CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 237/2026-T
Tema: IVA – prestação de serviços de sumos naturais – taxa de IVA

SUMÁRIO

I. *A exclusão dos "sumos" da verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA relativa às prestações de serviços de alimentação e bebidas, na redacção aplicável em 2021, abrangia os sumos naturais;*

II. *O princípio da neutralidade fiscal opõe-se ao tratamento diferenciado de prestações semelhantes, sendo que a apreciação dessa semelhança deve atender ao ponto de vista do consumidor médio, às propriedades das prestações, às necessidades que satisfazem e à influência das respectivas diferenças na decisão de consumo;*

III. *A disponibilização de diferentes bebidas no mesmo estabelecimento ou menu não demonstra, por si só, a sua semelhança para efeitos de IVA, devendo esta resultar da apreciação concreta das características das prestações e das condições do seu fornecimento.*

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (Presidente e relatora), Tomás Cantista Tavares e Martins Alfaro (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., LDA.**, sociedade por quotas matriculada na Conservatória do Registo Comercial com o número único de matrícula e de identificação de pessoa colectiva..., com sede na

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

Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa ("Requerente"), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos de autoliquidação de IVA, referentes aos meses de Janeiro a Dezembro de 2021, na parte respeitante à taxa de IVA aplicável aos serviços de sumos naturais prestados em regime "*eat in*", no montante total de € 260.761,61, bem como da decisão de indeferimento expresso proferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira ("Requerida") do recurso hierárquico que correu termos sob o n.º ...2023... .

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 04.03.2026, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 05.03.2026.

3. 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 designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. As partes foram notificadas dessa designação em 22.04.2026, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 13.05.2026.

6. Por despacho datado de 15.05.2026, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta, remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

7. Em 17.06.2026, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos cópia do processo administrativo, tendo-se defendido por impugnação e pugnado pela sua absolvição do pedido.

8. Por despacho de 14.09.2026, o Tribunal Arbitral designou o dia 23.09.2026, pelas 14 horas, para efeitos da realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, notificando as partes para indicarem, de forma individualizada, os concretos factos do pedido de pronúncia arbitral e da resposta que seriam objecto da prova testemunhal.

9. Em 18.09.2026, a Requerente apresentou requerimento a indicar os factos que pretendia ver esclarecidos pela testemunha por si arrolada.

10. A reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, teve lugar no dia 23.09.2026, pelas 14 horas, para ouvir B..., a testemunha arrolada pela Requerente.

11. Nesse mesmo dia, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a facultar às partes o prazo de 20 dias para que as mesmas, querendo, de modo simultâneo, apresentassem alegações escritas, tendo ainda designado o dia 13.11.2026 para efeitos de prolação da decisão arbitral.

12. Em 13.10.2026, a Requerente apresentou as suas alegações escritas e juntou aos autos o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.

13. Na mesma data, a Requerida apresentou, igualmente, as suas alegações escritas, bem como lista dos processos arbitrais sobre o mesmo tema dos autos.

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

II. POSIÇÃO DAS PARTES

§1 Posição da Requerente

14. A Requerente sustenta o pedido que formula, alegando, em síntese, o seguinte:
    a. As autoliquidações de IVA relativas aos períodos de Janeiro a Dezembro de 2021 enfermam de erro de Direito, por haver sido aplicada a taxa normal de 23% aos serviços de sumos naturais e néctares de frutos prestados em regime "*eat in*";
    b. Deveria, ao invés, ser aplicada a taxa intermédia de 13% para efeito de liquidação de IVA incidente sobre tais serviços;
    c. A interpretação das normas fiscais não se deve cingir à letra da lei, devendo atender à unidade do sistema jurídico, às circunstâncias em que a lei foi elaborada e às condições específicas do tempo da sua aplicação;
    d. A interpretação estrita das normas que prevêem taxas reduzidas não equivale a uma interpretação restritiva;
    e. A verba 1.11 da Lista I anexa ao Código do IVA estabelece um tratamento fiscal favorável para os "*sumos e néctares de frutos*", ao passo que a verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA, na redacção aplicável em 2021, excluía "*refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias*";
    f. A referência a "*sumos*" e "*néctares*" constante daquela exclusão não abrange os sumos naturais e néctares de frutos, atendendo à ausência de qualquer alusão a "*naturais*" ou "de *frutos*" e ao contexto em que tais expressões surgem associadas a refrigerantes;
    g. Esta exclusão respeitaria antes a bebidas aditivadas, com estabilizantes, adoçantes ou edulcorantes artificiais e diminuta presença de fruta;
    h. Importa fazer a distinção entre sumos naturais e refrigerantes, sendo que os primeiros se enquadram no código 2009 da classificação de mercadorias na

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

Nomenclatura Combinada e se encontram excluídos do imposto especial incidente sobre bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar ou edulcorantes;

i. A alteração da verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2024 — que passou a excluir apenas bebidas alcoólicas e refrigerantes — evidencia que ou a redacção anterior não pretendia abranger os sumos naturais e néctares de frutos ou que o legislador corrigiu uma diferenciação contrária ao princípio da neutralidade fiscal;

j. O princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que bens ou prestações de serviços semelhantes que satisfaçam as mesmas necessidades do consumidor e estejam em concorrência entre si sejam objecto de tratamento distinto em sede de IVA;

k. A comparação juridicamente relevante deve ser feita entre os serviços de sumos naturais e os serviços de outras bebidas de cafetaria, designadamente chá, tisanas, infusões frias, leite e leite achocolatado, batidos de fruta, bebidas de cereais, bebidas vegetais e água mineral;

l. Essas bebidas são disponibilizadas no mesmo estabelecimento, ao mesmo balcão, por vezes integradas no mesmo menu, servidas para consumo imediato e com idêntico modo de preparação, atendimento e entrega;

m. Por isso, constituem alternativas funcionalmente equivalentes para o consumidor que pretende acompanhar a refeição ou o lanche com uma bebida;

n. Os serviços de sumos naturais e os serviços das demais bebidas de cafetaria encontram-se numa relação de substituibilidade do ponto de vista do consumidor médio;

o. Como tal, a tributação dos primeiros à taxa normal de 23%, quando os segundos beneficiam da taxa intermédia de 13%, consubstancia discriminação negativa e "***flagrante distorção da concorrência***" (com negrito no próprio texto);

p. Razões sociais ou de saúde podem justificar a tributação agravada das bebidas alcoólicas e dos refrigerantes, mas não justificam o tratamento mais gravoso dos sumos naturais e néctares de frutos;

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

q. Subsidiariamente, fazendo um juízo de comparabilidade entre os serviços de sumo de fruta espremida "*in loco*" e os serviços de fruta servida em polpa, ambos em regime "*eat in*", sublinha que o sumo sem aditivos é fruta em estado natural, apenas apresentada em estado líquido;

r. Os serviços de fruta em polpa e de sumo de fruta espremida são sucedâneos e a diferença terminológica entre "*polpa de fruta*" e "*sumo ou néctar de fruta*" não pode determinar tratamento fiscal diferente, sob pena de violação dos princípios da neutralidade, igualdade e proporcionalidade;

s. A aplicação da taxa normal é um "*erro de qualificação jurídica das operações tributáveis*" e não um erro material ou um caso de "*faturas inexactas*";

t. Consequentemente, não estava obrigada a rectificar as faturas, as declarações periódicas ou os elementos contabilísticos para poder obter a anulação das autoliquidações e o reembolso do imposto;

u. Seguiu o entendimento veiculado pela Requerida através do Ofício-Circulado n.º 30181 e de informações vinculativas subsequentes, que preconizam a tributação dos sumos naturais em contexto de restauração à taxa normal, pelo que essas instruções administrativas a induziram em erro no preenchimento das declarações periódicas;

v. A falta de emissão de notas de crédito ou de novas faturas não obsta à reconstituição da situação tributária que existiria se a taxa considerada correcta tivesse sido aplicada, por não estar em causa iniciativa voluntária de rectificação de faturas, mas a constatação administrativa ou jurisdicional da ilegalidade das autoliquidações;

w. O princípio da neutralidade do IVA exige a correcção do imposto indevidamente liquidado quando inexista risco de perda de receita fiscal, não podendo o direito ao reembolso depender de exigências que tornem essa correcção impossível ou excessivamente difícil;

x. Os destinatários dos serviços são consumidores finais, num contexto de consumo de massas e de preços finais com IVA incluído, pelo que a rectificação das faturas e a restituição individualizada do imposto seriam impraticáveis;

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

y. Manteve inalterados os preços finais dos sumos naturais, tanto em "*take-away*" como em "*eat in*", tendo absorvido na sua margem o impacto económico resultante da aplicação da taxa normal aos serviços prestados em "*eat in*";

z. Não repercutiu economicamente o diferencial de imposto sobre os consumidores nem obteria enriquecimento sem causa com o reembolso;

aa. O ónus de demonstrar que o reembolso implicaria enriquecimento sem causa, por efectiva repercussão económica do imposto sobre terceiros, cabe à Requerida, não podendo ser transferido para o sujeito passivo;

bb. Por os clientes serem exclusivamente consumidores finais sem direito à dedução do IVA suportado, não existe risco de perda de receitas fiscais que justifique a recusa do reembolso;

cc. O erro das autoliquidações é imputável à Requerida, por resultar de entendimento administrativo exteriorizado em instruções públicas e vinculativas pelos seus serviços;

dd. Pede a anulação do indeferimento do recurso hierárquico, a anulação parcial das autoliquidações de IVA na diferença entre as taxas de 23% e de 13%, o reembolso do imposto pago em excesso e juros indemnizatórios desde o respectivo pagamento ou, subsidiariamente, desde o indeferimento da reclamação graciosa;

ee. Subsidiariamente, caso subsistam dúvidas relevantes quanto à interpretação do Direito da União Europeia, requer o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE"), em especial quanto à compatibilidade da tributação dos sumos naturais à taxa de 23% com os princípios da neutralidade, igualdade, efectividade e proporcionalidade, bem como quanto às condições impostas ao reembolso.

§2 Posição da Requerida

15. Em síntese, a Requerida alega o seguinte, na sua resposta:

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

a. Os actos de autoliquidação impugnados encontram-se conformes com as faturas emitidas pela Requerente aos seus clientes, sendo o imposto nelas mencionado imposto legalmente repercutido;
b. A alteração da taxa de IVA aplicável implica a alteração do valor tributável e do imposto constante das faturas, exigindo a emissão dos respectivos documentos rectificativos e a correspondente regularização nas declarações periódicas de IVA;
c. Não há evidência de a Requerente ter corrigido uma única fatura que contivesse IVA liquidado à taxa de 23%, nem de ter emitido notas de crédito e novas faturas, ou efectuado as correspondentes regularizações declarativas;
d. Tais regularizações não podem ser efectuadas por substituição ou anulação das declarações periódicas apresentadas, devendo observar o procedimento próprio de rectificação da faturação e de regularização do imposto;
e. No período relevante, a verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA excluía expressamente os "sumos" da aplicação da taxa intermédia, abrangendo essa exclusão os sumos naturais fornecidos no âmbito de serviços de restauração;
f. Esta norma não distingue entre sumos naturais e outros sumos, pelo que não cabe ao intérprete introduzir uma distinção que o legislador não estabeleceu;
g. Os sumos, "*sejam eles naturais ou não*", são tributados à taxa normal quando integrados em serviços de restauração;
h. A alteração introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2024, que deixou de incluir os sumos e néctares no elenco das exclusões da verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA, representa uma alteração de política legislativa, aplicável apenas a partir de 2024, sem carácter interpretativo ou retroactivo;
i. Não ocorreu, nos períodos em causa, qualquer alteração de taxa que pudesse justificar a pretensão da Requerente de correcção das autoliquidações de 2021;
j. O princípio da neutralidade fiscal não impõe a aplicação da taxa intermédia aos serviços de sumos naturais, uma vez que a determinação dos bens e serviços abrangidos pelas taxas reduzida e intermédia resulta da opção do legislador e da delimitação constante das respectivas verbas legais;

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

k. O juízo de comparabilidade proposto pela Requerente entre os sumos naturais e produtos de cafetaria, tais como chá, café, leite, batidos, bebidas vegetais ou água, é de rejeitar uma vez que a simples circunstância de serem servidos num estabelecimento de restauração, ou poderem integrar o mesmo menu, não os torna necessariamente comparáveis para efeitos de IVA;

l. É distinta a aquisição em regime de "*take-away*" do consumo em regime de "*eat in*": no primeiro, o adquirente recolhe e leva consigo os produtos; no segundo, são disponibilizadas e mantidas instalações para o respectivo consumo no local;

m. Essas duas modalidades satisfazem necessidades distintas do adquirente, pelo que não são indiferentes para a apreciação da tributação aplicável;

n. Quanto ao pedido de reembolso, não se demonstra que a Requerente tenha ressarcido os clientes do imposto alegadamente liquidado em excesso, nem que tenha emitido notas de crédito ou outros documentos que evidenciem essa restituição;

o. A alegada diminuição da margem de lucro ou a alegada absorção económica do diferencial de IVA pela Requerente não foram demonstradas, tratando-se de alegações não provadas;

p. O reembolso à Requerente, sem rectificação das faturas e sem restituição do imposto aos adquirentes, poderia determinar enriquecimento sem causa, por o IVA haver sido faturado e legalmente repercutido sobre os clientes;

q. A circunstância de os adquirentes serem consumidores finais e numerosos não afasta a repercussão jurídica do imposto, nem dispensa a Requerente da observância dos procedimentos de rectificação e regularização legalmente previstos;

r. Os montantes de IVA cuja restituição é peticionada não se encontram demonstrados nos autos e carecem de averiguação e validação pelos seus serviços de inspecção tributária;

s. Mesmo que fosse reconhecida razão à Requerente quanto à taxa aplicável, não está apurado que o valor a reembolsar corresponda ao montante indicado no pedido arbitral;

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

t. Quanto aos juros indemnizatórios, estando em causa autoliquidações e não actos de liquidação praticados pela Requerida, apenas poderiam ser devidos, caso se verificassem os respectivos pressupostos, desde a decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

III. SANEAMENTO

16. O presente pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

17. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.

18. 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 Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

19. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não enferma de nulidades, nem existem excepções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

Cumpre apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1 Fundamentação da fixação da matéria de facto

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

20. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos pertinentes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa de pedir que fundamenta o pedido formulado pela Requerente, bem como discriminar a matéria provada e não provada, em conformidade com o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"), nos artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 1, 3 e 4, do Código de Processo Civil ("CPC"), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

21. Os poderes de cognição do Tribunal Arbitral abrangem factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram, em conformidade com o disposto nos artigos 13.º, do CPPT, 99.º, da Lei Geral Tributária ("LGT"), 90.º, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 5.º, n.º 2, e 411.º, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a), c) e e), do RJAT.

22. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas, em conformidade com o disposto no artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT. O Tribunal Arbitral tem poderes para, através dos seus próprios conhecimentos, apreciar o ponto de vista do consumidor ou homem médio, sendo por isso, desnecessária a perícia solicitada pela Requerente, nos termos e como indicado pelo TJUE no acórdão de 09.09.2021, *Phantasialand*, no processo C-406/20, nos pontos 46 e 47.

23. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, que só possam ser provados por documentos, que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º, do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido

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

princípio da livre apreciação, em conformidade com o artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

24. Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

25. A convicção do Tribunal Arbitral quanto à matéria de facto dada como provada ou não provada resultou da análise crítica dos documentos apresentados pela Requerente, da cópia do processo administrativo junto pela Requerida e da prova testemunhal produzida em sede de reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, realizada em 23.09.2026, tendo o depoimento da testemunha aí prestado sido objecto de gravação áudio, como consta da correspondente acta.

26. No que concerne ao depoimento da testemunha arrolada pela Requerente, esta aparentou depor com conhecimento directo dos factos que relatou, tendo tal depoimento sido valorado pelo Tribunal Arbitral.

27. Nesse depoimento, B... revelou ter conhecimento da actividade da Requerente, que identificou como especialmente conhecida pelos seus menus de pequeno-almoço, designadamente pelo denominado "*menu dos € 2,50*". Esclareceu que estes menus integram alimentos, com destaque para os *croissants* e os *brioches*, e bebidas, podendo os clientes optar por sumo de laranja natural espremido no momento, outros sumos de fruta, água, sumos "*Compal*" ou produtos de cafetaria, como *meia-de-leite*, *galão* e *abatanado*.

28. Quanto ao funcionamento dos estabelecimentos da Requerente, explicou que esta utiliza um sistema de senhas, inspirado no existente nos talhos, que permite distinguir as aquisições para consumo fora do estabelecimento, em regime de "*take away*", 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

aquisições para consumo no próprio estabelecimento, em regime de "*eat in*". Segundo referiu, esta distinção permite também assegurar, na faturação, a aplicação das diferentes taxas de IVA em função dos produtos adquiridos pelos clientes e da modalidade de consumo.

29. A testemunha declarou que a Requerente aplica diferentes taxas de IVA aos produtos que compõem os menus de pequeno-almoço, assinalando que, no caso do sumo de laranja natural, à semelhança do que sucede com outros produtos, como a *Bola de Berlim*, a taxa aplicada varia consoante a aquisição seja efectuada em regime de "*take away*" ou de "*eat in*".

30. A este respeito, referiu ter conhecimento de que a excepção relativa aos "*sumos*" constante da Lista II anexa ao Código do IVA em vigor à data dos factos não distinguia entre sumos naturais e outros sumos e que, por esse motivo, os contabilistas, auditores e advogados da Requerente aconselharam a aplicar a taxa de IVA de 23% aos sumos servidos em regime de "*eat in*". Referiu ainda ter conhecimento de que, em 2024, ocorreu uma alteração legislativa por força da qual os sumos naturais servidos em regime de "*eat in*" passaram a ser tributados à taxa de 13%, sem que daí tivesse resultado uma alteração do preço praticado pela Requerente.

31. No que concerne à política comercial seguida pela Requerente, explicou que a composição e o preço dos menus obedecem a uma estratégia de proporcionar maior valor e qualidade aos clientes, tendo em consideração os preços praticados pela concorrência.

32. Neste contexto, a Requerente aceita praticar margens distintas para acomodar quer as diferentes taxas de IVA aplicáveis aos produtos que integram os menus, quer as alterações legislativas nas taxas de IVA aplicáveis aos diferentes produtos, não diferenciando o preço cobrado aos clientes em função da opção pelo consumo no estabelecimento ou fora dele.

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

33. Esclareceu a testemunha que, apesar do número crescente de clientes que solicitam a inclusão do número de identificação fiscal nas facturas, a maioria destas continua a ser emitida a "*consumidor final*".

34. Relativamente às preferências dos clientes, a testemunha indicou que os sumos naturais, de laranja e de outras frutas, representam cerca de 80% das escolhas de bebidas nos menus de pequeno-almoço, sendo que cerca de 67% optam pelo sumo de laranja natural, tanto em regime de "*eat in*" como de "*take away*". Não soube, porém, precisar qual seria a opção dos clientes caso não pudessem escolher sumo de laranja natural, admitindo a possibilidade de abandonarem o estabelecimento em vez de optarem por outro produto.

35. Este segmento do depoimento não permite concluir pela existência de um comportamento habitual dos consumidores de substituição do sumo de laranja natural por outra bebida, nem permite apurar que os consumidores percepcionem as demais bebidas indicadas pela Requerente como alternativas ao sumo de laranja natural, nos termos por esta alegados.
36. Por sua vez, a predominância da escolha dos sumos naturais, em particular do sumo de laranja natural, nos menus evidencia uma preferência dos clientes, mas não esclarece, por si só, se as restantes bebidas eram por estes percepcionadas como alternativas equivalentes.

37. A falta de demonstração destes factos não equivale à prova de que as bebidas não eram substituíveis entre si; significa apenas que a substituibilidade alegada pela Requerente não ficou demonstrada.

§2 Factos provados

38. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

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

a. No âmbito da sua actividade comercial, a Requerente disponibiliza aos seus clientes menus de pequeno-almoço, os quais integram diversos alimentos, como os *croissants* e os *brioches*, e bebidas, tais como sumos de laranja natural espremidos no momento, outros sumos de fruta, água, sumos "Compal" ou produtos de cafetaria, como *meia-de-leite*, *galão* e *abatanado*;

b. A Requerente, nos seus estabelecimentos, utiliza um sistema de senhas, inspirado no existente nos talhos, que permite distinguir as aquisições para consumo fora do estabelecimento, em regime de "*take away*", das aquisições para consumo no próprio estabelecimento, em regime de "*eat in*";

c. Esta distinção permite, no momento da facturação aos clientes, identificar a modalidade de consumo para efeitos de aplicação da taxa de IVA incidente sobre os produtos e serviços adquiridos pelos clientes;

d. A Requerente aplica diferentes taxas de IVA aos produtos que compõem os menus de pequeno-almoço;

e. A Requerente aplica diferentes taxas de IVA aos produtos, consoante a aquisição seja efectuada em regime de "*take away*" ou de "*eat in*";

f. Em 2021, a Requerente, seguindo os conselhos de contabilistas, auditores e advogados, liquidava IVA à taxa de 23% aquando do fornecimento de serviços de sumos naturais aos seus clientes quando os mesmos eram servidos em regime de "*eat in*";

g. A composição e o preço dos menus praticados pela Requerente obedeciam a uma estratégia de proporcionar maior valor e qualidade aos clientes, tendo em consideração os preços praticados pela concorrência, não havendo distinção do preço em função da diferente opção de consumo escolhida pelos clientes;

h. A Requerente aceitou praticar margens comerciais distintas entre diferentes tipos de produtos e serviços para acomodar quer as diferentes taxas de IVA que lhes eram aplicáveis, respectivamente, quer as alterações legislativas nas taxas de IVA aplicáveis aos mesmos;

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. Os sumos naturais, de laranja e de outras frutas, representam, em conjunto, cerca de 80% das escolhas dos consumidores no que respeita às bebidas que compõem os menus de pequeno-almoço, tanto em regime de "*eat in*" como de "*take away*";

j. A maioria das faturas emitidas pela Requerente não inclui a referência ao número de identificação fiscal dos consumidores;

k. Em 14 de Janeiro de 2021, a Requerente emitiu a fatura simplificada n.º FS 020/2100480, dirigida ao contribuinte com o n.º "*166149713*", na qual consta uma unidade de "*Menu Pequeno Almoco*", composta por "*Pao Deus*", "*Mista*", "*Sumo Natural Laran*" e "*Café*", à qual foi atribuído o preço total de € 2,99, sendo que a Requerente liquidou IVA à taxa de 13% sobre o montante correspondente a € 0,55 e liquidou IVA à taxa de 23% sobre o montante correspondente a € 1,92;

l. Em 14 de Janeiro de 2021, a Requerente emitiu a fatura simplificada n.º FS 020/2100482, dirigida ao contribuinte "*Consumidor final*", na qual consta uma unidade de "*Sumo Natural Laranja*", à qual foi atribuído o preço de € 2,00, com IVA liquidado à taxa de 23%, e uma "*Empada Galinha*", à qual foi atribuído o preço de € 1,25, com IVA liquidado à taxa de 13%;

m. Em 15 de Janeiro de 2021, a Requerente emitiu a fatura simplificada n.º FS 020/2100998, dirigida ao contribuinte com o n.º "*298421534*", na qual consta uma unidade de "*Café*", à qual foi atribuído o preço de € 0,65, com IVA liquidado à taxa de 13%, uma unidade de "*Sumo Natural Laranja*", à qual foi atribuído o preço de € 2,00, com IVA liquidado à taxa de 6%, uma unidade de "*Caracol Frutos Secos*", à qual foi atribuído o preço de € 1,10, com IVA liquidado à taxa de 23%, uma unidade de "*Padeira Bola*", à qual foi atribuído o preço de € 0,25, com IVA liquidado à taxa de 6%, uma unidade de "*Integral Pequeno*", à qual foi atribuído o preço de € 0,30, com IVA liquidado à taxa de 6%;

n. Em 15 de Janeiro de 2021, a Requerente emitiu a fatura simplificada n.º FS 020/2101125, dirigida ao contribuinte "*Consumidor final*", na qual consta uma unidade de "*Menu Pequeno Almoco*", composta por "*Croissant Brioche*", "*Mista*", "*Sumo Natural Laran*" e "*Café*", à qual foi atribuído o preço total de € 4,09, sendo

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

que a Requerente liquidou IVA à taxa de 6% sobre o montante correspondente a € 1,44, liquidou IVA à taxa de 13% sobre o montante correspondente a € 0,55 e liquidou IVA à taxa de 23% sobre o montante correspondente a € 1,57;

o. A Requerente, no ano de 2021, apresentou declarações periódicas de IVA relativas aos períodos mensais de Janeiro a Dezembro, nas quais declarou transmissões de bens e prestações de serviços tributadas às taxas reduzida, intermédia e normal, bem como os montantes de imposto apurados em cada período;

p. Em 28 de Fevereiro de 2023, a Requerente apresentou reclamação graciosa referente às autoliquidações de IVA dos períodos de Janeiro a Dezembro de 2021, a qual correu termos sob o n.º ...2023...;

q. Em 12 de Abril de 2023, a Requerida proferiu despacho no qual projectava a decisão de indeferimento da reclamação graciosa; tendo o mesmo sido notificado à Requerente para que esta, querendo, exercesse o seu direito de audição prévia;

r. A Requerente não exerceu o direito de audição prévia no procedimento de reclamação graciosa;

s. Em 11 de Maio de 2023, a Requerida proferiu despacho de indeferimento da reclamação graciosa, o qual foi notificado à Requerente através de ofício datado de 15.05.2023;

t. Em 19 de Junho de 2023, a Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, o qual correu termos sob o n.º ...2023...;

u. Em 21 de Agosto de 2025, a Requerente apresentou um pedido de esclarecimentos à Requerida sobre o estado do recurso hierárquico;

v. Em 22 de Agosto de 2025 e em resposta a este pedido, a Requerida informou a Requerente de que o recurso hierárquico se encontrava em análise, com vista à respectiva submissão a despacho superior;

w. Em 2 de Dezembro de 2025, a Requerida proferiu despacho de indeferimento do recurso hierárquico, o qual foi notificado à Requerente através de ofício n.º 1077, datado dessa mesma data.

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

§3 Factos não provados

39. Com relevo para a decisão da causa, não se consideram provados os seguintes factos:
    a. Na perspectiva dos consumidores, as bebidas indicadas pela Requerente como alternativas ao sumo de laranja natural constituem alternativas a este para satisfazer a mesma necessidade de consumo, de tal modo que as diferenças entre as respectivas características não influenciam consideravelmente a escolha entre uns e outros; e
    b. Em caso de indisponibilidade de sumo de laranja natural nos estabelecimentos da Requerente, os clientes optam habitualmente por alguma das demais bebidas disponibilizadas pela Requerente, em sua substituição.

V. MATÉRIA DE DIREITO

40. Passando-se à apreciação do mérito da causa, entende-se que a questão a decidir, tal como delimitada pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral, consiste em determinar se os serviços de sumos naturais fornecidos pela Requerente em regime "*eat in*", no ano de 2021, deviam ser tributados à taxa normal de IVA de 23% ou à taxa intermédia de 13%, e, sendo aplicável a taxa inferior, se se verificam os pressupostos da anulação parcial das autoliquidações, do reembolso do imposto, no montante de € 260.761,61, e dos juros indemnizatórios peticionados.

Vejamos.

§1 - Normas legais relevantes

41. Para efeitos desta análise, importa fixar a base legal relevante, tendo por referência o que se encontrava consagrado na legislação fiscal em vigor à data dos factos tributários aqui em causa:

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. **Artigo 16.º, n.º 4, do Código do IVA:**

"*4 - Para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, entende-se por valor normal de um bem ou serviço:*

a) O preço, aumentado dos elementos referidos no n.º 5, na medida em que nele não estejam incluídos, que um adquirente ou destinatário, no estádio de comercialização em que é efectuada a operação e em condições normais de concorrência, teria de pagar a um fornecedor ou prestador independente, no tempo e lugar em que é efectuada a operação ou no tempo e lugar mais próximos, para obter o bem ou o serviço ou um bem ou serviço similar;

b) Na falta de bem similar, o valor normal não pode ser inferior ao preço de aquisição do bem ou, na sua falta, ao preço de custo, reportados ao momento em que a transmissão de bens se realiza;

c) Na falta de serviço similar, o valor normal não pode ser inferior ao custo suportado pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços.";

ii. **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%.";

iii. **Artigo 29.º, n.º 7, do Código do IVA:**

"*7 - 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.*";

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

iv. **Artigo 37.º, do Código do IVA:**

"*1 - 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.*

2 - Nas operações pelas quais seja emitida uma fatura nos termos do artigo 40.º, o imposto pode ser incluído no preço, para efeitos do disposto no número anterior.

3 - A repercussão do imposto não é obrigatória nas operações referidas na alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º.";

v. **Artigo 78.º, n.ºs 1, 3 e 5, do Código do IVA:**

"*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.*

(...)

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.

(...)

5 - Quando 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 tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução.";

vi. **Artigo 97.º, n.º 3, do Código do IVA:**

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

"*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*";

vii. **Artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, do Código do IVA:**

"*1 - Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária.*

2 - Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.";

viii. **Verba 1.11, da Lista I anexa ao Código do IVA:**

"*1.11 - Sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã sem teor alcoólico*";

ix. **Verba 3.1, da Lista II anexa ao Código do IVA (antes da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2024):**

"*3.1 - Prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias. Quando o serviço incorpore elementos sujeitos a taxas distintas para o qual é fixado um preço único, o valor tributável deve ser repartido pelas várias taxas, tendo por base a relação proporcional entre o preço de cada elemento da operação e o preço total que seria aplicado de acordo com a tabela de preços ou proporcionalmente ao valor normal dos serviços que compõem a operação. Não sendo efectuada aquela repartição, é aplicável a taxa mais elevada à totalidade do serviço*";

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

x. **Verba 3.1, da Lista II anexa ao Código do IVA (após a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2024):**

"*3.1 - Prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão das bebidas alcoólicas e refrigerantes*";

xi. **Artigo 90.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 ("Directiva IVA"):**

"*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.*"

xii. **Artigo 96.º, da Directiva IVA:**

"*Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.*";

xiii. **Artigo 97.º, da Directiva IVA:**

"*A taxa normal não pode ser inferior a 15%.*";

xiv. **Artigo 98.º, da Directiva IVA:**

"*1. Os Estados-Membros podem aplicar um máximo de duas taxas reduzidas.*

As taxas reduzidas são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5% e aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços constantes da lista do Anexo III.

Os Estados-Membros podem aplicar as taxas reduzidas às entregas de bens ou prestações de serviços abrangidos por um máximo de 24 pontos do Anexo III.

2. Os Estados-Membros podem, para além das duas taxas reduzidas referidas no n.º 1 do presente artigo, aplicar uma taxa reduzida inferior ao mínimo de 5%, bem como uma isenção com direito à dedução do IVA pago no estádio anterior, a

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

entregas de bens ou prestações de serviços abrangidos por um máximo de sete pontos do Anexo III.

A taxa reduzida inferior ao mínimo de 5% e a isenção com direito à dedução do IVA pago no estádio anterior só podem ser aplicadas a entregas de bens ou prestações de serviços abrangidos pelos seguintes pontos do Anexo III:

a) pontos 1) a 6) e 10-C);

b) qualquer outro ponto do Anexo III abrangido pelas opções previstas no artigo 105.º-A, n.º 1.

Para efeitos do segundo parágrafo, alínea b), do presente número, as operações relativas à habitação referidas no artigo 105.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, são consideradas abrangidas pelo ponto 10) do Anexo III.

Os Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 2021, aplicavam taxas reduzidas inferiores ao mínimo de 5 % ou concediam isenções com direito à dedução do IVA pago no estádio anterior a entregas de bens ou prestações de serviços abrangidos por mais de sete pontos da lista de bens ou serviços constante do Anexo III limitam a aplicação dessas taxas reduzidas ou a concessão dessas isenções para dar cumprimento ao primeiro parágrafo do presente número o mais tardar em 1 de janeiro de 2032 ou aquando da adoção do regime definitivo referido no artigo 402.º, consoante o que ocorrer primeiro. Os Estados-Membros são livres de determinar a que entregas de bens ou prestações de serviços continuarão a aplicar essas taxas reduzidas ou a conceder essas isenções.

3. As taxas reduzidas e as isenções referidas nos n.os 1 e 2 do presente artigo não são aplicáveis aos serviços prestados por via eletrónica, com exceção dos incluídos nos pontos 6), 7), 8) e 13) do Anexo III.

4. Ao aplicarem as taxas reduzidas e as isenções previstas na presente diretiva, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada ou a classificação estatística de produtos por atividade, ou ambos, para delimitar com exatidão a categoria em causa";

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

xv. **Artigo 184.º, da Directiva IVA:**

"*A dedução inicialmente efectuada é objecto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.*";

xvi. **Artigo 185.º, da Directiva IVA:**

"*1. A regularização é efectuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.*

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efectuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afectações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras referidas no artigo 16.º. No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.";

xvii. **Ponto 1) do Anexo III da Directiva IVA (lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º):**

"*Produtos alimentares (incluindo bebidas, com excepção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares;*";

xviii. **Ponto 12-A) do Anexo III da Directiva IVA (lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º):**

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

"*Serviços de restauração e de catering, sendo possível excluir o fornecimento de bebidas (alcoólicas e/ou não alcoólicas)*";

xix. **Artigo 6.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011:**

"*1. Entende-se por «serviços de restauração e de catering» os serviços que consistam no fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, destinadas ao consumo humano, acompanhado de serviços de apoio suficientes para permitir o consumo imediato das mesmas. O fornecimento de comida ou de bebidas, ou de ambas, constitui apenas uma componente de um conjunto em que os serviços são predominantes. Constituem serviços de restauração os serviços prestados nas instalações do prestador e serviços de catering os serviços prestados fora das instalações do prestador.*

2. Não se consideram serviços de restauração nem de catering, na acepção do n.º 1, o fornecimento de comida ou de bebidas, preparadas ou não, ou de ambas, incluindo ou não o transporte das mesmas, mas sem qualquer outro serviço de apoio.".

§2 Da taxa de IVA aplicável às prestações de serviços de fornecimento de sumos naturais por parte da Requerente

42. De acordo com o regime interno aplicável, a verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA, na redacção vigente em 2021, sujeitava à taxa intermédia as prestações de serviços de alimentação e bebidas, excluindo, todavia, as bebidas alcoólicas, os refrigerantes, os sumos, os néctares e as águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou de outras substâncias.

43. Por seu turno, a verba 1.11 da Lista I anexa ao Código do IVA previa a aplicação da taxa reduzida às transmissões de "*sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos*

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

hortícolas", enquadramento relevante para as transmissões de bens efectuadas em regime de "*take-away*".

44. Nestes moldes, esclareça-se que a circunstância de os sumos e néctares de frutos beneficiarem de taxa reduzida quando transmitidos como bens não impõe, por si só, que o respectivo fornecimento, quando integrado numa prestação de serviços de alimentação e bebidas, beneficie da taxa intermédia ou, até mesmo, da própria taxa reduzida.

45. Note-se que a verba 3.1, aplicável em 2021, utilizava os termos, genéricos, "*sumos*" e "*néctares*", sem distinguir, dentro dessas categorias, em função da naturalidade, composição ou modo de preparação, para efeitos de excluir certos tipos de produtos da aplicação da taxa de IVA intermédia.

46. Não resulta directamente da letra daquela verba que a exclusão nela prevista estivesse limitada a sumos aditivados, açucarados, estabilizados ou equiparáveis a refrigerantes, com exclusão dos sumos naturais ou dos néctares de frutos.

47. Aliás, segundo o depoimento prestado pela testemunha arrolada pela Requerente, esta decidiu seguir os conselhos de contabilistas, auditores e advogados e aplicar a taxa de IVA de 23% aos sumos naturais, sendo este um indício de que não decorreria daquela verba 3.1 a distinção entre diferentes tipos de "*sumos*".

48. Assim, a interpretação sustentada pela Requerente da redacção da verba 3.1, aplicável em 2021, pressupõe uma injustificada restrição do alcance da expressão "*sumos*" presente na letra desta norma, fundada em factores – como a composição, as propriedades nutricionais e a alegada finalidade de saúde pública associada à diferenciação dos produtos – que não permitem, no contexto normativo em análise, restringir a exclusão constante daquela norma aos sumos aditivados ou equiparáveis a refrigerantes.

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

49. Como expressou o TJUE no acórdão de 01.10.2020, *X*, no processo C-331/19, a "*função nutritiva (...) é irrelevante que esse produto tenha ou não efeitos benéficos para a saúde, que a sua ingestão implique ou não um certo prazer para o consumidor e que a sua utilização se inscreva num determinado contexto societário. Por conseguinte, a circunstância de o consumo do referido produto produzir efeitos positivos na líbido da pessoa que o ingere é indiferente a este respeito*".

50. Por outro lado, a alteração legislativa introduzida em 2024, que deixou de incluir os sumos e néctares no elenco das exclusões da verba 3.1, não contém indicação de natureza interpretativa nem determina a aplicação retroactiva da nova redacção aos períodos tributários anteriores, nomeadamente ao referente ao ano de 2021.

51. Nesse sentido, ter-se-á de concluir que, com esta alteração legislativa, o legislador modificou o regime anteriormente vigente e não que os sumos naturais nunca estiveram abrangidos pela exclusão anterior presente na verba 3.1.

52. Assim, no plano estritamente literal do Direito interno e considerando que não se pode acolher uma interpretação que não tenha o mínimo de correspondência na letra da lei, a aplicação da taxa normal de 23% aos serviços de sumos naturais prestados em regime "*eat in*" mostra-se conforme com a redacção então vigente, no ano de 2021, da verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA.

53. Numa outra dimensão, atendendo à necessidade de conformar o Código do IVA com a Directiva IVA, é preciso ter presente que o ponto 12-A do Anexo III desta Directiva permite aos Estados-Membros aplicar taxas reduzidas aos serviços de restauração e de "*catering*", podendo excluir o fornecimento de bebidas alcoólicas e/ou não alcoólicas.

54. Esta faculdade reconhecida aos Estados-Membros para excluir bebidas não os dispensa, contudo, da observância do princípio da neutralidade fiscal, que impede a aplicação de

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

taxas diferentes a prestações semelhantes, que satisfaçam as mesmas necessidades e sejam substituíveis do ponto de vista do consumidor médio.

55. Em todo o caso, a aplicação do princípio da neutralidade fiscal não pressupõe a comparação abstracta entre todos os produtos classificados como bebidas não alcoólicas.

56. Exige, antes, a demonstração de que, no contexto comercial e económico relevante, os produtos comparados apresentam propriedades análogas, satisfazem a mesma necessidade e são efectivamente substituíveis para o consumidor médio.

57. A este respeito, o TJUE referiu, no seu acórdão de 05.10.2023, *YD*, proferido no processo C-146/22 ("Acórdão YD"), que "*o princípio da neutralidade fiscal (...) se opõe a que as entregas de bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA*".

58. Seguiu o TJUE, neste acórdão, a ideia que já havia professado em anteriores acórdãos seus, nomeadamente nos proferidos em 10.11.2011, *Rank Group*, nos processos apensos C-259/10 e C-260/10 ("Acórdão Rank Group"), e em 11.09.2014, *K Oy*, no processo C-219/13 ("Acórdão K Oy").

59. Acrescenta o TJUE, no Acórdão YD, que "[n]*o que diz respeito à apreciação da semelhança dos bens ou das prestações de serviços em causa, que cabe sem dúvida ao juiz nacional, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que há que ter principalmente em conta o ponto de vista do consumidor médio. Os bens ou prestações de serviços são semelhantes quando apresentam propriedades análogas e satisfazem as mesmas necessidades do consumidor, em função de um critério de comparabilidade na utilização, e quando as diferenças existentes não influenciem consideravelmente a decisão do consumidor médio de recorrer a um ou a outro dos referidos bens ou prestações de serviços.*".

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

60. Acompanha o TJUE neste acórdão o que já havia defendido, por exemplo, nos Acórdãos Rank Group e K Oy, acima referidos, e também no acórdão de 09.09.2021, *Phantasialand*, proferido no processo C-406/20.

61. Ainda que o Acórdão YD não tenha por objecto os diferentes tipos de produtos aqui em análise nestes autos e, nesse sentido, não resolva directa e completamente a comparação feita pela Requerente, fornece, todavia, os critérios jurídicos a utilizar nessa apreciação, cuja aplicação depende das características das prestações concretamente demonstradas nos autos.

62. Nesta perspectiva, o TJUE deu orientações no Acórdão YD – em moldes similares ao que havia feito anteriormente no Acórdão K Oy – aos tribunais nacionais para deverem atender, designadamente, às propriedades dos produtos, incluindo o sabor, o aspecto exterior, a consistência, a temperatura e o cheiro, à necessidade satisfeita e à influência que as diferenças entre os produtos e os serviços de apoio associados ao respectivo fornecimento exercem na decisão do consumidor médio, para efeitos da averiguação da semelhança entre diferentes bens ou prestações de serviços.

63. Assim, à luz do entendimento do TJUE neste acórdão, basta que as diferenças anteriormente identificadas influenciem consideravelmente a escolha do consumidor para que os produtos não possam ser considerados semelhantes para efeitos de IVA.

64. Neste contexto, a Requerente sustenta que os sumos naturais eram fornecidos no mesmo estabelecimento, ao mesmo balcão, em menus e nas mesmas condições que chá, tisanas, infusões, batidos de fruta, bebidas de cereais, bebidas vegetais, leite e água, constituindo alternativas para acompanhar uma refeição ou lanche.

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

65. Todavia, a circunstância de tais bebidas poderem ser fornecidas no mesmo estabelecimento, ao mesmo balcão ou no âmbito do mesmo menu não é, só por si, bastante para demonstrar que, na perspectiva do consumidor médio, são semelhantes e substituíveis, aptas a satisfazer as mesmas necessidades deste, na acepção exigida pelo princípio da neutralidade fiscal.

66. Com efeito, os sumos naturais e néctares de frutos, por um lado, e o chá, as tisanas, o café, o leite, as bebidas vegetais, os batidos ou a água, por outro, apresentam, em regra, diferenças relevantes de composição, sabor, aspecto exterior, temperatura, consistência, aroma, modo de preparação e expectativas de consumo.

67. À luz das regras da experiência comum, tais diferenças são susceptíveis de influenciar de forma significativa a escolha do consumidor médio, não bastando que as bebidas possam ser consumidas para acompanhar a mesma refeição, pequeno-almoço ou lanche.

68. Foi esta, de resto, a conclusão alcançada na decisão arbitral proferida em 05.03.2025, no processo n.º 1146/2024-T, aplicando o critério fixado pelo TJUE no Acórdão YD.

69. Refere esta decisão arbitral o seguinte:
"*o TJUE tem entendido que princípio da neutralidade «se opõe a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que se encontram, portanto, em concorrência umas com as outras, sejam tratadas de modo diferente do ponto de vista do IVA (...), e que «a introdução e a manutenção de taxas reduzidas de IVA inferiores à taxa normal fixada no artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva só são admissíveis se não violarem o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, o qual se opõe a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA» (...).*

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

Assim, importa apreciar se a exclusão dos sumos e néctares do âmbito da aplicação da taxa reduzida cria um risco de distorção da concorrência, em relação a prestações de serviços semelhantes, que seja incompatível com o princípio da neutralidade.

O recente entendimento do TJUE, em matéria de avaliação da violação do princípio da neutralidade fiscal quando estão em causa taxas de IVA, é o de que «no que diz respeito à apreciação da semelhança dos bens ou das prestações de serviços em causa, que cabe sem dúvida ao juiz nacional, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que há que ter principalmente em conta o ponto de vista do consumidor médio. Os bens ou prestações de serviços são semelhantes quando apresentam propriedades análogas e satisfazem as mesmas necessidades do consumidor, em função de um critério de comparabilidade na utilização, e quando as diferenças existentes não influenciem consideravelmente a decisão do consumidor médio de recorrer a um ou a outro dos referidos bens ou prestações de serviços» (...).

Nesta decisão de 5 de Outubro de 2023, o TJUE densifica os critérios relevantes para aferição da semelhança entre bens e serviços que permitem afirmar a existência de uma situação de concorrência, relevante para efeitos de aplicação de taxas reduzidas, nos seguintes termos:

49 Nesta perspetiva, o órgão jurisdicional de reenvio deverá ter em conta, primeiro, no que respeita às propriedades das bebidas em causa no processo principal, que estas apresentam semelhanças, nomeadamente o facto de serem preparadas a partir do mesmo ingrediente principal, concretamente o leite, e, segundo as conclusões da Autoridade Tributária, de apresentarem uma consistência líquida e um aspeto exterior semelhantes.

50 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio também deverá verificar, neste âmbito, se as bebidas em causa no processo principal podem diferir sensivelmente quanto ao seu sabor, consistência e cheiro, em especial porque, como o Governo Polaco indica nas suas observações escritas, o consumidor, no que respeita às bebidas lácteas quentes sujeitas à taxa reduzida de IVA de 8%, pode encomendar ingredientes adicionais suscetíveis de influenciar estes elementos de modo significativo. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio deverá tomar em consideração o facto de que as bebidas em

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

causa no processo principal apresentam uma diferença térmica que pode afetar sensivelmente as respetivas propriedades, como o sabor e o cheiro.

51 Segundo, resulta da decisão de reenvio e da formulação da primeira questão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio declarou que os dois tipos de bebidas lácteas em causa no processo principal visam satisfazer uma mesma necessidade de consumo de bebidas não alcoólicas açucaradas.

52 Terceiro, quanto à questão de saber se as diferenças entre as bebidas lácteas em causa no processo principal podem influenciar decisivamente a escolha do consumidor médio de adquirir uma ou outra dessas bebidas, recorde-se que, a este respeito, há que tomar em consideração as diferenças que dizem respeito às propriedades dos bens ou das prestações de serviços em causa e à respetiva utilização, as quais são, assim, inerentes a esses bens ou a essas prestações de serviços, bem como as diferenças respeitantes ao contexto em que as entregas de bens ou as prestações de serviços são efetuadas (...)

53 Neste âmbito, há que salientar que as bebidas comercializadas por YD, pelo facto de serem preparadas especificamente a pedido do cliente e entregues quentes, se destinam a ser consumidas imediatamente, quando tal não é necessariamente o caso das bebidas lácteas comercializadas nos estabelecimentos comerciais, sendo que, aliás, o consumidor não tem nenhuma influência na sua composição. Ora, sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, afigura-se que esta diferença pode ter uma influência determinante na escolha do consumidor de adquirir uma ou outra destas bebidas, na medida em que essa escolha não é feita nas mesmas condições nem com o mesmo objetivo, e ainda menos se o consumidor puder alterar a composição das primeiras bebidas encomendando ingredientes adicionais.

54 É nomeadamente à luz dos elementos expostos nos n.ºs 49 a 52, supra, que o órgão jurisdicional de reenvio deverá determinar, primeiro, se as bebidas lácteas em causa no processo principal apresentam propriedades análogas, segundo, se satisfazem as mesmas necessidades do consumidor e, terceiro, se as diferenças entre tais bebidas lácteas exercem uma influência determinante na escolha do consumidor médio de adquirir uma ou outra das referidas bebidas. ***Importa sublinhar, a este respeito, que***

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

basta, nomeadamente, que o terceiro critério não esteja preenchido para que se considere que os bens ou as prestações de serviços em causa não são semelhantes e para que a sua sujeição a taxas reduzidas de IVA diferentes não viole, por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal *(...).*

55 Tendo em conta os fundamentos precedentes, há que responder às questões prejudiciais submetidas que o artigo 98.° da Diretiva IVA, lido em conjugação com o anexo III, pontos 1 e 12-A, da mesma, o artigo 6.° do Regulamento de Execução n.º 282/2011 e o princípio da neutralidade fiscal, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional que prevê que os géneros alimentícios compostos pelo mesmo ingrediente principal e que respondam à mesma necessidade de um consumidor médio estejam sujeitos a duas taxas reduzidas de IVA diferentes, consoante sejam vendidos a retalho num estabelecimento comercial ou preparados e fornecidos quentes a um cliente, a pedido deste, para consumo imediato, desde que esses géneros alimentícios não apresentem propriedades análogas não obstante o ingrediente principal que têm em comum, ou que as diferenças existentes entre os referidos géneros alimentícios, incluindo os serviços de apoio que acompanham o respetivo fornecimento, influenciem consideravelmente a decisão do consumidor médio de adquirir um ou outro dos referidos produtos.

Esta jurisprudência, específica sobre as semelhanças entre bebidas para efeitos de aplicação do princípio da neutralidade no âmbito da fixação de taxas reduzidas de IVA, é extremamente exigente quanto aos requisitos de semelhança necessários para os serviços de fornecimento de bebidas se poderem considerar em situação de concorrência, sendo claro que, à face deste entendimento do TJUE, ao contrário do que se poderia interpretar de decisões anteriores, não basta que as prestações de serviços de fornecimento de bebidas satisfaçam as mesmas necessidades dos consumidores para se estar perante uma situação em que a distinção de taxas reduzidas viole o princípio da neutralidade.

Na verdade, à face desta jurisprudência, para as prestações serem consideradas análogas é necessário que não haja entre os produtos fornecidos diferenças de sabor,

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

consistência e cheiro (primeiro requisito, indicado nos n.ºs 50 e 54), pelo que não se verifica o requisito da existência de propriedades análogas quanto a sabor, consistência e cheiro (primeiro requisito, indicado nos n.ºs 50 e 54) entre sumos naturais e néctares de frutos e as outras bebidas referidas, designadamente fornecimento de águas naturais ou produtos de cafetaria em geral, designadamente chá e tisanas frias, café, café com leite, leite com chocolate ou chocolate quente, bebidas de cereais, batidos de fruta e leite. ***Por outro lado, à face das regras da experiência comum, que os árbitros devem aplicar na apreciação dos factos [artigo 16.º, alínea e), do RJAT], as diferenças de sabor, consistência e cheiro entre os sumos naturais e néctares de frutos e as outras bebidas referidas têm potencialidade para exercerem uma influência determinante na escolha do consumidor médio entre adquirir uma daquelas ou uma destas outras referidas bebidas, o que afasta a semelhança à face do referido nos n.ºs 52, 53 e 53*** **[sic]** ***do acórdão citado****.*

Assim, tendo em mente que, como se refere no n.º 54 basta que «as diferenças entre tais bebidas lácteas exercem uma influência determinante na escolha do consumidor médio de adquirir uma ou outra das referidas bebidas», para que «não esteja preenchido para que se considere que os bens ou as prestações de serviços em causa não são semelhantes e para que a sua sujeição a taxas reduzidas de IVA diferentes não viole, por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal (...)», ***tem de se concluir que não estão preenchidos os requisitos exigidos pelo TJUE para poder afirmar a existência de uma situação de concorrência relevante para este efeito de aplicação de taxas reduzidas de IVA.***

Pelo exposto, é de concluir que o princípio da neutralidade não se opõe a que seja dado um tratamento diferente, a nível da taxa de IVA à prestação de serviços de sumos naturais e néctares de frutos e à prestação de serviços de fornecimentos das outras bebidas não excluídas da verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA.

Nos termos do n.º 4 do artigo 8.º da CRP, «as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático».

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

Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial previsto nos artigos 19.º, n.º 3, alínea b) do TUE e 267.º do TFUE, a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões conexas com o Direito da União Europeia (...).

Havendo jurisprudência do TJUE não inteiramente coincidente, deverá optar-se por aplicar a mais recente e específica para situações [de] *comparabilidade de fornecimento de bebidas, que corresponde à visão actualizada e presumivelmente mais aperfeiçoada de solução da questão.*

Assim, é de concluir que a exclusão dos serviços de fornecimento de sumos naturais e néctares de frutos do âmbito da verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA, não é incompatível com o princípio da neutralidade, pelo que não há obstáculo à aplicação dessa exclusão, que decorre dos termos desta norma." (com negritos nossos).

70. Em suma, concluiu esta decisão arbitral que a exclusão dos serviços de fornecimento de sumos naturais do âmbito da verba 3.1 da Lista II não é incompatível com o princípio da neutralidade fiscal.

71. Idêntico entendimento vem sendo adoptado noutras decisões arbitrais, nomeadamente as proferidas em 28.02.2022, no processo n.º 496/2020-T, e em 25.06.2021, no processo n.º 302/2020-T, para as quais se remete.

72. É certo que a decisão arbitral proferida em 04.12.2023, no processo n.º 192/2023-T, e em que a ora Requerente também foi parte, reconheceu que a interpretação literal da verba 3.1 conduzia à aplicação da taxa normal, mas concluiu que a sua aplicação deveria ser afastada por violação do princípio da neutralidade fiscal, face à comparabilidade entre sumos naturais e outras bebidas fornecidas no contexto de restauração.

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

73. Sucede, porém, que tal decisão não constitui precedente vinculativo para este Tribunal e a respectiva fundamentação não se afigura transponível para o presente processo sem uma demonstração rigorosa dos pressupostos da similitude e substituibilidade, à luz dos critérios densificados pelo TJUE no Acórdão YD.

74. Aliás, mesmo o sentido dessa decisão não mereceu unanimidade por parte do tribunal arbitral que a proferiu, tendo o árbitro vencido Guilherme W. d'Oliveira Martins apresentado a seguinte declaração de voto que ora se transcreve, na parte tida por relevante:

"***A interpretação da Requerente não se pode acompanhar por diversas razões, desde logo, dada a falta de suporte na letra da lei (elemento gramatical), indispensável em matéria de incidência fiscal e taxas***.

Antes de mais, não se constata qualquer disparidade de tratamento de situações que sejam equivalentes ou comparáveis. De acordo com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio da igualdade de tratamento exige que as situações comparáveis não sejam tratadas de maneira diferente e que as situações diferentes não sejam tratadas de maneira igual, a não ser que tal tratamento seja objetivamente justificado (...).

A Requerente desconsidera a diferença fundamental entre os conceitos de transmissão de bens e prestações de serviços que qualificam diferentes realidades e que constituem conceitos autónomos de direito europeu objeto de tratamento em normas independentes. ***Uma prestação de serviços de bebidas fornecidas para consumo num estabelecimento de restauração não é uma situação comparável à venda de bebidas em take away, esta última enquadrada, para efeitos de IVA como uma transmissão de bens****. No primeiro caso, como acima se referiu, existe uma componente predominante de serviço, no segundo, estamos perante uma simples transferência do produto, sem serviços de apoio associados e sem a manutenção e disponibilização de instalações para o seu consumo.*

Tais operações não só apresentam características materiais distintas como têm enquadramento em diferentes categorias jurídico-tributárias (...) pelo que se conclui que

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

a aplicação de taxas distintas não viola o princípio da neutralidade e da igualdade de tratamento, atenta a falta de comparabilidade das operações.

(...)

Como se viu supra, a Diretiva IVA prevê que os Estados-Membros apliquem taxas distintas dentro dos parâmetros estabelecidos nos seus artigos 98.º e seguintes e que os serviços de alimentação e bebidas (de restauração e catering, na terminologia do direito europeu) beneficiem de taxas reduzidas, independentemente das taxas que sejam aplicadas à transmissão dos elementos que as compõem, quando transmitidos de forma isolada. Sem que a tal se oponha o princípio da neutralidade, pois os produtos componentes e a prestação de serviços em que se integram constituem operações com características distintas.

Isto significa que a taxa de IVA da transmissão dos alimentos e bebidas pode ser diferente, e é-o com frequência, da taxa de IVA aplicável aos serviços de restauração que impliquem o consumo desses alimentos e bebidas, podendo essa taxa ser superior ou inferior, em função das escolhas do legislador.

A título ilustrativo, veja-se o caso do salmão fumado que é vendido no supermercado com IVA à taxa normal e, caso seja integrado numa refeição servida num restaurante, é tributado, em conjunto com os demais elementos, à taxa intermédia, beneficiando de uma redução de taxa.

Por outro lado, o vinho, que é tributado à taxa intermédia como transmissão de bens, se for fornecido num estabelecimento (restaurante ou bar), passa a integrar uma prestação de serviços tributada em IVA à taxa normal, por ser expressamente excluído da verba 3.1 da Lista II, sofrendo um incremento de tributação.

No tocante aos produtos como o café, o chá e os batidos de fruta e cereais, que beneficiam da taxa intermédia como serviços de bebidas, dada a sua não exclusão da verba 3.1 da Lista II, segundo a Requerente, estão em concorrência direta com os sumos naturais, pelo que estes últimos não deveriam ter uma tributação superior, quando objeto de uma prestação de serviço de bebidas. ***De novo, importa notar que não estamos perante operações (neste caso, de transmissão de bens) com as mesmas características. É que***

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

apesar de serem todos bebidas de cafetaria, são produtos com propriedades distintas (a título de exemplo, o café não é sucedâneo de um sumo de frutas), o que nos conduz à conclusão de que o parâmetro da neutralidade não impõe a igualdade de taxas que a Requerente reclama. Tal como o vinho e a cerveja, que são ambos bebidas alcoólicas, têm taxas diferentes.

Aliás, a seguir-se a posição da Requerente, as prestações de serviços de refeições e bebidas perderiam autonomia e teriam de seguir as taxas dos produtos que as compõem, pois sempre que se verificasse uma diferença de taxas entre a transmissão do produto e a prestação do serviço resultaria violado o princípio da neutralidade, solução que se afasta liminarmente.

A ponderação de motivos extrafiscais que, segundo a Requerente, militam no sentido do favorecimento da tributação dos sumos de frutas naturais, nomeadamente em relação aos benefícios para a saúde face a outras bebidas, inscreve-se no plano das opções de política legislativa e de considerações de lege ferenda, que não cabe à jurisdição apreciar, nem constitui critério válido de decisão, que, em matéria de incidência fiscal (taxas de imposto), é a lei vigente.

À face do exposto, não poderia acolher-se o entendimento da Requerente, que constitui uma interpretação ab-rogante do artigo 18.º, n.º 1 do Código do IVA, desprovida de suporte legal, pois a prestação de serviços de bebidas não tem enquadramento em qualquer das verbas da Lista I e II e nas alíneas a) e b) do n.º 1 do citado artigo 18.º.

Nestes termos, atenta a exclusão das prestações de serviços de bebidas - sumos e néctares - da verba 3.1 da Lista II e o não enquadramento dessas prestações de serviços em qualquer outra verba da Lista I e II, conclui-se pela aplicação do disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea c) do Código do IVA às operações em causa, sendo as mesmas passíveis de IVA à taxa normal em vigor, e não à taxa reduzida ou à taxa intermédia, pelo que soçobra a pretensão da Requerente, não padecendo as autoliquidações de IVA, na parte impugnada, de vício invalidante, nem se identificando erro imputável aos serviços, nomeadamente no que se refere ao teor do Ofício-Circulado n.º 30181, de 6 de junho de 2016." (com negritos nossos).

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

75. Foi também este o entendimento professado por João Taborda da Gama, na declaração de voto que proferiu na decisão arbitral de 15.04.2021, no processo n.º 139/2020-T, na qual afirmou o seguinte:

"*Entendo que em sede IVA a qualificação da operação precede a aplicação da taxa. Assim, sendo as operações em causa qualificadas como prestações de serviços ("serviço de alimentação e bebidas", até nos termos do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011), e sendo as prestações de serviços geralmente sujeitas à taxa normal de 23%, considero que a verba 3.1. da Lista II, ao excecionar da previsão as bebidas alcoólicas, os refrigerantes, os sumos e os néctares, faz renascer, quanto a estes elementos do serviço de alimentação e bebidas, a aplicação da regra geral aplicável às prestações de serviços (ou seja, a aplicação da taxa de 23%). Por outras palavras, não é pelo facto de a verba 3.1. prever uma taxa intermédia para as prestações do serviço de alimentação e bebidas, que a qualificação da operação é alterada quanto às componentes excecionadas, transfigurando-as em transmissões desses bens. Assim, não será de aplicar a taxa prevista para os "Sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã sem teor alcoólico" (verba 1.11. da Lista I), já que esta taxa se aplica às transmissões de bens.*

Pode a técnica legislativa adotada em 2016 não ser a melhor, mas os elementos relativos à occasio legis são absolutamente claros em ter tido essa redação como objetivo minorar a perda de receita fiscal que a promessa política de "baixar o IVA da restauração" iria acarretar se cumprida na sua integralidade. Aliás, ***a sujeição à taxa normal da parte do preço da refeição relativo às bebidas referidas corresponde a uma interpretação corrente e, ao que se sabe, incontroversa da lei fiscal*** *(pode por exemplo ver-se o Relatório da UTAU da Assembleia da República Relatório UTAO n.º 27/2020 Impacto económico-orçamental da Proposta de Alteração n.º 6C à POE/2021, novembro de 2020, que analisa uma Proposta de Lei do PCP que, precisamente, "pretende eliminar as exclusões inscritas na atual redação da Verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA,*

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

designadamente as referentes as bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias. ***Na situação atual, estas bebidas são tributadas à taxa normal****").*

Teria, por tudo isto, decido o processo neste momento argumentativo, com base na interpretação e aplicação das taxas de IVA no sentido propugnado pela Administração Tributária." (com negritos nossos).

76. Acresce que a prova carreada pela Requerente para os autos não permitiu demonstrar que as bebidas disponibilizadas pela Requerente e por esta utilizadas como comparadores apresentavam propriedades análogas, satisfaziam a mesma necessidade e eram efectivamente substituíveis para o consumidor médio.

77. Com efeito, a Requerente juntou aos autos o documento n.º 3, correspondente a uma tabela relativa à composição técnica de determinados produtos, segundo a informação apresentada pela Requerente, e o documento n.º 4, correspondente a facturas simplificadas referentes a vendas de sumo natural de laranja, umas tributadas à taxa de 23% e outra à taxa de 6%.

78. Essa documentação não permite dar como demonstrado, tendo por referência o ano de 2021, que as diferentes bebidas efectivamente oferecidas pela Requerente nos seus estabelecimentos eram percepcionadas pelos consumidores como opções alternativas aos sumos naturais, em particular ao sumo de laranja natural.

79. Em concreto, tendo em consideração as orientações veiculadas pelo TJUE no Acórdão YD, a prova produzida pela Requerente nestes autos não demonstrou que as propriedades dos sumos naturais e das demais bebidas disponibilizadas pela Requerente em termos de sabor, consistência, aroma, temperatura, aspecto, composição, preparação ou apresentação aos clientes tornavam estas bebidas similares do ponto de vista do

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

consumidor médio e, nesse sentido, por serem substituíveis entre si, não influenciavam a escolha dos mesmos no momento de consumo.

80. Considera-se relevante, a este respeito, que a testemunha arrolada pela Requerente não tenha sabido esclarecer, no seu depoimento, qual seria, em regra, a opção dos clientes em caso de indisponibilidade da Requerente em fornecer sumo de laranja natural (a opção de bebida maioritariamente escolhida pelos consumidores), tendo apenas admitido a possibilidade de alguns abandonarem o estabelecimento da Requerente.

81. Este segmento do depoimento da testemunha não permite ao Tribunal retirar uma conclusão segura nem sobre a substituibilidade das bebidas fornecidas pela Requerente – em particular e no caso concreto, do sumo de laranja natural – nem pela sua ausência, na perspectiva do consumidor médio.

82. Nestes termos, afigura-se que não se encontra demonstrado que, em 2021, os serviços de sumos naturais prestados em regime "*eat in*" e os serviços das demais bebidas indicadas pela Requerente fossem semelhantes e substituíveis, em termos tais que impusessem, por força do princípio da neutralidade fiscal, a aplicação da mesma taxa de IVA.

83. A conclusão que se impõe é, por conseguinte, a de que a taxa normal de 23% aplicada pela Requerente aos serviços em análise prestados em regime "*eat in*" se mostra conforme com o Direito interno e não se evidencia incompatível com o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA.

84. Em face do acima exposto, não se evidenciando erro na taxa de IVA aplicada pela Requerente aos serviços em causa, conclui o Tribunal que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado integralmente improcedente.

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

85. Por fim, regista-se que o pedido de reenvio prejudicial apresentado subsidiariamente pela Requerente se revela desnecessário.

86. A interpretação das normas europeias relevantes para a causa foi já suficientemente esclarecida pelo TJUE, designadamente no Acórdão YD.

87. Nesse sentido, as questões de Direito submetidas à apreciação deste Tribunal já foram devidamente esclarecidas pela jurisprudência europeia, sendo de aplicar a teoria do acto "claro/aclarado" desenvolvida pelo TJUE, entre outros, no acórdão *Cilfit* proferido em 6 de Outubro de 1982, no processo n.º 283/81.

88. Não se verifica, por isso, dúvida interpretativa objectiva que imponha ou justifique o reenvio prejudicial para o TJUE.

89. A questão remanescente consiste na aplicação desses critérios às prestações e aos factos apurados nos presentes autos, não se identificando uma questão interpretativa adicional necessária à resolução do litígio.

90. Fica, assim, prejudicado o conhecimento das restantes questões submetidas à apreciação deste Tribunal, nomeadamente as relativas à rectificação das facturas, à quantificação do imposto cuja restituição é pedida, à verificação das condições legais associadas a essa restituição, ao enriquecimento sem causa e aos juros indemnizatórios (por pressuporem a existência de imposto indevidamente liquidado), ao abrigo da proibição da prática de actos no processo inúteis e desnecessários, prevista no artigo 130.º, do CPC, subsidiariamente aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

VI. DECISÃO

91. Termos em que se decide:

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

a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e, consequentemente, absolver a Requerida dos pedidos, e

b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

92. De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 260.761,61 (duzentos e sessenta mil, setecentos e sessenta e um euros e sessenta e um cêntimos), por ter sido esse o valor económico dado à presente acção arbitral e não contestado.

VIII. CUSTAS

93. Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.896,00, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Lisboa, 4 de Novembro de 2026

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Árbitra Presidente e Relatora)

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

Tomás Cantista Tavares
(Árbitro Adjunto)

Martins Alfaro
(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