de erro imputável aos serviços, do qual tenha resultado o pagamento de prestação tributária superior à legalmente devida.

Na situação vertente, está em causa a errada interpretação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do CIVA e da verba 1.11, da Lista I, anexa ao CIVA, tendo ficado demonstrado que as liquidações de IVA em discussão padecem de erro substantivo imputável à AT, para o qual a Requerente não contribuiu, verificando-se o pressuposto de erro imputável aos serviços.

A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias emergentes do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), e n.º 5, do RJAT, e 43.º e 100.º da LGT.

Insiste-se, as liquidações, respetivas demonstrações de acerto de contas e de juros compensatórios impugnadas foram emitidas pela AT por sua iniciativa, sem que a Requerente tivesse, de algum modo, influenciado a sua prática, assim, os erros que as inquinam são exclusivamente imputáveis à AT.

A Requerente tem, deste modo, direito a juros indemnizatórios, contados desde o dia do pagamento (16 de setembro de 2024) até ao processamento da respetiva nota de crédito.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

b. Anular parcialmente as seguintes liquidações e demonstrações de acerto de contas nos segmentos correspondentes a todas as correções efetuadas pela AT, com exceção da referente ao “Smoothie de Manga e Chia”:

- liquidações adicionais de IVA números ... (janeiro de 2022), ... (fevereiro de 2022), ... (março de 2022), ... (abril de 2022), ... (maio de 2022), ... (junho de 2022), ... (julho de 2022), ... (agosto de 2022), ... (setembro de 2022), ... (outubro de 2022), ... (novembro de 2022), ... (dezembro de 2022);

- demonstrações de acerto de contas números 2024... (janeiro de 2022), 2024 ... (fevereiro de 2022), 2024..., 2024... (março de 2022), 2024 ... (abril de 2022), 2024 ... (maio de 2022), 2024 ... (junho de 2022), 2024..., 2024 ... (julho de 2022), 2024..., 2024 ... (agosto de 2022), 2024..., 2024... (setembro de 2022), 2024..., 2024... (outubro de 2022), 2024..., 2024... (novembro de 2022) e 2024..., 2024 ... (dezembro de 2022);

- demonstrações de liquidação de IVA números n.ºs 2024... (janeiro de 2022), 2024... (fevereiro de 2022), 2024... (março de 2022), 2024... (abril de 2022), 2024 ... (maio de 2022), 2024 ... (junho de 2022), 2024 ... (julho de 2022), 2024 ... (agosto de 2022), 2024... (setembro de 2022), 2024... (outubro de 2022), 2024 051507861 (novembro de 2022) e 2024... (dezembro de 2022);

- demonstrações de liquidação de juros compensatórios números 2024 ... (março de 2022), 2024 ... (julho de 2022), 2024 ... (agosto de 2022), 2024 ... (setembro de 2022), 2024 ... (outubro de 2022), 2024 ... (novembro de 2022) e 2024 ... (dezembro de 2022);

c. Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a AT a pagar à Requerente a quantia de € 44 464,46;

- d. Julgar procedente o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos supra expostos.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), fixa-se ao processo o valor de € 44 464,46.

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 2142, a suportar pela Requerida, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT e artigo 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de julho de 2025

O Árbitro,

Francisco Nicolau Domingos