

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1406/2024-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado – Artigo 18.º, n.º 1, do CIVA – Aplicação das taxas de IVA reduzida (6%) e intermédia (13%) previstas nas Listas I e II anexas ao CIVA – Natureza de benefício fiscal – Ónus da prova

SUMÁRIO:

- I. *Na aceção do artigo 2.º, n.º 2, do EBF, as «reduções de taxa» configuram benefícios fiscais.*
- II. *As normas respeitantes a benefícios fiscais merecem tratamento autónomo porque são normas antissistemáticas por definição, sendo tal circunstância que legitima que se aplique quanto a elas um princípio de interpretação estrita ou declarativa, fundado precisamente na sua natureza excepcional ou antissistemática.*
- III. *No que às regras de repartição do ónus da prova concerne, impende sobre a Entidade Requerida o dever de demonstrar os factos constitutivos do direito à liquidação do imposto à taxa normal de IVA e sobre a Requerente o dever de provar a factualidade que subjazeu à aplicação (por si) das taxas reduzida e intermédia de IVA (cfr. artigos 74.º, n.os 1 e 2, da LGT, e 14.º, n.º 2, in fine, do EBF).*
- IV. *A falta de demonstração dos requisitos conformadores da aplicação das taxas reduzida e intermédia onerará a Requerente, enquanto sujeito passivo, com a tributação dos respetivos produtos à taxa normal.*

DECISÃO ARBITRAL

REQUERENTE: A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ...-..... – entidade que incorporou (“sociedade incorporante”), mediante operação de fusão, a sociedade B..., S.A., pessoa coletiva n.º..., igualmente com sede na ..., n.º ..., ...-... .. (“sociedade incorporada”), e, por via disso, assumiu «*todos os contratos, direitos e obrigações que vincula[va]m*» esta (cfr. informação disponível no sítio <https://publicacoes.mj.pt>).

ENTIDADE REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

As Árbitras MARIA FERNANDA MAÇÃS (Árbitra Presidente), MAGDA FELICIANO (Árbitra Adjunta) e SÓNIA FERNANDES MARTINS (Árbitra Adjunta), designadas pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral coletivo constituído a 5 de março de 2025, decidiram o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na..., n.º..., ...-... .. (“Requerente”), na qualidade de sociedade incorporante, apresentou perante o CAAD, dirigido ao seu Ex.^{mo} Presidente, pedido de pronúncia arbitral a 23 de dezembro de 2024, nos termos 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 (“RJAMT”).
2. Em sede do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente solicitou ao Tribunal Arbitral a declaração de ilegalidade (e concomitante anulação) das liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.os 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023 ..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023 ... e 2023..., de 5 de dezembro de 2023, referentes aos períodos de tributação de janeiro a dezembro de 2021, no montante total de 389.248,22 EUR, e, bem assim, das inerentes liquidações de juros compensatórios, constituindo tais atos tributários o objeto mediato da ação arbitral. Peticionou, de igual modo, a restituição do imposto (389.248,22 EUR), do «*respetivo proporcional de juros compensatórios*» e o pagamento de juros indemnizatórios.

3. A propositura da ação arbitral teve lugar após a apresentação, perante o Diretor de Finanças de Lisboa, de reclamação graciosa daqueles atos tributários a 24 de maio de 2024, a qual foi indeferida (a título parcial) por decisão de 11 de setembro de 2024 do Chefe da Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, constituindo esta decisão (de indeferimento parcial) o objeto imediato da ação arbitral.
4. No âmbito do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pugnou pela preterição do artigo 18.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”), porquanto a Entidade Requerida (pretensamente) aplicou, de modo erróneo, em sede de ação inspetiva, a taxa normal de IVA (23%) aos produtos *infra* identificados, comercializados pela sociedade B..., S.A. às taxas reduzida (6%) e intermédia (13%), respetivamente previstas nas Listas I [(sub)verbas 1.1.3., 1.1.5., 1.1.6., 1.2.1., 1.4.1., 1.4.4., 1.4.7., 1.6.1, 1.6.5., 1.12. e 2.5.] e II [(sub)verbas 1.8. e 1.10.] anexas ao CIVA:
- FARINHA DE ALFARROBA DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 398,17 EUR);
 - FARINHA DE ARARUTA DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 853,52 EUR);
 - PAPAS DE ARROZ DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 582,43 EUR);
 - PREPARADO DE PÃO PROTEICO DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 181,54 EUR);
 - ARRUFADINHAS DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 32.522,09 EUR);
 - PÉTALAS DE PÃO DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 6.246,22 EUR);
 - TOFU FUMADO DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 3.356,13 EUR);
 - TOFU FUMADO DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 4.746,94 EUR);
 - TOFU FRESCO (MARINHO, EXÓTICO E PRIMAVERA) DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 5.494,13 EUR);
 - ALMÔNDEGAS DE BOVINO DA MARCA... (IVA oficiosamente liquidado: 9.581,70 EUR);
 - HAMBÚRGUERES DE BOVINO DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 12.819 EUR);
 - CREME VEGETAL DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 226,45 EUR);

- SOBREMESAS LÁCTEAS ... DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 61.828,71 EUR);
- PREPARADO DE QUEIJO PARA *FONDUE* DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 1.634,09 EUR);
- OVO COZIDO DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 1.364,97 EUR);
- BEBIDAS LÁCTEAS DAS MARCAS..., ..., ..., ..., ... E ... (IVA oficiosamente liquidado: 39.511,65 EUR);
- BATIDOS PROTEICOS DE BAUNILHA, CHOCOLATE E CAMELO SALGADO DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 6.792,89 EUR);
- FEIJOCA COZIDA DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 2.458,79 EUR);
- SEMENTES DE SÉSAMO TOSTADAS DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 2.333,39 EUR);
- FIGOS SECOS COM FARINHA DE ARROZ DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 19.982,73 EUR);
- ÁGAR-ÁGAR DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 515,17 EUR);
- POLPAS DE FRUTAS DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 4.208,60 EUR);
- PURÉS DE FRUTA DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 5.010,32 EUR);
- POLPA DE FRUTA DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 94,44 EUR);
- PURÉ DE FRUTA DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 689,58 EUR);
- RISOTTO COM TRUFA DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 102,59 EUR);
- RISOTTO COM COGUMELOS DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 100,65 EUR);
- PAPA ... DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 1.608,29 EUR);
- PIZZA QUEIJO E FIAMBRE DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 6.490,12 EUR);
- PÃO RALADO DA MARCA... (IVA oficiosamente liquidado: 1.701,50 EUR);
- CHÁ DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 1.098,97 EUR);
- CHÁ DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 291,63 EUR);
- SOPAS DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 2.848,87 EUR);
- SALGADOS (IVA oficiosamente liquidado: 137.032,27 EUR);
- CONJUNTOS DE VINHO E CACHECOL (IVA oficiosamente liquidado: 11.647,48 EUR);
- TINTO DE VERÃO DA MARCA ... (IVA oficiosamente liquidado: 2.892,60 EUR).

5. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (“Entidade Requerida”).
6. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.^{mo} Senhor Presidente do CAAD a 26 de dezembro de 2024, tendo sido notificado à Entidade Requerida a 30 de dezembro de 2024.
7. As Árbitras Signatárias foram designadas pelo Ex.^{mo} Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para constituir o presente Tribunal Arbitral coletivo, tendo aceite a designação a 1 de fevereiro de 2025 (a Árbitra Presidente) e 31 de janeiro de 2024 (as Árbitras Adjuntas).
8. No dia 12 de fevereiro de 2025, as partes foram notificadas das referidas designações, não tendo manifestado vontade de as recusar.
9. O Tribunal Arbitral foi constituído a 5 de março de 2025.
10. No dia 9 de abril de 2025, a Entidade Requerida apresentou a sua resposta e juntou o processo administrativo.
11. Na sua resposta, a Entidade Requerida sustentou carecer de razão a posição perfilhada pela Requerente, tendo reiterado a aplicação da taxa normal de IVA (23%) aos produtos na génese da prolação dos atos tributários acima mencionados.
12. Por despacho de 10 de maio de 2025, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAMT e notificou as partes para apresentação de alegações escritas e, bem assim, para pagamento da taxa de arbitragem subsequente.
13. Respetivamente nos dias 2 e 23 de junho de 2025, a Requerente e a Entidade Requerida apresentaram as suas alegações escritas, em sede das quais corroboraram as posições anteriormente assumidas.

II. SANEAMENTO

14. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.ºs 1, parte final, e 3, alínea a), 6.º, n.ºs 2, alínea a), 3 e 4, e 11.º do RJAMT.
15. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAMT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
16. Não se verificam nulidades, nem foi invocada matéria de exceção pela Entidade Requerida, impondo-se a apreciação imediata do mérito da causa pelo Tribunal Arbitral.

III. MATÉRIA DE FACTO

17. Relativamente à matéria de facto, não impende sobre o Tribunal Arbitral o ónus de pronúncia sobre todos os factos alegados pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os que importam à boa decisão da causa e de discriminar a matéria provada da não provada [cfr. artigos 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAMT].
18. Deste modo, os factos pertinentes ao julgamento da causa foram seleccionados e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual foi estabelecida em função das várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito carentes de resposta (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT).

A. Factos provados e respetiva motivação

19. O Tribunal Arbitral considera assente a seguinte factualidade:
 - a. No ano de 2021, a B..., S.A. era uma sociedade comercial anónima, sujeito passivo de IVA, cujo objeto social consistia, «*entre outr[a]s, na atividade de comércio a*

retalho em supermercados e hipermercados [...]» [cfr. informação disponível no sítio <https://publicacoes.mj.pt>];

- b. Nesse ano, entre outros produtos, a B..., S.A. comercializou os seguintes:
- Farinha de alfarroba da marca ... [cfr. **documento n.º 4** do pedido de pronúncia arbitral];
 - Farinha de araruta da marca ... [cfr. **documento n.º 5** do pedido de pronúncia arbitral];
 - Papas de arroz da marca..., compostas por «*farinha de arroz (100%)*» [cfr. **documento n.º 6** do pedido de pronúncia arbitral];
 - Preparado de pão proteico da marca ..., composto por «*farinha de trigo (59%)*» e «*aveia integral em pó (15%)*» [cfr. **documento n.º 7** do pedido de pronúncia arbitral];
 - Arrufadinhas da marca ..., cujo teor de açúcar, por cada 100 gramas, ascende a 11,50 gramas [cfr. informação disponível no sítio www...];
 - Pétalas de pão da marca ..., cujo teor de sal e açúcar, por cada 100 gramas, ascende, respetivamente, a 2,3 e 5,2 gramas. Por outro lado, os níveis de humidade deste produto são inferiores a 5% [cfr. **documento n.º 9** do pedido de pronúncia arbitral];
 - Tofu fumado da marca ... [cfr. **documento n.º 10** do pedido de pronúncia arbitral];
 - Tofu fumado da marca ... [cfr. **documento n.º 11** do pedido de pronúncia arbitral];
 - Tofu fresco, denominado “marinho”, “exótico” e “primavera”, da marca..., igualmente composto por algas, abóbora, cogumelos, cenoura, azeitonas, pimento e milho [cfr. **documentos n.ºs 12 a 14** do pedido de pronúncia arbitral];
 - Almôndegas de bovino da marca ..., compostas por «*carne de bovino (87%)*», água, pão ralado e amido de milho [cfr. página 17, **nota de rodapé 6**, do pedido de pronúncia arbitral];

- Hambúrgueres de bovino da marca ..., compostos por «*carne de bovino (87%)*», água, pão ralado e amido de milho [cfr. página 17, **nota de rodapé 7**, do pedido de pronúncia arbitral];
- Creme vegetal da marca..., preparado à base de grãos de soja [cfr. **documento n.º 16** do pedido de pronúncia arbitral];
- Sobremesas lácteas, denominadas “...”, da marca..., compostas em mais de 75% por leite fermentado (salvo os sabores “banana morango” e “morango maçã”) [cfr. **documentos n.ºs 17 a 19, 21 a 23, 25 e 26** do pedido de pronúncia arbitral];
- Sobremesas lácteas, denominadas “...”, da marca..., sabores “banana morango” e “morango maçã”, compostas por 62,4% e 65,5% de leite fermentado, respetivamente [cfr. **documentos n.ºs 20 e 24** do pedido de pronúncia arbitral];
- Preparado de queijo para *fondue* da marca ..., composto por queijo – *emmental* (36%), *tomme* (7%), *comté* (3%) –, água (24,2%), vinho branco (20%), amido modificado de milho (2,6%), alho em pó (0,2%) e bebida espirituosa à base de *Kirsch* (0,2%) [cfr. **documento n.º 27** do pedido de pronúncia arbitral];
- Ovos cozidos da marca ...[cfr. **documento n.º 28** do pedido de pronúncia arbitral];
- Bebidas lácteas das marcas ..., ..., ..., ..., ... e ..., compostas predominantemente (entre 62% e 80%) por leite (magro e meio-gordo) [cfr. **documentos n.ºs 33 a 44** do pedido de pronúncia arbitral e informação disponível nos sítios [www...](#) e [www...](#)];
- Batidos proteicos de baunilha, chocolate e caramelo salgado da marca..., compostos por proteína de leite (caseína), proteína de soja, natas e água [cfr. **documentos n.ºs 30 a 32** do pedido de pronúncia arbitral e informação disponível no sítio [www...](#)];
- Feijoca cozida da marca ... [cfr. **documento n.º 47** do pedido de pronúncia arbitral];

- Sementes de sésamo tostadas da marca ... [cfr. **documento n.º 48** do pedido de pronúncia arbitral];
- Figos secos da marca..., envoltos numa fina camada de arroz [cfr. **documento n.º 50** do pedido de pronúncia arbitral];
- Ágar-ágar da marca ...[cfr. **documento n.º 51** do pedido de pronúncia arbitral];
- Polpas de fruta da marca..., compostas por sumo e polpa, apresentando-se como um «[...] *produto não fermentado, não concentrado, não diluído, obtido de frutos polposos, através de um processo tecnológico adequado, com um teor mínimo de sólidos totais, proveniente da parte comestível do fruto*» [cfr. **documento n.º 53** do pedido de pronúncia arbitral];
- Purés de fruta da marca ... prontos a consumir [cfr. **documentos n.ºs 55 e 56** do pedido de pronúncia arbitral e informação disponível no sítio [www...](#)];
- Polpas de fruta da marca ... [cfr. informação disponível no sítio [www...](#)];
- Purés de fruta da marca ..., isentos de glúten e certificados (como apropriados para doentes celíacos) pela APC – ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE CELÍACOS [cfr. **documento n.º 57** do pedido de pronúncia arbitral];
- Risotto com trufa da marca ..., isento de glúten e sem risco de contaminação cruzada («*possible cross contamination* -») [cfr. **documento n.º 58** do pedido de pronúncia arbitral];
- Risotto com cogumelos da marca ..., isento de glúten e sem risco de contaminação cruzada («*possible cross contamination* -») [cfr. **documento n.º 59** do pedido de pronúncia arbitral];
- Papa “...” da marca..., isenta de glúten [cfr. **documento n.º 60** do pedido de pronúncia arbitral e informação disponível no sítio [www...](#)];
- Pizzas de queijo e fiambre da marca ..., isentas de glúten e indicadas para doentes celíacos [cfr. **documento n.º 61** do pedido de pronúncia arbitral];
- Pão ralado da marca ..., isento de glúten [cfr. informação disponível no sítio [www...](#)];

- Chá da marca..., composto por uma mistura em pó de diversas espécies vegetais (plantas) secas – em concreto, de *cassia angustifolia* (sene), menta, anis-verde, alcaçuz e melissa [cfr. **documento n.º 62** do pedido de pronúncia arbitral];
 - Chá da marca ..., composto por uma mistura em pó de diversas espécies vegetais (plantas) secas – por exemplo: de sementes (moídas) de anis-verde [cfr. informação disponível no sítio [www...](#)];
 - Sopas da marca ..., já confeccionadas e prontas a serem consumidas em loja (quentes ou frias) na zona de consumo (“Livre Serviço” ou “Gastronomia”) ou disponíveis “para levar” [cfr. **documentos n.ºs 63 a 67, 69 e 70** do pedido de pronúncia arbitral];
 - Salgados (rissóis, croquetes, coxinhas de frango, pataniscas de bacalhau, pastéis de bacalhau, pastéis de forno, chamuças, panados, empadas, empanadas e quiches), já confeccionados e prontos a serem consumidos em loja (quentes ou frios) na zona de consumo (“Livre Serviço” ou “Gastronomia”) ou disponíveis “para levar” [cfr. **documentos n.ºs 63 e 68 a 70** do pedido de pronúncia arbitral];
- c. Aquando da transmissão dos referidos produtos, a B..., S.A. aplicou a taxa reduzida de IVA (6%) [cfr. relatório de inspeção tributária constante do **processo administrativo**];
- d. Nesse mesmo ano, a B..., S.A. comercializou também os seguintes produtos:
- Conjuntos de vinho tinto aragonês, trincadeira e alfochineiro (2 garrafas), do ano de 2018, e cachecol alusivo a clube de futebol (“*Packs-cachecol*”) [cfr. **documento n.º 72** do pedido de pronúncia arbitral];
 - Bebidas denominadas “tinto de verão” da marca ..., compostas por vinho (33,5% e 33,6%), açúcar (66,5%) e edulcorantes (66,4%) [cfr. página 58, **nota de rodapé 14**, do pedido de pronúncia arbitral];

- e. No momento da sua transmissão, a B..., S.A. aplicou a taxa intermédia de IVA (13%) [cfr. relatório de inspeção tributária constante do **processo administrativo**];
- f. A Requerente é uma sociedade comercial anónima, sujeito passivo de IVA, cujo objeto social consiste igualmente «*na atividade de comércio a retalho em supermercados e hipermercados [...]*» [cfr. informação disponível no sítio <https://publicacoes.mj.pt>];
- g. Através da Ordem de Serviço n.º OI 2023..., de 9 de fevereiro de 2023, a Unidade dos Grandes Contribuintes encetou contra a B..., S.A. uma ação de inspeção tributária de natureza externa, de âmbito parcial, respeitante ao IVA de janeiro a dezembro de 2021, com fundamento na «*aplicação de taxas [de IVA] incorretas*» (designadamente, aos produtos acima identificados) [cfr. relatório de inspeção tributária constante do **processo administrativo**];
- h. Da ação de inspeção tributária resultou «*imposto em falta*», referente aos aludidos períodos de tributação, no montante global de 528.017,67 EUR, por força da (alegada) incorreta aplicação das taxas reduzida (6%) e intermédia (13%) de IVA previstas nos Anexos I e II ao Código do IVA (“CIVA”) [cfr. relatório de inspeção tributária constante do **processo administrativo**];
- i. Nessa sequência, a Entidade Requerida emitiu os seguintes atos tributários:
- Por referência a janeiro de 2021
- Liquidação de IVA n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 38.719,92 EUR;
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 4.120,22 EUR;
- Por referência a fevereiro de 2021
- Liquidação de IVA n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 37.554,03 EUR;

- Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 3.864,46 EUR;

— Por referência a março de 2021

- Liquidação de IVA n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 43.462,85 EUR;
- Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 4.334,37 EUR;

— Por referência a abril de 2021

- Liquidação de IVA n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 39.125,60 EUR;
- Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 3.768,92 EUR;

— Por referência a maio de 2021

- Liquidação de IVA n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 42.140,67 EUR;
- Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 3.916,19 EUR;

— Por referência a junho de 2021

- Liquidação de IVA n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 40.930,11 EUR;
- Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 3.615,30 EUR;

— Por referência a julho de 2021

- Liquidação de IVA n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 41.564 EUR;

- Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 3.575,64 EUR;
- Por referência a agosto de 2021
- Liquidação de IVA n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 44.401,78 EUR;
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 3.683,52 EUR;
- Por referência a setembro de 2021
- Liquidação de IVA n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 39.741,68 EUR;
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 3.140,13 EUR;
- Por referência a outubro de 2021
- Liquidação de IVA n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 43.873,25 EUR;
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 3.322,34 EUR;
- Por referência a novembro de 2021
- Liquidação de IVA n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 48.747,76 EUR;
 - Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 3.552,57 EUR;
- Por referência a dezembro de 2021
- Liquidação de IVA n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 67.756,02 EUR;

- Liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., de 5 de dezembro de 2023, no montante de 4.707,65 EUR [cfr. **documentos n.ºs 2 e 3** do pedido de pronúncia arbitral];
- j. No dia 25 de janeiro de 2024, a B..., S.A. efetuou o pagamento do imposto e juros compensatórios [cfr. documento junto ao **requerimento de 30 de abril de 2024** apresentado pela Requerente];
- k. No dia 24 de maio de 2024, a B..., S.A. apresentou perante o Diretor de Finanças de Lisboa reclamação graciosa, em sede da qual requereu a anulação parcial, no montante de 406.593,16 EUR, das liquidações de IVA de janeiro a dezembro de 2021 e, bem assim, das respetivas liquidações de juros compensatórios [cfr. reclamação graciosa constante do **processo administrativo**];
- l. Por despacho de 11 de setembro de 2024, do Chefe da Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, notificado a 27 de setembro de 2024, a B..., S.A. viu indeferida (a título parcial) a reclamação graciosa que apresentara [cfr. **documento n.º 1** do pedido de pronúncia arbitral];
- m. A 30 de setembro de 2024, mediante operação de fusão por incorporação, a sociedade B..., S.A. (na qualidade de entidade incorporada) e a Requerente (na qualidade de entidade incorporante) fundiram-se entre si, tendo esta assumido «*todos os contratos, direitos e obrigações que vincula[va]m*» aquela [cfr. informação disponível no sítio <https://publica-coes.mj.pt>];
- n. No dia 23 de dezembro de 2024, por dissentir da posição perfilhada pela Unidade dos Grandes Contribuintes, a Requerente – na qualidade de entidade incorporante da sociedade B..., S.A. – propôs a ação arbitral na origem dos presentes autos [cfr. pedido de pronúncia arbitral constante do **sistema de gestão processual do CAAD**];

- o. Em sede do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticionou a declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão de indeferimento (parcial) da reclamação graciosa, das liquidações de IVA de janeiro a dezembro de 2021, no montante total de 389.248,22 EUR, e das correspondentes liquidações de juros compensatórios, assim como o reembolso daquele quantitativo (e respetivos juros compensatórios) acrescido de juros indemnizatórios [cfr. pedido de pronúncia arbitral constante do **sistema de gestão processual do CAAD**];
- p. Em concreto, a Requerente sustentou a errónea determinação em sede de ação de inspeção tributária das taxas de IVA aplicáveis aos produtos *supra*, comercializados pela B..., S.A. no ano de 2021, tendo, concomitantemente, invocado a preterição do regime previsto no artigo 18.º, n.º 1, do CIVA [cfr. pedido de pronúncia arbitral constante do **sistema de gestão processual do CAAD**];
- q. No dia 9 de abril de 2025, a Entidade Requerida apresentou a sua resposta e o processo administrativo [cfr. pedido de pronúncia arbitral constante do **sistema de gestão processual do CAAD**];
- r. Na sua resposta, a Entidade Requerida pugnou pela conformidade à lei da decisão de indeferimento (parcial) da reclamação graciosa das liquidações de imposto e juros compensatórios e, consequentemente, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral [cfr. pedido de pronúncia arbitral constante do **sistema de gestão processual do CAAD**].

B. Motivação

- 20. O Tribunal Arbitral formou a sua convicção após ter analisado (i) o acervo documental carreado para os autos pela Requerente; (ii) a resposta da Entidade Requerida (iii) o processo administrativo instrutor e (iv) os sítios da *Internet* *www...*, [www...](#), *www...*, [www...com](#), *www...* e [www...](#), ao abrigo do princípio do inquisitório previsto no artigo 99.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) (*ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT).

C. Factos não provados

21. Dos factos com interesse para a boa decisão da causa não ficaram demonstrados os que abaixo se elencam:
- a. No que respeita ao produto “tofu fresco, denominado “marinho”, “exótico” e “primavera”, da marca ...”, a quantidade de cada um dos seus elementos compósitos (tofu, algas, abóbora, cogumelos, cenoura, azeitonas, pimento e milho);
 - b. No que respeita aos produtos “batidos proteicos de baunilha, chocolate e caramelo salgado da marca...”, a quantidade de leite presente em cada batido;
 - c. No que respeita aos produtos “polpas de fruta da marca...”, os seus componentes/ingredientes;
 - d. No que respeita ao produto “papa ... da marca...”, a inexistência de risco de contaminação cruzada e/ou a existência de certificação (por entidade credenciada) de que o produto pode ser consumido por doentes celíacos;
 - e. No que respeita ao produto “pão ralado da marca ...”, a inexistência de risco de contaminação cruzada e/ou a existência de certificação (por entidade credenciada) de que o produto pode ser consumido por doentes celíacos;
 - f. No que respeita aos “*packs-cachecol*”, o volume de negócios da Requerente no ano de 2000.
22. No que respeita às regras de repartição do ónus da prova e consequências inerentes ao seu incumprimento, *vide* pontos 33. a 36. *infra*.

IV. OBJETO DA PRONÚNCIA ARBITRAL

-
23. O *thema decidendum* da presente ação arbitral consiste em aferir da conformidade à lei – *in casu*, ao regime ínsito no artigo 18.º, n.º 1, do CIVA – da decisão de indeferimento (parcial) da reclamação graciosa e, bem assim, das mencionadas liquidações de IVA, relativas aos períodos de tributação de janeiro a dezembro de 2021, no montante total de 389.248,22 EUR, e das inerentes liquidações de juros compensatórios.
24. Por último, cumpre indagar do direito da Requerente à restituição do imposto, no referido montante de 389.248,22 EUR (e correspondentes juros compensatórios), nos termos do artigo 100.º da LGT (*ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAMT), e, conseqüentemente, do seu direito à percepção de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT (igualmente, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAMT).

V. MATÉRIA DE DIREITO

25. A Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (“Diretiva IVA”) contém a disciplina harmonizada das taxas deste imposto e determina que os Estados-membros devem aplicar uma taxa normal de IVA fixada numa percentagem do valor tributável, idêntica para as transmissões de bens e para as prestações de serviços, que não pode ser inferior a 15% (cfr. artigos 96.º e 97.º da Diretiva IVA).
26. É, ainda, permitido aos Estados-membros aplicarem uma ou duas taxas reduzidas, cuja percentagem não pode ser inferior a 5%, às transmissões de bens e prestações de serviços enumeradas no catálogo fechado constante do Anexo III da Diretiva IVA, podendo, no caso de transmissões de bens, ser utilizada a Nomenclatura Combinada para a delimitação exata das categorias abrangidas (cfr. artigos 98.º e 99.º da Diretiva IVA).
27. A regra geral do Direito europeu é, assim, a da obrigatoriedade da taxa normal de IVA, ficando a autorização (e livre margem) conferida ao legislador nacional, para aplicação de uma ou duas taxas reduzidas, circunscrita aos bens e serviços listados no mencionado Anexo III à Diretiva IVA.

28. Em conformidade, pronuncia-se a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia:

«Cabe aos Estados-membros, desde que seja respeitado o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, determinar mais precisamente, de entre as entregas de bens e as prestações de serviços incluídas nas categorias do Anexo III da Diretiva IVA, aquelas a que é aplicável a taxa reduzida» – cfr., a título exemplificativo, Caso AZ, § 23 (processo n.º C-499/16, de 9 de novembro de 2017) e Caso JK, § 38 (processo n.º C-703/19, de 22 de abril de 2021).

«[A] aplicação de uma ou duas taxas reduzidas de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é uma opção concedida aos Estados-membros, a título de exceção ao princípio da aplicação da taxa normal. Além disso, nos termos dessa disposição [do então artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva], as taxas reduzidas apenas podem ser aplicadas às transmissões de bens e prestações de serviços especificadas no [então] Anexo H» – cfr. Caso COMISSÃO *VS.* ESPANHA (processo n.º C-83/99, de 18 de janeiro de 2001, § 1).

29. Por outro lado, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”):

«São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas [...] e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior» [sublinhado nosso].

30. Com efeito, *«as taxas preferenciais ou reduzidas [...] corporizam derrogações ao direito fiscal comum, na medida em que implicam um âmbito mais restrito que a regra e “contrariam a valoração insita nesta” para a prossecução de finalidades concretas – ou seja, representam minorações de carácter heterogéneo. Desta forma, o estabelecimento por lei [...] de uma taxa preferencial, mais reduzida, encerra a criação de uma norma excecional contrária à generalidade da própria tributação-regra»* – cfr. REAVALIAÇÃO

DOS BENEFÍCIOS FISCAIS – RELATÓRIO DO GRUPO DE TRABALHO, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, Ministério das Finanças, Lisboa, 2005, p.109.

31. Nas palavras do Supremo Tribunal Administrativo, *«as normas de benefícios fiscais merecem [...] tratamento autónomo porque são normas antissistemáticas por definição [...]. E é essa circunstância que legitima que se sustente quanto a elas um princípio de interpretação estrita ou declarativa (strict interpretation), fundado precisamente na sua natureza excecional ou antissistemática. Daí que se entenda que, a isenção de imposto [à semelhança da aplicação de taxas reduzidas], na medida em que contraria os princípios da generalidade e da igualdade da tributação, é insuscetível de aplicação a casos que não tenham sido expressamente contemplados no benefício concedido»* – cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de novembro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 0529/12. Em sentido idêntico, *vide* o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de fevereiro de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 01245/16.
32. Adicionalmente, no que às regras de repartição do ónus da prova concerne, cumpre ter presente impender sobre a Entidade Requerida o dever de demonstrar os factos constitutivos do direito à liquidação do imposto à taxa normal de IVA e sobre a Requerente o dever de provar a factualidade que subjazeu à aplicação das taxas reduzida e intermédia de IVA (cfr. artigos 74.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, e 14.º, n.º 2, *in fine*, do EBF).
33. Neste contexto, corroborando o acima exposto, a doutrina salienta:
- «Começando pela regra plasmada no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, esta determina que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque [...]. Esta regra, bem como as previstas nos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo, são regras de ónus da prova em sentido objetivo, na medida em que pressupõem a repartição do ónus de alegação e de prova nos termos do princípio da legalidade, cabendo à Administração Tributária a prova da existência e quantificação do facto tributário e ao contribuinte a prova dos factos extintivos, impeditivos ou modificativos do direito de liquidação alegado por aquela ou, em certos casos, a prova de factos constitutivos do seu direito.*

designadamente quando invoca um benefício fiscal [...]. Assim, caberá à Administração ou ao sujeito passivo a prova dos pressupostos dos factos constitutivos dos direitos que pretendam exercer [...]. Trata-se de uma transposição da regra geral prevista no n.º 1 do artigo 342.º do CC. Já do n.º 2 do mesmo artigo decorre que o ónus da prova dos factos impeditivos, modificativos e extintivos dos direitos invocados recai sobre contra quem estes são invocados. Deste modo, se a Administração invoca o direito à liquidação, a esta caberá o ónus da prova dos factos constitutivos deste direito e ao sujeito passivo a prova dos factos impeditivos, modificativos e extintivos do mesmo, alegando vícios do ato de liquidação» [sublinhado nosso] – cfr. NETO, SERENA CABRITA e TRINDADE, CARLA CASTELO, CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO, Volume I (Procedimento, Princípios e Garantias), 2017, Almedina, pp. 639 e 640.

34. Sendo certo que, «o significado essencial do ónus da prova não está tanto em saber a quem incumbe fazer a prova do facto [ónus subjetivo ou formal] como em determinar o sentido em que deve o tribunal decidir no caso de se não fazer essa prova [ónus objetivo ou material]» – cfr. DE LIMA, PIRES ANTÓNIO e VARELA, JOÃO ANTUNES, CÓDIGO CIVIL ANOTADO, Volume I, 4.ª Edição Revista e Atualizada, p. 306.
35. Com efeito, «o ónus da prova não consiste no encargo lançado sobre a parte de alegar o facto e de carrear, por si mesma, para o processo todos os elementos capazes de convencer o juiz da realidade desse facto, sob pena de ter como assente o facto oposto. Significa a situação da parte contra quem o tribunal dará como assente [ou como não assente] um facto sempre que o juiz se não convença da realidade dele [...].» – cfr. NETO, ABÍLIO, CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ANOTADO, 18.ª Edição Atualizada, setembro de 2004, p. 871.
36. Assim sendo, a falta de demonstração dos requisitos conformadores da aplicação das taxas reduzida e intermédia onerará a Requerente, enquanto sujeito passivo, com a tributação dos respetivos produtos à taxa normal.

37. Cientes das premissas *supra*, aqui chegados, importa analisar casuisticamente, por verba, os produtos na origem do presente dissídio e, concomitantemente, as taxas de IVA aplicáveis no momento da sua transmissão pela Requerente no ano de 2021.

A. Verba 1.1.3. da Lista I (Produtos alimentares | Cereais e preparados à base de cereais | Farinhas, incluindo as lácteas e não lácteas) [2.015,66 EUR]

- FARINHA DE ALFARROBA DA MARCA ... (398,17 EUR)

A alfarroba, proveniente da alfarrobeira (*ceratonia siliqua*), pertence à família *Fabaceae* (ou *Leguminosae*) – *i.e.*, à família da ervilha, do grão, do feijão e da lentilha –, sendo, por isso, uma leguminosa [*link*: [Alfarrobeira – Flora – Jardim Gulbenkian](#)]. Não é, por conseguinte, um cereal. Em sentido consonante, *vide*, designadamente, os artigos 29.º e 30.º da resposta da Entidade Requerida.

Em consequência, este produto não é enquadrável nesta verba. Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- FARINHA DE ARARUTA DA MARCA ... (853,52 EUR)

A araruta é uma planta tropical, pertencente à família *Marantaceae*, de cuja raiz (rizoma) é extraída uma fécula fina de fácil digestão conhecida por polvilho de araruta, o qual é usado como espessante natural na confeção de produtos alimentares (sopas, molhos, produtos de pastelaria, etc.) [*link*: [Arrowroot | Tuber, Edible Starch & Culinary Uses | Britannica](#)].

Não é, por conseguinte, um cereal. Em sentido consonante, *vide*, designadamente, os artigos 29.º e 30.º da resposta da Entidade Requerida.

Em consequência, este produto não é enquadrável nesta verba. Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- PAPAS DE ARROZ DA MARCA ... (582,43 EUR)

De acordo com o **documento n.º 6** do pedido de pronúncia arbitral, este produto corresponde a «*farinha de arroz (100%)*», sendo, por isso, subsumível ao conceito de

«farinha» previsto no artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 254/2003, de 19 de março. Em consequência, não obstante a sua denominação («*papas de arroz*»), este produto é enquadrável nesta verba.

Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- PREPARADO DE PÃO PROTEICO DA MARCA ... (181,54 EUR)

De acordo com o **documento n.º 7** do pedido de pronúncia arbitral, este produto é composto por «*farinha de trigo (59%)*» e «*aveia integral em pó (15%)*», sendo, por isso, subsumível ao conceito de «*farinha*» previsto no artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 254/2003, de 19 de março.

Em consequência, não obstante a sua denominação («*preparado de pão proteico*»), este produto é enquadrável nesta verba.

Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

B. Verba 1.1.5. da Lista I (Produtos alimentares | Cereais e preparados à base de cereais | Pão) [38.768,31 EUR]

- ARRUFADINHAS DA MARCA ... (32.522,09 EUR)

O seu nível de açúcar – 11,50 gramas (por cada 100 gramas), de acordo com a informação constante do sítio www... – subsume-as ao conceito de «*produtos afins do pão*» ou de «*padaria fina*», na aceção do artigo 6.º, n.º 3, da Portaria n.º 52/2015, de 26 de fevereiro. Não são, por conseguinte, “pão”.

Em consequência, estes produtos não são enquadráveis nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- PÉTALAS DE PÃO DA MARCA ... (6.246,22 EUR)

De acordo com o **documento n.º 9** do pedido de pronúncia arbitral, estes produtos possuem 2,3 gramas de sal (por cada 100 gramas). Pelo que, não cumprem o teor máximo de sal legalmente admissível para produtos denominados por «*pão*» – 1,4 gramas (por

cada 100 gramas), na aceção do artigo 3.º, n.º 1, da Lei n.º 75/2009, de 12 de agosto –, o que é punível a título contraordenacional, nos termos do artigo 5.º da Lei n.º 75/2009, de 12 de agosto.

Porém, os seus níveis de humidade – inferior a 5% (cfr. **documento n.º 9** do pedido de pronúncia arbitral) – e açúcar – 5,2 gramas (por cada 100 gramas) (cfr. **documento n.º 9** do pedido de pronúncia arbitral) – subsume-as ao conceito de «*pão especial*» (i.e., «*pão tostado ou tosta*»), na aceção do artigo 3.º, alínea g), subalínea ii.), da Portaria n.º 52/2015, de 26 de fevereiro. São, por conseguinte, «*pão*».

Em consequência, estes produtos são enquadráveis nesta verba.

Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

C. Verba 1.1.6. da Lista I (Produtos alimentares | Cereais e preparados à base de cereais | Seitan, tofu, tempeh e soja texturizada) [13.745,06 EUR]

- TOFU FUMADO DA MARCA ... (3.356,13 EUR)

De acordo com o **documento n.º 10** do pedido de pronúncia arbitral, este produto corresponde a tofu, tendo sido feito a partir de sementes de soja. O facto de se apresentar no estado fumado não se afigura relevante. A verba refere «*tofu*», com independência do seu estado (natural, cozido, fumado, etc.).

Em consequência, este produto é enquadrável nesta verba. Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- TOFU FUMADO DA MARCA ... (4.746,94 EUR)

De acordo com o **documento n.º 11** do pedido de pronúncia arbitral, este produto corresponde a tofu, tendo sido feito a partir de sementes de soja. O facto de se apresentar no estado fumado não se afigura relevante. A verba refere «*tofu*», com independência do seu estado (natural, cozido, fumado, etc.).

Em consequência, este produto é enquadrável nesta verba. Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- TOFU FRESCO (MARINHO, EXÓTICO E PRIMAVERA) DA MARCA ... (5.494,13 EUR)

De acordo com os **documentos n.ºs 12 a 14** do pedido de pronúncia arbitral, para além do tofu, estes produtos são compostos por algas, abóbora, cogumelos, cenoura, azeitonas, pimento e milho. Porém, desconhece-se a quantidade de cada elemento, na medida em que a Requerente não logrou demonstrá-lo.

Em consequência, estes produtos não podem ser enquadrados nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- D. Verba 1.2.1. da Lista I (Carnes e miudezas comestíveis, frescas ou congeladas | Espécie bovina) [22.400,70 EUR]

- ALMÔNDEGAS DE BOVINO DA MARCA ... (9.581,70 EUR)

De acordo com a ficha técnica do produto (cfr. página 17, **nota de rodapé 6**, do pedido de pronúncia arbitral), para além de «*carne de bovino (87%)*», este produto é composto por água, pão ralado e amido de milho. Pelo que, subsume-se ao conceito de «*preparado de carne*» previsto no artigo 1.º, alínea n), do Anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2006, de 31 de julho de 2006 («*a carne fresca, incluindo carne que tenha sido reduzida a fragmentos, a que foram adicionados outros géneros alimentícios, condimentos ou aditivos ou que foi submetida a um processamento insuficiente para alterar a estrutura das suas fibras musculares e eliminar assim as características de carne fresca*») e, por via disso, ao conceito de «*carne fresca*».

Em consequência, este produto é enquadrável nesta verba.

Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- HAMBÚRGUERES DE BOVINO DA MARCA ... (12.819 EUR)

De acordo com a ficha técnica do produto (cfr. página 17, **nota de rodapé 7**, do pedido de pronúncia arbitral), para além de «*carne de bovino (87%)*», este produto é composto por água, pão ralado e amido de milho. Pelo que, subsume-se ao conceito de «*preparado*

de carne» previsto no artigo 1.º, alínea n), do Anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2006, de 31 de julho de 2006 («*a carne fresca, incluindo carne que tenha sido reduzida a fragmentos, a que foram adicionados outros géneros alimentícios, condimentos ou aditivos ou que foi submetida a um processamento insuficiente para alterar a estrutura das suas fibras musculares e eliminar assim as características de carne fresca»*) e, por via disso, ao conceito de «*carne fresca*».

Em consequência, este produto é enquadrável nesta verba.

Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

E. Verba 1.4.1. da Lista I (Leite e laticínios, ovos de aves | Leite em natureza, concentrado, esterilizado, evaporado, pasteurizado, ultrapasteurizado, condensado, fermentado, em blocos, em pó ou granulado e natas) [62.055,16 EUR]

- CREME VEGETAL DA MARCA ... (226,45 EUR)

De acordo com o **documento n.º 16** do pedido de pronúncia arbitral, este produto é de origem vegetal, tendo sido preparado à base de grãos de soja [planta herbácea, pertencente à família *Fabaceae* (link: [Soybean | Description, Cultivation, Products, & Facts | Britannica](#))]. Não é, por conseguinte, um produto de origem animal.

Em consequência, este produto não é enquadrável nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- SOBREMESAS LÁCTEAS “...” DA MARCA ... (com exceção dos sabores “BANANA MORANGO” e “MORANGO MAÇÃ”) (56.633,34 EUR)

De acordo com os **documentos n.ºs 17 a 19, 21 a 23, 25 e 25** do pedido de pronúncia arbitral e, bem assim, com a informação constante do sítio [www...](#), estes produtos são compostos em mais de 75% por leite fermentado. São, por conseguinte, produtos subsumíveis ao conceito de «*leite fermentado*», na aceção do artigo 1.º, alíneas c) e d), da Portaria n.º 742/92, de 24 de julho.

Em consequência, estes produtos são enquadráveis nesta verba.

Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- SOBREMESAS LÁCTEAS “...” DA MARCA ... (sabores “BANANA MORANGO” e “MORANGO MAÇÃ”) (5.195,37 EUR)

De acordo com os **documentos n.ºs 20 e 24** do pedido de pronúncia arbitral, estes produtos possuem, respetivamente, as seguintes percentagens de leite fermentado: 62,4% e 65,5%. Com efeito, não são compostos em mais de 75% por leite fermentado. Não são, por conseguinte, produtos subsumíveis ao conceito de «*leite fermentado*», na aceção do artigo 1.º, alínea d), da Portaria n.º 742/92, de 24 de julho.

Em consequência, estes produtos não são enquadráveis nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

F. Verba 1.4.4. da Lista I (Leite e laticínios, ovos de aves | Queijos) [1.634,09 EUR]

- PREPARADO DE QUEIJO PARA *FONDUE* DA MARCA ... (1.634,09 EUR)

Da composição do produto – água (24,2%), vinho branco (20%), amido modificado de milho (2,6%), alho em pó (0,2%), bebida espirituosa à base de Kirsch (0,2%) (cfr. **documento n.º 27** do pedido de pronúncia arbitral) – infere-se não corresponder a “queijo”, na aceção do ponto 2, da parte III, do Anexo VII, do Regulamento (EU) n.º 1308/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de dezembro de 2013, mas a um preparado, como o próprio nome indica, contendo queijos na sua composição – *emmenthal* (36%), *tomme* (7%), *comté* (3%).

Em consequência, este produto não é enquadrável nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

G. Verba 1.4.6. da Lista I (Leite e laticínios, ovos de aves | Ovos de aves, frescos, secos ou conservados) [1.364,97 EUR]

- OVO COZIDO DA MARCA ... (1.364,97 EUR)

Este produto subsume-se ao conceito de «*ovoproduto*», na aceção do ponto 7, do Anexo I, do Regulamento (CE) n.º 853/2004, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004.

Não é um ovo fresco (*i.e.*, no seu estado natural), seco (*i.e.*, desidratado) ou conservado (*i.e.*, lavado industrialmente, refrigerado ou revestido com parafina, cal ou óleo mineral).

Em consequência, este produto não é enquadrável nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

H. Verba 1.4.7. da Lista I (Leite e laticínios, ovos de aves | Leites achocolatados, aromatizados, vitaminados ou enriquecidos) [46.304,54 EUR]

- BEBIDAS LÁCTEAS DAS MARCAS ..., ..., ..., ..., ... E ... (39.511,65 EUR)

De acordo com os **documentos n.ºs 33 a 44** do pedido de pronúncia arbitral e, bem assim, com a informação constante dos sítios [www...](#) e [www...](#), estes produtos são maioritariamente compostos (entre 62% e 80%) por leite (magro e meio-gordo). Pelo que, face aos seus demais componentes, são leites achocolatados ou aromatizados.

Em consequência, estes produtos são enquadráveis nesta verba.

Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- BATIDOS PROTEICOS DE BAUNILHA, CHOCOLATE E CAMELO SALGADO DA MARCA ... (6.792,89 EUR)

Nem dos **documentos n.ºs 30 a 32** do pedido de pronúncia arbitral, nem dos sítios [www ...](#) e [www...](#), é possível inferir a percentagem de leite presente nestes produtos.

Ademais, os referidos documentos indiciam que estes produtos têm proteína de leite (caseína) e não leite propriamente dito.

Em consequência, estes produtos não são enquadráveis nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

I. Verba 1.6.1 da Lista I (Frutas, legumes e produtos hortícolas | Legumes e produtos hortícolas, frescos ou refrigerados, secos ou desidratados) [4.792, 18 EUR]

- FEIJOCA COZIDA DA MARCA... (2.458,79 EUR)

A feijoca é uma leguminosa pertencente à família *Fabaceae* (ou *Leguminosae*) – *i.e.*, à família da ervilha, do grão, do feijão e da lentilha [*link*: [List of plants in the family Fabaceae | Leguminosae, Pulses, Legumes | Britannica](#)].

Estando cozida (cfr. **documento n.º 47** do pedido de pronúncia arbitral), não se encontra nem no estado fresco (*i.e.*, no seu estado natural) nem no estado refrigerado (*i.e.*, conservado a baixa temperatura).

Em consequência, este produto não é enquadrável nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- SEMENTES DE SÉSAMO TOSTADAS DA MARCA ... (2.333,39 EUR)

O sésamo é uma planta oleaginosa pertencente à família *Pedaliaceae* [*link*: [Sesame | Taxonomy, History of Use, Physical Description, & Facts | Britannica](#)]. Não é uma fruta, legume ou produto hortícola.

Em consequência, as suas sementes não são enquadráveis nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

J. Verba 1.6.4. da Lista I (Frutas, legumes e produtos hortícolas | Frutas, no estado natural ou desidratadas, e castanhas e frutos vermelhos congelados) [19.982,73 EUR]

- FIGOS SECOS COM FARINHA da marca ... (19.982,73 EUR)

O figo é o fruto da figueira (*figus carica*) e pertence à família *Moraceae* [*link*: [Fig | Description, History, Cultivation, & Types | Britannica](#)].

De acordo com o **documento n.º 50** do pedido de pronúncia arbitral, os produtos em apreço correspondem a fruta desidratada – *i.e.*, a figos secos – envolta numa fina camada de farinha de arroz. Esta é comumente usada para (*i*) evitar a aderência dos figos entre

si; (ii) absorver a sua humidade residual e (iii) protegê-los contra a proliferação de bolores superficiais. Com efeito, a farinha de arroz é usada para garantir a conservação e manuseamento dos figos secos.

Em consequência, estes produtos são enquadráveis nesta verba.

No mesmo sentido pronuncia-se, aliás, a Entidade Requerida: «[...] os “figos” secos (ou qualquer outra fruta seca) são tributados pela taxa reduzida, por enquadramento na verba 1.6.4. da lista I anexa ao Código do IVA. No que concerne aos “figos” secos envolvidos em farinha (quer de trigo ou arroz), porque se considera que aquele constituinte tem apenas como função a conservação dos mesmos, ainda se encontram abrangidos pela aplicação da verba 1.6.4. da lista I anexa ao CIVA e, conseqüentemente, tributados à taxa reduzida» (cfr. **documento n.º 49** do pedido de pronúncia arbitral).

K. Verba 1.6.5. da Lista I (Frutas, legumes e produtos hortícolas | Algas vivas, frescas ou secas [515,17 EUR]

- ÁGAR-ÁGAR da marca ... (515,17 EUR)

O ágar-ágar é uma substância gelatinosa natural extraída de algas vermelhas, principalmente dos géneros *gelidium* e *gracilaria* [link: [Agar | Description, Uses, & Properties | Britannica](#)]. É usualmente utilizado em alimentos como gelificante, espessante ou estabilizante. É, por conseguinte, um derivado da alga, não sendo alga *per se*.

Em consequência, este produto não é enquadrável nesta verba.

No mesmo sentido, atente-se à decisão arbitral de 7 de dezembro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 787/2020-T: «No que respeita ao produto “ágar-ágar”, tratando-se de um subproduto da alga, que se apresenta em flocos, não podendo ser consumido *per se* [...], devia ter sido aplicada a taxa normal».

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

L. Verba 1.11. da Lista I (Sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã sem teor alcoólico) [9.313,36 EUR]

- POLPAS DE FRUTAS DA MARCA ... (4.208,60 EUR)

Atentas a «*descrição*» – «[...] *produto não fermentado, não concentrado, não diluído, obtido de frutos polposos, através de um processo tecnológico adequado, com um teor mínimo de sólidos totais, proveniente da parte comestível do fruto*» – e «*composição*» – «*suco e polpa* [...]» – constantes do **documento n.º 53** do pedido de pronúncia arbitral, os produtos em apreço subsumem-se ao conceito de «*sumo de frutos*» previsto no ponto 1, alínea a), parte I, do Anexo I, ao Decreto-Lei n.º 225/2003, de 24 de setembro.

Em consequência, estes produtos são enquadráveis nesta verba.

No mesmo sentido, atente-se à decisão arbitral de 7 de dezembro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 787/2020-T: «*Quanto às várias “Polpas de Fruta B[r]asfrut” [...], tratando-se de “um produto não fermentado, não concentrado, não diluído, obtido de frutos polposos, através de processo tecnológico adequado, com um teor de sólidos totais, proveniente a parte comestível do fruto”, em nada diferem de sumos de fruta [...], como tal, deve ser-lhes aplicável a taxa mínima [...], a isso não obstante o facto de se apresentarem congeladas*».

Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- PURÉS DE FRUTA DA MARCA ... (5.010,32 EUR)

De acordo com os **documentos n.ºs 55 e 56** do pedido de pronúncia arbitral e, bem assim, com a informação constante do sítio [www...](#), estes produtos não são subsumíveis aos conceitos de «*sumo de frutas*» e de «*néctar de frutos*» previstos nos pontos 1, alínea a), e 4, alínea a), parte I, do Anexo I, ao Decreto-Lei n.º 225/2003, de 24 de setembro. São antes preparados de fruta – em concreto, alimentos pastosos, sob a forma de puré, prontos a consumir.

Em consequência, estes produtos não são enquadráveis nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- POLPA DE FRUTA DA MARCA DE ...(94,44 EUR)

Não foram juntos aos autos quaisquer documentos relativos a este produto. No sítio [www...](#), o mesmo não está disponível. Pelo que, não foi possível apurar os seus componentes/ingredientes, claudicando, por isso, o ónus da prova impendente sobre a Requerente.

Em consequência, estes produtos não podem ser enquadrados nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- M. Verba 1.12. da Lista I (Produtos dietéticos destinados à nutrição entérica e produtos sem glúten para doentes celíacos) [10.692,73 EUR]

- PURÉ DE FRUTA DA MARCA ... (689,58 EUR)

De acordo com o **documento n.º 57** do pedido de pronúncia arbitral, este produto não contém glúten e foi certificado pela APC – ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE CELÍACOS. Pelo que, é indicado para doentes celíacos.

Em consequência, este produto é enquadrável nesta verba.

No mesmo sentido, atente-se à decisão arbitral de 7 de dezembro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 787/2020-T: «[...] *no que respeita a produtos que contenham certificação que garanta que se destinam à nutrição entérica e/ou a serem consumidos por doentes celíacos, andou bem a Requerente quando aplicou a estes produtos a taxa reduzida de IVA*». Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- RISOTTO COM TRUFA DA MARCA ... (102,59 EUR)

De acordo com o **documento n.º 58** do pedido de pronúncia arbitral, este produto não contém glúten, sendo o risco de contaminação cruzada inexistente (*«possible cross contamination -»*).

Pelo que, em princípio, é indicado para doentes celíacos.

No mesmo sentido, atente-se ao acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 18 de maio de 2023, proferido no âmbito do processo n.º 1351/10.1BELRS: *«se os produtos visados [...] contempla[m] a expressa menção de ausência de glúten, incluindo por via de contaminação, os mesmos subsumem-se na Lista I, verba 1.13. [atual verba 1.12.], razão pela qual há que concluir que a aludida correção padece de vício de violação de lei, por errada interpretação dos pressupostos de facto e de direito»*¹.

Em consequência, este produto é enquadrável nesta verba.

Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- RISOTTO COM COGUMELOS DA MARCA ... (100,65 EUR)

De acordo com o **documento n.º 59** do pedido de pronúncia arbitral, este produto não contém glúten, sendo o risco de contaminação cruzada inexistente (*«possible cross contamination -»*). Pelo que, em princípio, é indicado para doentes celíacos.

No mesmo sentido, atente-se ao aludido acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 18 de maio de 2023, proferido no âmbito do processo n.º 1351/10.1BELRS.

Em consequência, este produto é enquadrável nesta verba.

Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- PAPÁ ... DA MARCA ... (1.608,29 EUR)

De acordo com o **documento n.º 60** do pedido de pronúncia arbitral, este produto não contém glúten. Porém, não foi possível aferir o risco de contaminação cruzada nem a

¹ Em sentido similar, *vide* o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13 de setembro de 2023, proferido no âmbito do processo n.º 1840/10.8BELRS: *«A Impugnante e ora Recorrida não é a fabricante dos bens em causa e não lhe era exigível uma atividade suplementar de verificação sobre se as características dos produtos em causa foram ou não autorizados e verificados pela Direção Geral da Saúde ou exigir relativamente a cada um deles a exibição da certificação respetiva: tal verificação recai sobre as entidades fiscalizadoras. Perante a menção constante dos rótulos das embalagens dos produtos em causa, de que se trata de produtos sem glúten e aptos a doentes celíacos, é legítima a sua inserção nos produtos sujeitos à taxa reduzida»*.

existência de qualquer certificação, na medida em que a Requerente não logrou demonstrá-los.

Pelo que, desconhece-se se o produto em causa é indicado para doentes celíacos.

Em consequência, este produto não pode ser enquadrado nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- PIZZA QUEIJO E FIAMBRE DA MARCA ... (6.490,12 EUR)

De acordo com o **documento n.º 61** do pedido de pronúncia arbitral, este produto não contém glúten e é indicado para doentes celíacos. Em consequência, este produto é enquadrável nesta verba.

No mesmo sentido, atente-se à decisão arbitral de 7 de dezembro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 787/2020-T: «[...] *no que respeita a produtos que contenham certificação que garanta que se destinam à nutrição entérica e/ou a serem consumidos por doentes celíacos, andou bem a Requerente quando aplicou a estes produtos a taxa reduzida de IVA*». Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- PÃO RALADO DA MARCA ... (1.701,50 EUR)

Não foram juntos aos autos quaisquer documentos relativos a este produto. Não obstante, consultado o sítio www..., constata-se que não contém glúten. Porém, não foi possível aferir o risco de contaminação cruzada nem a existência de qualquer certificação, não tendo a Requerente logrado demonstrá-los. Pelo que, desconhece-se se o produto em causa é indicado para doentes celíacos.

Em consequência, este produto não pode ser enquadrado nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

N. Verba 2.5. (d) da Lista I (Produtos farmacêuticos e similares e respetivas substâncias ativas | Plantas, raízes e tubérculos medicinais no estado natural)
[1.390,60 EUR]

- CHÁ DA MARCA ... (1.098,97 EUR)

De acordo com o **documento n.º 62** do pedido de pronúncia arbitral, este produto é composto por uma mistura em pó (*i.e.*, moída) de diversas espécies vegetais (plantas) – em concreto, de *cassia angustifolia* (sene), menta, anis-verde, alcaçuz e melissa. Pelo que, tais espécies não se encontram no seu estado natural, tendo sido sujeitas a um processo de transformação (de secagem, moagem e mistura).

Em consequência, este produto não é enquadrável nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- CHÁ DA MARCA ... (291,63 EUR)

Não foram juntos aos autos quaisquer documentos relativos a este produto.

Consultado o sítio [www...](#), constata-se que as espécies vegetais que o compõem não se encontram no seu estado natural – por exemplo: anis-verde (sementes em pó) –, tendo sido sujeitas a um processo de transformação (de secagem, moagem e mistura).

Em consequência, este produto não é enquadrável nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- A. Verba 1.8. da Lista II (Produtos para alimentação humana | Refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio)
[139.881,14 EUR]

- SOPAS DA MARCA ... (2.848,87 EUR)

A sopa – preparação culinária líquida ou semilíquida obtida através da cozedura de produtos hortícolas (legumes), podendo incluir leguminosas (feijão, grão, etc.), cereais (arroz, massa, etc.), tubérculos (batata, batata-doce, etc.) e proteína animal (carne, peixe) ou vegetal (soja, seitan, etc.) – subsume-se comumente ao conceito de refeição (ligeira).

Em consequência, estes produtos, por se encontrarem no estado de «*prontos a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar*», são enquadráveis nesta verba.

Neste contexto, atente-se à decisão arbitral de 7 de dezembro de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 787/2020-T: «[...] *estando em causa uma transmissão de bens, não se pode concluir, face ao princípio da neutralidade, que, por exemplo, uma sopa feita e vendida pela Requerente seja tributada à taxa intermédia e uma sopa feita por um terceiro seja adquirida ao fornecedor à taxa intermédia e deva ser vendida ao consumidor final à taxa normal, porque supostamente não foi acabada de preparar (facto que só se pode presumir por ter sido adquirida a um terceiro), embora esteja pronta para consumo [...]*.

Pelo contrário, a verba inclui [...] [rectius: toda e qualquer sopa²] confeccionad[a] (a condição “acabad[a] de preparar” não consta da norma), tendo em vista o seu consumo imediato, seja vendid[a] quente ou fri[a], e independentemente de o cliente [a] consumir ou não de imediato e, de igual modo, independentemente, de quem [a] confeccionou».

Pelo que, andou mal a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- SALGADOS (137.032,27 EUR)

Os salgados, isoladamente considerados, não são uma refeição, são produtos alimentares eventualmente componentes de uma refeição. Neste contexto, atente-se à alteração operada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, à verba 1.8., por força da qual os «*produtos preparados à base de carne, peixe, legumes ou produtos hortícolas [...]*», nos quais se incluiriam os salgados, foram retirados da mencionada verba³. Perante o exposto, necessariamente conjugado com o princípio da interpretação estrita (ou declarativa) aplicável nesta sede e com a faculdade conferida aos Estados-membros de selecionarem, de entre as entregas de bens previstas no Anexo III da Diretiva IVA, aquelas a que será

² O facto deste último parágrafo fazer menção a «*todo e qualquer produto alimentar confeccionado*» («*Pelo contrário, a verba inclui todo e qualquer produto alimentar confeccionado [...]*») não permite, por si só, qualquer extrapolação, no sentido de estender a aplicação da verba àquele leque abrangente de produtos, na medida em que a decisão arbitral citada cingiu a sua análise ao universo das “sopas”.

³ A alteração legislativa operada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, não teve idêntico impacto relativamente às sopas, não obstante também terem sido retiradas da verba 1.8., por serem subsumíveis ao conceito de refeição (ligeira).

aplicável a taxa intermédia de imposto (cfr. artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva IVA), não se afigura possível, na ótica do Tribunal Arbitral, a adoção de posição distinta.

Em consequência, estes produtos não são enquadráveis nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA, em conformidade, aliás, com a posição por si perfilhada na ficha doutrinária na origem da informação vinculativa n.º 16114, de 29 de janeiro de 2020 – *«o conceito de “refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar” previsto na verba 1.8. da Lista I, reconduz-se ao fornecimento de refeições ditas principais, no sentido em que não pretende abranger bebidas, aperitivos, sobremesas, como poderão também ser classificados os bens transmitidos pelo Requerente, ou complementos de refeição que, eventualmente, possam ser comercializados juntamente com aquela. A este propósito, importa notar o facto de a verba referir expressamente a “refeições” e não a “alimentos” ou “produtos alimentares”, ou expressão semelhante, legitima a não inclusão no seu âmbito de aplicação de todos e quaisquer bens alimentares que sejam sujeitos a um processo de preparação ou confeção»*.

Em sentido consonante, *vide* o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de abril de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 1028/10.8BESNT.

B. Verba 1.10. da Lista II (Vinhos comuns) [14.540,08 EUR]

- CONJUNTOS DE VINHO E CACHECOL (“PACKS-CACHECOL”) (11.647,48 EUR)

De acordo com o **documento n.º 72** do pedido de pronúncia arbitral, o qual contém as fichas técnicas dos produtos, o elemento preponderante dos produtos comercializados é o vinho (*i.e.*, as duas garrafas de vinho tinto que compõem cada *«pack-cachecol»*). O cachecol não é referenciado nas fichas técnicas, correspondendo comumente a um *item* de baixo valor, seguramente inferior a 50 EUR.

Porém, não é possível enquadrar os cachecóis no conceito de oferta previsto no artigo 3.º, n.º 7, do CIVA (*«[...] ofertas de valor unitário igual ou inferior a (euro) 50 e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais»*), na medida em que se

desconhece, não tendo a Requerente demonstrado, o seu volume de negócios no ano de 2020.

Em consequência, estes produtos não podem ser enquadrados nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

- TINTO DE VERÃO DA MARCA ... (2.892,60 EUR)

De acordo com as respetivas fichas técnicas (cfr. página 58, **nota de rodapé 14**, do pedido de pronúncia arbitral), a bebida “tinto de verão” é minoritariamente composta por vinho (33,5% e 33,6%), sendo predominantemente constituída por açúcar e edulcorantes (66,5% e 66,4%), substâncias não presentes – ou presentes em quantidades substancialmente inferiores – na composição típica do vinho comum. Por conseguinte, as bebidas em apreço não são vinhos comuns, são antes bebidas que têm vinho na sua composição.

Em consequência, estes produtos não são enquadráveis nesta verba.

Pelo que, andou bem a Entidade Requerida ao aplicar a taxa normal de IVA.

38. Perante o exposto, as liquidações de IVA objeto dos presentes autos, no montante de 168.082,09 EUR, são ilegais – em concreto, desconformes ao regime ínsito no artigo 18.º, n.º 1, do CIVA e nas Listas I e II anexas a este código – assim como as inerentes liquidações de juros compensatórios e a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, devendo, por isso, ser anuladas na aceção do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”).
39. Por último, entende o Tribunal Arbitral que o erro (de direito) que inquina a referida parte das liquidações emitidas pela Entidade Requerida – assente na incorreta aplicação da taxa normal de IVA – é imputável aos serviços desta, sendo por isso devidos à Requerente juros indemnizatórios na aceção do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, sobre o montante do imposto (168.082,09 EUR) e juros compensatórios anulado *supra* [desde o respetivo pagamento pela Requerente (a 25 de janeiro de 2024) até à emissão da(s) inerente(s) nota(s) de crédito pela Entidade Requerida].

40. Em sentido consonante pronuncia-se a jurisprudência dos tribunais superiores:

«Existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da Administração Tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços. Com efeito, existe uma obrigação genérica de a Administração Tributária atuar em plena conformidade com a lei, legalmente preceituada, desde logo, no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e, bem assim, no artigo 55.º da LGT, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração» [sublinhado nosso] – cfr., a título exemplificativo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de março de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 01007/11.

«Há muito que o STA sufraga o entendimento, formulado com base na letra do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, de que os juros indemnizatórios apenas podem ser atribuídos ao sujeito passivo que tenha satisfeito uma obrigação tributária que venha a ser anulada com fundamento em “erro imputável aos serviços”, designadamente, por erro na aplicação do direito. É só neste caso [...] que se gera uma efetiva lesão na esfera jurídica do sujeito passivo, decorrente a imposição do cumprimento de uma obrigação tributária que se vem a apurar ser contrária ao direito e que, por isso, deve ser patrimonialmente reparada através do pagamento de juros indemnizatórios» – cfr., a título exemplificativo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de janeiro de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 02005/18.6BALS.B.

VI. DECISÃO

Por tudo quanto se expôs, o Tribunal Arbitral decide:

- a. Julgar procedente a ação arbitral, no que tange aos seguintes produtos e verbas da Lista I anexa ao CIVA:

-
- i.) Papas de arroz da marca ... (verba 1.1.3.);
 - ii.) Preparado de pão proteico da marca ... (verba 1.1.3.);
 - iii.) Pétalas de pão da marca ... (verba 1.1.5.);
 - iv.) Tofu fumado da marca ... (verba 1.1.6.);
 - v.) Tofu fumado da marca ... (verba 1.1.6.);
 - vi.) Almôndegas de bovino da marca ... (verba 1.2.1.);
 - vii.) Hambúrgueres de bovino da marca ... (verba 1.2.1.);
 - viii.) Sobremesas lácteas “...” da marca ... (salvo os sabores “banana morango” e “morango maçã”) (verba 1.4.1.);
 - ix.) Bebidas lácteas das marcas ..., ..., ..., ..., ... e ... (verba 1.4.7.);
 - x.) Figos secos da marca ... (verba 1.6.4.);
 - xi.) Polpas de fruta da marca ... (verba 1.11.);
 - xii.) Purés de fruta da marca ... (verba 1.12.);
 - xiii.) Risotto com trufa da marca ... (verba 1.12.);
 - xiv.) Risotto com cogumelos da marca ... (verba 1.12.);
 - xv.) Pizzas de queijo e fiambre da marca ... (verba 1.12.) e
 - xvi.) Sopas da marca ... (verba 1.8.).
- b. Julgar improcedente a ação arbitral, no que tange aos seguintes produtos e verbas da Lista I anexa ao CIVA:
- i.) Farinha de alfarroba da ... (verba 1.1.3.);
 - ii.) Farinha de araruta da marca ... (verba 1.1.3.);
 - iii.) Arrufadinhas da marca ... (verba 1.1.5.);
 - iv.) Tofu fresco, denominado “marinho”, “exótico” e “primavera”, da marca ... (verba 1.1.6.);
 - v.) Creme vegetal da marca ... (verba 1.4.1.);
 - vi.) Sobremesas lácteas “Y...” da marca ... (sabores “banana morango” e “morango maçã”) (verba 1.4.1.);
 - vii.) Preparado de queijo para *fondue* da marca ... (verba 1.4.4.);
 - viii.) Ovos cozidos da marca ... (verba 1.4.6.);

- ix.) Batidos proteicos de baunilha, chocolate e caramelo salgado da marca ... (verba 1.4.7.);
 - x.) Feijoca cozida da marca ...(verba 1.6.1.);
 - xi.) Sementes de sésamo tostadas da marca ... (verba 1.6.1.);
 - xii.) Ágar-ágar da marca ...(verba 1.6.5.);
 - xiii.) Purés de fruta da marca ...(verba 1.11.);
 - xiv.) Polpas de fruta da marca ... (verba 1.11.);
 - xv.) Papa “...” da marca ...(verba 1.12.);
 - xvi.) Pão ralado da marca ... (verba 1.12.);
 - xvii.) Chá da marca ... (verba 2.5. (d));
 - xviii.) Chá da marca ... (verba 2.5. (d));
 - xix.) Salgados (verba 1.8.).
- c. Julgar improcedente a ação arbitral, no que tange aos seguintes produtos e verbas da Lista II anexa ao CIVA:
- i.) Conjuntos de vinho e cachecol (verba 1.10.);
 - ii.) Tinto de verão da marca ... (verba 1.10).

Em consequência, o Tribunal Arbitral decide:

- a. Declarar a ilegalidade, anulando na aceção do artigo 163.º do CPA, as liquidações de IVA, referentes aos períodos de tributação de janeiro a dezembro de 2021, no montante total de 168.082,09 EUR, e, nessa medida, as respetivas liquidações de juros compensatórios e a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa.
- b. Manter na ordem jurídica as liquidações de IVA, referentes aos períodos de tributação de janeiro a dezembro de 2021, no montante total de 221.166,13 EUR, e, concomitantemente, as respetivas liquidações de juros compensatórios e a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa.

- c. Condenar a Entidade Requerida na restituição do imposto anulado (168.082,09 EUR) e correspondentes juros compensatórios, nos termos do artigo 100.º da LGT.
- d. Condenar a Entidade Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, sobre o montante do imposto (168.082,09 EUR) e juros compensatórios anulado *supra*, desde o seu pagamento pela Requerente (a 25 de janeiro de 2024) até à emissão da(s) respetiva(s) nota(s) de crédito pela Entidade Requerida.
- e. Na medida dos respetivos decaimentos (Requerente: 56,82%; Entidade Requerida: 43,18%), condenar as partes no pagamento das custas arbitrais.

VII. VALOR DA CAUSA

- 41. Nos termos dos artigos 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC (*ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“Regulamento de Custas”), fixa-se o valor do processo (da causa) em 389.248,22 EUR (trezentos e oitenta e nove mil, duzentos e quarenta e oito euros e vinte e dois cêntimos).

VIII. CUSTAS ARBITRAIS

- 42. Por último, fixa-se o montante das custas arbitrais em 6.426 EUR (seis mil, quatrocentos e vinte e seis euros), repartido entre as partes na medida do respetivo decaimento e, por conseguinte, do seguinte modo: (i) a Requerente suporta o montante de 3.651,25 EUR (equivalente a 56,82% de decaimento); (ii) a Entidade Requerida suporta o montante de 2.774,75 EUR (equivalente a 43,18% de decaimento), tudo em consonância com os artigos 527.º, n.º 1, do CPC (*ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT), 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAMT e, bem assim, com os artigos 3.º, n.º 1, e 4.º, n.ºs 1 e 5, do Regulamento de Custas e Tabela I anexa a este.

Lisboa, 11 de agosto de 2025

As Árbitras

Fernanda Maçãs
(Árbitra Presidente)

Magda Feliciano
(Árbitra Adjunta)

Sónia Fernandes Martins
(Árbitra Adjunta e Relatora)