

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 908/2025-T

Tema: Liquidações de IRC resultante de avaliação indireta da matéria coletável – incompetência do Tribunal Arbitral; IVA – Taxa Intermédia

SUMÁRIO:

I. A AT não se encontra vinculada à jurisdição arbitral relativamente à apreciação de atos de liquidação resultantes da determinação da matéria coletável por métodos indiretos.

Consequentemente o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar as liquidações adicionais de IRC e IVA objeto do pedido de pronúncia arbitral.

II. A verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA – que determina a aplicação da taxa intermédia de IVA aos utensílios e alfaías 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.

III. 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 Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. José Coutinho Pires e António Sérgio de Matos (Adjuntos) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

1. Relatório

1.1. As partes

A... LDA., pessoa coletiva com o NIPC ..., com sede na ..., ..., ..., Albergaria-a-Velha, ...-, nos termos previstos nos artigos 102.º n.º 1 alínea b) do CPPT e 10.º n.º 1 alínea a) do RJAT, requereu a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar o seu pedido de pronúncia arbitral para a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos seguintes atos tributários:

a) Liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e juros referentes aos períodos de tributação compreendidos entre janeiro e dezembro¹ de 2023.

b) Liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) e juros referentes ao ano de 2023.

É requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, (AT)**.

1.2. O pedido

O presente pedido tem por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários consubstanciados nas liquidações de IVA n.º 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025 ..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., que resultam nas demonstrações de liquidação de juros com documento n.º 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025 ..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025 ... e demonstrações de acerto de contas com documento n.º 2025..., 2025..., 2025 ..., 2025 ... e demonstrações de acerto de contas com documento n.º 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025 ..., 2025 ..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025 ..., 2025..., bem como da demonstração de liquidação de IRC n.º 2025..., que resulta na demonstração de liquidação de juros n.º 2025... e demonstração de acerto de contas com documento n.º 2025... .

A final a Requerente formula o seu pedido nos seguintes termos:

“Tudo ponderado, requer-se que, reconhecendo o erro sobre os pressupostos de facto e de direito de que padecem os atos tributários contestados, julgue totalmente procedente a presente ação, determinando a sua anulação e condenando a Autoridade Tributária no pagamento de uma indemnização pelos custos incorridos com as garantias indevidas prestadas, acrescida de juros legais

calculados sobre esses custos e contados desde as datas em que tenham sido incorridos até à data em que seja autorizado o cancelamento das mesmas.

Nessa sede, requer-se a esse Douto Tribunal Arbitral que:

a) Se pronuncie previamente quanto à sua competência para julgar a liquidação em sede de IRC;

b) julgue procedente, por provada, a presente ação arbitral e, por conseguinte:

i. Determine a anulação das liquidações, com base nos fundamentos acima expostos;

ii. Em consequência da procedência do pedido anterior, condene a Entidade Requerida no pagamento de uma indemnização pelas garantias indevidamente prestadas, nos termos conjugados dos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT.

iii. Condenar a Requerida no pagamento de juros legais calculados sobre as garantias supra identificadas, com as demais consequências legais.”

Considerando o elenco das liquidações adicionais identificado pela Requerente e o teor das peças processuais, entende este Tribunal Arbitral que o objeto do pedido de pronúncia arbitral se circunscreve à apreciação da legalidade das liquidações adicionais de IVA respeitantes aos meses de janeiro a dezembro¹ de 2023.

1.3. Tramitação

A Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral (PPA) em 15-10-2025 o qual foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 17-10-2025 e nessa data foi automaticamente notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD em 03-12-2025 designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Na mesma data, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 24-12-2025, o qual foi nessa data comunicado às partes.

Por despacho proferido no mesmo dia e notificado à Requerida, para apresentar Resposta e juntar o Processo Administrativo (PA), o qual foi notificado em 29-12-2025.

Em 02-02-2026, a AT apresentou a Resposta alegando, que neste Processo Arbitral o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente, quanto às liquidações adicionais resultantes de avaliação indireta da matéria coletável.

Em 03-02-2026 juntou o Processo Administrativo (PA).

Por despacho proferido em 13-02-2026 o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2, todos do RJAT. Foi ainda decidido facultar às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação do despacho, e concedeu à Requerente a possibilidade de responder à exceção invocada na Resposta.

A Requerente em 10-03-2026 apresentou as alegações e a Requerida apresentou as suas alegações em 11-03-2026, para além do prazo concedido, em que menciona “(...) notificada para apresentar as suas alegações escritas, vem por este meio apresentá-las, através da reedição de todos os argumentos aduzidos em sede de Resposta, porquanto a Requerente não trouxe aos presentes autos novos fundamentos que justifiquem desenvolvimentos ulteriores aos já expostos anteriormente pela Requerida”.

O Tribunal Arbitral, por razões de verdade processual, decide mantê-las no processo.

A 21-07-2026 a Requerente juntou aos autos um parecer da Consultora B..., S.A. (...) que se traduz numa cuidada e profunda análise ao enquadramento comercial e económico em que a Requerente se insere, em matéria de IRC, referente ao ano de 2023. Mais afirma a Requerente que só teve conhecimento deste parecer em 16-07-2026.

Em 22-07-2026 o Tribunal Arbitral proferiu um despacho para a Requerida exercer o contraditório no prazo de 5 dias.

A 22-07-2026 a Requerida em veio requerer o desentranhamento do mencionado parecer, invocando por ser extemporâneo, por não ter sido apresentado com o PPA.

Por despacho de 23-07-2026 o Tribunal Arbitral indeferiu o pedido de desentranhamento pedido pela Requerida, aceitando o mencionado parecer ao abrigo do disposto no artigo 426.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º e), do RJAT.

A Requerida em 08-09-2026 apresentou um requerimento em que analisa o parecer sobre o qual já se tinha pronunciado em 22-07-2026, terminando por pedir o seu deferimento e afirmando que *“reitera-se tudo quanto concluído em sede de Resposta, não merecendo o ato tributário contestado qualquer censura, devendo manter-se intacto na ordem jurídica”*.

Este Tribunal Arbitral decide aceitar este mencionado requerimento, sendo a decisão a proferir será adotada com plena autonomia e independência, e com a interpretação do direito que a este Tribunal compete realizar.

2. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º da n.º 112- A/2011, de 22 de março (Portaria de Vinculação).

O processo não enferma de nulidades.

Tendo em consideração que a Requerida invocou a exceção da incompetência material do Tribunal, importa apreciar, a incompetência do Tribunal, que é de conhecimento prioritário - artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

O Tribunal Arbitral considera 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) (cfr. PPA e RIT).

- b)** A A... é uma sociedade comercial que integra o grupo C..., cuja atividade se traduz na produção e comercialização de tubos fabricados através de matérias plásticas (PVC, EVA, EPDM, PE) e respetivos acessórios.
- c)** A Requerente é sujeito passivo de IVA, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, encontrando-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal.
- d)** Em concreto, a atividade da impugnante tem vindo a desenvolver-se nas seguintes áreas:
- i. produção de tubos em PVC flexíveis: mangueiras com reforço de fio (poliéster) e mangueiras sem reforço;
 - ii. comercialização de variados tipos de tubos de borracha e em materiais plásticos (PVC, PU, EVA, EPDM, PE) para diferentes aplicações, designadamente, para a agricultura, jardim, construção civil e indústria;
 - iii. comercialização de acessórios e ferramentas para jardim e agricultura, tais como aspersores, micropersores, filtros e válvulas; (cfr. doc. 9 e 10 juntos com o PPA).
- e)** No âmbito da sua atividade, a 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, com referência ao período de 2023; (cfr. PPA e RIT).
- f)** As correções efetuadas pela AT, referentes ao período de 2023, correspondem ao diferencial entre a aplicação da taxa normal de IVA e da taxa intermédia aos produtos comercializados pela Requerente; (cfr. RIT).
- g)** No âmbito de duas ações inspetivas, referentes ao exercício de 2023 com Ordem de serviço OI 2024..., como consta do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), entendeu a Autoridade Tributária (doravante AT) que foram verificadas irregularidades em sede de IVA no montante de 72.304,19 Euros na esfera da Requerente, bem como recorreu a métodos indiretos para corrigir a matéria tributável da Requerente, para o valor de 429.285,93 Euros; (cfr. RIT).
- h)** No Relatório de Inspeção Tributária, os Serviços de Inspeção Tributária referiram que a verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA apenas abrange utensílios e alfaías agrícolas, os bens nela expressamente previstos e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura. Nessa sequência, consideraram que a aplicação da taxa intermédia de IVA pressupõe a comercialização de sistemas de rega enquanto

conjunto funcional completo destinado àqueles setores de atividade, não abrangendo a venda isolada dos respetivos componentes.

Os Serviços de Inspeção Tributária referiram ainda que, da análise das declarações periódicas de IVA da Requerente, resultava que cerca de 20% das operações ativas haviam sido tributadas à taxa intermédia ao abrigo da referida verba 2.5.

Mais indicaram que procederam à análise das faturas emitidas pela Requerente durante o ano de 2023, do catálogo de produtos comercializados e das respetivas fichas técnicas, concluindo que os bens vendidos com aplicação da taxa intermédia correspondiam a componentes e acessórios de sistemas de rega, designadamente aspersores, gotejadores, nebulizadores, microaspersores, tubos e acessórios, comercializados à unidade, ao metro ou ao rolo.

Segundo o referido no RIT, tais bens não correspondiam a sistemas de rega comercializados como um todo nem permitiam evidenciar uma utilização exclusiva ou principal na agricultura, pecuária ou silvicultura. Consta igualmente do RIT que os Serviços de Inspeção Tributária analisaram os destinatários das operações em causa, tendo apurado que a maioria das vendas havia sido efetuada a operadores do comércio por grosso e do comércio a retalho, sendo minoritárias as vendas realizadas a entidades com atividade agrícola, pecuária ou silvícola.

Com base nesses elementos, os Serviços de Inspeção Tributária entenderam não se encontrarem preenchidos os pressupostos de aplicação da verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA às operações identificadas, por considerarem que estava em causa a venda de componentes de sistemas de rega comercializados isoladamente e não a de sistemas de rega completos destinados exclusiva ou principalmente à agricultura; (cfr. RIT)

i) Consta do RIT que a Requerente 2024-11-06 *“foi notificada para justificar a aplicação da taxa intermédia do IVA nos seguintes termos (anexo 4):*

De harmonia com o disposto na verba 2.5 da lista II anexa ao CIVA, são tributados à taxa intermédia os: "Utensílios e alfaías 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."

Verificando-se que, no ano 2023, a sociedade praticou a taxa intermédia de IVA nas suas operações ativas com base nesta disposição legal, e que, da análise às faturas emitidas, os bens comercializados respeitam a meros componentes/acessórios de sistemas de rega, sem que se consiga identificar equipamentos que, transacionados como um todo, constituam sistemas de rega agrícola, solicita-se que:

-Seja demonstrada a legitimidade legal para a aplicação desta verba nas vendas realizadas no ano 2023, designadamente, comprovando que essas operações respeitam a sistemas de rega agrícola comercializados como um todo.

*A esta notificação o sujeito passivo **respondeu o seguinte** (anexo 4):*

“É do entendimento da empresa que a aplicação da taxa intermédia de IVA, por enquadramento na verba 2.5 da lista II anexa ao Código do IVA (“CIVA”) se justifica, visto que tais componentes foram comercializados em conjunto, como um todo, possibilitando, assim, a sua plena utilização enquanto sistema de rega. No dizer da AT, um “sistema de rega é composto por vários componentes, uns essenciais e outros acessórios, e que variam de acordo com o tipo de sistema e rega. Os principais componentes de um sistema de rega por aspersão são a estação de bombagem, composta por motores, bombas, filtros e programadores de rega, as condutas (tubagens) e os dispositivos de rega (aspersores ou canhões). No caso de um sistema de rega gota-gota, existe a particularidade dos dispositivos de rega estarem normalmente incorporados nas próprias tubagens, sendo por isso chamados de tubos gotejadores.”

(...)

j) *Consta ainda do RIT: “Conforme já devidamente demonstrado neste relatório, cuja argumentação nos abstermos de repetir, os componentes de um sistema de rega, transacionados de forma isolada, não cabem, quer no conceito de utensílio agrícola, quer no conceito de aparelho.*

Ora, atendendo-se aos conceitos comuns de:

Alfaías agrícolas: utensílio de lavoura.

Utensílios agrícolas: qualquer instrumento de trabalho agrícola; objeto que serve de meio ou instrumento para a realização de um trabalho agrícola; ferramenta agrícola.

Aparelhos: conjunto de peças que formam um todo; conjunto dos órgãos que cooperam para uma função; conjunto dos elementos que contribuem para que algo funcione como um todo.

Máquinas: mecanismo; combinação de órgãos ou de peças dispostas de forma a obter-se um determinado resultado.

Facilmente se verifica que um aspersor ou um tubo, quando desprovidos de outros artigos ou dispositivos que integrem um sistema de rega, não possuem qualquer utilidade para a concretização da tarefa, função ou resultado que consiste em regar. E não se trata aqui de qualquer rega, mas apenas de rega agrícola ou silvícola.

De facto, não sendo, manifestamente, alfaías ou utensílios agrícolas (instrumentos de trabalho agrícola), também não podem considerar-se aparelhos ou máquinas, conceitos que pressupõem ambos a execução de uma tarefa ou a obtenção de um resultado. Um aspersor, apesar de ser composto por

várias peças, não constitui um aparelho por falta de autonomia funcional. Trata-se apenas de uma peça, ou de um órgão, de um conjunto mais amplo, naturalmente necessário para que a função ou o resultado pretendido sejam alcançados.

Claramente, um ou até múltiplos aspersores, por si só, não bastam para assegurar a rega de uma exploração agrícola. É necessário um conjunto de outros componentes que, agregados, consigam executar a função para a qual os aspersores foram concebidos: a rega agrícola ou silvícola. O mesmo se verifica relativamente aos tubos.

Um sistema de rega, como o próprio termo «sistema» sugere, constitui um conjunto integrado de componentes inter-relacionados e interdependentes, uns essenciais e outros facultativos ou acessórios, que variam em função do tipo de sistema de rega e que trabalham em conjunto para atingir um objetivo definido, neste caso, a rega. E não qualquer sistema de rega, mas um sistema exclusiva ou principalmente destinado à agricultura ou à silvicultura.

V.1.1.4. Conclusão

Como ficou demonstrado, os artigos relacionados no Anexo 2, comercializados pela A..., constituem partes, peças e acessórios de sistemas de rega, transacionados autonomamente e, como tal, não podem ser classificados como máquinas ou aparelhos cujas características permitam uma utilização exclusiva ou principal na agricultura.

Por conseguinte, estão 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 anexa ao CIVA, tal como resulta da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

Por outro lado, o artigo 74.º da LGT estabelece que «o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque». Esta regra encontra-se, aliás, em consonância com o disposto no artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil, segundo o qual «àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado».

Dito isto, não restam dúvidas de que recai sobre o sujeito passivo o ónus da prova dos factos que sustentaram a aplicação das taxas de IVA por si praticadas no ano de 2023, designadamente atendendo às características dos produtos comercializados.

Em suma, o sujeito passivo não logrou provar o direito que invocou, nem resulta dos elementos analisados que estivessem a ser transacionados sistemas de rega exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura e, conseqüentemente, suscetíveis de enquadramento na verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA e de tributação à taxa de 13%.

Assim, de acordo com os factos e fundamentos expostos, conclui-se que o sujeito passivo aplicou indevidamente a taxa intermédia de IVA ao conjunto de operações identificadas no ponto seguinte.

V.1.1.5. Quantificação

Relativamente às operações ativas sobre as quais o sujeito passivo aplicou indevidamente a taxa intermédia do IVA, foram corrigidas as operações correspondentes à venda de componentes ou partes de sistemas de rega comercializados autonomamente, conforme mapa constante do Anexo 2.

Sobre estas operações é devido imposto adicional, correspondente à diferença entre a taxa normal e a taxa intermédia de IVA aplicada, ou seja, dez pontos percentuais (23% em vez de 13%), apurada para cada período de imposto.

Relativamente às vendas incluídas na seleção anteriormente referida que foram objeto de anulação mediante emissão de notas de crédito, não foi efetuada qualquer correção. Mais concretamente, da listagem considerada foram expurgadas as faturas objeto de anulação no decurso do ano, conforme listagem constante do Anexo 6.

A respetiva quantificação encontra-se sintetizada no quadro seguinte.

Notas de crédito (IVA 13%)	
Mês de emissão da FT anulada	BT Montante
1	585,89
3	1.315,40
4	525,00
5	15.888,36
6	642,14
7	1.657,78
8	26,40
10	834,75
anos anteriores	298,30
Total Geral	21.774,02

Resumo correções (Base Tributável)			
Mês	Faturas	Fat anuladas	Correção
1	56.815,48	585,89	56.229,59
2	35.479,09	0,00	35.479,09
3	173.654,80	1.315,40	172.339,40
4	75.039,02	525,00	74.514,02
5	87.393,34	15.888,36	71.504,98
6	69.228,03	642,14	68.585,89
7	34.971,75	1.657,78	33.313,97
8	25.512,37	26,40	25.485,97
9	22.226,41	0,00	22.226,41
10	49.682,46	834,75	48.847,71
11	68.099,18	0,00	68.099,18
12	46.415,59	0,00	46.415,59
Total Geral	744.517,52	21.475,72	723.041,80

- k) A Requerente foi notificada do respetivo relatório de inspeção tributária - Conforme RIT dos anos de 2023; (cfr. doc. 5 junto com o PPA).
- l) As liquidações de IVA tinham como data limite de pagamento 17-07-2025; (facto não controvertido).
- m) Uma sociedade do grupo da Requerente, de forma a suspender vários processos executivos, prestou hipoteca voluntária no montante global de 27.458,68 Euros. Porém não é identificado o processo de execução relativo a este Proc. (cfr. doc 12 junto com o PPA).
- n) A Requerente subscreveu um plano prestacional. Mas não prova o pagamento de qualquer das prestações; (cfr. doc. 13 junto com o PPA).

3.2. Factos não provados

O Tribunal Arbitral considera que não existem factos não provados com relevância para a prolação da decisão.

3.3. Fundamentação da matéria de facto

O Tribunal Arbitral não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

O Tribunal Arbitral formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos ao PPA.

Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, e como prevê o artigo 110.º do CPPT, a prova documental produzida, consideraram-se provados e não provados com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

4. Matéria de direito

A. IRC

4.1. Da exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral

a) Posição da Requerente

A Requerente defende a competência do CAAD para apreciar a totalidade dos pedidos formulados, relativos à anulação de liquidações de IVA e de IRC, bem como ao pagamento de indemnização por garantia indevidamente prestada e respetivos juros.

Reconhece que existe divergência jurisprudencial quanto à competência arbitral para apreciar liquidações de IRC assentes em matéria tributável determinada por métodos indiretos.

Todavia, refere que o objeto do pedido não é a decisão de avaliação indireta, mas sim os atos de liquidação de IRC, sendo que a discussão dos métodos indiretos ocorreu já no âmbito do procedimento de revisão previsto no artigo 91.º da LGT, nos termos exigidos pelo artigo 117.º do CPPT.

Alega que as liquidações tiveram origem numa ação inspetiva referente ao exercício de 2023, no âmbito da qual a AT corrigiu IVA no montante de €72.304,19 e fixou a matéria tributável em IRC, por métodos indiretos, em €429.285,93.

Entende que os vícios invocados correspondem a ilegalidades próprias dos atos de liquidação e não da decisão de avaliação indireta, apenas podendo ser suscitados nesta fase processual, quer em razão do objeto limitado do procedimento previsto no artigo 91.º da LGT, quer por força do princípio da impugnação unitária consagrado no artigo 54.º do CPPT.

Conclui, por isso, pela competência do CAAD para apreciar todos os pedidos formulados e pela improcedência da exceção de incompetência suscitada pela AT.

b) Posição da Requerida

A Autoridade Tributária invoca a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral quanto ao pedido de anulação da liquidação de IRC, por entender que a mesma resulta diretamente da determinação da matéria coletável por métodos indiretos.

Refere que a própria Requerente reconhece que a AT não se encontra vinculada à jurisdição arbitral relativamente aos atos de determinação da matéria coletável por métodos indiretos nem

às decisões proferidas no procedimento de revisão, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT e do artigo 2.º, alínea b), da Portaria n.º 112-A/2011.

Defende que a liquidação subsequente constitui mera consequência legal da decisão adotada no procedimento de revisão e do relatório de inspeção tributária, limitando-se a traduzir, através de uma operação aritmética, a matéria coletável previamente fixada em imposto devido. Por essa razão, os atos de determinação da matéria tributável por métodos indiretos e as liquidações deles decorrentes devem ficar sujeitos ao mesmo regime processual.

Invoca, para o efeito, a jurisprudência arbitral maioritária, segundo a qual a exclusão da jurisdição arbitral prevista no artigo 2.º, alínea b), da Portaria de Vinculação abrange não apenas os atos de fixação da matéria coletável por métodos indiretos, mas também os atos de liquidação que constituam sua consequência direta.

Acrescenta que a Requerente não imputa à liquidação de IRC quaisquer vícios próprios, designadamente quanto à taxa aplicada, competência, forma ou prazos. Pelo contrário, todas as ilegalidades invocadas respeitam aos pressupostos do recurso aos métodos indiretos e à fórmula utilizada na quantificação da matéria tributável.

Entende, assim, que a Requerente pretende, na realidade, contestar a legalidade da avaliação indireta através da impugnação da liquidação que dela resultou. Admitir tal impugnação equivaleria a permitir o controlo arbitral de uma matéria expressamente excluída da jurisdição do CAAD.

Conclui, por isso, pela procedência da exceção de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria e pela absolvição da AT da instância quanto ao pedido relativo à liquidação de IRC.

Apreciação

Como supramencionado a primeira questão a decidir consiste em determinar se este Tribunal Arbitral possui competência material para apreciar os pedidos formulados nestes autos, atendendo a liquidação adicional de IRC supra identificada, conforme resulta do probatório, foi realizada pela AT mediante a utilização de métodos indiretos para determinar a matéria coletável, na sequência do procedimento de inspeção tributária identificado.

O recurso aos métodos indiretos pela AT encontra-se devidamente fundamentado nos RITs e em conformidade com o disposto no artigo 90.º da LGT, respeitando o artigo 87.º, n.º 1, alínea b), da LGT: *“Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto”*.

De acordo com o artigo 88.º da LGT, o recurso aos métodos indiretos tem por base a impossibilidade de determinação direta e exata da matéria coletável.

“A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos, referida na alínea b) do artigo anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:

a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;”

Assim, cumpre analisar se o Tribunal Arbitral é materialmente competente:

Legislação

O artigo 2.º, n.º 1, a) do RJAT, sob a epígrafe determina: *“competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável:*

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”.

O artigo 4.º do RJAT dispõe: *“Vinculação e funcionamento*

1 - A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.

A arbitragem tributária foi criada pelo Governo através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), emitido ao abrigo da autorização legislativa que lhe foi concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril.

No artigo 124.º, n.º 4, ficou determinado que o âmbito da autorização prevista compreende, nomeadamente, as seguintes matérias:

“a) A delimitação do objecto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;”

O Governo necessitava de autorização da Assembleia da República para legislar validamente nesta matéria, por ser matéria sujeita a reserva de lei da Assembleia da República, nos termos dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP.

O regime dos direitos e garantias dos contribuintes está sujeito à reserva de lei, o que implica que a conformação normativa destes direitos e garantias apenas pode ser feita por Lei da Assembleia da República ou pelo Governo ao abrigo de autorização legislativa autorização que tem de definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização.

Assim, nestas matérias, o Governo não dispõe de competência legislativa própria, como resulta dos artigos 198.º, n.º 1, alíneas a) e b), da CRP, estando constitucionalmente limitado a atuar apenas quando munido de autorização legislativa válida, que respeite os limites materiais e formais estabelecidos pela Constituição e pela própria lei de autorização.

No uso dessa autorização legislativa, o Governo estabeleceu, no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, que *“a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”*.

Assim, ao definir este elenco de pretensões, o legislador delimitou o âmbito objetivo da competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária, especificando quais atos que podem ser submetidos à sua apreciação e, assim, concretizando o sentido e a extensão da autorização legislativa concedida pela Assembleia da República.

Esta delimitação normativa determina o tipo de litígios que podem ser apreciados pelos tribunais arbitrais, assegurando que a atuação destes órgãos jurisdicionais se mantém dentro dos limites constitucionalmente admissíveis e dos parâmetros fixados na lei de autorização.

Deve, pois, atender-se ao disposto na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, através da qual a AT se vinculou à jurisdição do CAAD, em especial aos artigos 1.º e 2.º:

Artigo 1.º

“Pela presente portaria vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, no CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública: a) A Direcção-Geral dos Impostos (DGCI); e b) A Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).”

Artigo 2.º

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes: a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias.”

Considerando este quadro normativo, cumpre agora apreciar se este Tribunal Arbitral dispõe de competência material.

A competência dos tribunais enquanto pressuposto processual, afere-se pelo pedido e pela causa de pedir, isto é, pela pretensão do autor e pelos factos com relevância jurídica, tal como são expostos pelo autor, ou seja, face ao *quid disputatum* e não em função do *quid decisum*.

Por essa razão, importa atender ao pedido de pronúncia arbitral, para delimitar a relação material controvertida, como acima se mencionou.

Ainda que os atos de liquidação tenham sido objeto de procedimento de revisão que, como consta dos factos provados, teve por base a matéria coletável fixada pelos SIT, nos RITs, através de métodos indirectos, tal circunstância não afasta a incompetência do Tribunal Arbitral para

apreciar os atos de liquidação resultantes de avaliação indireta da matéria coletável, nos termos dos artigos 2.º, n.º 2, e 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, que excluem da jurisdição arbitral os atos de determinação da matéria tributável por métodos indiretos.

Neste sentido, as decisões proferidas nos Processos n.ºs 541/2025-T, de 29-02-2026; 489/2025-T de 24-11-2025; 108/2023-T; 15/2021-T; 112/2020-T; 460/2018-T; 15/2021T; 310/2014-T; 600/2014, entre outras.

Pelo exposto, julga-se procedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar a presente causa e, em consequência, decide-se absolver a Requerida da instância, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, e do artigo 2.º da Portaria de Vinculação, ambos conjugados com o artigo 576.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, aplicável **ex vi** artigo 2.º, alínea e), do CPPT, e com o artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, na parte respeitante à liquidação de IRC.

B. IVA

5. Liquidações de IVA de janeiro a dezembro¹ de 2023

A questão a apreciar e decidir 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%.

5.1. Da duplicação de tributação dos meses de janeiro a dezembro¹ de 2023 – pedido de liquidações de IVA repetidas e já anuladas no Proc. 257/2025-T, publicado em 26-11-2025.

A Requerente invoca a existência de duplicação de coleta relativamente aos períodos de janeiro a dezembro¹ de 2023.

Alega que esses períodos já haviam sido objeto de liquidações de IVA emitidas na sequência dos procedimentos inspetivos referentes aos anos de 2021 e 2022, tendo posteriormente sido emitidas novas liquidações no âmbito da inspeção ao exercício de 2023.

Entende, por isso, que ocorreu uma dupla tributação dos mesmos factos tributários, em violação da proibição da duplicação de coleta, invocando ainda a existência de uma duplicação de

garantias prestadas para suspensão dos respetivos processos de cobrança. Defende, consequentemente, a anulação das liquidações anteriormente emitidas e o ressarcimento dos encargos suportados com a prestação das garantias.

A questão da alegada duplicação de tributação em IVA assenta na circunstância que os períodos de janeiro a dezembro¹ de 2023 já haviam sido objeto de liquidações notificadas à requerente.

Liquidações de IVA cuja legalidade foi apreciada na decisão arbitral 257/22025-T disponível no site do CAAD, na qual foi determinada a sua anulação.

Relativamente à alegada duplicação de tributação, a Requerida defende que não existe qualquer duplicação de coleta ou de imposto. Defende que as liquidações emitidas resultam do funcionamento do mecanismo de conta corrente do IVA e do reporte de créditos de imposto entre períodos, pelo que a circunstância de determinadas correções produzirem efeitos em períodos posteriores não traduz uma nova tributação dos mesmos factos tributários. Conclui, por isso, pela improcedência do vício invocado pela Requerente.

A questão controvertida nos presentes autos, no referente às liquidações de IVA consiste em determinar se os produtos comercializados pela Requerente se enquadram na verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA, ficando, por isso, sujeitos à taxa intermédia de IVA de 13%, ou se devem ser tributados à taxa geral de 23%.

No entender da Requerente, tais atos padecem de ilegalidade decorrente da aplicação da taxa normal de IVA (23%) às vendas dos produtos comercializados pela Requerente, os quais devem ser tributados à taxa intermédia de IVA (13%), nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea b) do CIVA, na medida em que:

- i. Tal resulta da correta aplicação do direito europeu, designadamente do Anexo III da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (“Diretiva IVA”), o qual, de acordo com o artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), prevalece sobre o direito interno com ele desconforme;
- ii. Os produtos em referência enquadram-se na Lista II anexa ao CIVA

B) Da ilegalidade dos atos tributários *sub judice* por violação do princípio do primado do direito europeu [artigo 8.º, n.º 4, da CRP; ponto 11) do anexo III à Diretiva IVA e verba 2.5 da lista II anexa ao CIVA]

A Requerente alega que a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, não foi corretamente transposta para o ordenamento jurídico português. Invoca, para o efeito, o ponto 11 do Anexo III da Diretiva, que permite a aplicação de uma taxa reduzida às entregas de bens e prestações de serviços normalmente utilizados na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como máquinas ou construções.

Segundo a Requerente, o legislador nacional restringiu indevidamente o âmbito desta disposição ao prever, na verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA, a aplicação da taxa intermédia apenas a utensílios e alfaia agrícolas, a determinados equipamentos expressamente identificados e a outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura. Refere, por isso, que a norma nacional reduziu o universo de bens abrangidos pela Diretiva, através da introdução de requisitos que não resultam do direito da União.

Alega ainda que a intenção do legislador europeu foi abranger os produtos normalmente utilizados na produção agrícola, não sendo admissível que os Estados-Membros, no ato de transposição, limitem o alcance material daquela autorização mediante a exigência de que os bens assumam determinadas características ou se destinem exclusiva ou principalmente à atividade agrícola.

Neste contexto, a Requerente entende que a interpretação acolhida pela Administração Tributária e assente na verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA é incompatível com o espírito e a finalidade do ponto 11 do Anexo III da Diretiva IVA, por restringir o âmbito de aplicação da taxa reduzida a categorias específicas de bens que não correspondem ao conceito mais amplo adotado pelo legislador europeu.

A Requerida contesta a alegada desconformidade da verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA com o direito da União Europeia, defendendo que não existe qualquer violação do princípio do primado do direito da União nem qualquer inconstitucionalidade decorrente da transposição da Diretiva IVA para a ordem jurídica nacional. Sustenta que a Diretiva atribui aos Estados-

Membros uma mera faculdade de aplicação de taxas reduzidas a determinadas categorias de bens e serviços constantes do Anexo III, não impondo a sua aplicação a todas as situações aí previstas. Neste contexto, entende que o legislador nacional exerceu legitimamente a margem de apreciação que lhe é conferida pelo direito da União ao definir os bens abrangidos pela verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA. Acrescenta que o processo de transposição das diretivas europeias é objeto de escrutínio e acompanhamento por diversas entidades da Administração Pública, pelo que não é plausível concluir que a referida disposição enferme de qualquer desconformidade com o direito da União Europeia.

Refere que a jurisprudência do Tribunal Constitucional tem afastado a possibilidade de o direito da União constituir parâmetro autónomo de fiscalização da constitucionalidade. Em consequência, considera improcedente a alegação da Requerente de que a verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA traduz uma transposição incorreta do ponto 11 do Anexo III da Diretiva IVA, defendendo que a opção legislativa nacional se encontra compreendida no âmbito da liberdade de conformação reconhecida aos Estados-Membros quanto à aplicação de taxas reduzidas de IVA.

Vejamos

Atendendo a que a ora Relatora integrou o Tribunal Arbitral que proferiu a decisão no Processo n.º 257/2025-T, respeitante à mesma Requerente, e por se acompanhar o entendimento aí expresso, cuja fundamentação se subscreve, reproduz-se o seguinte excerto:

“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.

De acordo com o artigo 18.º, n.º 1, 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%.”*

A verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA refere-se a “Utensílios e alfaías 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”.

O artigo 98.º da Diretiva prevê que:

“1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

1. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III”.

Portanto, para que possam beneficiar das taxas reduzidas, os bens e as prestações de serviços devem constar do Anexo III da Diretiva.

Tendo presente este enquadramento normativo, é de notar, em primeiro lugar, que o ponto 11) do Anexo III 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 alfaías agrícolas (...) e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura”.

Os bens comercializados pela Requerente, componentes de sistemas de rega, que consistem em “construções”/“aparelhos”, não se subsumem no ponto 11) do Anexo III da Diretiva. Pelo contrário, estão expressamente excluídos pela sua parte final.

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”.

Com efeito, apesar de não decorrer do Anexo III 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.

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 seguintes termos:

“3.8 - Utensílios e alfaías 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”. Quanto a esta verba, refere-se que, nas palavras de Xavier de Basto, responsável pela conceção e introdução do IVA em Portugal e presidente da comissão que elaborou o Código, a extensão do regime da taxa zero constituía um dos principais afastamentos do sistema português relativamente ao padrão comunitário, tendo sido igualmente negociada uma isenção para determinados inputs agrícolas no contexto da adesão de Portugal às Comunidades Europeias.

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, de modo a cumprir a exigência de que a taxa aplicável não fosse inferior a 12%.

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. Pelo contrário, corresponde à manutenção da antiga verba 3.8 da Lista I da versão originária do Código do IVA, permitida pelo artigo 118.º da Diretiva, não existindo qualquer violação do princípio do primado do direito da União Europeia.

Neste mesmo sentido, o Acórdão do TJUE de 8 de março de 2001, proferido no processo C-276/98, concluiu que a República Portuguesa incumpriu as obrigações decorrentes da Sexta Diretiva ao manter uma taxa reduzida aplicável, entre outros bens, a utensílios e equipamentos agrícolas.

Acresce que a transposição do ponto 11) do Anexo III da Diretiva foi concretizada nas verbas 3, 4 e 5 da Lista I anexa ao Código do IVA, relativas a bens e serviços normalmente utilizados no âmbito das atividades de produção agrícola.

Neste contexto, não se julga procedente o vício de violação do direito da União Europeia, ficando prejudicado o conhecimento da questão do efeito direto da Diretiva e do alegado vício de inconstitucionalidade por violação do princípio do primado do direito da União.

B) - Da ilegalidade dos atos tributários *sub judice* por incorreta aplicação das disposições nacionais [verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA]

A Requerente defende, a título subsidiário e sem conceder quanto à alegada desconformidade da verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA com o direito da União Europeia, que os atos tributários impugnados são ilegais mesmo à luz dessa disposição. Entende que os produtos comercializados se enquadram no conceito de utensílios, máquinas ou aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, previsto na referida verba, relevando para esse efeito as suas características intrínsecas e não a identidade dos adquirentes ou a utilização concreta que venha a ser dada aos bens após a sua aquisição. Refere concordar com o entendimento segundo o qual o enquadramento na verba 2.5 depende da aptidão dos bens para utilização exclusiva ou principal em atividades agrícolas, pecuárias ou silvícolas, mas considera que a Administração Tributária aplicou incorretamente esse critério ao excluir os produtos em causa do respetivo âmbito de aplicação. Sustenta ainda que a qualidade dos clientes, designadamente o facto de serem instaladores de sistemas de rega ou armazenistas de materiais agrícolas, não constitui critério legalmente relevante para a determinação da taxa de IVA aplicável, sendo a fundamentação assente na natureza dos adquirentes incompatível com o princípio da neutralidade do imposto. Acrescenta, por fim, que a própria Administração Tributária já reconheceu, em orientações administrativas relativas à transposição do ponto 11 do Anexo III da Diretiva IVA, que não existe qualquer limitação decorrente da qualidade do adquirente, entendimento que considera igualmente aplicável à verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA.

A Requerida defende que a verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA não enferma de qualquer incompatibilidade com a Diretiva IVA, entendendo que o legislador nacional exerceu legitimamente a margem de conformação que lhe é reconhecida pelo direito da União. Sustenta que apenas utensílios, alfaias, máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura podem beneficiar da taxa intermédia de IVA, não abrangendo a norma partes, peças ou acessórios comercializados autonomamente.

Segundo a Requerida, os produtos objeto das correções, designadamente aspersores, tubos, tubos gotejadores e acessórios vendidos à unidade, ao metro ou ao rolo, constituem meros componentes de sistemas de rega e não sistemas de rega completos. Entende que apenas estes últimos possuem autonomia funcional bastante para serem qualificados como “aparelhos” para efeitos da verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA, sendo irrelevante que os respetivos componentes sejam indispensáveis ao funcionamento do equipamento final.

A Requerida alega ainda que a análise dos clientes não teve por finalidade introduzir um requisito relativo à qualidade do adquirente, mas demonstrar que os bens transacionados correspondiam a componentes individualizados destinados a revenda ou integração posterior em sistemas de rega. Acrescenta que a utilização de sistemas de rega não se limita à atividade agrícola, pelo que a mera aptidão para a rega não basta para demonstrar o preenchimento dos pressupostos da verba 2.5.

Alega ainda que a Requerente não demonstrou nem que os bens constantes das faturas correspondessem a sistemas de rega completos, nem que possuissem características intrínsecas que permitissem concluir pela sua utilização exclusiva ou principal na agricultura, pecuária ou silvicultura, considerando insuficientes para esse efeito as declarações apresentadas pelos clientes.

Por fim, invoca o entendimento reiterado da Administração Tributária, expresso em diversas informações vinculativas, segundo o qual a verba 2.5 apenas abrange sistemas de rega comercializados como um todo e não componentes vendidos isoladamente, concluindo que a Requerente não provou os pressupostos necessários à aplicação da taxa intermédia de IVA.

Vejamos

Estão em causa atos tributários de IVA respeitantes a sistemas de rega compostos por aspersores, gotejadores, válvulas, tubagens e outros componentes destinados a utilização agrícola.

Estes bens não se subsumem às verbas 3, 4 e 5 da Lista I anexa ao Código do IVA, por não corresponderem às categorias de produtos expressamente aí previstas. Com efeito, tais verbas respeitam, designadamente, a adubos, fertilizantes, corretivos de solo, animais vivos, cereais, sementes e produtos fitofarmacêuticos, exigindo apenas que sejam utilizados normalmente no âmbito das atividades de produção agrícola ou aquícola.

Diversamente, para que um bem possa enquadrar-se na verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA é necessário que constitua um utensílio, máquina ou aparelho exclusiva ou principalmente destinado à agricultura.

Deste modo, importa verificar, por um lado, se os bens em causa podem ser qualificados como utensílios, máquinas ou aparelhos e, por outro, se são exclusiva ou principalmente destinados à agricultura.

Atendendo aos elementos literal e sistemático da verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA, deve entender-se que a mesma se reporta a bens dotados de autonomia funcional, constituídos por um conjunto de componentes que operam como um todo, não abrangendo meras peças individualmente consideradas.

Com efeito, o conceito comum de aparelho corresponde a um conjunto de peças ou mecanismos que formam um todo apto a executar determinada função ou operação. Nesta medida, a qualificação de determinado bem como «aparelho», para efeitos da verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA, pressupõe que o mesmo constitua uma unidade funcional apta a desempenhar autonomamente a função a que se destina.

No que respeita ao requisito da afetação exclusiva ou principal à agricultura, a Ficha Doutrinária da Direção de Serviços do IVA, de 21 de maio de 2018, emitida no âmbito do pedido n.º 13529, esclarece que releva sobretudo a aptidão intrínseca dos bens para utilização em atividades agrícolas, pecuárias ou silvícolas, independentemente da utilização concreta que lhes venha a ser dada.

Assim, o enquadramento na verba 2.5 da Lista II anexa ao Código do IVA depende da verificação cumulativa de que os bens em causa constituem utensílios, máquinas ou aparelhos e de que as respetivas características intrínsecas permitam concluir pela sua utilização exclusiva ou principal na agricultura, pecuária ou silvicultura

Pelo exposto, conclui-se que os bens em causa se enquadram na verba 2.5 da Lista II anexa ao CIVA, pelo que as liquidações de IVA respeitantes aos períodos de janeiro a dezembro¹ de 2023 padecem de vício de violação de lei, impondo-se a respetiva anulação.

6. Da prestação de indemnização por garantia indevida e pagamento de juros

A Requerente peticiona ainda a condenação da Requerida no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida e de juros. Alega que, na sequência das liquidações impugnadas, foram instaurados processos de execução fiscal, tendo sido prestada hipoteca voluntária para

efeitos de suspensão da cobrança coerciva. Refere ainda que se encontram em curso planos oficiosos de pagamento em prestações relativamente a parte das dívidas em causa e que, não dispondo de meios para proceder ao respetivo pagamento, poderá vir a ser obrigada a prestar novas garantias. Defende, por isso, que os encargos suportados com a prestação de garantia resultam da atuação ilegal da Administração Tributária, devendo ser indemnizada nos termos legais.

No que respeita ao pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, resulta dos autos que foi constituída uma hipoteca voluntária para suspensão dos processos de execução fiscal e que relativamente a parte das dívidas se encontram em curso planos oficiosos de pagamento em prestações.

Porém, não a Requerente não identifica a execução fiscal relativa a este processo, nem fez prova dos pagamentos relativos aos alegados planos prestacionais.

Assim, este Tribunal Arbitral não tem elementos que lhe permita pronunciar-se sobre o pedido relativo à prestação de indemnização por garantia indevida e pagamento de juros.

Improcede, por isso, o pedido de indemnização pelos encargos com a prestação e manutenção da hipoteca voluntária.

7. Decisão:

Pelo exposto este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o mérito da liquidação impugnada por resultar de determinação da matéria tributável por métodos indiretos;
- b) Em consequência, absolver a Requerida da instância quanto ao ato de liquidação de IRC;
- c) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de IVA referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2023¹ melhor identificados no ponto 1 da presente decisão;

¹ De acordo com o despacho de retificação de 2026-10-28.

- d) julgar improcedente o pedido de indemnização dos custos com a garantia consubstanciada na hipoteca voluntária; e
- e) Condenar a Requerente e Requerida no pagamento das custas do processo, atendendo ao seu decaimento.

8. Valor do Processo

Em conformidade com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, e 306, n.º 1 do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária ("RCPAT"), fixa-se ao processo o valor de € € **132.157,23**, indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

9. Custas

Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em €. **3060,00** a cargo da Requerida e da Requerente na proporção do respetivo decaimento, que se fixa em **54,71%** e **45,29%**, respetivamente, correspondendo aos montantes de €**1.674,13** e €**1.385,87**.

Notifique-se

Lisboa, 7 de outubro 2026

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente e Relatora)

(José Coutinho Pires– Adjunto)

(António Sérgio de Matos – Adjunto)