

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 257/2025-T

Tema: IVA – Taxa Intermédia

Sumário:

- I.** **A verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA – que determina a aplicação da taxa intermédia de IVA aos utensílios e alfaias agrícolas, silos móveis, motocultivadores, motobombas, eletrobombas, tratores agrícolas, como tal classificados nos respetivos livretes, e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura – é permitida pelo artigo 118.º da Diretiva 2006/112/CE (anterior artigo 28.º, n.º 2, alínea e), da Diretiva 77/388/CEE), não se verificando qualquer violação do princípio do primado de direito europeu na transposição da referida Diretiva.**
- II.** **Estando em causa bens compostos por várias peças – que consubstanciam “(...) aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura (...)” – e não peças individuais, a taxa de IVA aplicável é de 13%, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA e da verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Paulo Ferreira Alves e João Taborda da Gama (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 30 de maio de 2025, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a) e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 30 de maio de 2025, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta e juntou o processo administrativo em 4 de julho de 2025.
5. Em 12 de setembro de 2025, o Tribunal Arbitral proferiu despacho, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da cooperação e boa-fé processual, bem como da descoberta da verdade material, através do qual solicitou esclarecimentos adicionais quanto à matéria de facto em causa nos autos.
6. Em 17 de outubro de 2025, o Tribunal Arbitral, em aplicação dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16, c) 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT), dispensou a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e notificou as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, direito que a Requerida exerceu em 31 de outubro de 2025 e a Requerente exerceu em 3 de novembro de 2025.

II. SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

7. A Requerente invoca a ilegalidade dos atos de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra os atos de liquidação de IVA dos anos de 2021 e de 2022, bem como a ilegalidade daqueles atos tributários, com fundamento em violação do princípio do primado do direito europeu e incorreta aplicação das disposições nacionais aos artigos que compõem sistemas de rega agrícola.
8. Por sua vez, a Requerida respondeu reiterando que a taxa aplicável é a taxa normal, rebatendo a argumentação utilizada pela Requerente, mantendo que a verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA é apenas aplicável a equipamentos transacionados como um todo, e não a meros componentes isolados daqueles, não tendo sido produzida prova de que os produtos comercializados pela Requerente integravam um equipamento como um todo.

III. SANEAMENTO

3.

9. O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar o pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo arbitral não enferma de nulidades.

II. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

10. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- a) A Requerente é uma sociedade por quotas com os códigos de atividade 22210 – Fabricação de chapas, folhas, tubos e perfis de plástico (CAE Principal) e 46610 – Comércio por grosso de máquinas e equipamentos, agrícolas (CAE Secundário) (cf. relatórios de inspeção tributária juntos como documentos n.º 6 e 7 do pedido de constituição de tribunal arbitral e que integram o processo administrativo);
 - b) A Requerente integra o grupo B..., cuja atividade se traduz na produção e comercialização de tubos fabricados através de matérias plásticas (PVC, EVA, EPDM, PE) e respetivos acessórios (cf. relatórios de inspeção tributária juntos como documentos n.º 6 e 7 do pedido de constituição de tribunal arbitral e que integram o processo administrativo);
 - c) A gama de tubos e acessórios comercializada pela Requerente encontra-se associada à rega - a título de exemplo: aspersores, microaspersores, filtros, válvulas, etc. -, podendo ser utilizada por diversas atividades, tais como a agricultura, drenagem, combate a incêndios, jardinagem, construção civil ou indústria alimentar (cf. documentos n.º 8 e

11 juntos com o pedido de constituição de tribunal arbitral e documento n.º 1 junto com o requerimento de 8 de outubro);

- d)** Os produtos comercializados pela Requerente que foram objeto de correção pela AT integram várias peças e acessórios que apenas são vendidos de forma agregada, consubstanciando aparelhos ou sistemas de rega (cf. documentos n.º 8 e 11 juntos com o pedido de constituição de tribunal arbitral e documento n.º 1 junto com o requerimento de 8 de outubro de 2025);
- e)** Nos anos de 2021 e 2022 a Requerente a Requerente apenas vendeu os seus produtos a empresas que os destinaram, nomeadamente, à agricultura, pecuária e silvicultura (cf. documentos n.º 2 e 3 juntos com o requerimento de 8 de outubro de 2025);
- f)** A Requerente é sujeito passivo de IVA, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal (cf. relatórios de inspeção tributária juntos como documentos n.º 6 e 7 do pedido de constituição de tribunal arbitral e que integram o processo administrativo);
- g)** No âmbito da sua atividade, nos períodos de 2021 e 2022, a ora Requerente liquidou IVA à taxa intermédia de 13% na venda de sistemas de rega e seus componentes, como aspersores, tubos com gotejadores e respetivos acessórios (cf. documentos n.º 6, 7 e 8 do pedido de constituição de tribunal arbitral);
- h)** A Autoridade Tributária e Aduaneira promoveu duas ações inspetivas referentes aos exercícios de 2021 e 2022, credenciadas pelas ordens de serviço OI2023... e OI2023..., nas quais identificou irregularidades em sede de IVA nos montantes de € 72.043,90 e € 67.565,03, respetivamente (cf. relatórios de inspeção tributária juntos como documentos n.º 6 e 7 do pedido de constituição de tribunal arbitral e que integram o processo administrativo);
- i)** A posição da Autoridade Tributária e Aduaneira vertida nos Relatórios de Inspeção Tributária (cf. relatórios de inspeção tributária juntos como documentos n.º 6 e 7 do pedido de constituição de tribunal arbitral e que integram o processo administrativo) resume-se da seguinte forma:
 - i) os "sistemas de rega", enquanto equipamento transacionado como um todo, ou seja, com todos os componentes que permitam aferir da sua utilização

como sistema de rega, são tributados à taxa intermédia por enquadramento na verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA, desde que possuam as características que permitam uma utilização exclusiva ou principal na agricultura, pecuária ou silvicultura;

por sua vez,

- ii) as partes, peças e acessórios dos referidos equipamentos, quando transacionados autonomamente são tributados à taxa normal, por falta de enquadramento nas diferentes verbas das Listas anexas ao CIVA;

- j) De acordo com os Relatórios de Inspeção Tributária, “*os artigos comercializados pela A... constituem partes, peças e acessórios de sistemas de rega, transacionados autonomamente, e como tal, não se podem classificar como aparelhos cujas características permitam uma utilização exclusiva ou principal na agricultura*”, razão pela qual entende a Autoridade Tributária e Aduaneira que os referidos artigos são sujeitos à taxa normal de IVA, por falta de enquadramento nas diferentes verbas das Listas anexas ao CIVA, em concreto, na verba 2.5 da Lista II (cf. relatórios de inspeção tributária juntos como documentos n.º 6 e 7 do pedido de constituição de tribunal arbitral e que integram o processo administrativo);
- k) As correções promovidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao IVA dos períodos de 2021 e 2022 correspondem ao diferencial entre a aplicação da taxa normal de IVA e da taxa intermédia aos produtos comercializados pela Requerente, tendo originado as seguintes liquidações de imposto (cf. documentos n.º 1, 2 e 4 do pedido de constituição de tribunal arbitral):

IVA		
Mês	Valor	Data limite
202103	11,674.15	11-03-2024
202104	17,485.34	11-03-2024
202105	8,198.33	11-03-2024
202106	7,233.08	11-03-2024
202107	2,674.31	11-03-2024
202108	4,948.50	11-03-2024
202109	3,042.40	11-03-2024
202205	31,577.32	11-03-2024
202207	7,502.47	11-03-2024
202301	8,556.62	11-03-2024
202302	6,713.46	11-03-2024
202303	25,374.66	11-03-2024
202304	4,628.29	11-03-2024
Total	139,608.93	

- I) Para além das liquidações de IVA, foram também emitidas as respetivas demonstrações de liquidação de juros compensatórios nos seguintes termos (cf. documento n.º 3 do pedido de constituição de tribunal arbitral):

Juros		
Mês	Valor	Data limite
202103	1,220.50	11-03-2024
202104	1,768.65	11-03-2024
202105	801.41	11-03-2024
202106	673.76	11-03-2024
202107	242.95	11-03-2024
202108	434.38	11-03-2024
202109	255.06	11-03-2024
202205	1,830.61	11-03-2024
202207	383.13	11-03-2024
202301	440.10	11-03-2024
202302	312.20	11-03-2024
202303	1,059.12	11-03-2024
202304	168.85	11-03-2024
Total	9,590.72	

- m)** Por não se conformar com os atos tributários de IVA dos períodos de 2021 e 2022 a Requerente apresentou, em 14 de maio de 2024, uma Reclamação Graciosa, na qual peticionou a anulação dos referidos atos tributários;
- n)** Notificada para o efeito, a Requerente não exerceu direito de audição quanto ao projeto de decisão de reclamação graciosa;
- o)** Em 18 de dezembro de 2024 a Requerente foi notificada, através do seu domicílio fiscal eletrónico (Via CTT), da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa.

A.2. Factos dados como não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

- 11.** Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.*)
- 12.** Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cf. art. 596.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.*)
- 13.** Não foram arroladas testemunhas, tendo sido considerada somente a prova documental.
- 14.** Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.
- 15.** Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

III. DO DIREITO

16. A questão decidenda nos presentes autos resume-se a saber se os produtos comercializados pela Requerente devem ser sujeitos à taxa intermédia de IVA de 13% - por se enquadrarem na verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA – ou à taxa geral de IVA de 23%.

A. Da violação do princípio do primado do direito europeu

17. A Requerente alega que a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, (“Diretiva”) não foi corretamente transposta para o ordenamento jurídico português na medida em que segundo o ponto 11) do Anexo III da referida Diretiva poderia ser aplicada a taxa reduzida de IVA à “*Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou construções*” (sublinhado nosso), mas a verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA determina que beneficiam da taxa intermédia os “*Utensílios e alfaias agrícolas, silos móveis, motocultivadores, motobombas, eletrobombas, tratores agrícolas, como tal classificados nos respetivos livretes, e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura*”. Ou seja, no entendimento da Requerente o legislador português restringiu o âmbito de aplicação da taxa reduzida de IVA a determinados bens, contrariamente ao espírito da Diretiva.
18. Todavia, antecipa-se, não se verifica a incorreta transposição da Diretiva e não pode julgar-se procedente este vício de violação do primado do direito europeu.
19. De acordo com o artigo 18.º, n.º 1, do Código do IVA:
- “*I - 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%.*”

20. A verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA refere-se a “*Utensílios e alfaias agrícolas, silos móveis, motocultivadores, motobombas, electrobombas, tractores agrícolas, como tal classificados nos respectivos livretes, e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura*”.
21. O artigo 98.º da Diretiva prevê que:
 1. *Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.*
 2. *As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III*”.
22. Portanto, para que possam beneficiar das taxas reduzidas, os bens e as prestações de serviços devem constar do Anexo III da Diretiva.
23. Tendo presente este enquadramento normativo, é de notar, em primeiro lugar, que o ponto 11) do Anexo 3 da Diretiva exclui expressamente do âmbito de aplicação das taxas reduzidas previstas no artigo 98.º - “*com exclusão dos*” – os “*bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções*”. E que a verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA se reporta a “*Utensílios e alfaias agrícolas (...) e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura*”.
24. Os bens comercializados pela Requerente – componentes de sistemas de rega – que consistem em “*construções*”/”*aparelhos*” não se subsumem no ponto 11) do Anexo 3 da Diretiva. Pelo contrário, estão expressamente excluídos pela sua parte final.
25. Isto significa que não é imposto pela Diretiva que os bens em questão tenham como requisito adicional para beneficiar da taxa reduzida de IVA a circunstância de serem utilizados “*normalmente na produção agrícola*”.
26. Com efeito, apesar de não decorrer do Anexo 3 da Diretiva, a aplicação da taxa intermédia de IVA aos bens identificados na verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA é permitida pelo artigo 118.º da Diretiva, que prevê que “*Os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1991, aplicavam uma taxa reduzida às entregas de bens e às prestações de serviços não referidas no Anexo III podem aplicar a taxa reduzida ou uma das duas taxas reduzidas previstas no artigo 98.º a essas entregas de bens ou prestações de serviços, desde que essa taxa não seja inferior a 12 %*”. Esta norma foi introduzida pela Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, correspondendo na versão anterior da Diretiva à

alínea e) do n.º 2 do artigo 28.º: “*Os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1991, aplicavam uma taxa reduzida a bens e serviços não contemplados no anexo H poderão aplicar a taxa reduzida, ou uma ou duas das taxas reduzidas previstas no n.º 3 do artigo 12.º, a esses bens e serviços, desde que a taxa não seja inferior a 12%*”.

27. De facto, na versão originária do Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, a Lista I, que se referia a bens e serviços isentos de imposto, incluía a verba 3.8, nos termos seguintes:

“3.8 - Utensílios e alfaias agrícolas, silos móveis, motocultivadores, motobombas, electrobombas, tractores e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura.

Compreendem-se nesta verba os moinhos de mós de pedra de diâmetro igual ou inferior a 1 m e os esteios de lousa, exclusivamente destinados à agricultura.

Consideram-se tractores agrícolas apenas os que como tal estejam classificados no respectivo livrete”.

28. Quanto a esta verba, «*Nas palavras de Xavier de Basto, responsável pela conceção e introdução do IVA, enquanto presidente da comissão que elaborou o Código, e pela sua negociação no âmbito da adesão, (...) a extensão do regime da taxa zero constitui, sem dúvida, o principal afastamento do sistema português relativamente ao padrão comunitário*”. Foi igualmente requerida uma isenção para os inputs da agricultura durante um período de cinco anos — que permitisse aos agricultores não faturar imposto sendo depois reembolsados pelo montante que suportassem nos inputs - e que foi aceite pela Comunidade. Assim, o Acto de Adesão, Anexo XXXII, IV, 3, d) listou um conjunto de produtos agrícolas que passaram a poder estar isentos, o que aconteceu na Lista I do Código do IVA, ponto “3 - bens de produção da agricultura”. Alcançar este resultado não foi fácil - por exemplo, na 12.ª reunião ministerial (13 de março de 1983), a Comunidade declarava-se disponível para aceitar a taxa zero em bens essenciais, mas não nos produtos agrícolas, por nove anos prorrogáveis, se Portugal apresentasse uma lista limitada» (cf. JOÃO TABORDA DA GAMA e MARGARIDA PERDIGÃO, Capítulo 8 *Fiscalidade*, em *Os Capítulos da Adesão*, com coordenação de Alice Cunha, Coleção Parlamento, Edição Assembleia da República, 2017, p. 187).

29. Em 1 de janeiro de 1991 Portugal isentava de IVA estes bens. Por esse motivo, com a alteração promovida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, os referidos bens passaram a ser incluídos na verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA, sujeitos à taxa intermédia de imposto, para cumprir a exigência de que a taxa aplicável não fosse inferior a 12%.
30. Assim, a verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA não corresponde à transposição do ponto 11) do Anexo III da Diretiva, como afirmado pela Requerente. Ao invés, corresponde à manutenção da antiga verba 3.8 da Lista I da versão originária, permitida pelo artigo 118.º da Diretiva, não existindo qualquer violação do princípio do primado do direito europeu.
31. Neste mesmo sentido, recorde-se o Acórdão do TJUE de 8 de março de 2001, proferido no processo C-276/98, no âmbito de um processo por incumprimento de Estado, determinou que “(...) *ao manter em vigor uma taxa reduzida de 5% aplicável às operações relativas aos bens enumerados nos n.os 1.8, 2.11 e 3.8 da lista I que figura em anexo ao código, que inclui, respectivamente, os vinhos, as máquinas e outros equipamentos destinados à investigação de formas de energia alternativas, bem como utensílios e equipamentos agrícolas, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 12.º e 28.º, n.º 2, da Sexta Directiva*”.
32. Aliás, note-se que a transposição do ponto 11) do Anexo III da Diretiva foi concretizado nas verbas 3, 4 e 5 da Lista I anexa ao Código do IVA que também se reportam a bens e serviços “*utilizados normalmente no âmbito das atividades de produção agrícola*”.
33. Neste contexto, não se julga procedente o vício de violação do direito europeu, ficando prejudicado o conhecimento da possibilidade de efeito direto da Diretiva e do vício da constitucionalidade por violação do princípio do primado de direito europeu.

B. Do Reenvio Prejudicial

34. Subsidiariamente, a Requerente requereu o reenvio prejudicial para o TJUE quanto “à correta transposição do ponto 11) do Anexo III da Diretiva IVA pelo legislador português”.

35. Como bem explicado na decisão arbitral de 17 de fevereiro de 2025, proferida no processo n.º 999/2024-T, que por facilidade aqui se reproduz com as devidas adaptações, em conformidade com as conclusões do Acórdão Schwarze (cf. Proc. 16/65, de 1 de Dezembro de 1965), o reenvio prejudicial é *"um instrumento de cooperação judiciária (...) pelo qual um juiz nacional e o juiz comunitário são chamados, no âmbito das competências próprias, a contribuir para uma decisão que assegure a aplicação uniforme do Direito Comunitário no conjunto dos estados membros"*.
36. De acordo com as Recomendações à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais (cf. 2012/C 338/01, JO C 338/1, de 6.11.2012), *"O reenvio prejudicial é um mecanismo fundamental do direito da União Europeia, que tem por finalidade fornecer aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros o meio de assegurar uma interpretação e uma aplicação uniformes deste direito em toda a União."*
37. É doutrina oficial do TJUE, a partir do Acórdão *Cilfit* (cf. Proc. 283/81 de 6 de Outubro de 1982), que a *obrigação* de suscitar a questão prejudicial de interpretação *pode ser dispensada* quando:
 - i) a questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal;
 - ii) o Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado de *forma firme* sobre a questão a reenviar, ou quando já exista jurisprudência sua *consolidada* sobre a mesma;
 - iii) o juiz nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente.
38. Ora, é nosso entendimento de que se verifica no caso *sub judice* o preenchimento destas condições.
39. Por esse motivo, concluiu o Tribunal Arbitral que a questão a resolver não carece de esclarecimento, não permanecendo dúvidas sobre a exata interpretação das normas ora em apreço, não se verificando no caso concreto os pressupostos de reenvio para o TJUE.

C. Da incorreta aplicação das disposições nacionais aos sistemas de rega agrícola

40. Estão em causa os atos tributários de IVA respeitantes a sistemas de rega compostos por aspersores, gotejadores, válvulas, tubagens e outros, categorizados como sendo utilizados

para fins agrícolas.

41. Estes bens não se subsumem nas verbas 3, 4 e 5 da Lista I anexa ao Código do IVA na medida em que não têm enquadramento nas referidas verbas. Não correspondem às categorias de adubos, fertilizantes e corretivos de solo, animais vivos, farinhas, cereais e sementes, produtos fitofarmacêuticos, entre outros que se encontram expressamente mencionados nas referidas verbas. É certo que nestas verbas somente se exige como requisito adicional que os bens ou os serviços sejam “*utilizados normalmente no âmbito das atividades de produção agrícola ou aquícola*”.
 42. Por sua vez, para que se possam subsumir na verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA é necessário que os bens sejam “*utensílios (...) máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura*”.
- Ou seja, tem de estar comprovado:
- i) que estão em causa utensílios, máquinas ou aparelhos;
 - ii) exclusiva ou principalmente destinados à agricultura.
43. Como a verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA refere “utensílios”, “máquinas” e “aparelhos”, a boa interpretação deste preceito, à luz do artigo 9.º do Código Civil, impõe que apenas podem beneficiar da taxa intermédia de IVA bens que sejam compostos por várias peças e não as peças em sentido estrito individualmente consideradas.
 44. Tendo em consideração a prova apresentada pela Requerente, em concreto o documento n.º 1 do requerimento de 8 de outubro de 2025, estão em causa produtos compostos por várias peças e não meras peças individuais. De facto, a análise à coluna “Descrição Produto” permite concluir que cada bem comercializado pela Requerente é composto por várias peças que formam um conjunto e não por peças individuais – reconduzindo-se ao conceito de “aparelhos” tal como previsto na verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA.
 45. Com efeito, de acordo com o dicionário Periberam um aparelho é um “*Conjunto de peças que formam um todo*”¹. Também de acordo com o dicionário da Porto Editora a definição

¹ Disponível em <https://dicionario.priberam.org/aparelhos>.

de aparelho é “*conjunto de peças ou mecanismos que formam um instrumento capaz de executar determinadas operações; máquina*”².

46. Para além disso, a coluna “aplicação” do mesmo documento indica a finalidade preferencial para os referidos produtos, identificando-se como principal finalidade a agricultura.
47. Neste contexto, os produtos comercializados pela Requerente – “aparelhos” compostos por várias peças e que funcionam como um todo, ainda que possam ser integrados num sistema de rega com mais peças adicionais – destinados à agricultura à taxa intermédia de 13% incluem-se na verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA. Esta interpretação baseia-se no elemento literal. Ainda que assim não fosse, alcançar-se-ia o mesmo resultado através da interpretação extensiva da referida verba 2.5, permitida pelo artigo 10.º do EBF (cf. J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007, p. 463; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14.07.2022, proferido no processo n.º 261/12.2BESNT; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25/02/2021 processo nº 2100/10.0BELRS; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25/03/2021 no processo nº 308/13.5BELRS; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.10.2023, proferido no processo n.º 065/13).
48. Como refere a Requerente, sejam os *kits diversos*, sejam os *sistemas e acessórios*, todos eles configuram sistemas de rega comercializados como um todo, motivo pelo qual a taxa de IVA aplicável é de 13%, por enquadramento na verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA.
49. No que concerne à finalidade dos produtos em questão – que deve ser “*exclusiva ou principalmente destinados à agricultura*” – a Ficha Doutrinária, de 21 de maio de 2018, emitida pela Direção de Serviços do IVA no âmbito do pedido n.º 13529, pronunciou-se nos seguintes termos: “*São enquadráveis nesta verba os utensílios ou equipamentos cujas características intrínsecas permitam a sua utilização, exclusiva ou principalmente numa atividade agrícola, pecuária ou silvícola. Ou seja, embora o destino desses utensílios e equipamentos possa ser diferente (podem ter utilização em outras atividades), o que é de*

² Disponível em <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/aparelho?express=aparelhos>.

relevar para o enquadramento na verba em apreço é que os mesmos, dadas as suas características intrínsecas, sejam de utilização efetiva ou principal nas atividades referidas (agrícola, pecuária ou silvícola) ”.

50. Sem prejuízo de tal finalidade não ser questionada nos presentes autos, de acordo com as declarações dos clientes da Requerente juntas como documentos n.º 2 e 3 do requerimento de 8 de outubro de 2025, os bens identificados pela Administração Tributária e objeto de correção se destinaram, nomeadamente, à agricultura, pecuária e silvicultura. Motivo pelo qual, também o destino dos bens cumpre o disposto na verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA.
51. Em face do exposto, julga-se procedente o pedido arbitral e declara-se a ilegalidade dos atos tributários de IVA dos períodos de 2021 e de 2022, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, com as demais consequências legais.

IV. INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

52. Além do pedido de declaração de ilegalidade e anulação dos atos tributários, a Requerente peticionou que lhe fosse reconhecido o direito a indemnização por garantia indevidamente prestada (uma vez que prestou garantia bancária e hipoteca – cf. documentos n.º 12 e 13 do pedido de constituição de tribunal arbitral).
53. O regime do direito a indemnização por garantia indevida, consta do artigo 53.º da LGT, e estabelece o seguinte:

“Artigo 53.º - Garantia em caso de prestação indevida

- 1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.*
- 2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.*

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.
4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.”
54. No caso em apreço, e na sequência do acima referido, é manifesto que o erro subjacente aos atos tributários sindicados é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira. Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia bancária prestada, no valor correspondente às despesas comprovadas com a sua emissão e manutenção.
55. Todavia, no que concerne à garantia consubstanciada na hipoteca voluntária, tem sido entendimento jurisprudencial que a manutenção deste tipo de garantia não é suscetível de gerar indemnização por prestação indevida de garantia. A título de exemplo refira-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de outubro de 2018, proferido no processo n.º 0469/14.6BELRS 033/18:
- “I - No caso concreto dos autos, em que a garantia prestada para suspender a execução, foi uma hipoteca, esta garantia real não pode ser entendida como uma garantia equivalente à garantia bancária para efeitos dos artºs 53º nº 1 da LGT e 171º do CPPT.*
- II - Com efeito, esta hipoteca voluntária, em princípio só terá custos emolumentares, de constituição e registo. Assim, não pode dizer-se que estejamos perante uma garantia equivalente à garantia bancária.*
- III - É no entanto certo que o recorrido pode ter outros danos para além dos prejuízos decorrentes do pagamento de emolumentos. Assim é de admitir a possibilidade de o pedido indemnizatório ser efectuado em processo autónomo onde se possam averiguar com mais acuidade os danos que o interessado possa ter sofrido (este deve especificar os concretos prejuízos) à semelhança do que estipula o artº 53º nº 3 da LGT para a garantia bancária e seguro caução”.*
56. Assim, improcede o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia, quanto à hipoteca voluntária.

V. RESTITUIÇÃO DE MONTANTES INDEVIDAMENTE PAGOS ACRESCIDOS DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

57. A Requerente procedeu ao pagamento de parte dos atos tributários contestados, conforme decorre do documento n.º 14 junto no pedido de constituição de tribunal arbitral. Por esse motivo, peticiona, também, a restituição das quantias indevidamente pagas e o pagamento de juros indemnizatórios por parte da Requerida.
58. Sendo os atos tributários de IVA ilegais, os montantes indevidamente pagos pela Requerente deverão ser restituídos.
59. No que concerne aos juros indemnizatórios, a LGT estabelece, no seu artigo 43.º, n.º 1, que *“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”*.
60. O direito ao recebimento de juros indemnizatórios assenta num conjunto de pressupostos de verificação cumulativa, quais sejam, a existência de um erro imputável aos serviços, em função do qual resulte pagamento de imposto em montante superior ao devido, sendo esse erro analisado em sede de reclamação ou impugnação judicial (encontrando-se hoje estabilizada a jurisprudência segundo a qual tal avaliação pode ser efetuada, também, em sede arbitral).
61. Como decorre da fundamentação que se expendeu acima, afigura-se patente que o erro de direito que inquina os atos contestados é imputável à AT. Nessa medida, reconhece-se à Requerente o direito ao recebimento de juros indemnizatórios, nos termos e para os efeitos dos artigos 43.º e 100.º da LGT, contados desde a data do pagamento do IVA indevidamente liquidado, até ao integral reembolso do imposto.

VI. DA DECISÃO

62. Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- i. julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024..., bem como dos atos tributários de IVA dos anos de 2021 e 2022 melhor identificados no ponto 1 da presente decisão;
- ii. julgar procedente o pedido de indemnização dos custos com garantia bancária indevidamente prestada, a liquidar em execução de sentença;
- iii. julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios sobre as quantias indevidamente pagas;
- iv. julgar improcedente o pedido de indemnização dos custos com a garantia consubstanciada na hipoteca voluntária; e
- v. condenar a Requerida nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 149.199,65 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de novembro de 2025

Os Árbitros,

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(Paulo Ferreira Alves - Adjunto)

Adjunto e Relator

(João Taborda da Gama - Adjunto e Relator)