

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 763/2024-T

Tema: IVA. Taxa reduzida. Sumos. Smoothies

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora e Dr. A. Sérgio de Matos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 27-08-2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., contribuinte fiscal n.º..., com sede em ..., ..., ...-... ..., doravante designada por “Requerente”, apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação parcial dos atos de liquidação, das demonstrações de acerto de contas, das demonstrações de liquidação de juros e dos atos de demonstração de liquidação de IVA, todos referentes ao exercício de 2020, praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sequência de uma inspeção tributária.

A Requerente pede ainda o reembolso da quantia paga, acrescida de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 19-06-2024.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o

Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 06-08-2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 27-08-2024.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 24-10-2024, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e por declarações de parte e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

Apenas a Requerente apresentou alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e o Tribunal é competente.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente é uma cooperativa de hortofruticultores (Relatório da Inspeção Tributária, doravante “RIT”);
- B) A Requerente tem por objecto principal o comércio por grosso de fruta e produtos hortícolas, exceto batata, dedicando-se, ainda, à produção, concentração,

conservação, embalagem, transformação e comercialização dos produtos produzidos nas explorações dos seus associados, quaisquer que sejam os meios e as tecnologias utilizadas (RIT);

- C) No domínio da atividade desenvolvida ao abrigo do CAE 10320, “fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas”, a Requerente utiliza frutas da produção dos seus membros e, quando necessário, matéria-prima que adquire a entidades terceiras (depoimento da testemunha B...);
- D) Em 2020, a Requerente mantinha uma relação comercial com a empresa denominada “C..., S.A.” (Declarações de parte de D... e dos Depoimentos das testemunhas E... e B...)
- E) Por motivos comerciais, a C..., S.A. decidiu atribuir a designação de “smoothie” aos produtos produzidos pela Requerente e por aquela distribuídos (Declarações de parte de D...);
- F) Em 2020, a Requerente produzia, entre outros, os seguintes produtos
 - i) Smoothie Banana Espinafre e Hortelã;
 - ii) Smoothie Cenoura;
 - iii) Smoothie Frutos Vermelhos;
 - iv) Smoothie Morango e Banana;
 - v) Smoothie Pêra Gengibre;
 - vi) Smoothie ... Maçã Ban Manga Lara Maracujá;
 - vii) Smoothie ... Maçã Ban Mor Framb Gros Boysen;
 - viii) Smoothie ... Maçã, Pepino, Abacate e Limão;
 - ix) Smoothie ... Manga, Tum, Lim, Leite Coco;
 - x) Smoothie ... Morango Framboesa;
 - xi) Smoothie ... Maçã Laranja;
 - xii) Smoothie ... Maçã Pera Morango;
 - xiii) Smoothie ... Maçã, Pera, Abac, Pep e Esp;
 - xiv) Smoothie ... Manga Laranja;
 - xv) Smoothie ... Cenoura;
 - xvi) Smoothie ... Frutos Vermelhos;
 - xvii) Smoothie ... Laranja;
 - xviii) Smoothie ... Manga;

xix) Smoothie ... Pera Maçã.

(RIT)

- G) Na produção dos diversos sumos, a Requerente utiliza três processos produtivos distintos, mas complementares: i) prensa; ii) extrator a frio; iii) extratora de citrinos (Documentos n.ºs 4 a 39 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, declarações de parte de D... e depoimentos das testemunhas E... e B...);
- 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 n.ºs 4 a 39);
- I) O produto da trituração é prensado, separando-se a parte sólida (subproduto para alimentação animal) da parte líquida, que é enviado para o tanque de mistura e homogeneização (Documentos n.ºs 4 a 39);
- J) Com recurso à extratora e desarejador, 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 n.ºs 4 a 39);
- K) No tanque de mistura e homogeneização, os sumos obtidos pelos processos descritos são misturados, resultando desta mistura o sumo final (Documentos n.ºs 4 a 39);
- 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 - cfr. Documentos n.ºs 4 a 39 e depoimento das testemunhas F... e G...;
- M) Os processos produtivos utilizados pela Requerente não consistem em bater fruta (Documentos n.ºs 4 a 39, declarações de parte de D... e depoimentos das testemunhas F..., G..., E... e B...);
- 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 n.º 4);

- O) O denominado "Smoothie banana espinafre e hortelã" é um sumo (Documento n.º 4 e depoimento das testemunhas F... e G...);
- P) O "Smoothie Cenoura" e o "Smoothie ... Cenoura" são compostos por maçã (60%), cenoura (20%), banana (10%), manga (10%) e antioxidante (ácido ascórbico) - (Documentos n.ºs 5, 18 e 28);
- Q) Os denominados "Smoothie Cenoura" e "Smoothie ... Cenoura" são sumos (Documentos n.ºs 5, 18 e 28 e depoimento das testemunhas F... e G...);
- R) O "Smoothie Frutos Vermelhos" como o "Smoothie ... Frutos Vermelhos" contém maçã (82%), polpa de banana (8%), framboesa (6%), mirtilo (4%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 6, 19 e 29);
- S) Uma avaliação sensorial dos produtos por provadores peritos concluiu que tanto o denominado "Smoothie Frutos Vermelhos" como o "Smoothie ... Frutos Vermelhos" são sumos (Documentos n.ºs 6, 19 e 29 e depoimentos das testemunhas F... e G...);
- T) O "Smoothie morango e banana" é composto por morango (46%), maçã (39%), banana (15%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 7 e 30);
- U) O denominado "Smoothie morango e banana" é um sumo (Documentos n.ºs 7 e 30 e depoimentos das testemunhas F... e G...);
- V) O "Smoothie pêra gengibre" é composto por pêra (55%), maçã (40%), gengibre (5%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 8 e 31);
- W) Uma avaliação sensorial do produto por provadores peritos concluiu que o denominado "Smoothie pêra gengibre" é um sumo (Documentos n.ºs 8 e 31 e depoimentos das testemunhas F... e G...);
- X) O "Smoothie ... Maçã Ban Manga Lara Maracujá" contém maçã (50%), banana (19%) manga (15%), laranja (13%), maracujá (3%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 9 e 32);
- Y) Uma avaliação sensorial do produto por provadores peritos concluiu que o denominado "Smoothie ... Maçã Ban Manga Lara Maracujá" é um sumo (Documentos n.ºs 9 e 32 e depoimentos das testemunhas F... e G...);
- Z) O "Smoothie ... Maçã Ban Mor Framb Gros Boysen" é composto por maçã (40%), banana (24%), morango (13%), framboesa (13%), groselha (5%), boysenberry (5%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 10 e 33);

- AA) O denominado "Smoothie ... Maçã Ban Mor Framb Gros Boysen" é um sumo (Documentos n.ºs 10 e 33 e depoimentos das testemunhas F... e G...);
- BB) O "Smoothie ... Maçã, Pepino, Abacate e Limão" contém maçã (40%), pepino (21%), abacate (14,5%), pêra (14%), espinafre (8%), limão (2,5%), e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 11 e 34);
- CC) O denominado "Smoothie ... Maçã, Pepino, Abacate e Limão" é um sumo (Documentos n.ºs 11 e 34 e depoimentos das testemunhas F... e G...);
- DD) O denominado "Smoothie ... Manga, Tum, Lim, Leite Coco" contém manga (49%), banana (25,3%), leite de coco (25%), limão (0,5%), tumérico (0,2%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documento n.º 12);
- EE) O denominado "Smoothie ... Manga, Tum, Um, Leite Coco" é um sumo (Documento n.º 12 e depoimentos das testemunhas F... e G...);
- FF) O "Smoothie ... Morango Framboesa" é composto por maçã (45%), banana (25%), framboesa (13%), morango (12%), mirtilo (5%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 13 e 35);
- GG) O denominado "Smoothie ... Morango Framboesa" é um sumo (Documentos n.ºs 13 e 35 e depoimentos das testemunhas F... e G...);
- HH) O "Smoothie ... Maçã Laranja" é composto por maçã (50%), laranja (50%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 14 e 23);
- II) O denominado "Smoothie ... Maçã Laranja" é um sumo (Documentos n.ºs 14 e 23 e depoimentos das testemunhas F..., G... e E...);
- JJ) O "Smoothie ... Maçã Pêra Morango" é composto por maçã (46%), pêra (34%), morango (20%), e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 15, 24 e 36);
- KK) O denominado "Smoothie ... Maçã Pêra Morango" é um sumo (Documentos n.ºs 15, 24 e 36 e depoimentos das testemunhas F... e G...);
- LL) O "Smoothie ... Maçã, Pêra, Abac, Pep e Esp" contém maçã (45%), pêra (20%), abacate (14%), pepino (13%), espinafre (8%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 16 e 37);
- MM) O denominado "Smoothie ... Maçã, Pêra, Abac, Pep e Esp" é um sumo (Documentos n.ºs 16 e 37 e depoimentos das testemunhas F... e G...);

- NN) O "Smoothie ... Manga Laranja" é composto por maçã (65%), manga (20%), laranja (15%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 17 e 38);
- OO) Uma avaliação sensorial do produto por provadores peritos concluiu que o denominado "Smoothie ... Manga Laranja" é um sumo (Documentos n.ºs 17 e 38 e depoimentos das testemunhas F..., G... e E...);
- PP) O "Smoothie ... Laranja" é composto exclusivamente por laranja (100%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 20 e 25);
- QQ) Uma avaliação sensorial do produto por provadores peritos concluiu que o denominado "Smoothie ... Laranja" é um sumo (Documentos n.ºs 20 e 25 e depoimentos das testemunhas F... e G...);
- RR) O denominado "Smoothie ... Manga" contém maçã (60%), manga (35%), banana (5%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 21 e 27);
- SS) O denominado "Smoothie ... Manga" é um sumo (Documentos n.ºs 21 e 27 e depoimentos das testemunhas F... e G...);
- TT) O "Smoothie ... Pêra Maçã" contém pêra (60%), maçã (40%) e antioxidante (ácido ascórbico) (Documentos n.ºs 22 e 26);
- UU) Uma avaliação sensorial do produto por provadores peritos concluiu que o denominado "Smoothie ... Pêra Maçã" é um sumo (Documentos n.ºs 22 e 26 e depoimentos das testemunhas F... e G...);
- VV) Por razões comerciais e a pedido dos seus clientes, a Requerente produzia sumos que, no momento de embalagem e rotulagem, tanto recebiam a designação "sumo" como "smoothie", não obstante terem a mesma composição, terem sido produzidos com a mesma maquinaria e segundo as mesmas técnicas (Documentos n.ºs 20, 21, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 37, 38, declarações de parte de D... quanto ao sumo e smoothie laranja (100%) e depoimento da testemunha E... quanto ao sumo e smoothie maçã laranja);
- WW) Há produtos no mercado com a designação de «smoothie» que incluem laticínios, sendo batidos, mas isso não sucede com os comercializados pela Requerente com designação de «smoothies», que têm composição e processo de fabrico totalmente idênticos aos produtos com os mesmos componentes que a Requerente comercializa com a designação de «sumos» (depoimento da testemunha F...);

- XX) Os produtos que a Requerente comercializa com a designação de «smoothies» não são «batidos», pois estes têm incorporação de ar, o que não sucede com os da Requerente, pois a incorporação de ar teria como consequência que rebentassem com a sujeição a pressão extremamente alta que integra o seu processo de fabrico (depoimento da testemunha F...);
- YY) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva à Requerente, de âmbito parcial, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022..., a respeito de IVA do exercício de 2020;
- ZZ) Nessa inspecção foi elaborado Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

V.2. Liquidação de IVA inferior à devida

- 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 seu conjunto, relativamente ao Campo 1, base tributável à taxa reduzida, o valor de € 14.336.470,42 (Anexo 2).*
- 3. O montante acima referenciado reflete o facto de mais de 90% 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, erradamente como adiante se demonstrará, para a formação desses mais de 90% do volume de negócios em território nacional do SP o quantitativo das vendas dos diversos produtos "Smoothie" que são transmitidos pela A... com IVA à taxa de 6%.*
- 5. É factual que ocorreu transmissões dos seguintes (37) produtos "Smoothie's", no ano de 2020 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; Smoothie Morango e Banana 250ml; Smoothie Pera Gengibre 250ml; Smoothie ... Maçã Ban Manga Lara Maracujá 25cl; Smoothie ... Maçã Ban Mor Framb Gros Boysen 25cl; Smoothie ... Maçã Pepino, Abacate e Limão 400ml; Smoothie ... Manga, Tum, Lim, Leite Coco Bag 1L; Smoothie ... Morango Framboesa 25cl; Smoothie ... Maçã Laranja 250ml; Smoothie ... Maçã Laranja 750 ml; ... Maçã Pera Morango 12,5 Cl; Smoothie ... Maçã Pera Morango 25 Cl; Smoothie ... Maçã Pera Morango 40 cl; Smoothie ... Maçã Pera Morango 75 Cl; Smoothie ... Maçã, Pera Abac, Pep e Esp 40cl; Smoothie ... Maçã, Pera Abac, Pep e Esp 75 Cl; Smoothie ... Maçã, Pera Abac, Pep e Esp 25 Cl; Smoothie ... Manga*

Laranja 25 cl; Smoothie ... Manga Laranja 75 cl; Smoothies ... Cenoura 25 Cl; Smoothies ... Cenoura 75 Cl; Smoothies ... Frutos Vermelhos 12,5 Cl; Smoothies ... Frutos Vermelhos 25 Cl; Smoothies ... Frutos Vermelhos 75 Cl; Smoothies ... Laranja 250ml; Smoothies ... Laranja 40cl; Smoothies ... Laranja 750 ml; Smoothies ... Manga 12,5 Cl; Smoothies ... Manga 25 Cl; Smoothies ... Manga 40 Cl; Smoothies ... Manga 75 Cl; Smoothies ... Manga Bag in Box 3L; Smoothies ... Pêra Maçã 125 Cl e Smoothies ... Pêra Maçã 25 Cl (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.hipersuper.pt/2008/01/25/miguel-rita-director-de-marketing-da-ql/>

7. Mais, o documento da Comissão Europeia, referente aos frutos vermelhos, frutos do bosque e cerejas, em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:52006SC0838> esclarece que : (. . .) Smoothies are blends of pressed fruits (purees) with fruitjuices, 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 são 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 palme 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 "«Palme 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 5) os 37 "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 aceptormente selada».

12. Por seu lado a formulação quantitativa, de cada um dos 37 "Smoothies" aqui considerados, encontra-se também descrita nas fichas técnicas em Anexo 5.

13. A única verba da lista 1, Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida, 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. Destarte, 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 apenas 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 há 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 5), 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».
18. O Código do IVA no n.º 1 do artigo 18.º estatui que «As taxas do imposto são as seguintes:
- a) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 6%;
 - b) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista II anexa a este diploma, a taxa de 13%;
 - c) Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 23%».
19. Mais, o mesmo artigo, na alínea b) do seu n.º 4 decide que «Nas transmissões de bens constituídos pelo agrupamento de várias mercadorias, formando um produto comercial distinto, aplicam-se as seguintes taxas: b) Quando as mercadorias que compõem a unidade de venda sofram alterações da sua natureza e qualidade ou percam a sua individualidade, a taxa aplicável ao conjunto é a que, como tal, lhe corresponder».
20. Já se verificou que os produtos em causa não encontram cabimento na verba 1.11 da lista 1 anexa ao CIVA, compulsando as restantes verbas das listas I e II não se vislumbra nenhuma onde os mesmos se possam enquadrar.
21. É jurisprudência assente (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 06-18-2014, Processo n.º 1689/13) que a Lista I anexa ao CIVA prevê, de forma taxativa, os produtos que beneficiam da taxa reduzida, não sendo passível de interpretação extensiva (tendo em consideração a Diretiva Comunitária).
22. 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.
23. Logo somos levados a concluir, no que respeita aos produtos denominados "Smoothie's", que não se afigura que os mesmos se enquadrem na citada verba ou em qualquer outra das verbas das diferentes Listas anexas ao CIVA. Daí que, os mesmos devem ser tributados em sede de IVA à taxa normal (23%), a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

V.2.1. Imposto em falta

Em função do exposto nos pontos anteriores é perceptível que o SP no período de 2020, liquidou indevidamente IVA à taxa reduzida de 6% sobre uma variedade de produtos "Smoothie", que não reúnem condições de enquadramento em nenhuma verba da Lista 1,

bens e serviços sujeitos a taxa reduzida, e/ou da Lista II, bens e serviços sujeitos a taxa intermédia, listas estas anexas ao código do IVA, como tal os produtos "Smoothie" devem ser tributados à taxa normal de 23%.

Institui o artigo 27.º do CIVA na alínea a) do seu n.º 1 «(...) os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 26.º e 78.º, nos locais de cobrança legalmente autorizados, nos seguintes prazos: a) Até ao dia 15 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º».

Assim, com base nos elementos fornecidos pelo SP (Anexo 6), vamos calcular, para o período em crise, o imposto em falta relativamente à transmissão dos diversos produtos Smoothies em território nacional (valores em euros):

Tabela 1

		Descritivo				
Período	2020	Base tributável	Base tributável subtraída	Base tributável líquida	Pontos percentuais de IVA não liquidado	IVA não liquidado em falta
		(i)	(ii)	(iii)=(i)-(ii)	(iv)	(v)=(iii)x(iv)
	Janeiro	341 663,26	4 147,89	337 515,37	17,0%	57 377,61
	Fevereiro	288 168,36	9 637,75	278 530,61	17,0%	47 350,20
	Março	228 478,39	2 386,83	226 091,56	17,0%	38 435,57
	Abril	127 064,72	1 943,31	125 121,41	17,0%	21 270,64
	Maiο	165 199,93	3 489,28	161 710,65	17,0%	27 490,81
	Junho	196 314,65	6 827,83	189 486,82	17,0%	32 212,76
	Julho	295 961,88	4 626,04	291 335,84	17,0%	49 527,09
	Agosto	203 405,80	6 135,39	197 270,41	17,0%	33 535,97
	Setembro	211 659,98	6 788,49	204 871,49	17,0%	34 828,15
	Outubro	154 834,69	4 060,29	150 774,40	17,0%	25 631,65
	Novembro	45 203,59	2 812,58	42 391,01	17,0%	7 206,47
	Dezembro	49 202,53	19 284,29	29 918,24	17,0%	5 086,10
	Total					379 953,03

(i) – A base tributável indicada na primeira coluna da Tabela 1, está quantificada em documentos remetidos pelo SP para cada um dos 12 meses no Anexo 6.

Notas (ii) – Não considera a base tributável dos Smoothies transmitidos com isenção de IVA (Exportações e TIB), assim como produtos que não se encontram identificados enquanto Smoothies nos documentos que quantificam o volume de vendas.

(iii) - A base tributável indicada na terceira coluna da Tabela 1, está quantificada para cada um dos 12 meses no Anexo 6 (Últimas 12 folhas)

(iv) – Diferença, em pontos percentuais, entre a taxa de IVA reduzida de 6% aplicada e a taxa normal de 23% a aplicar aos Smoothies. Por lapso no projeto de relatório indicou-se que em junho na coluna (i) o valor 207815,50 e em agosto na coluna (ii) o valor de 1.773,76, campos que se encontram agora corrigidos.

Da tabela acima elaborada conclui-se que o imposto em falta referente à venda dos mais diversos produtos "Smoothies" é, para o período de 2020, de € 379.953,03.

Acresce ao obrigado pela alínea a) do n.º 1 do artigo 27.º do CIVA o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do mesmo articulado «1 - Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais:

c) Enviar mensalmente uma declaração relativa às operações efetuadas no exercício da sua atividade no decurso do segundo mês precedente, com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respetivo cálculo».

Para efeitos do disposto na alínea c) do n.º 1 do já referido artigo 29.º, vinca a alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do CIVA que a declaração periódica deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a € 650 000 no ano civil anterior.

(...)

- AAA) Durante o procedimento de inspeção, a equipa de inspeção nunca visitou a fábrica (declarações de parte de D... e depoimentos das testemunhas E..., B... e H...);
- BBB) Na sequência da inspeção a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações de IVA, demonstrações de liquidações e demonstrações de acerto de contas, que integram o documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido:
- liquidações adicionais de IVA n.ºs ... (janeiro de 2020), ... (fevereiro de 2020), ... (março de 2020), ... (abril de 2020), ... (maio de 2020), ... (junho de 2020), ... (julho de 2020), ... (agosto de 2020), ... (setembro de 2020), ... (outubro de 2020), ... (novembro de 2020) e ... (dezembro de 2020);
 - demonstrações de liquidação de IVA n.ºs 2024 ... (janeiro de 2020), 2024 ... (fevereiro de 2020), 2024... (março de 2020), 2024 ... (abril de 2020), 2024... (maio de 2020), 2024 ... (junho de 2020), 2024 ... (julho de 2020), 2024 ... (agosto de 2020), 2024 ... (setembro de 2020), 2024 ... (outubro de 2020), 2024 ... (novembro de 2020) e 2024 ... (dezembro de 2020);
 - demonstrações de acerto de contas n.ºs 2024 ... (janeiro de 2020), 2024 ... (fevereiro de 2020), 2024 ... (fevereiro de 2020), 2024... (março de 2020), 2024 ... (abril de 2020), 2024 ... (maio de 2020), 2024... (junho de 2020), 2024 ... (julho de 2020), 2024 ... (agosto de 2020), 2024... (setembro de 2020), 2024 ... (outubro de 2020), 2024 ... (novembro de 2020), 2024 ... (novembro de 2020) e 2024 ... (dezembro de 2020), e, ainda, as demonstrações de liquidação de juros n.ºs 2024 ... (fevereiro de 2020) e 2024 ... (novembro de 2020), em que se incluem liquidações de juros compensatórios;
- CCC) Em 06-05-2024, a Requerente pagou as quantias indicadas no documento n.º 40 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, no valor global de € 399.988,48;

- DDD) As vendas se produtos com a designação de «smoothies» efectuadas pela Requerente no ano de 2020 são as que constam do anexo VI do RIT, cujo teor se dá como reproduzido, entre as quais se incluem vendas no valor global de € 86.069,19 relativas a «smoothie de manga e chia»;
- EEE) Em 17-06-2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1. Os factos antecedentes foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo, para além das declarações de parte e depoimentos, nos pontos indicados.

O declarante e as testemunhas aparentaram depor com isenção e revelaram conhecimento directo dos factos que foram dados como provados com base nas suas afirmações.

O declarante D... é agricultor e sócio responsável e director da Requerente desde 1992.

A testemunha E... é responsável de qualidade da Requerente há cerca de 20 anos.

A testemunha B... é engenheira e trabalha para a Requerente desde 2015, no desenvolvimento de novos produtos.

A testemunha H... é Engenheira de Produção e trabalha para a Requerente desde 2021, no planeamento de produção.

As testemunhas F... e G... são professoras universitárias e patentearam grandes competências técnicas, nas matérias que foram dadas como provadas com base nas suas afirmações.

Não foi produzida qualquer prova que aponte em sentido contrário ao que resulta dos pareceres juntos com o pedido de pronúncia arbitral como documentos 4 a 39.

3. Matéria de direito

No artigo 18.º, n.º 1, do CIVA estabelece-se a taxa de 6% «para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma».

A verba 1.11. da lista I anexa ao IVA estabelece como bens sujeitos a taxa reduzida:

1.11 - 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 esta taxa reduzida a bens que produz e comercializa com a designação de «smoothies».

A Autoridade Tributária e Aduaneira, na inspecção que efectuou, entendeu 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 daquela Verba 1.11., com a seguinte fundamentação essencial:

14. Destarte, 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 apenas 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 há 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 rijas.

17. Como já se verificou, pela sua composição (ver Anexo 5), 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».

A Requerente aceita as correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira referentes ao “smoothie de manga e chia”, as quais ascendem ao valor de € 14.631,76 de IVA (artigo 123.º do pedido de pronúncia arbitral).

Quanto às restantes correcções, a Requerente defende que, com excepção das referidas bebidas que produz e comercializa com a designação «smoothie de manga e chia», todas as que comercializa são sumos de frutos e produtos hortícolas e que não se trata de fruta batida.

A prova produzida, tanto de natureza técnica que consta dos documentos n.ºs 4 a 39 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, como testemunhal e por declarações de parte corrobora manifestamente a posição da Requerente, pois apurou-se que não há qualquer diferença entre

cada um dos produtos que comercializa com as designações de «sumo» e «smoothie», sendo a diversificação das designações atribuída apenas por estratégia comercial.

Da prova produzida resulta também que a fruta não é batida, nem os produtos da Requerente incluem lacticínios para formarem «batidos», e a incorporação de ar que é própria dos «batidos» é incompatível com o processo de fabrico utilizado pela Requerente que inclui sujeição a pressão extremamente alta.

Pelo exposto, conclui-se que todos os produtos relativamente aos quais foram feitas correcções, com excepção dos designados “*smoothie de manga e chia*”, são sumos de fruta e produtos hortícolas e, como tal, é aplicada à sua comercialização a taxa de IVA reduzida prevista na verba 1.11 da lista I anexa ao CIVA.

Consequentemente, as correcções efetuadas, com excepção da relativa aos designados “*smoothie de manga e chia*”, enfermaram de vícios de violação de lei, por erros sobre os pressupostos de facto, que afectam as liquidações, demonstrações de liquidações e demonstrações de acerto de contas que naquelas se basearam, pelo que se justifica a sua anulação parcial, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Relativamente ao “*smoothie de manga e chia*” a Requerente efectuou no ano de 2020 vendas no valor global de € 86.069,19 (anexo VI do RIT), relativamente às quais aplicou a taxa de IVA de 6% (€ 5.164,15, no total), em vez da taxa de 23% que devia ser aplicada (€ 19.795,91, no total) pelo que a correcção relativa a este produto tem o valor de €14.631,76 (como a Requerente diz no artigo 123.º do pedido de pronúncia arbitral).

4. Pedido de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

O Requerente pede reembolso das quantias autoliquidadas, acrescidas de juros indemnizatórios.

Em 06-05-2024, a Requerente pagou € 399.988,48 com referência às liquidações e demonstrações de liquidações e de acerto de contas impugnadas (documento n.º 40 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

4.1. Reembolso

Na sequência da anulação parcial das autoliquidações, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias indevidamente pagas, o que é consequência da anulação.

A Requerente pagou € 399.988,48, mas limita o pedido de anulação ao valor de € 359.321,26, atribuído ao processo.

Assim, na sequência da procedência quanto às correcções que impugnou e anulação parcial das liquidações (com excepção das partes referentes ao «*Smoothie de manda e chia*»), a Requerente tem direito a ser reembolsada daquela quantia de € 359.321,26.

4.2. Juros indemnizatórios

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

(...)

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

(...)

As liquidações e demonstrações de liquidações e de acerto de contas impugnadas foram emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira por sua iniciativa, sem que a Requerente tivesse influenciado a sua prática, pelo que os erros que as afectam são exclusivamente imputáveis a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Assim, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, e contados desde 06-05-2024 até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente as seguintes liquidações e demonstrações de liquidações e de acerto de contas, nas partes correspondentes a todas as correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com excepção da referente ao «smoothie de manga e chia»:
 - liquidações adicionais de IVA n.ºs ... (janeiro de 2020), ... (fevereiro de 2020), ... (março de 2020), ... (abril de 2020), ... (maio de 2020), ... (junho de 2020), ... (julho de 2020), ... (agosto de 2020), ... (setembro de 2020), ... (outubro de 2020), ... (novembro de 2020) e ... (dezembro de 2020);
 - demonstrações de liquidação de IVA n.ºs 2024 ... (janeiro de 2020), 2024 ... (fevereiro de 2020), 2024 ... (março de 2020), 2024 ... (abril de 2020), 2024 ... (maio de 2020), 2024 ... (junho de 2020), 2024 ... (julho de 2020), 2024 ... (agosto de 2020), 2024 ... (setembro de 2020), 2024 ... (outubro de 2020), 2024 ... (novembro de 2020) e 2024 ... (dezembro de 2020);
 - demonstrações de acerto de contas n.ºs 2024... (janeiro de 2020), 2024... (fevereiro de 2020), 2024 ... (fevereiro de 2020), 2024 ... (março de 2020), 2024 ... (abril de 2020), 2024 ... (maio de 2020), 2024 ... (junho de 2020), 2024 ... (julho de 2020), 2024 ... (agosto de 2020), 2024... (setembro de 2020), 2024 ... (outubro de 2020), 2024 ... (novembro de 2020), 2024 ... (novembro de 2020) e 2024 ... (dezembro de 2020), e, ainda, as demonstrações de liquidação de juros n.ºs 2024 ... (fevereiro de 2020) e 2024 ... (novembro de 2020), em que se incluem liquidações de juros compensatórios;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 359.321,26;
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto 4.2. deste acórdão;

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 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, fixa-se ao processo o valor de **€ 359.321,26**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 6.120,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 18-11-2024

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(relator)

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)

(A. Sérgio de Matos)