

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 641/2024-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado - Qualificação como uma conserva de peixe ou como um hambúrguer para efeitos da verba 1.3.2 da Lista I anexa ao CIVA.

SUMÁRIO

Tal como resulta de prova pericial produzida, o produto denominado produto “...” comercializado pela Requerente deve ser qualificado para efeitos do disposto na verba 1.3.2 da Lista I anexa ao CIVA como uma conserva de peixe, devendo ser tributado à taxa reduzida de IVA.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A..., S.A., NIPC... (doravante apenas “Requerente” ou “A...”), com sede no ..., Rua..., n.º ..., ..., Lisboa, veio apresentar um pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, formulado ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), formulando PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL tendo por objecto a ilegalidade da liquidação adicional de IVA, respeitante à declaração periódica de 06/2023, no valor de € 12.239,15, que originou montante de imposto a pagar de € 1.794,55, com data limite de pagamento em 15.02.2024 (documentos n.ºs. 1 e 2), assim como da liquidação

1.

-
- adicional de IVA, respeitante à declaração periódica de 07/2023, no valor de € 2.652,61, que originou montante de imposto a pagar de € 1.120,57, com data limite de pagamento em 22.02.2024 (documentos n.ºs. 3 e 4), ,
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
 3. O Conselho Deontológico designou a Árbitra do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
 4. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos artigos. 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), e 8.º do RJAT, e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
 5. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 23 de Julho de 2024; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
 6. Por Despacho de 23 de Julho de 2024, foi a AT notificada para, nos termos do artigo 17.º do RJAT, apresentar resposta.
 7. A AT apresentou a sua Resposta em 30 de Setembro de 2024, juntamente com o Processo Administrativo.
 8. Suscitada, nessa resposta, a questão da utilidade da prova testemunhal, decidiu este Tribunal, por Despacho de 2 de Outubro de 2024, recorrer a prova pericial nos seguintes termos: *“Não dispondo este Tribunal de competências técnicas especializadas que permitam decidir cabalmente pela correcta qualificação do produto em causa, decide-se, ao abrigo do disposto no artigo 116.º do CPPT, aplicável ex vi alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e tendo em vista o mais adequado apuramento dos factos, que deve ser efectuada prova pericial. Nestes termos, cada uma das Partes deverá, no prazo de 15 dias, nomear como perito uma pessoa idónea com conhecimentos técnicos sobre a matéria em apreço. Os relatórios dos peritos deverão ser enviados a este Tribunal no prazo de 10 dias. As Partes, por comum acordo, poderão nomear apenas um perito.”*
 9. Em 16 de Outubro de 2024, veio a Requerida solicitar nomeadamente a este Tribunal o seguinte: *“3. (...) requer-se, em conformidade com as citadas normas legais, que o Tribunal indique qual o objeto em concreto da perícia, isto é, quais as concretas questões de facto que se pretendem ver esclarecidas através da diligência de prova pericial determinada.*

4. *Requer-se também que, tendo o Tribunal determinado a realização de perícia colegial, seja dado cumprimento ao disposto na parte final do n.º 2 do artigo 468.º do CPC, nos termos do qual, na falta de acordo das partes para a nomeação de um perito, «cada parte escolhe um dos peritos e o juiz nomeia o terceiro.»*
10. Em 7 de Novembro veio a Requerente solicitar ao Tribunal o seguinte: “(…), a Requerente sugere que o objeto da perícia seja o indicado pelo Tribunal, com a seguinte alteração: “Apurar se o produto denominado produto ... comercializado pela Requerente se deve ou não qualificar em termos técnicos e legais (considerando o disposto na verba 1.3.2 da lista I anexa ao CIVA) como um hambúrguer ou antes uma conserva de peixes.”
11. Por Despacho de 11 de Novembro de 2024, foi fixado como objecto da perícia o seguinte: “Apurar se o produto denominado produto “...” comercializado pela Requerente se deve ou não qualificar em termos técnicos e legais (considerando o disposto na verba 1.3.2 da Lista I anexa ao CIVA) como uma conserva de peixe ou como um hambúrguer.”
12. O Tribunal nomeou no mesmo Despacho de 11 de Novembro de 2024, como Perita do Tribunal, a Senhora Professora Doutora B..., tendo ainda determinado que a “A Requerente deverá fornecer aos Peritos nomeados pelas Partes e pelo Tribunal, no prazo de 10 dias a contar da notificação do presente Despacho, todos os elementos necessários para a cabal realização da peritagem.”, e que, “ Os Peritos devem apresentar o respectivo Relatório a este Tribunal no prazo de 15 dias após o fornecimento pela Requerente dos elementos necessários para o efeito.”
13. Em 12 de Novembro de 2024, a Requerida veio indicar como perito o Professor Doutor Pedro Nabais.
14. Em 14 de Novembro de 2024, o Tribunal proferiu o seguinte Despacho: “Tendo em consideração o nosso Despacho de 11 de Novembro de 2024 relativo à tramitação da prova pericial, adita-se o seguinte: 1. Os custos da nomeação dos peritos nomeados pela Partes, serão imputados, respectivamente, a cada uma das Partes. 2. Os custos do Perito nomeado pelo Tribunal serão imputados em função do decaimento.”
15. Em 17 de Novembro de 2024, veio a Requerente indicar como Perito o Dr. C... .
16. Em 25 de Novembro de 2024, a Requerente veio juntar embalagens do produto “...”, que foram enviados aos Peritos.

17. Em 25 de Novembro de 2024, a Requerida veio alegar, em suma, que, “(...) *verifica-se que o Tribunal omitiu fundamentação na decisão de realização de perícia por mais de um perito, não tendo, em concreto, explicitado em que medida a eventual “especial complexidade” da perícia ou a exigência de conhecimento de matérias distintas justificariam uma demarcação do regime regra da perícia requisitada um estabelecimento, laboratório ou serviço oficial apropriado.*”
18. Em 26 de Novembro de 2024 veio este Tribunal proferir o seguinte Despacho: “4. *Obviamente, do Despacho supra (de 2 de Outubro de 2024) se retira a conclusão de que o processo revela especial complexidade técnica, pelo que o Tribunal determinou a nomeação de três peritos, dando a possibilidade às partes de, se assim não o entendessem, nomear apenas um perito. Ora, sucede que nenhuma parte se opôs, assim reconhecendo a complexidade inerente.*
5. *Acresce que veio a Requerida, em Requerimento datado de 16 de Outubro, para os efeitos que por ora nos ocupam que, “4. Requer-se também que, tendo o Tribunal determinado a realização de perícia colegial, seja dado cumprimento ao disposto na parte final do n.º 2 do artigo 468.º do CPC, nos termos do qual, na falta de acordo das partes para a nomeação de um perito, «cada parte escolhe um dos peritos e o juiz nomeia o terceiro.”*
6. *Sobre este último aspecto, em Despacho de 17 de Outubro de 2024, este Tribunal pediu esclarecimentos à Requerida sobre se tal afirmação se consubstanciava já numa informação a este Tribunal quanto à falta de acordo entre as partes ou se se limitava a advertir o Tribunal para um facto que, aliás, é de seu conhecimento. A Requerida nada disse.*
7. *Mas, não apenas a Requerida nada disse sobre este aspecto, como, em 31 de Outubro de 2024, veio indicar o seu Perito não pondo, uma vez mais, em causa a nomeação de três peritos por este Tribunal mas sim apenas a delimitação do objecto da prova pericial.*
8. *Termos em que, reiterando-se a natural estupefacção quanto ao Requerimento ora apresentado que mais não consubstancia senão venire contra factum proprium, se julga por devidamente respondido.”*
19. Em 29 de Novembro de 2024, veio a AT requerer, nomeadamente, o seguinte :“8. *Pelo que, atento o exposto e bem assim ao valor económico do processo e ao facto de a prova pericial*

ter sido determinada pelo Tribunal, vem pelo presente requerer-se que os honorários a pagar pelo perito nomeado pelo Tribunal não sejam fixados em montante que ultrapasse a remuneração fixada para o árbitro nos termos da tabela I referente aos artigos 4.º e 4.º-A do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária ou, caso assim não se entenda, da tabela iv do RCP.”

20. Em 3 de Dezembro de 2024, proferiu este Tribunal Despacho no seguinte sentido: “3. *Relembra-se neste contexto que no Tribunal Arbitral já se pode falar na existência de alguma experiência quanto à nomeação de peritos. No que toca à nossa experiência, já recorremos à peritagem nos Processos n.ºs 141/2012-T e 607/2018-T. No primeiro procedeu-se à nomeação de 3 peritos e no segundo, no qual participou igualmente como representante da Requerida a Dra. D..., jurista também nomeada no presente processo, as partes acordaram atempadamente na nomeação de apenas um perito.*

4. No que toca à questão das custas ora suscitada e, diga-se, não aventada nos aludidos processos em que se recorreu à nomeação de peritos, é, naturalmente, legítima. Todavia, por motivos facilmente compreensíveis, extemporânea, não se nos afigurando ética uma mudança de regras “a meio do jogo”, pelo que não é de acolher.

5. Quanto às demais questões, entende-se o seguinte:

a) Deve providenciar-se o envio de uma embalagem do produto para o perito indicado pela AT, para a seguinte morada: Departamento de Riscos Alimentares e Laboratórios da ASAE A/C ..., ... (IAPMEI), Edifício F, 1º andar 1649-038 LISBOA;

b) Solicita-se à Requerente o envio a este Tribunal, no prazo de 10 dias, da documentação técnica do produto para fundamento do relatório pericial, nomeadamente, ficha técnica, fluxogramas de fabrico, entre outros, devendo a mesma ser enviada a todos os peritos para as moradas oficialmente indicadas;

c) O prazo de 10 dias para elaboração do relatório pericial deve iniciar-se após o envio da referida documentação adicional, sendo que deve suspender-se durante as férias judiciais que decorrem entre 22 de Dezembro a 3 de Janeiro, nos termos do disposto no artigo 17.º A do RJAT.”

21. Em 19 de Dezembro de 2024, veio a Requerente juntar diversa documentação técnica ao Processo sobre o produto em causa que foi distribuída aos Peritos.

22. Em 7 de Janeiro de 2025, o Perito C... remeteu a este Tribunal o seu Relatório, no âmbito do qual conclui, com base em legislação europeia, que, *“O produto em causa é um produto da pesca transformado, que na sua produção industrial é sujeito a um tratamento térmico de esterilização, apresentando-se com uma conserva hermeticamente fechada e comercialmente estéril.”*

23. Em 9 de Janeiro de 2025, veio a Requerida juntar o Relatório do Perito que conclui o seguinte:

“ Relativamente às conservas de atum aplica-se o Regulamento (CEE) n.º 1536/92 do Conselho, de 9 de junho que fixa as normas comuns de comercialização para as conservas de atum e de bonito. Neste Regulamento são enumeradas as formas de apresentação comercial possíveis, as informações que deverão constar nas embalagens, os meios de cobertura possíveis e a relação entre peso de peixe contido no recipiente após a esterilização e o peso líquido, expresso em gramas.

No que diz respeito à definição de “conserva” importa ter em conta o disposto na Norma NP 4404-1 de 2002 do Instituto Português da Qualidade, onde uma conserva é definida como um “género alimentício que sofreu tratamento térmico ou outro, capaz de reduzir a flora microbiana a um pequeno número de esporos quiescentes de microrganismos não patogénicos e não toxinogénicos, de inativar enzimas e acondicionado em recipiente estanque à água, ao ar e aos microrganismos, de modo a assegurar a estabilidade em condições normais de armazenamento durante o período de validade estabelecido”. Em relação às pastas de peixe, não havendo nenhuma definição legal estabelecida, poderá ser considerada a descrita na publicação “Produtos Tradicionais Portugueses” da Direção Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural sendo descrita como “produto resultante da moenda de peixes, condimentada com ingredientes variados para realçar o paladar. É uma conserva esterilizada pelo calor, apresentada em embalagens troncocónicas ou cilíndricas, de alumínio ou folha-de-flandres e com um peso de 22 a 50 g”. (Fonte: Produtos Tradicionais Portugueses, Lisboa, DGDR, 2001).

(...)

• **CONCLUSÃO** Analisando a informação do produto, e o definido nos documentos Regulamentares e Normativos existentes, relativamente a: - Processo de fabrico – de

acordo com o fluxograma enviado, está de acordo com a definição de conserva e os requisitos legais estabelecidos para conserva de atum. - Componentes – de acordo com a Ficha técnica remetida, está de acordo com o estabelecido no Regulamento (CEE) n.º 1536/92 do Conselho, de 9 de junho. - Forma de apresentação – o formato em hambúrguer é diferente das formas enumeradas no Regulamento (CEE) n.º 1536/92, contudo, conforme disposto no n.º 2 do Artigo 3.º “é tolerada qualquer outra forma de apresentação diferente ou qualquer preparação culinária, desde que claramente identificada na denominação de venda”.

- Embalagem – de acordo com a descrição do produto, este é apresentado numa embalagem metálica flexível (pouch) fechada hermeticamente. Como conclusão, após análise da documentação remetida e demais informação disponível, sou de parecer de que o género alimentício designado por “...” cumpre o estabelecido nas definições de conserva – produto acondicionado num recipiente hermético e submetido a tratamento térmico (esterilização) – podendo, salvo melhor opinião, ser considerada uma conserva de peixe no âmbito da Verba 1.3.2 da Lista I anexa ao CIVA.”

24. Em 17 de Janeiro de 2025, veio a Perita nomeada pelo Tribunal apresentar o seu Relatório, no contexto do qual conclui o seguinte: *“Ponto 2. O produto “...”, apresenta na sua lista de ingredientes, atum, numa percentagem de 52% (de acordo com o indicado na rotulagem do produto e que pode ser verificado no seguinte portal, <https://bompetisco.pt/produtos/hamburguer-de-atum-2-75g/>). O atum está em pedaços e mantém a estrutura do músculo original. Ponto 3. O produto “...”, é processado como conserva, uma vez que o produto é introduzido numa embalagem (“pouch”), a qual sofre um processo de cravação, seguido de um tratamento térmico que gera um produto estéril e que é estável à temperatura ambiente, antes da abertura. Com base nas informações indicadas nos pontos 1 a 3, o produto “...”, pode ser qualificado em termos técnicos como “Conserva à base de peixe”, e pode ser aplicada a este produto a taxa reduzida de 6% do IVA.”*
25. Em 11 de Fevereiro de 2025, veio este Tribunal dispensar a audição da testemunha arrolada pela Requerente bem como a apresentação de alegações e marcar a prolação da decisão até 17 de Fevereiro de 2025.

26. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.
27. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
28. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente A..., S.A., é uma sociedade comercial anónima que tem por objecto social o exercício da actividade de comércio por grosso de outros produtos alimentares, N.E. (código de CAE 046382) e actividade secundária comércio por grosso de peixe, crustáceos e moluscos (CAE 046381).
2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto os seguintes actos tributários: - a liquidação adicional de IVA respeitante à declaração periódica de 06/2023, no valor de € 12.239,15, que originou o montante de imposto a pagar de € 1.794,55, com data limite de pagamento em 15.02.2024, e a liquidação adicional de IVA respeitante à declaração periódica de 07/2023, no valor de € 2.652,61, que originou o montante de imposto a pagar de € 1.120,57, com data limite de pagamento em 22.02.2024.
3. Em 2023 foram efectuadas duas acções de inspecção à Requerente, mais concretamente às declarações periódicas de IVA respeitantes aos meses de Junho e Julho de 2023.
4. As liquidações em causa resultam das correcções efectuadas no âmbito dos procedimentos inspectivos, realizados pelos serviços de inspecção tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, credenciados pelas seguintes Ordens de Serviço internas:
 - OI2023..., motivada pelo pedido de reembolso de IVA efectuado na declaração periódica respeitante ao período 2023/06, no montante de € 60.000,00;
 - OI2023..., motivada pelo pedido de reembolso de IVA efectuado na declaração periódica respeitante ao período 2023/07, no montante de € 400.000,00.

5. A Requerente foi notificada dos Projectos de Relatório de Inspeção de Junho e Julho através da caixa postal electrónica, em 6 de Novembro de 2023, para efeitos de exercício do direito de audição prévia.
6. A Requerente exerceu o seu direito de audição prévia em 21 de Novembro de 2023.
7. Como resulta dos respectivos relatórios de inspeção tributária, as correcções aritméticas, em sede de IVA, resultam do entendimento que o produto "...", sobre o qual, nos períodos em questão (Junho e Julho de 2023) foi liquidado IVA à taxa reduzida de 6% pela Requerente, se encontra sujeito a IVA à taxa normal de 23%, atento não estar enquadrado na verba 1.3.2 da Lista I anexa ao CIVA.
8. No relatório de inspeção tributária de Junho –, no qual se determinaram correcções à matéria de IVA para o período de Junho de 2023, concluiu a AT que a situação de crédito de imposto da Impugnante foi originada fundamentalmente pela dedução do IVA suportado com a aquisição de outros bens e serviços, motivada pelo facto de uma parte das operações activas se encontrar sujeita à taxa reduzida de imposto, nos termos da verba 1.3.2 da Lista I – anexa ao CIVA, e a outra parte se encontrar isenta de IVA com direito à dedução, de acordo com a al. h) do n.º 1 do art.º 2.º da Lei n.º 17/2023, de 14/04 (documento nº 5).
9. O reembolso de IVA solicitado na declaração periódica respeitante ao mês de Junho de 2023, no valor de € 60.000,00, resultou, alegadamente, de um crédito de imposto acumulado no montante de € 70.264,60 pelo que, foi proposta correcção no valor de € 12.239,15, que conduziu a que o excesso a reportar de € 10.264,60 passasse para zero, e o restante no valor de € 1.974,55 (€ 12.239,15 - € 10.264,60) fosse abatido ao valor do reembolso, propondo assim que o mesmo fosse deferido pelo montante de € 58.025,45.
10. Quanto ao período de Julho de 2023, o reembolso de IVA solicitado na declaração periódica foi no valor de € 400.000,00, verificando-se que o total de crédito calculado a favor da Requerente é de € 411.796,64, tudo conforme melhor consta do relatório de inspeção tributária de Julho (documento nº 6).
11. No período em análise as conservas de atum gozaram da isenção de imposto prevista na Lei nº 17/2023 de 14 de Abril – Cabaz Alimentar IVA zero.

-
12. A correcção proposta, no valor de total € 2.652,61, conduziu à redução do reporte para o montante de € 9.144,03 (= Eur 11.796,64 - Eur 2 652,61) e ao deferimento integral do reembolso solicitado.
13. Em 7 de Janeiro de 2025, o Perito C... nomeado pela Requerente remeteu a este Tribunal o seu Relatório no âmbito do qual conclui, com base em legislação europeia, que, *“O produto em causa é um produto da pesca transformado, que na sua produção industrial é sujeito a um tratamento térmico de esterilização, apresentando-se com uma conserva hermeticamente fechada e comercialmente estéril.”*
14. Em 9 de Janeiro de 2025, veio a Requerida juntar o Relatório do Perito que nomeou, que conclui que, *“Relativamente às conservas de atum aplica-se o Regulamento (CEE) n.º 1536/92 do Conselho, de 9 de junho que fixa as normas comuns de comercialização para as conservas de atum e de bonito. Neste Regulamento são enumeradas as formas de apresentação comercial possíveis, as informações que deverão constar nas embalagens, os meios de cobertura possíveis e a relação entre peso de peixe contido no recipiente após a esterilização e o peso líquido, expresso em gramas.*

No que diz respeito à definição de “conserva” importa ter em conta o disposto na Norma NP 4404-1 de 2002 do Instituto Português da Qualidade, onde uma conserva é definida como um “género alimentício que sofreu tratamento térmico ou outro, capaz de reduzir a flora microbiana a um pequeno número de esporos quiescentes de microrganismos não patogénicos e não toxinogénicos, de inativar enzimas e acondicionado em recipiente estanque à água, ao ar e aos microrganismos, de modo a assegurar a estabilidade em condições normais de armazenamento durante o período de validade estabelecido”. Em relação às pastas de peixe, não havendo nenhuma definição legal estabelecida, poderá ser considerada a descrita na publicação “Produtos Tradicionais Portugueses” da Direção Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural sendo descrita como “produto resultante da moenda de peixes, condimentada com ingredientes variados para realçar o paladar. É uma conserva esterilizada pelo calor, apresentada em embalagens troncocónicas ou cilíndricas, de alumínio ou folha-de-flandres e com um peso de 22 a 50 g”. (Fonte: Produtos Tradicionais Portugueses, Lisboa, DGDR, 2001).

(...)

• *CONCLUSÃO* Analisando a informação do produto, e o definido nos documentos Regulamentares e Normativos existentes, relativamente a: - Processo de fabrico – de acordo com o fluxograma enviado, está de acordo com a definição de conserva e os requisitos legais estabelecidos para conserva de atum. - Componentes – de acordo com a Ficha técnica remetida, está de acordo com o estabelecido no Regulamento (CEE) n.º 1536/92 do Conselho, de 9 de junho. - Forma de apresentação – o formato em hambúrguer é diferente das formas enumeradas no Regulamento (CEE) n.º 1536/92, contudo, conforme disposto no n.º 2 do Artigo 3.º “é tolerada qualquer outra forma de apresentação diferente ou qualquer preparação culinária, desde que claramente identificada na denominação de venda”.

- Embalagem – de acordo com a descrição do produto, este é apresentado numa embalagem metálica flexível (pouch) fechada hermeticamente. Como conclusão, após análise da documentação remetida e demais informação disponível, sou de parecer de que o género alimentício designado por “...” cumpre o estabelecido nas definições de conserva – produto acondicionado num recipiente hermético e submetido a tratamento térmico (esterilização) – podendo, salvo melhor opinião, ser considerada uma conserva de peixe no âmbito da Verba 1.3.2 da Lista I anexa ao CIVA.”

15. Em 17 de Janeiro de 2025, veio a Perita nomeada pelo Tribunal concluir que, “Ponto 2. O produto “...”, apresenta na sua lista de ingredientes, atum, numa percentagem de 52% (de acordo com o indicado na rotulagem do produto e que pode ser verificado no seguinte portal, <https://bompetisco.pt/produtos/hamburguer-de-atum-2-75g/>). O atum está em pedaços e mantém a estrutura do músculo original. Ponto 3. O produto “...”, é processado como conserva, uma vez que o produto é introduzido numa embalagem (“pouch”), a qual sofre um processo de cravação, seguido de um tratamento térmico que gera um produto estéril e que é estável à temperatura ambiente, antes da abertura. Com base nas informações indicadas nos pontos 1 a 3, o produto “...”, pode ser qualificado em termos técnicos como “Conserva à base de peixe”, e pode ser aplicada a este produto a taxa reduzida de 6% do IVA.”

II. B. Matéria de facto não-provada

Não há nenhum facto não provado com relevância para a questão a decidir.

II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo e na prova pericial.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. artigos 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e artigos 5.º, n.º 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e) do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).
4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

5. O Código Civil, no capítulo dedicado às “provas”, que “têm por função a demonstração da realidade dos factos” (artigo 341.º), regula a “prova pericial”, definida como aquela que *“tem por fim a percepção ou apreciação de factos por meio de peritos, quando sejam necessários conhecimentos especiais que os julgadores não possuem, ou quando os factos, relativos a pessoas, não devam ser objeto de inspeção judicial.”* (artigo 388.º). Resulta desta norma que a prova pericial pode incidir sobre factos e, quanto a factos relativos a pessoas, a prova pericial pode incidir sobre factos que não devam ser objecto de inspeção judicial. Resulta do artigo 389.º do Código Civil que as respostas dos peritos constituem prova livre, isto é, prova apreciada pelo juiz, com inteira liberdade, mas segundo a sua experiência, a sua prudência e o seu bom senso.
6. A prova pericial foi conclusiva no sentido de *“Apurar se o produto denominado produto “...” comercializado pela Requerente se deve ou não qualificar em termos técnicos e legais (considerando o disposto na verba 1.3.2 da Lista I anexa ao CIVA) como uma conserva de peixe ou como um hambúrguer.”*, concluindo inequivocamente tratar-se de uma conserva de peixe para os devidos efeitos.
7. Neste sentido, são particularmente concludentes os Relatórios produzidos pelos Peritos nomeados pela Requerida e pelo Tribunal.

III. Sobre o Mérito da Causa

III. A. Posição da Requerente no Pedido de Pronúncia

A Requerente discorda das correcções promovidas pelos serviços de inspecção tributária, pois, em seu entender, o produto que comercializa sob a designação de “...” é uma conserva de peixe e como tal a transmissão encontra-se sujeita à taxa reduzida de IVA, ao abrigo da verba 1.3.2 da Lista I anexa ao CIVA.

Tal como defende, *“26. Em termos factuais, o produto “...” enquadra-se, claramente, no entendimento corrente de que é uma “Conserva de peixe”, sendo inclusive apresentado aos consumidores – nos diferentes pontos de venda – na secção das conservas, não se vislumbrando que outra coisa possa ser.*

27. Não obstante este entendimento corrente, importa referir que podemos encontrar em diversos diplomas que regulam o sector a definição de "conserva de peixe".

III. C. Posição da Requerida na Resposta

Na sua resposta, a Requerida começa por reproduzir os fundamentos constantes do RIT, para concluir que, “26.º Na nova redação da verba 1.3.2 da lista I anexa do CIVA, aplicável à data dos factos (junho e julho de 2023), houve um claro propósito do legislador fixar um limite mínimo de peixe/molusco que a conserva deve ter, mas também em alargar o âmbito da conserva, na medida em que esta pode incluir apenas pedaços, molhos variados e qualquer tipo de embalagem.

27.º Ficando ainda de fora as pastas de atum, independentemente de terem um teor mínimo de peixe superior a 50% - tal só sucederá na redação introduzida pela Lei n.º 82/2023, de 29.12.”

Depois de tecer diversos considerandos sobre a composição do produto em apreço, conclui que não se qualifica como conserva para os devidos efeitos.

IV. Fundamentação da decisão

IV.A. O mérito da causa.

Estamos agora em condições de nos pronunciarmos sobre o mérito da causa.

IV.B. A identificação da questão controvertida

A questão que se coloca é a de saber se o produto denominado produto “...” comercializado pela Requerente se deve ou não qualificar em termos técnicos e legais (considerando o disposto na verba 1.3.2 da Lista I anexa ao CIVA) como uma conserva de peixe ou como um hambúrguer, devendo ou não, enquanto tal, ser tributado à taxa reduzida deste imposto.

IV. C Do Direito aplicável

A estrutura e níveis de taxas entre nós acolhida respeita o disposto nos artigos 96.º a 99.º da denominada Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006), sendo aplicável ainda, quanto às taxas reduzidas, o Anexo III da mesma Directiva.

Os Estados-membros são obrigados a aplicar uma taxa normal de IVA que deve ser fixada numa percentagem do valor tributável que é idêntica para as transmissões de bens e para as prestações de serviços e que não deve ser inferior a 15% (cf. artigos 96.º e 97.º da Directiva IVA).

Todavia, os Estados-membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas, cuja percentagem não pode ser inferior a 5%, às transmissões de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III (cf. artigos 98.º e 99.º da Directiva IVA).

Em conformidade com as regras da União Europeia, nos termos do estatuído no artigo 18.º do Código do IVA: “1 - 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%.”*

Isto é, de acordo com o Direito da UE os Estados membros devem obrigatoriamente ter uma taxa normal de IVA, podendo optar por uma ou duas das taxas reduzidas desde que aplicadas aos bens e serviços listados no aludido Anexo III à Directiva IVA.

Nos termos da então verba 1.3.2 da Lista I anexa ao CIVA, aplicável à data (Junho e Julho de 2023), estão sujeitos à taxa reduzida: “*Conservas à base de peixes e moluscos (inteiros, em filetes, pedaços, em água, azeite, óleo ou outros molhos, em caldeirada, escabeche, recheadas e similares, em qualquer embalagem), com teor de peixe ou molusco superior a 50 %, com exceção do peixe fumado, do espadarte e do esturjão, quando secos, salgados ou em conserva e preparados de ovas (caviar).”*

Tal como a Requerente começa por afirmar, “*Importa, desde logo, clarificar que a lei não define qualquer conceito de “conserva de peixe” para efeitos de IVA.*”, e que “*também não se vislumbra uma definição jurídica deste conceito, pelo que, em termos gerais de direito e em*

termos fiscais, o conceito deve tomar-se com o sentido que tem nas correntes de entendimento dos cidadãos a quem a lei os destina.”

A AT invoca o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), de 9 de Novembro de 2017, Caso AZ, Processo C-499/16, que, nomeadamente, determina que, “24 A possibilidade assim reconhecida aos Estados-Membros, de aplicar seletivamente a taxa reduzida de IVA, justifica-se, nomeadamente, pela consideração de que, sendo esta taxa a exceção, o facto de se limitar a sua aplicação a elementos concretos e específicos é coerente com o princípio de que as isenções e as derrogações devem ser interpretadas restritivamente (acórdão de 6 de maio de 2010, Comissão/França, C94/09, EU:C:2010:253, n.º 29). [...]” (destaques nossos).”

Invoca igualmente que, “57. De modo similar, no acórdão do TJUE, de 10 de novembro de 2016, caso Baštová, processo C432/15, refere-se que: “[...] 58 (...) Resulta do artigo 98.º da diretiva IVA que a aplicação de uma ou de duas taxas reduzidas é uma possibilidade reconhecida aos Estados-Membros por derrogação do princípio segundo o qual é aplicável a taxa normal. Além disso, segundo esta disposição, as taxas reduzidas de IVA só podem ser aplicadas às entregas de bens e às prestações de serviços mencionadas no anexo III desta diretiva.

59 No que se refere à interpretação desse anexo, importa recordar, por um lado, que as disposições que têm natureza derogatória de um princípio são de interpretação estrita (v., neste sentido, acórdãos de 12 de dezembro de 1995, Oude Luttikhuis e o., C399/93, EU:C:1995:434, n.º 23, e de 17 de junho de 2010, Comissão/França, C492/08, EU:C:2010:348, n.º 35).

60 Por outro lado, os conceitos utilizados no anexo III da diretiva IVA devem ser interpretados de acordo com o sentido habitual dos termos em causa (acórdão de 4 de junho de 2015, Comissão/Polónia, C678/13, não publicado, EU:C:2015:358, n.º 46). [...]” (destaques nossos)”

Nota ainda que a Requerente afirma «que podemos encontrar em diversos diplomas que regulam o sector a definição de "conserva de peixe"», enumerando, contudo, diplomas que não fornecem tal definição.

Tal como conclui, “21. Efetivamente, no Anexo I do Regulamento (CE) N.º 853/2004 do Parlamento Europeu e do Conselho, apenas se encontra a definição do que é um produto de pesca transformado, mas não do que sejam conservas de peixe.

22.º Quanto aos Códigos de Boas Práticas do sector, verifica-se que se limitam a indicar uma definição de conserva genérica, aplicável a qualquer tipo de conserva, não indicando em concreto a legislação a que se refere. 23.º Por outro lado, o Regulamento CEE n.º 1536/1992, que fixa as normas comuns de comercialização para as conservas de atum e de bonito, não define, contudo, o que é uma conserva de atum e uma conserva de bonito. 24.º Em conclusão, os diplomas assinalados pela Requerente não permitem encontrar o que se deve entender por conserva de peixe para efeitos da verba 1.3.2 da Lista I do Código do IVA.”

Finalmente, invoca a Requerida que, “49.º Para além da jurisprudência suprarreferida do TJUE, o artigo 11.º, n.º 2 da LGT, estipula que “[s]empre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.”

Desde logo, cumpre salientar que é certo que o TJUE tem vindo sucessivamente a reiterar que os benefícios fiscais em sede deste imposto consubstanciam situações excepcionais, devendo ser objecto de interpretação restrita e/ou estrita ¹;

Todavia, salienta que a interpretação dos termos utilizados deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Assim, por exemplo, o TJUE decidiu que a regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos². Neste sentido, o Advogado-geral F. G. Jacobs, distinguindo as noções de interpretação “estrita” e de interpretação “restritiva”, referiu que “as isenções de IVA devem ser estritamente interpretadas, mas não devem ser minimizadas por via interpretativa. [...] Como corolário, as limitações das

1 A este propósito, vejam-se, designadamente, os Acórdãos de 12 de Dezembro de 1995, Caso *Oude Luttikhuis e o Verenigde Coöperatieve Melkindustrie Coberco BA*, Proc. C-399/93, de 12 de Fevereiro de 1998, Caso *Comissão/Espanha*, Proc. C-92/96, e de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216/97. Note-se, contudo, que nem sempre assim o entende o TJUE. Assim, de acordo com a jurisprudência deste Tribunal, as isenções no âmbito da saúde e do ensino não estão submetidas a uma interpretação “particularmente estrita”, uma vez que têm como fito reduzir o custo suportado pelos consumidores no acesso a tais serviços (Acórdão de 11 de Janeiro de 2001, Caso *Comissão/França*, Proc. C-76/99, e Acórdão de 20 de Junho de 2002, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc. C-287/00.).

2 Veja-se, designadamente, Acórdãos de 14 de Junho de 2007, Caso *Haderer*, Proc. C-445/05, n.º 18 e jurisprudência referida, Caso *Canterbury Hockey Club e o.*, Proc. C-253/07, n.º 17, e de 19 de Novembro de 2009, Caso *Don Bosco Onroerend Goed*, Proc. C-461/08, n.º 25 e jurisprudência referida.

isenções não devem ser interpretadas restritivamente, mas também não devem ser analisadas de forma a irem além dos seus termos. Quer as isenções, quer as suas limitações, devem ser interpretadas de tal forma que a isenção se aplique ao que se pretendia aplicar e não mais.”³

Por outro lado, deve salientar-se que, caso não decorra da lei o que se deve entender por “*Conservas à base de peixes e moluscos (inteiros, em filetes, pedaços, em água, azeite, óleo ou outros molhos, em caldeirada, escabeche, recheadas e similares, em qualquer embalagem), com teor de peixe ou molusco superior a 50 %, com exceção do peixe fumado, do espadarte e do esturjão, quando secos, salgados ou em conserva e preparados de ovas (caviar).*”, e tratando-se de um conceito técnico específico, não se nos afigura que deva competir nem à AT nem tão pouco a este Tribunal perorar sobre conhecimentos técnicos que nos transcendem, pelo que se decidiu pela nomeação de Peritos na matéria.

Ora, como vimos, resulta inequivocamente da prova pericial produzida que o produto denominado produto “...” comercializado pela Requerente se deve qualificar em termos técnicos e legais (considerando o disposto na verba 1.3.2 da Lista I anexa ao CIVA) como uma conserva de peixe.

Neste sentido, são particularmente concludentes os Relatórios produzidos pelos Peritos nomeados pela Requerida e pelo Tribunal.

IV.G. Conclusão

Termos em que se conclui que, tal como resulta de prova pericial inequívoca produzida, o produto denominado produto “...” comercializado pela Requerente deve ser qualificado em termos técnicos e legais (considerando o disposto na verba 1.3.2 da Lista I anexa ao CIVA) como uma conserva de peixe, devendo ser tributado à taxa reduzida deste imposto.

V. Decisão

Nos termos expostos, decide este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação adicional de IVA respeitante à declaração periódica de 06/2023, no valor de € 12.239,15, que originou o montante de imposto a pagar de € 1.794,55, com data limite de pagamento em 15.02.2024 e- a liquidação adicional de IVA respeitante à declaração periódica de 07/2023, no valor de € 2.652,61, que originou o montante de imposto a pagar de € 1.120,57, com data limite de pagamento em 22.02.2024;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo;
- d) Condenar a Requerida no pagamento dos honorários da Perita nomeada pelo Tribunal.

VII. Valor do processo

Fixa-se, assim, o valor do processo em € 14.891,76 (catorze mil, oitocentos e noventa e um mil e setenta e seis cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, 1, a), do RJAT e art.º 3.º, 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VIII. Custas

Custas no montante de € 918,00 (novecentos e dezoito euros) a cargo da Requerida (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2025

A Árbitra

Clotilde Celorico Palma