CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 238/2026-T
Tema: objeto do processo; IVA; repercussão do imposto; regularização de faturas; conceito de "pão"; croissant francês;

SUMÁRIO

I. O Tribunal não pode anular os atos de liquidação com base em fundamentos diversos daqueles que resultam da decisão de indeferimento do recurso hierárquico.

II. O procedimento de regularização previsto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA não se aplica a uma situação em que a Requerente liquidou imposto à taxa normal por força de informações vinculativas prestadas pela AT e na sequência de procedimentos inspetivos por esta desencadeados.

III. Há que interpretar o n.º 3 do artigo 97.º do CIVA no sentido de que o mesmo não obsta à anulação da liquidação quando, em função da prova trazida ao processo, fique demonstrado que as consequências da ilegalidade da liquidação de IVA recaíram sobre o sujeito passivo e não sobre os consumidores finais de um determinado bem.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Maria Fernanda Maçãs (Presidente), Marta Vicente e Olívio Mota Amador, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 13-05-2026, acordam no seguinte:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

I – Relatório

1.A..., com o número de identificação fiscal ... (doravante, Requerente), com sede na Rua ..., Lisboa, apresentou, no dia 04-03-2026, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (doravante, RJAT), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, que vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa.

2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pede:
(i) A anulação dos atos de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), relativos anos anos de 2019 a 2020, no que diz respeito à taxa de imposto aplicável aos produtos de panificação croissant francês, vendidos em contexto de *take-away* e fora do contexto de menu, identificados sob o **Documento n.º 2**, bem como a anulação do ato de indeferimento expresso do recurso hierárquico que sobre eles recaiu;

(ii) A restituição à Requerente da quantia de € 73 338,28, paga em excesso, bem como a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento indevido do imposto.

3. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT ou Requerida).

4. O pedido de constituição de Tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação.

5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, al. a) e do artigo 11.º, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os Signatários como Árbitros do Tribunal arbitral, os quais comunicaram a aceitação do encargo no prazo devido.

6. Foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11.º, n.º 1, als. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6.º e 7.º do Código

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Deontológico do CAAD), pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 13-05-2026.

7. Em 13-05-2026, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. artigo 17.º do RJAT).

8. A Requerida veio apresentar resposta, em 17-06-2026, remetendo o processo administrativo. Por Despacho de 20-06-2026, o Tribunal arbitral dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e concedeu às partes o prazo de 15 (quinze) dias para a apresentação de alegações escritas simultâneas.

9. A Requerida apresentou alegações escritas no dia 29-06-2026, juntamente com a parte dos documentos em falta do processo administrativo. A Requerente apresentou alegações escritas no dia 13-07-2026, juntando documento comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

II – Síntese da posição das partes

10. A Requerente alega que, não tendo a AT alicerçado o indeferimento do recurso hierárquico na questão da taxa de IVA aplicável ao croissant francês, se formou "caso julgado material" quanto a este aspeto, estando vedado à Requerida revisitar o tema em sede de impugnação judicial dos atos de autoliquidação (ponto 34.º do PPA).

Quanto ao fundo, avança que, segundo a nova redação da verba 1.1.5 da lista I anexa ao CIVA, de onde passou a constar apenas "pão" – ao invés de "pão e produtos de idêntica natureza, tais como gressinos, pães de leite, regueifas e tostas" – terão de ser reconduzidos àquele conceito todos os géneros alimentícios que, no quadro do sistema jurídico, tenham essa qualificação (ponto 47.º). Ora, o croissant francês integra-se no conceito de "pão especial" constante da al. g) do artigo 3.º (*Tipos de pão*) da Portaria n.º 52/2015, de 26 de fevereiro, que revogou a Portaria n.º 425/98, de 25 de julho, uma vez que a respetiva ficha técnica cumpre integralmente as exigências vertidas naquela disposição normativa. Com efeito, a enumeração constante da alínea g) – onde são referidos, como "pão especial", o pão de leite e o pão tostado – não é taxativa, antes meramente exemplificativa, "bastando, para tanto, que os pães contenham os ingredientes e aditivos admitidos e a sua

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

composição cumpra os requisitos legalmente previstos" (ponto 71.º). Acresce que o teor total de açúcar (6%) do croissant francês fica abaixo do teor máximo de açúcar prescrito pelo artigo 6.º, n.º 2 da Portaria para o "pão especial" (pontos 77.º e ss.).

A qualificação do croissant francês como "pão especial" sai reforçada pelo facto de aquele produto não pertencer, à luz da Portaria n.º 52/2015, de 26 de fevereiro, à categoria dos "Produtos afins do pão ou de padaria fina" (artigo 2.º, al. h), que não constam da lista do artigo 3.º sobre os tipos de pão (ponto 45.º). Com efeito, só serão assim qualificados os produtos cujo teor de açúcar total se situe entre 8% e 22% (artigo 6.º, n.º 3 da Portaria), algo que não acontece com o croissant francês comercializado pela Requerente.

Esta é a interpretação para que apontam as regras e princípios gerais da hermenêutica jurídica, aplicáveis ao direito fiscal (artigo 11.º da LGT), e é também o sentido normativo mais alinhado com o Direito da União Europeia (ponto 58.º). Este último, se reclama que as derrogações à taxa normal de IVA sejam objeto de interpretação "estrita" – no sentido de declarativa (ponto 60.º) – opõe-se, em linha com o princípio da neutralidade fiscal, que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estejam em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA. É o que sucede com o croissant francês e as modalidades expressamente qualificadas pelo legislador como "pão especial", designadamente o "pão de leite". Com efeito, o consumidor médio satisfaz as suas necessidades alimentícias tanto através do "pão de leite" como através do croissant francês, "e não se concebe nenhuma razão objetiva para estes produtos em tudo semelhantes e que concorrem entre si sejam tratados de maneira distinta em sede de IVA" (pontos 84.º e ss.).

Além disso, esta interpretação jurídica tem respaldo não só nos Ofícios circulados emitidos pela AT, concretamente no Ofício n.º 30180, de 31-03-2016 (ponto76.º), como na jurisprudência dos tribunais arbitrais (decisão arbitral relativa ao Processo n.º 607/2018-T) e estaduais (Acórdãos de 16-09-2020, proferido no processo n.º 01224/15, e de 23-10-2013, no processo n.º 065/13).

A Requerente adianta, ainda, que não procedem as condições avançadas pela AT para a anulação dos atos de autoliquidação, concretamente a necessidade de repercussão do IVA e a obrigação de retificar previamente as faturas, com reembolso dos adquirentes finais dos bens e serviços. Atenta a natureza massificada dos consumos em causa, a exigência destas condições tornaria impossível,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

na prática, a recuperação do imposto, contrariando abertamente a jurisprudência do TJUE e os princípios da neutralidade fiscal, proporcionalidade e efetividade. De facto, sendo a regra o direito ao reembolso do imposto indevidamente suportado pelo sujeito passivo, este só poderá ser excecionado "quando as autoridades fiscais nacionais provem a transmissão do encargo do imposto para a frente", ou seja, provem a suscetibilidade do enriquecimento sem causa (pontos 116.º e ss.).

Ainda que se admitisse como válida a exigência de demonstração de não repercussão do IVA nos clientes da Requerente, constata-se que, no caso concreto, não houve repercussão económica do imposto. Isto porque a Requerente mantém inalterados os preços dos croissants franceses quer sejam vendidos em regime de *take-away* (23%), quer sejam consumidos em regime de *eat in* (13%), "absorvendo integralmente o impacto económico decorrente da diferença das taxas de IVA" (pontos 135.º e ss.). Acresce que, *in casu*, não existe risco de perda de receita fiscal, atenta a circunstância de os clientes serem consumidores finais e as transmissões de bens em causa estarem excluídas do mecanismo da dedução pelo artigo 21.º, n.º 1, al. d) do CIVA (pontos 143.º e ss.).

O instituto previsto no artigo 78.º do CIVA – a exigência de retificação de faturas – não é aplicável aos casos de erro de qualificação jurídica, mas apenas aos de erro material (cf. decisão arbitral proferida no Processo n.º 170/2016-T, 07-12-2016). Além disso, no presente caso, foi a própria AT a fixar administrativamente o entendimento genérico e oficial que condicionou o agente económico na aplicação da taxa de IVA, pelo que está em causa um erro imputável aos serviços (pontos 149.º e ss.).

Portanto, os atos de autoliquidação IVA referentes ao período de 2019 e 2020 deverão ser anulados, na parte em que deles resultou a aplicação da taxa de 23% ao invés da taxa reduzida de 6% (e, bem assim, o ato de indeferimento do recurso hierárquico que sobre eles recaiu), com o consequente reembolso do imposto pago em excesso e a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43.º, n.º 1 e 2 e 100.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

11. A AT, na Resposta apresentada, argumenta que os atos de autoliquidação de IVA impugnados não estão feridos de qualquer erro de facto ou de direito. Aplica-se, com efeito, o disposto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA (*Regularizações*), de acordo com o qual "[Q]uando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução". Logo, não tendo a Requerente emitido documento retificativo da fatura (notas de crédito e novas faturas), nem tendo regularizado a respetiva contabilização para efeitos dos artigos 44.º e 45.º do CIVA, os atos de autoliquidação não padecem de qualquer erro, pois estão em consonância com as faturas efetivamente emitidas. Segundo a AT, este entendimento está em linha com inúmeras decisões de tribunais superiores e de tribunais arbitrais (cf. pontos 33.º a 39.º da Resposta).

Segundo a Requerida, não pode a Requerente invocar que absorveu integralmente o impacto económico resultante da aplicação da taxa normal (ponto 54.º). Isto porque existe uma obrigação legal de repercussão do IVA sobre o adquirente de bens e serviços (artigo 37.º, n.º 1 CIVA), o que, de acordo com a jurisprudência citada (cf. acórdão do TCA Norte, 17-12-2020, processo nº 02185/17.8BEPRT), é suficiente para demonstrar que houve lugar à transferência da carga tributária para terceiros (ponto 60.º).

Para a AT, a interpretação correta do conceito de "pão" constante da verba 1.1.5 da Lista I do CIVA aponta no sentido da exclusão do croissant francês, que não se enquadra no conceito de "pão especial" constante da al. g) do artigo 3.º da Portaria n.º 52/2015, de 26 de fevereiro, tal como, aliás, sustentou na Informação Vinculativa n.º 10839, de 01-09-2016 (pontos 64.º e ss.). Ademais, a Requerente não cumpriu o ónus da prova, que sobre ela impendia, quanto à quantificação do imposto autoliquidado em excesso (ponto 95.º).

Se, por hipótese académica, o Tribunal arbitral entender anular os atos de liquidação, requer-se que a AT seja condenada na reapreciação da reclamação graciosa (ponto 105.º). Nesse cenário, a AT argumenta, finalmente, que, estando em causa atos de autoliquidação, serão devidos juros indemnizatórios contados desde a data de indeferimento da reclamação graciosa, por ser esse o momento em que o erro passa a ser imputável à AT (pontos 108.º e ss.).

III – Saneamento

12. O Tribunal arbitral foi regularmente constituído face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

judiciárias e têm legitimidade (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). O processo não enferma de nulidades.

III – Matéria de Facto

A. Factos provados

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

A. A Requerente exerce atividades com o CAE 0711 – "Panificação", estando ainda registada para os exercícios da atividade de "Pastelaria" (CAE 10712), "Pastelarias e casas de chá" (CAE 56303), "Comércio a retalho de pão, de produtos de pastelaria e de confeitaria, em estabelecimentos especializados" (CAE 47240), "Restaurantes, N.E. (inclui atividades de restauração em meios móveis)" (CAE 56107) e "Armazenagem não frigorífica" (CAE 52102).

B. Nas suas lojas, a Requerente vende géneros alimentícios para consumo no exterior dos seus estabelecimentos (*take-away*) e presta serviços de alimentação e bebidas, mediante disponibilização de locais de refeição nos mesmos estabelecimentos (*eat in*), liquidando IVA às taxas reduzida, intermédia e normal.

C. Do procedimento inspetivo externo, instaurado em cumprimento das Ordens de Serviço OI2017.../.../..., emitidas pela Direção de Finanças de Lisboa, SIT – Serviços de Inspeção Tributária – Divisão III, resultou que, não sendo o "croissant francês" pão especial (cf. a ficha técnica do "croissant francês" sob o Documento n.º 3, que aqui se dá por integralmente reproduzida), não poderia beneficiar da taxa reduzida de IVA prevista para o "pão" na verba 1.1.5 da Lista I anexa ao CIVA (cf. Documento n.º 7, junto com o PPA, que contém cópia da decisão arbitral referente ao Processo n.º 607/2018-T, onde foi apreciada a legalidade das liquidações adicionais resultantes daquele procedimento inspetivo, bem como do ato de indeferimento do Recurso hierárquico n.º ...2019...).

D. Na sequência daquele procedimento inspectivo, a Requerente liquidou IVA, em 2019 e 2020, à taxa normal (23%) sobre o produto designado "croissant francês" que comercializa diariamente

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

em regime de *take-away* e *eat in*, em serviço *à la carte* ou em contexto de menu, com identificação do tipo de consumo nas faturas emitidas.

E. Em regime de *take-away*, tanto o croissant normal como o croissant francês eram vendidos, à data dos factos (2019 e 2020), singularmente ao preço de € 1,10 (com IVA a 23% incluído) [o que configura um preço € 0,89 sem IVA]; no contexto *eat in*, o mesmo croissant era comercializado *a la carte* ao preço de € 1,10 (com IVA a 13% incluído) [o que configura um preço de € 0,97 de IVA] – cf. as segundas vias de faturas simplificadas das lojas de Algés, que se juntam como Documento n.º 5.

F. Em 01-10-2021, a Requerente foi notificada do ato de indeferimento da reclamação graciosa, com data de 24-09-2021 (cf. processo administrativo).

G. Em 29-10-2021, a Requerente interpôs recurso hierárquico ao qual foi atribuído o n.º ...2021... .

H. Foi dispensada a audiência prévia da Requerente, por a AT ter entendido que as questões levantadas no recurso hierárquico eram iguais às já refutadas no procedimento de reclamação graciosa (cf. processo administrativo).

I. Em 02-12-2025, a Requerente foi notificada do ato de indeferimento do recurso hierárquico, com a fundamentação que, no essencial, agora se reproduz (cf. processo administrativo):

"(...)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

24. O IVA incidente sobre as operações tributáveis que o sujeito passivo efetuou e que deverá constar de tais declarações, será o IVA que foi mencionado nas correspondentes faturas emitidas pelo sujeito passivo declarante, no cumprimento das obrigações legais consagradas nos artigos 36.º, n. º5, al. d), 37.º, n.º 1 e 2.º, n.º 1, al. c) do CIVA.

25. De facto, ao contrário do que ocorre com outros impostos, como o IRC, o IVA implica a existência de uma obrigação de repercussão formal, prevista no n.º 1 do citado artigo 37.º do CIVA, o qual estabelece que «A importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da fatura, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços.».

26. Não havendo forma de impor juridicamente esta obrigação formal de repercussão, caraterística do IVA (que, de facto, em concreto, pode não se verificar), a lei, nacional e europeia, procura meios de induzir o sujeito passivo a adotar esse comportamento. Um deles é o previsto no artigo 203.º da Diretiva IVA (equivalente ao referido artigo 2.º, n.º 1, al. c) do CIVA"), que expressamente estipula que o IVA «é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura.", devendo esta incluir, nos termos do artigo 226.º da DCIVA (e 36.º, n.º 5, al. d) do CIVA), obrigatoriamente, as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido.

27. Daqui decorre, como se conclui na decisão arbitral de 08.11.2016, proferida no processo do CAAD n.º 63/2015-T (cuja fundamentação, quanto a este ponto, integralmente acolhemos), a obrigação de entrega ao Estado do IVA faturado, ainda que indevidamente, seja porque motivo for incluindo, obviamente, a aplicação de uma taxa superior à devida.

28. Este dipositivo visa não apenas assegurar o direito do adquirente a, quando for o caso, usufruir do direito à dedução do imposto ou do repercutido poder obter a restituição do imposto que lhe foi cobrado indevidamente, mas também evitar possíveis fraudes ou atos de planeamento fiscal abusivos, como sobretudo reforçar o interesse da lei (nacional e europeia) em assegurar o cumprimento da obrigação de repercussão formal e, consequentemente, em preservar a natureza do IVA como imposto geral sobre o consumo .

29. Outros dispositivos legais visam igualmente proteger a obrigação de repercussão formal e a posição do repercutido. É o caso do n.º 7 do referido artigo 29.º do CIVA ao estatuir que «Quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento retificativo de fatura».

30. Como é o caso do artigo 97.º, n.º 3 do CIVA quando dispõe que "As liquidações só podem ser anuladas" (na sequência de recurso hierárquico, reclamação e/ou impugnação), "quando esteja provado que o imposto não foi incluído na fatura passada ao adquirente nos termos do artigo 37º"

Desta forma,

31. Entendemos que a autoliquidação efetuada pelos sujeitos passivos de IVA, tal como consta da declaração apresentada nos termos do artigo 29.º, n.º 1, al. c) do CIVA, apenas poderá ser anulada, mesmo em sede de impugnação, no que se refere ao apuramento do montante de imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, se o imposto em causa não estiver contido em fatura passada ao adquirente.

32. Conclui-se, assim, que para que fosse possível anular as autoliquidações em questão, era

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

necessário que as faturas emitidas pela Recorrente, nas quais esta, confessadamente inclui 23% de IVA, fossem objeto de retificação, nos termos legais, para que passasse a constar das mesmas outra taxa, bem como o correspondente montante de imposto, era necessário, por isso, que fosse seguido o procedimento estabelecido no artigo 78.º do CIVA, que dispõe, no seu n.º 1 que "As disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo.", estando este mecanismo vedado no presente caso, dado estarmos perante liquidações a consumidores finais, os quais, estes sim, suportaram o imposto.

33. Não se verificando a cumulação de tais requisitos (dos artigos 29.º, n.º 7, 97.º, n.º 3, e 78.º, n.º 1 todos do CIVA), inexistem fundamentos legais para a anulação das autoliquidações em questão, que se verificam efetuadas em conformidade com as normas que a regulam.

34. Não estará aqui em causa a circunstância de as operações em causa serem eventualmente tributáveis à taxa de 6%, e não à taxa, faturada pela Recorrente, de 23%.

35. Com efeito, daí resulta, não a ilegalidade das autoliquidações efetuadas pela Recorrente nas declarações a que alude o artigo 29.º, n.º 1, al. c) do CIVA, mas das liquidações efetuadas pela própria contribuinte nas faturas que emitiu, em cumprimento do disposto no artigo 37.º, n.º 1, do CIVA, liquidações essa cuja correção se impunha à própria Requerente, nos termos atrás expostos.

36. Sobre este assunto, concordamos com o teor do Acórdão do TCA-Sul de 04.07.2000, proferido no processo 1525/98, o qual sentenciou o seguinte:

"1. A dívida de IVA de cada sujeito passivo é encontrada deduzindo da totalidade do imposto mencionado nas faturas processada aos seus clientes o imposto suportado nas faturas de aquisição de bens e serviços destinados à sua produção, tudo reportado a um certo período de tempo;
2. Se houver alteração do valor tributável dos bens ou serviços pode o sujeito passivo proceder à sua retificação, sendo a mesma facultativa se o imposto mencionado na fatura for superior, e obrigatória, se tal imposto for inferior;
3. Em caso de imposto mencionado na fatura de montante superior ao devido, enquanto não for retificado, é o mesmo devido, cabendo à AF fiscal a sua liquidação adicional, no caso de o sujeito passivo o não fizer".

37. Deste modo, é nosso entendimento que o pedido no que toca à anulação dos atos de autoliquidação de IVA relativos às operações tributáveis que envolvem »croissant francês e, consequentemente, o pedido de restituição do imposto que considera ter sido autoliquidado em excesso por aplicação da taxa de 23% em vez da taxa de 6% (ou mesmo a de 13%, conforme pedido efetuado subsidiariamente),não merece deferimento, em virtude de não terem sido observados os procedimentos essenciais decorrentes da lei respeitantes à retificação das faturas para solicitar a restituição de IVA, nomeadamente os decorrentes do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, c), 29.º, n.º 1, c) e n.º 7, 36.º, n.º 5, d), 37.º, n.º 1, 78.º, n.º 1 e 97.º, n.º 3, todos do CIVA.

38. Conclui-se que inexiste qualquer ilegalidade nas autoliquidações postas em crise, porquanto as mesmas foram efetuadas de acordo com a lei e com as instruções emanadas pela AT, no uso das suas competências.

J. Em 04-03-2026, a Requerente apresentou o presente PPA.

B. Matéria não-provada

14. Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

C. Fundamentação da matéria de facto

15. Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e no processo administrativo.
Um dos factos controvertidos entre as partes prende-se com a não repercussão económica, no preço final do croissant francês, da diferença de imposto resultante da aplicação de taxas de IVA normal e intermédia. Este é um tema em que existe abundante jurisprudência do TJUE, que, sendo o IVA um imposto harmonizado a nível do Direito da União Europeia, importa não desconsiderar.

O Tribunal de Justiça tem declarado reiteradamente que os Estados-membros estão, em princípio, obrigados a restituir os impostos cobrados por um Estado-membro em violação do Direito da União. Esta obrigação conhece apenas uma exceção. Segundo o acórdão *Danfoss*, um Estado-membro pode "opor-se a um pedido de reembolso de um imposto indevido apresentado pelo comprador final sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, quem tiver suportado afinal o encargo possa, nos termos do direito interno, exercer uma acção civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo" (acórdão *Danfoss*, processo C-94/2010, §27). O reembolso do imposto nestas circunstâncias conduziria a uma situação de enriquecimento sem causa.

Logo, tal como reiterado no Despacho *Vapo Atlantic*, um Estado-membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da UE *quando as autoridades nacionais provarem* que o imposto foi suportado na íntegra por pessoa diferente do sujeito passivo e que o reembolso do imposto implicaria um enriquecimento sem causa deste último (Despacho *Vapo Atlantic*, §39-42; acórdão *Weber's Wine*, processo C-147/01, §93-94).

A repercussão de um imposto não se presume *mesmo quando* seja legalmente exigida a incorporação do imposto no preço de venda dos bens (repercussão legal obrigatória), ou mesmo que, habitualmente, no domínio do comércio, o imposto seja parcial ou totalmente repercutido. Neste sentido, para o Tribunal de Justiça, a repercussão tributária – obrigatória, ou não – é uma *questão de facto*, que depende de fatores inerentes a cada transação comercial e será mais ou menos provável consoante as caraterísticas do mercado, mormente a sua elasticidade ou inelasticidade (Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-460/21, §44; *Weber's Wine*, processo C-147/01, §96).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Mesmo quando se prove a ocorrência de repercussão, a restituição do imposto ao sujeito passivo não consubstancia necessariamente um enriquecimento sem causa, porquanto aquele pode sofrer prejuízos associados à diminuição das suas vendas, por comparação com produtos sucedâneos não sujeitos a idêntica imposição. A circunstância de a lei prever a repercussão não dispensa a AT de demonstrar que essa repercussão ocorreu, cabendo ao órgão jurisdicional nacional decidir a partir da livre apreciação dos elementos de prova que lhe tenham sido submetidos (Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-460/21, §44).

Portanto, o ónus de demonstrar que não houve repercussão económica – que não se confunde com a repercussão legal do imposto, como evidencia a jurisprudência do Tribunal de Justiça – pertence à AT, não ao sujeito passivo do imposto, mesmo num caso como o do presente PPA, em que está em causa um imposto sujeito a uma *obrigação legal* de repercussão (artigo 37.º CIVA). Trata-se de um ónus que, *in casu*, a AT manifestamente não respeitou, limitando-se a sublinhar que, onde tenha havido repercussão legal do imposto, houve, *também*, repercussão económica, o que é notoriamente insuficiente à luz da jurisprudência elencada.

Contudo, mesmo que, no presente processo, se considere inaplicável esta distribuição do ónus da prova – por não estar em causa imposto liquidado *em violação do Direito da União*, antes um imposto liquidado *em violação da lei nacional de transposição* – a decisão quanto à ausência de repercussão económica seria idêntica. Com efeito, resulta da jurisprudência citada pela AT, em particular, do acórdão do TCA Norte, 17-12-2020, processo n.º 02185/17.8BEPRT, que o sujeito passivo de IVA pode e deve levar ao conhecimento do Tribunal factos que permitam uma "análise económica das transações comerciais tituladas pelas faturas que tenha em conta outras circunstâncias pertinentes".

Foi precisamente isso que aconteceu *in casu*. O Tribunal arbitral entende que os documentos trazidos pela Requerente – em especial, o **Documento n.º 5**, que contém segundas vias de faturas emitidas nos anos de 2019 e 2020 – demonstram que o preço de venda ao público do croissant francês foi de €1,10, e que tal preço se manteve invariável independentemente da taxa de IVA – intermédia ou normal – aplicada. Trata-se de factos que, *não sendo decisivos*, corroboram a asserção da Requerente no sentido de que, tendo procedido à repercussão do IVA a que está legalmente obrigada, não procedeu, todavia, à integral repercussão económica do imposto, isto é, decidiu, no exercício da sua liberdade de iniciativa económica, absorver o impacto económico decorrente da

diferença de taxas de IVA (cf., com entendimento idêntico, a decisão arbitral proferida no Processo n.º 170/2016-T, 07-12-2016).

Não tendo a AT avançado qualquer argumento que permita infirmar ou pôr em crise aquela asserção, nem cogitado outra qualquer explicação para o facto de o preço final dos croissants se manter inalterado independentemente da taxa de IVA aplicável, o Tribunal arbitral entende, ao abrigo do princípio da livre apreciação da prova, constante do artigo 607.º, n.º 5 do CPC, mas aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, que, não obstante o cumprimento da obrigação legal de repercussão, não houve transferência efetiva da carga tributária (inerente ao diferencial da taxa de imposto) do sujeito passivo para os consumidores finais dos croissants franceses.

O outro facto controvertido entre as partes prende-se com a quantificação do montante de IVA pago em excesso, que, no entender da AT, não foi objeto de "prova inequívoca" (ponto 95.º da Resposta). Ora, a Requerente juntou, sob o Documento n.º 6, tabelas-síntese das autoliquidações efetuadas em 2019 e 2020, em termos que, para o Tribunal arbitral, se afiguram suficientes e credíveis. A Requerente está sujeita, além disso, a inúmeras obrigações acessórias de natureza contabilística (artigo 29.º do CIVA). Pelo que sempre se diria que, ao abrigo do princípio do inquisitório, constante do artigo 58.º da LGT, poderia a AT, considerando a documentação oferecida insuficiente, ter ordenado outras diligências probatórias necessárias à descoberta da verdade material, incidentes, em especial mas não só, sobre a contabilidade da Requerente (acórdão do STA, 21-10-2009, processo n.º 0583/09).

V – Matéria de direito

A. Delimitação do objeto do processo arbitral

16. As questões de direito a apreciar no presente processo estão delimitadas pela fundamentação do ato de indeferimento do recurso hierárquico, que se baseou em dois argumentos. Em primeiro lugar, no facto de a Requerente não ter lançado mão do expediente de regularização de faturas previsto no artigo 78.º do CIVA previamente à impugnação (administrativa) dos atos de liquidação. Em segundo lugar, no facto de, nos termos do n.º 3 do artigo 97.º do CIVA, a anulação das

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

liquidações só poder ter lugar quando esteja provado que o imposto não foi incluído na fatura passada ao adquirente nos termos do artigo 37.º do CIVA (cf. Documento n.º 1, de onde consta o ato de indeferimento do recurso hierárquico).

17. Assim, caso o Tribunal arbitral conclua que estes dois fundamentos não procedem, está-lhe vedado anular os atos impugnados com base em fundamentação diferente da utilizada pela AT, porquanto daí resultaria uma substituição do Tribunal à administração no exercício da função administrativa, em violação do princípio fundamental da separação de poderes (cf. acórdão do STA, 01-06-2026, processo n.º 058/11). Entende-se, com efeito, que o Tribunal não pode recorrer "a outros filtros" para aferir da validade do ato de liquidação, uma vez que os seus "poderes de cognição não podem ir além dos fundamentos de que o ato explicitamente partiu" (cf. acórdão do STA, 31-01-2018, processo n.º 01157/17).

Neste sentido, a fundamentação à luz da qual deverá ser apreciada a legalidade do ato de liquidação tem de existir à data da notificação da decisão administrativa que sobre ele recaiu, não sendo admissível que a AT elabore ou complete a fundamentação de que *prima facie* não se serviu (e que consubstanciaria uma fundamentação *a posteriori*). Como se lê na decisão arbitral relativa ao Processo n.º 571/2020-T, 07-09-2021, "[e]nquanto corolário do contencioso de mera legalidade, constitui jurisprudência assente que é em face da fundamentação que acompanha os atos tributários consubstanciados nas notas de liquidação adicionais impugnadas que se há de apreciar a legalidade daqueles atos, o que torna irrelevante, para este efeito, a fundamentação *a posteriori* que a Autoridade Tributária e Aduaneira veio aduzir já em sede de processo arbitral".

18. Transpondo estas considerações para o caso concreto: caso este Tribunal arbitral venha a concluir pela improcedência dos dois fundamentos invocados pela AT para não anular os atos de liquidação de IVA, não poderá, pelas razões aduzidas, lançar-se na apreciação de um terceiro, não constante da fundamentação do ato de indeferimento do recurso hierárquico, designadamente o da taxa de IVA aplicável ao croissant francês. A própria AT esclarece, no ponto 34.º da fundamentação do ato de indeferimento, que não está em causa a circunstância de as operações em causa serem eventualmente tributáveis à taxa de 6%, e não à taxa de 23%. É, portanto, à luz daqueles dois fundamentos que a legalidade do ato tem de ser apreciada.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

B. Da exigência de regularização das faturas emitidas como condição de impugnação dos atos de autoliquidação de IVA

19. Sobre este primeiro fundamento, pode ler-se o seguinte na fundamentação do ato de indeferimento do recurso hierárquico:

> "(...)
> 32. Conclui-se, assim, que para que fosse possível anular as autoliquidações em questão, era necessário que as faturas emitidas pela Recorrente, nas quais esta, confessadamente inclui 23% de IVA, fossem objeto de retificação, nos termos legais, para que passasse a constar das mesmas outra taxa, bem como o correspondente montante de imposto, era necessário, por isso, que fosse seguido o procedimento estabelecido no artigo 78.º do CIVA, que dispõe, no seu n.º 1 que "As disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo", estando este mecanismo vedado no presente caso dado estarmos perante liquidações a consumidores finais, os quais, estes sim, suportaram o imposto.
> 33. Não se verificando a cumulação de tais requisitos (dos artigos 29.º, n.º 7, 97.º, n.º 3 e 78.º, n.º 1 todos do CIVA), inexistem fundamentos legais para a anulação das autoliquidações em questão, que se verificam efetuadas em conformidade com as normas que a regulam.
> (...)"

20. O IVA é um imposto geral sobre o consumo, objeto de harmonização por parte do Direito da União Europeia, que incide sobre todas as fases do processo produtivo, e que opera através do chamado método de dedução do imposto. Significa isto que o montante de IVA a entregar por cada sujeito passivo ao Estado corresponde (apenas) à diferença entre o valor do IVA liquidado na venda de bens e prestação de serviços e o montante de IVA suportado a montante, nas aquisições efetuadas durante o mesmo período. Trata-se, portanto, de um imposto indireto, pautado pela *não coincidência* entre o sujeito passivo – a pessoa vinculada ao cumprimento da obrigação tributária, na aceção do n.º 3 do artigo 18.º da LGT – e aquele cuja manifestação de capacidade contributiva o imposto pretente onerar – o adquirente de bens e serviços ou suportador económico do imposto.

21. A transferência da carga tributária do sujeito passivo para o adquirente de bens e serviços ocorre por banda da repercussão, que se define como a técnica tributária que permite "transferir o encargo fiscal para o contribuinte final, de modo que a imposição seja neutra para o particular ou empresa que inicialmente paga e depois repercute, aparecendo como um simples degrau no processo de cobrança" (cf. acórdão STA, processo n.º 0380/08.0BEBJA 0204/14, 10-10-2018). No IVA, a repercussão do imposto é uma *obrigação legal*, no sentido de que a lei exige que a importância do imposto seja adicionada ao valor da fatura, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços (artigos 29.º, n.º 1, b) e 37.º, n.º 1 CIVA).

22. O facto de o IVA ser um imposto indireto levanta compreensíveis desafios no caso de vir a ser detetado imposto liquidado a mais ou a menos. "O reconhecimento de um direito ao reembolso ao sujeito passivo não pode ser feito sem ter presente que a aplicação dos impostos indirectos não assenta numa relação apenas a dois, entre o sujeito passivo e a administração, mas antes numa relação triangular, em que, além destes, figura também o repercutido" (acórdão STA, 10-10-2018, processo n.º 0380/08.0BEBJA 0204/14). O reembolso de tributos ao sujeito passivo do imposto que, no domínio da tributação direta, não levanta especiais óbices, abre a porta, no caso da tributação indireta, à possibilidade de restituição do imposto a quem não tenha efetivamente suportado a carga tributária – por outras palavras, a situações de *enriquecimento sem causa*, suscetíveis de afetar o princípio da neutralidade fiscal e a concorrência entre as empresas.

23. É neste contexto que tem de ser compreendida a argumentação da AT quanto à necessidade de recurso ao mecanismo de regularização de faturas previamente à obtenção da anulação dos atos de autoliquidação. A AT socorre-se, com efeito, do disposto no artigo 78.º do CIVA, cuja epígrafe é "*Regularizações*", em especial do seu n.º 5. Esta é uma matéria em que o artigo 90.º da Diretiva IVA confere aos Estados-membros significativa margem de manobra: "1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, *nas condições fixadas pelos Estados-Membros*".

24. As decisões dos Estados-membros terão, contudo, de respeitar as traves-mestras do sistema do IVA. O direito à regularização do IVA liquidado em excesso é um direito determinante para assegurar a neutralidade do imposto, pelo que a sua restrição não deve ir além do *necessário* para garantir a cobrança efetiva do imposto, conforme o vertido no artigo 273.º da Diretiva IVA (cf. decisão arbitral de 29-07-2026, Processo n.º 278/2026-T). Dispõe o n.º 5 do artigo 78.º do CIVA:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

"1 - As disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo.

2 - Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.

3 - Nos casos de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos.

4 - O adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja um sujeito passivo do imposto, se tiver efectuado já o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou rectificação para menos do valor facturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo, a dedução efectuada."

5. Quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem que o que se considera indevida a respetiva dedução (...)".

25. A norma do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA é uma disposição que tem por objetivo evitar que o sujeito passivo fornecedor regularize a seu favor o imposto inicialmente deduzido pelo adquirente sem que este proceda à correção do correspondente valor a favor do Estado, pelo que, se o fornecedor optar por efetuar a retificação, esta tem de ser operada pelas duas partes intervenientes.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Daí o disposto no n.º 4 do mesmo normativo legal, onde se prevê que quando o adquirente o bem ou serviço seja sujeito passivo de IVA e já tiver efetuado o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor procedeu a anulação, redução do valor tributável ou retificação para menos do valor faturado, deve corrigir a dedução efetuada nos prazos legais (cf. decisão arbitral de 29-07-2026, Processo n.º 278/2026-T).

26. Já a Requerente entende, citando a decisão arbitral proferida no Processo n.º 170/2016-T, que o instituto da regularização de faturas previsto no artigo 78.º do CIVA vale exclusivamente para os casos de "faturas inexatas", mas não para erros de subsunção normativa ou de enquadramento jurídico (pontos 149.º e ss. do PPA).

27. O Tribunal arbitral não contesta que o artigo 78.º do CIVA, em especial do seu n.º 5, seja aplicável a casos em que necessidade de regularização do imposto fique a dever-se a um erro sobre a taxa de IVA, ou seja, a erros de subsunção de um determinado bem às verbas constantes das listas anexas ao CIVA (cf., neste sentido, acórdão do TCA-N, 17-12-2020, processo n.º 02185/17.8BEPRT, ou o acórdão do STA, 10-10-2018, processo n.º 0380/08.0BEBJA 0204/14). Todavia, a situação *sub judice* apresenta particularidades não despiciendas.

Em primeiro lugar, os adquirentes dos bens sobre os quais terá sido liquidado imposto em excesso são consumidores finais, ou seja, pessoas que não são sujeitos passivos de IVA, o que torna significativamente mais difícil, num juízo de proporcionalidade, garantir que estes tomaram conhecimento da rectificação e que foram reembolsados das quantias suportadas a mais. Neste sentido, a *única* dedução de imposto que poderá ser afetada em virtude da anulação dos atos de autoliquidação é a da própria Requerente, que é o *único* sujeito de IVA envolvido na transação. Esta circunstância reduz substancialmente o potencial abusivo que aquela disposição normativa visa combater.

Em segundo lugar, não houve nenhuma *retificação para menos* do valor tributável de uma operação ou do respetivo imposto. A Requerente liquidou imposto à taxa normal por força de informações vinculativas prestadas pela AT e na sequência de procedimentos inspetivos por esta desencadeados, pretendendo, agora, *anular* as autoliquidações por discordar dessas orientações. Como se lê na decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 608/2017-T:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

> "[n]o caso em apreço, foi a própria Autoridade Tributária e Aduaneira que indicou em decisões administrativas o entendimento jurídico a adoptar sobre a taxa a aplicar, que confirmou em informação vinculativa, especialmente emitida para a situação em apreço, pelo que não é concebível, à face de uma perspectiva que tenha em mente a unidade do sistema jurídico e o direito constitucionalmente reconhecido à impugnação contenciosa de todos os actos lesivos, inerente ao direito fundamental à tutela judicial efectiva (artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP) que a lei preveja, concomitantemente, o dever de a Autoridade Tributária e Aduaneira informar os contribuintes sobre as suas obrigações [artigo 59.º, n. 1, alínea m), da LGT] e, como condição para impugnar, lhe imponha que actue em dissonância com o que é informado, praticando o que, na perspetiva da AT, é uma ilegalidade.
>
> Se a lei prevê a obrigação de a Autoridade Tributária e Aduaneira informar os contribuintes sobre os seus deveres tributários, não pode penalizar os cidadãos cumpridores com a perda de um direito constitucionalmente reconhecido pelo facto de actuarem em sintonia com o informado, nem é concebível à face do princípio do Estado de Direito (artigo 2.º da CRP) que os cidadãos tenham de praticar actos que a Administração entende ilegais, sujeitando-se às consequências negativas que daí decorrem, para assegurarem os direitos constitucionais".

Argumentação que também se encontra na já mencionada decisão arbitral relativa ao Processo n.º 170/2016, 07-12-2026.

28. Entendimento diverso do exposto conduziria a resultados verdadeiramente *bizarros*, colocando o sujeito passivo numa situação paradoxal de indefesa, isto é, numa situação de impossibilidade prática de exercício do direito de impugnar uma decisão tributária. Nesse cenário, ou o sujeito passivo liquida IVA à taxa que a AT publicitou ser a correta, mas nesse caso, como condição para a anulação da liquidação, tem de lançar mão previamente do expediente da regularização vertido no artigo 78.º, n.º 5 CIVA, com as dificuldades que lhe estão associadas; ou liquida IVA à taxa que entende ser a legalmente correta, mas arrisca novo procedimento inspetivo, nova liquidação adicional e o pagamento de juros compensatórios por ter dado causa ao atraso na liquidação (artigo 35.º, n.º 1 da LGT).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Pode contrargumentar-se que não existe situação de indefesa porque os impostos indiretos são geralmente repercutidos sobre os adquirentes dos bens e serviços (e no caso do IVA, existe mesmo uma obrigação legal de repercussão), pelo que o sujeito passivo não sofreu qualquer prejuízo patrimonial por ter liquidado imposto em excesso. Contudo, a ser assim, ficam por explicar as especiais cautelas erguidas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça quanto às hipóteses em que é admissível a um Estado-membro recusar o reembolso de um imposto liquidado em violação do Direito da União com fundamento em enriquecimento sem causa.

29. Todas as informações vinculativas prestadas, incluindo as urgentes, são publicadas no prazo de 30 dias por meios eletrónicos (artigo 68.º, n.º 17 da LGT). Aliás, a própria AT, na Resposta ao presente PPA, se serve da Informação vinculativa n.º 10839, de 01-09-2016, para reforçar a aplicação da taxa normal de IVA ao croissant francês:

> "18. Da análise aos documentos remetidos pela requerente que designa por "fichas técnicas dos produtos", verifica-se que os produtos mencionados nos "DOC" 1; 2; 3 e 4, respetivamente, "Croissant"; "Croissant manteiga"; "Croissant brioche com recheio de creme"; "Croissant brioche com recheio de creme de cacau com avelã", ainda que, conforme refere a requerente, possam ser fabricados com farinhas utilizadas no fabrico do "pão", não se afigura que os mesmos se enquadrem em qualquer das definições de "Pão" a que se referem as alíneas a) a g) do artigo 3.º da Portaria n.º 52/2015 de 26 de fevereiro. Consequentemente, não é possível classificar estes produtos nos diversos "Tipos de pão" a que se refere o citado artigo 3.º, designadamente, como pretende a requerente, no "Pão especial" [alínea g) do artigo 3.º da Portaria]. Acresce, ainda que qualquer um destes produtos não é comercializado com a designação de "pão" [n.º 1 do artigo 8.º da Portaria 52/2015 de 26 de fevereiro], pelo que a sua transmissão deve ser passível de IVA, à taxa normal, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do citado Código (a partir da entrada em vigor da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março)".

30. O Tribunal arbitral não aceita que, no presente caso – onde, reitera-se, a Requerente se limitou a seguir as informações vinculativas da AT e atuar em sintonia com elas, depois de ter sido objeto de um procedimento inspetivo com objeto parcialmente coincidente – a lei faça depender a anulação das autoliquidações da circunstância de o sujeito passivo ter lançado mão do expediente do artigo 78.º, n.º 5 do CIVA. Outra leitura colocaria o sujeito passivo numa situação de indefesa,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

frustrando ou condicionando desproporcionalmente o seu direito de acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efetiva (artigo 20.º da CRP), o qual, no que respeita à relação cidadão-Administração, encontra uma concretização particularizadora no artigo 268.º, n.º 4, da CRP (cf., sobre situação próxima, o Acórdão n.º 422/2007, do Tribunal Constitucional).

31. O Tribunal arbitral conclui, portanto, que a situação da Requerente, *pelas concretas circunstâncias* que a rodeiam, não se enquadra no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, não lhe sendo exigível, num juízo de proporcionalidade, que recorresse ao expediente nele previsto como condição para obter a anulação administrativa ou judicial dos atos de autoliquidação impugnados.

B. Da não inclusão do imposto nas faturas passadas ao abrigo do artigo 37.º do CIVA

32. O segundo argumento que se retira do ato de indeferimento do recurso hierárquico tem que ver com o incumprimento do disposto no n.º 3 do artigo 97.º do CIVA. Este contém um conjunto de normas especiais que comportam alguns desvios ao preceituado na LGT e no CPPT quanto às garantias do sujeito passivo, em especial no que respeita à reclamação graciosa, ao recurso hierárquico e à impugnação judicial. Dispõe aquele preceito legal:

> "1. Os sujeitos passivos e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem recorrer hierarquicamente nos casos previstos neste Código, reclamar contra a respetiva liquidação ou impugná-la, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.
> 2. Os recursos hierárquicos, as reclamações e as impugnações não são admitidas se as liquidações forem ainda insuscetíveis de correção nos termos do artigo 78.º ou se não tiver sido entregue a declaração periódica cuja falta originou a liquidação prevista no artigo 88.º.
> *3. As liquidações só podem ser anuladas quando esteja provado que o imposto não foi incluído na fatura passada ao adquirente nos termos do artigo 37.º.*
> 4. As notificações efetuadas nos termos dos artigos 91.º, 92.º e 93.º, n.º 1 devem indicar as razões de facto ou de direito da determinação da dívida de imposto, bem como os critérios e cálculos subjacentes aos montantes apurados.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

5. Os prazos para as reclamações ou impugnações previstas no n.º 2 contam-se a partir do dia imediato ao final do período referido nos n.ºs 3 e 6 do artigo 78.º."

33. A AT argumenta, na Resposta, que "as autoliquidações não podem ser anuladas, por estar em causa imposto legalmente repercutido a terceiros, relativamente aos quais (...) não existem evidências de que foram ressarcidos de qualquer importância que agora se considera indevidamente cobrada" (ponto 44.º da Resposta). Antes, no ponto 31 do ato de indeferimento do recurso hierárquico, veiculou o seguinte entendimento: "Entendemos que a autoliquidação efetuada pelos sujeitos passivos de IVA, tal como consta da declaração apresentada nos termos do artigo 29.º, n.º 1, al. c) do CIVA, apenas poderá ser anulada, mesmo em sede de impugnação, no que se refere ao apuramento do montante de imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, se o imposto em causa não estiver contido em fatura passada ao adquirente".

34. Como se disse anteriormente, para efeitos de saber se um Estado-membro pode validamente recusar o reembolso ao sujeito passivo de um imposto liquidado em violação do Direito da União Europeia – por outras palavras, numa situação de enriquecimento sem causa – não se afigura *decisiva* a existência de uma *obrigação legal* de repercussão do imposto. Reiterando o que se disse *supra*, a repercussão tributária – obrigatória, ou não – é uma *questão de facto*, que depende de fatores inerentes a cada transação comercial e será mais ou menos provável consoante as caraterísticas do mercado, mormente a sua elasticidade ou inelasticidade (Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-460/21, §44; *Weber's Wine*, processo C-147/01, §96).

35. Sem prejuízo da margem de manobra deixada pelo princípio da autonomia processual aos Estados-membros na regulação dos pedidos de restituição de impostos incompatíveis com o direito da União, aqueles não poderão implementar soluções legislativas que contrariem o disposto na jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o direito ao reembolso. Neste sentido, há que interpretar o n.º 3 do artigo 97.º do CIVA (em especial o segmento "que o imposto não foi incluído na fatura passada ao adquirente") no sentido de que o mesmo não obsta à anulação da liquidação quando o imposto, apesar de formalmente repercutido sobre o adquirente, não tenha sido, em função da prova trazida ao processo, efetivamente transferido para o preço final do bem ou serviço transacionado. De outra forma ficaria por explicar o *dictum* do Tribunal de Justiça, entre outros, no §45 do Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-640/21:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

> "45. Não se pode no entanto admitir que, no caso dos impostos indiretos, exista uma presunção segundo a qual a repercussão teve lugar e que cabe ao contribuinte provar negativamente o contrário. Sucede o mesmo quando o contribuinte tenha sido obrigado, pela legislação nacional aplicável, a incorporar o imposto no preço de custo do produto em causa. Com efeito, essa obrigação legal não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutida, mesmo no caso de a violação de essa obrigação conduzir a uma sanção".

36. Este *dictum* ficaria desprovido de qualquer efeito útil, pondo em causa a efetividade e a uniformidade do Direito da União, se o n.º 3 do artigo 97.º do CIVA fosse interpretado no sentido de que o facto de o imposto estar formalmente integrado na fatura emitida nos termos do artigo 37.º do CIVA preclude inelutavelmente o direito do sujeito passivo de obter a anulação da liquidação e o direito ao reembolso do imposto entregue nos cofres do Estado.

37. O Tribunal arbitral já se pronunciou, na **fundamentação de facto** e em termos que se dão agora por reproduzidos, sobre a não repercussão, no preço final do croissant francês, da totalidade da diferença entre as taxas de IVA aplicáveis. Aí concluiu-se que, seja qual for o entendimento quanto ao ónus da prova, os elementos probatórios juntos ao processo pela Requerente são suficientes e credíveis, para além de não terem sido contrariados pela AT, que se limitou a reiterar que as faturas juntas aos autos evidenciam a repercussão legal do IVA sobre os consumidores finais.

38. Nestas circunstâncias, tem de se concluir, para efeitos do presente processo, que as consequências da ilegalidade da liquidação de IVA recaíram sobre a Requerente e não sobre os adquirentes dos croissants franceses a quem cobrou IVA à taxa normal, pois estes beneficiaram de uma diminuição do rendimento da Requerente, em medida igual à diferença entre a taxa normal e a taxa reduzida de IVA, para que o preço que pagaram pelos serviços não excedesse o que era pago por aqueles que consumiram croissants à taxa intermédia.

39. Termos em que o Tribunal arbitral decide anular parcialmente os atos de autoliquidação de IVA referentes aos anos de 2019 e 2020 e, em consequência, condenar a AT na restituição da quantia de IVA paga em excesso, que a Requerente quantifica em € 73.338,28 e que, pelas razões identificadas supra na **fundamentação de facto**, não foi posta em crise pela AT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O ato tributário é suscetível de anulação parcial, quando esteja em causa uma ilegalidade que o afeta apenas em parte (cf., por exemplo, o acórdão do STA, 30-01-2019, processo n.º 0436/18.0BALSB). Nada obsta a que a AT, querendo e estando em tempo, liquide o IVA adicional que entende ser devido, à taxa normal ou outra, já que este foi tema sobre o qual a decisão arbitral não incidiu. Mas não pode o Tribunal arbitral, sob pena de exorbitar os seus poderes de cognição, fazer outra coisa que não seja a anulação de atos de liquidação – parcial *in casu* – e a condenação em juros indemnizatórios, se a ela houver lugar nos termos da lei.

C. Da condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios

40. A Requerente pede ainda a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1 e 2 e 100.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT, "contados desde o momento em que foi pago o IVA em excesso". Considera, com efeito, que existe "erro imputável aos serviços", consubstanciado no Ofício-Circulado n.º 30180 de 31 de março de 2016, e nas informações vinculativas n.º 10839, de 1 de setembro de 2016, n.º 14634, de 9 de abril de 2019, assim como na ação inspetiva de que foi alvo, com interpretação ilegal sobre a aplicação da verba 1.1.5 da Lista I anexa ao CIVA aos croissants franceses vendidos individualmente e para takeaway".

41. A AT avança, por seu turno, que caso o Tribunal arbitral decida pela anulação dos atos impugnados, são devidos juros indemnizatórios desde a data de indeferimento expresso da reclamação graciosa que precedeu o recurso hierárquico, pois só a partir desta data é que, nos casos de autoliquidação, passou a existir "erro imputável aos serviços" na aceção do artigo 43.º, n.º 1 da LGT.

42. Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT que "[S]ão 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". Nenhuma das partes contesta que, num cenário de anulação das liquidações impugnadas, existe erro imputável aos serviços. A questão prende-se, exclusivamente, com o momento em que este terá passado a existir, em particular nos casos de autoliquidação, que estão sujeitos a reclamação graciosa obrigatória (artigo 131.º, n.º 1 CPPT).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

43. Ora, é entendimento estabilizado e uniforme do STA que, nas hipóteses de retenção na fonte ou de autoliquidação, o termo inicial para a contagem dos juros indemnizatórios é a data do indeferimento expresso da reclamação graciosa ou, caso este não ocorra dentro do prazo legal, a data em que se formou o indeferimento tácito, e não a data do pagamento indevido do imposto. É assim porque, nos casos de autoliquidação ou retenção na fonte, inexiste erro inicial da AT, ou seja o erro não lhe pode ser imputado no momento do pagamento, apenas o pode ser a partir do momento em que o contribuinte apresenta a reclamação graciosa e a AT, tendo o poder-dever de rever a situação e anular o ato ilegal, decide mantê-lo (indeferimento expresso) ou deixa esgotar o prazo legal para decidir (indeferimento tácito) – cf., neste sentido, os Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 29-06-2022, processo n.º 93/21.7BALSB, de 25-02-2026, processo n.º 0176/25.4BALSB, e de 29-04-2026, processo n.º 113/25.6BALSB.

Porém, reconhece-se que não será assim quando a autoliquidação tenha sido efetuada com base em "orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas" (artigos 43.º, n.º 2 LGT). Até porque, nesse cenário, não haveria lugar a reclamação graciosa obrigatória, por aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 131.º do CPPT ("Quando estiver exclusivamente em causa matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, não há lugar à reclamação necessária prevista no n.º 1").

44. É certo que, no presente processo, a Requerente seguiu as orientações genéricas publicadas pela AT sobre a taxa de IVA aplicável aos croissants franceses. Contudo, a anulação dos atos de autoliquidação não radica na ilegalidade ou incorreção dessas orientações, sobre as quais, aliás, este Tribunal arbitral não chegou a debruçar-se. Por conseguinte, não se veem razões para afastar a jurisprudência do STA a que acima se fez referência, sendo devidos juros indemnizatórios contados desde a data de indeferimento expresso da reclamação graciosa, a saber, desde o dia 24-09-2021.

45. Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria, por isso, inútil – artigo 608.º do CPC, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, e) do RJAT.

VI. Decisão

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando parcialmente os atos de liquidação de IVA de 2019 e 2020, bem como o ato de indeferimento do recurso hierárquico sob o n.º ...2021..., que sobre eles recaiu;
b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição da quantia de € 73.338,28, correspondente ao imposto pago em excesso, e no pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do indeferimento da reclamação graciosa, ou seja, 24-09-2021.
c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

VII. Valor do processo

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em **€ 73 338,28**, valor atribuído pela Requerente.

VIII. Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22, n.º 4 do RJAT, no artigo 4.º, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante de custas é fixado em **€ 2 448,00,** a cargo da Requerida.

Lisboa, 27 de outubro de 2026

Notifique-se

Os Árbitros

Fernanda Maçãs

(Árbitro-Presidente)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Marta Vicente

(Árbitro-Adjunto- relatora)

Olívio Mota Amador

(Árbitro-Adjunto)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt