

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 252/2018-T

Tema: IRC – IVA – Correções do inventário; Presunção de aquisição e de transmissão de bens.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (árbitro presidente), Dr. Hélder Faustino e Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 18 de maio de 2018, a **A..., LDA.** (anteriormente designada **B..., LDA.**), NIPC ..., com sede na ..., ...-... ..., ... (doravante Requerente), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, abreviadamente designado RJAT), com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, com vista à pronúncia deste tribunal relativamente à:

- Apreciação da legalidade da decisão de deferimento parcial de revisão graciosa apresentada com vista à anulação dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas (IRC) e de Imposto sobre o valor Acrescentado (IVA) bem como, dos atos tributários de liquidação de IRC e IVA.

A Requerente juntou 33 (trinta e três) documentos.

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

2. No essencial, a Requerente alega que:

A Requerida assenta a decisão de alteração da matéria tributável na aplicação da presunção prevista no artigo 86.º do Código do IVA.

Ao aplicar o referido preceito, a Requerida assume como facto conhecido o valor de inventário final de 2012, correspondente a € 1.239.932,11.

No entanto, a Requerida levanta dúvidas sobre esse mesmo facto, ao reconhecer no relatório de inspeção, uma divergência sobre o valor de inventário final de 2012, declarado pela Requerente e o valor de inventário inicial de 2013, no valor de € 241.873,93, indicado pela Requerente, e que resultou de uma correção feita por esta ao valor de inventário, anulando a existência de qualquer concentrado de maçã em inventário a 31/12/2012 – 01/01/2013.

A Requerente, no ano de 2013, apurou a existência de um erro contabilístico na indicação do valor de inventário final de 2012, tendo, através da nota de lançamento n.º 57, de agosto de 2013, procedido à correção das existências e à sua retificação na IES de 2013, o que afasta a possibilidade de aplicação da presunção de veracidade prevista no artigo 75.º, n.º 2, alínea a) da LGT, relativamente ao valor de inventário indicado na IES de 2012.

A Requerida aceitou, em sede de reclamação graciosa, a alteração do valor inventário final de 2012, considerando ter havido vendas de concentrado de maçã em 2012 que apenas foram entregues em 2013 e a necessidade de reprocessamento de concentrado de maçã e, conseqüentemente, uma redução ao valor do inventário de € 848.786,34.

Perante dois valores para a mesma situação de facto e perante as correções feitas a um dos valores, não se podem considerar verificados os pressupostos da presunção de venda dos bens inventariados.

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação à AT, em 21 de maio de 2018.

4. 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) do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4.1. Em 10 de julho de 2018, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4.2. Assim, em conformidade com o preceituado do artigo 11.º, n.º 1, na alínea c) do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 30 de agosto de 2018.

5. No dia 1 de outubro de 2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação.

5.1. No essencial e também de forma breve, importa respigar os argumentos mais relevantes em que a Requerida alicerçou a sua Resposta, a saber:

A Requerente não provou que o montante de correção se devesse a operações de reprocessamento, baseando a sua prova em juízos hipotéticos, em relatórios e trabalhos científicos cuja aplicabilidade ao caso concreto ficou por provar.

A Requerida, perante a existência de uma divergência nos inventários, subsume-a na previsão do artigo 86.º do Código do IVA.

Também relativamente aos argumentos invocados pela Requerente quanto à possibilidade de uma pressuposta determinação da matéria coletável por métodos indiretos, já a Requerida se havia pronunciado em sede graciosa.

Com efeito, tendo em conta os factos apurados, não haveria qualquer impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, uma vez que a correção meramente aritmética efetuada resultou exclusivamente da verificação dos elementos contabilísticos da Requerente.

Como refere a Requerente, a Requerida colocou em causa o valor do inventário indicado na IES de 2012, a qual beneficiava da presunção de veracidade e de boa-fé prevista no artigo 75.º, n.º 1 da LGT.

O apuramento da matéria coletável foi efetuado de forma direta, considerando exclusivamente o valor do inventário final de concentrado de maça existente no final do ano de 2012 que não foi considerado como inventário inicial de 2013, tendo a correção sido efetuada pela diferença entre os dois valores, sem aplicação de nenhum dos critérios previstos no artigo 90.º da LGT.

Sendo a presunção prevista no artigo 86.º do Código do IVA uma presunção suscetível de ser ilidida, não se percebe como poderia a mesma suportar uma eventual avaliação indireta.

Não tendo a presunção sido ilidida pela Requerente, a correção teve apenas por base o valor do inventário do concentrado de maçã declarado relativamente ao ano de 2012 e a constatação fática, admitida pela própria Requerente, de que o concentrado de maçã já não existia na empresa, tendo a respetiva valorização sido efetuada com base no valor atribuído pela própria Requerente.

5.2. A Requerida não requereu a produção de prova e procedeu à junção do processo administrativo (doravante, PA) aos autos.

6. Por despacho de 12 de outubro de 2018, foram as Partes notificadas da decisão do Tribunal Arbitral coletivo de dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, tendo sido fixado o dia 14 de janeiro de 2019 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

7. A Requerida prescindiu da apresentação de alegações escritas. A Requerente apresentou alegações escritas, em 8 de novembro de 2018, nas quais reiterou a posição anteriormente assumida nos respetivos articulados.

8. A Requerida veio requerer, em 15 de novembro de 2018, a intempestividade das alegações da Requerente, tendo a Requerente apresentado resposta, em 23 de novembro de 2018.

9. Por despacho de 3 de dezembro de 2018, foram as Partes notificadas da decisão do Tribunal Arbitral coletivo de admitir as alegações escritas apresentadas pela Requerente.

10. Algumas vicissitudes processuais contribuíram para a impossibilidade de conclusão do processo até à data agendada para o efeito, pelo que, por despacho de 14 de janeiro de 2019, o Tribunal Arbitral coletivo decidiu prorrogar, ao limite de dois meses, o prazo para a conclusão do processo previsto no artigo 21º, n.º 1, do RJAT, tendo sido fixado o dia 28 de fevereiro de 2019 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

11. Preparando a elaboração da decisão final, suscitaram-se algumas dúvidas relativamente à matéria de facto, pelo que, por despacho de 11 de fevereiro de 2019, deliberou o Tribunal Arbitral coletivo reabrir a instrução do processo e determinar a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente.

12. A Requerida veio alegar, em 27 de fevereiro de 2019, que estando aceites o reprocessamento e a necessidade de considerar uma perda pelo reprocessamento, não se vislumbrando necessária a produção de prova sobre a redução a aplicar ao inventário resultante do reprocessamento, sobre as suas causas e sobre os seus efeitos, considerando que a questão a decidir se resume a uma questão de direito e que a produção de prova se traduziria numa diligência inútil, requerendo o prosseguimento dos autos com vista à tomada de decisão final, mas manifestando disponibilidade para essa diligência, pedindo, no entanto, que uma das testemunhas arroladas, deponha como perito e que este seja notificado pelo Tribunal Arbitral coletivo para comparecer à sobredita diligência. A Requerente, notificada para se pronunciar, nada alegou ou requereu no prazo determinado.

13. Por despacho de 13 de março de 2019, foram as Partes notificadas da decisão do Tribunal Arbitral coletivo, quanto ao pedido de inquirição de uma das testemunhas arroladas, na qualidade de perito, o Tribunal Arbitral coletivo determinará, no momento da prestação do depoimento e após interrogatório preliminar do depoente, se for caso disso, se o deverá fazer na qualidade de testemunha ou em qualquer outra qualidade. Já quanto ao pedido de notificação pelo Tribunal Arbitral coletivo, é indeferido o pedido de notificação das testemunhas indicadas pela Requerente.

14. No dia 22 de março de 2019 teve lugar no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, a reunião de inquirição das testemunhas C... e D... .

15. A Requerente apresentou alegações escritas, em 2 de abril de 2019, nas quais reiterou a posição anteriormente assumida nos respetivos articulados. A Requerida apresentou alegações escritas, em 22 de abril de 2019, nas quais reiterou a posição anteriormente assumida nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cfr. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cfr. 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, não tendo sido invocadas quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos:

a) A **B..., LDA., NIPC...**, é uma sociedade por quotas, constituída em 1996, que tem como objeto social a fabricação de sumos de frutos, de produtos hortícolas, biológicos, respetivos concentrados, atividades conexas, produção agrícola e frutícola; comercialização de produtos agrícolas, frutícolas e de produtos bioestimulantes e bioprotetores; a prestação de serviços na área agro-industrial e agrícola, conceção, instalação e montagem de pomares; comercialização de matérias-primas agrícolas, nomeadamente adubos, estrumes, calcários, fitossanitários e outros; e a comercialização de plantas [cfr. documento n.º 2 anexo à P.I.].

b) A atividade com maior preponderância no volume de negócios da Requerente é a fabricação de sumos de frutos e respetivos concentrados.

c) As quotas da Requerente são detidas respetivamente por: *i)* E..., Limited, com o número de entidade equiparada ..., com sede em ..., República da Irlanda, com uma quota de € 816.000,00 (oitocentos e dezasseis mil euros); e por *ii)* F... Limited, com o número de entidade equiparada ..., com sede em ..., Irlanda, com uma quota de € 9.000,00 (nove mil euros).

d) A sociedade F... Limited adquiriu a quota de € 9.000,00 (nove mil euros) no capital da Requerente no início de agosto de 2013, tendo a aquisição sido levada ao registo comercial por Depósito com número 23108, de 21 de agosto de 2013.

e) Na mesma data, a sociedade F... Limited adquiriu a totalidade do Capital Social da sociedade E..., Limited, passando a controlar direta e indiretamente 100% (cem por cento) do capital social da Requerente.

f) A F... Limited é uma sociedade de direito irlandês que faz parte do G..., Plc (Grupo G...), sendo um fabricante, comerciante e distribuidor líder no sector das bebidas alcoólicas de marca, em especial na Irlanda, Reino Unido e Estados Unidos, cotado na bolsas de valores de Dublin e Londres, com fábricas de processamento de concentrado de maçã na Irlanda, Reino Unido e Estados Unidos, para além da fábrica portuguesa da Requerente.

g) Por deliberação de 1 de agosto de 2013, foi nomeada a nova gerência da Requerente.

h) Em simultâneo com as referidas aquisições de participações sociais pelo Grupo G... e com as alterações ao nível do órgão de administração, houve também uma alteração dos diretores de produção da fábrica da Requerente.

i) Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2016... foi realizada uma ação de inspeção externa à Requerente, inicialmente aberta como parcial para IRC, tendo posteriormente sido alargado o âmbito para IVA e retenções na fonte, no ano de 2012.

j) Por ofício de 31 de março de 2017, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária produzido no final da ação de inspeção, tendo sido concedido um prazo de 15 dias para apresentar resposta escrita em sede de exercício do direito de audição prévia.

l) Em 18 de abril de 2017, a Requerente apresentou resposta escrita em sede de exercício do direito de audição prévia.

m) Em 26 de abril de 2017, a Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária, em que se decidiu no sentido da revisão do lucro tributável em sede de IRC, referente ao ano de 2012, com base no princípio da periodização do lucro tributável previsto no artigo 18.º do Código do IRC, no montante de € 998.058,15, e da liquidação de IVA assente na presunção constante do artigo 86.º do Código do IVA, no montante de € 229.553,37.

n) De acordo com as conclusões do Relatório Final de Inspeção Tributária, a Requerida apurou uma divergência de € 998.058,15 entre o inventário final do ano de 2012 e o inventário inicial do ano de 2013, tendo presumido a venda dos bens em falta nos termos disposto no artigo 86.º do Código do IVA.

o) Em consequência, foram emitidas as seguintes liquidações, no valor total de € 567.432,23 (quinhentos e sessenta e sete mil quatrocentos e trinta e dois euros e vinte e três cêntimos):

- Liquidação de IRC do período de 2012, n.º 2017-..., no montante de € 339.143,87 (trezentos e trinta e três mil cento e quarenta e três euros e oitenta e sete cêntimos);
- Liquidação de juros compensatórios e moratórios do IRC do período de 2012, n.º 2017-..., no montante total de € 41.487,29 (quarenta e um mil quatrocentos e oitenta e sete euros e vinte e nove cêntimos);
- Liquidação de IVA do período de 2012/12, n.º 2017-..., no montante de € 205.943,79 (duzentos e cinco mil novecentos e quarenta e três euros e setenta e nove cêntimos);
- Liquidação de juros compensatórios de IVA do período de 2012/12, no montante de € 34.643,69 (trinta e quatro mil seiscentos e quarenta e três euros e sessenta e nove cêntimos);
- Liquidação de IVA do período de 2013/01, n.º 2017-..., no montante de € 13.335,39 (treze mil trezentos e trinta e cinco euros e trinta e nove cêntimos);
- Liquidação de juros compensatórios de IVA do período de 2013/01, no montante de € 3.041,70 (três mil e quarenta e um euros e setenta cêntimos);
- Liquidação de IVA do período de 2013/02, n.º 2017-..., no montante de € 5.971,27 (cinco mil novecentos e setenta e um euros e vinte e sete cêntimos);

p) Em 20 de outubro de 2017, a Requerente apresentou uma Reclamação Graciosa em que pediu a anulação das seguintes liquidações:

- IRC do período de 2012, n.º 2017-..., no montante de € 339.143,87 (trezentos e trinta e três mil cento e quarenta e três euros e oitenta e sete cêntimos);
- IVA do período de 2012/12, n.º 2017-..., no montante de € 205.943,79 (duzentos e cinco mil novecentos e quarenta e três euros e setenta e nove cêntimos);
- IVA do período de 2013/01, n.º 2017-..., no montante de € 13.335,39 (treze mil trezentos e trinta e cinco euros e trinta e nove cêntimos);

- IVA do período de 2013/02, n.º 2017-..., no montante de € 5.971,27 cinco mil novecentos e setenta e um euros e vinte e sete cêntimos);
- respetivas liquidações de juros.

q) Em 26 de dezembro de 2017, a Requerente foi notificada do projeto de deferimento parcial da Reclamação apresentada, que reduziu de € 998.058,15 (novecentos e noventa e oito mil e cinquenta e oito euros e quinze cêntimos) para € 149.271,81 (cento e quarenta e nove mil duzentos e setenta e um euros e oitenta e um cêntimos) o acréscimo ao lucro tributável de 2012 e dando deferimento à contabilização em 2012 dos gastos referentes ao exercício de 2011.

r) Em 10 de janeiro de 2018, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia.

s) Em 19 de fevereiro de 2018, a Requerente foi notificada do despacho de deferimento parcial proferido pelo Chefe de Divisão da Direção de Finanças de ..., ao abrigo de delegação de competências.

t) Em consequência, os impostos a liquidar relativamente aos € 149.271,81 corresponderiam a um total de € 71.650,47 (setenta e um mil seiscentos e cinquenta euros e quarenta e sete cêntimos), discriminados da seguinte forma:

- IRC - € 37.317,95 (trinta e sete mil trezentos e dezassete euros e noventa e cinco cêntimos);
- IVA - € 34.332,52 (trinta e quatro mil trezentos e trinta e dois euros e cinquenta e dois cêntimos).

u) Na sequência da decisão final da Requerida no processo de Reclamação Graciosa, foram emitidas as seguintes liquidações:

- Liquidação de IRC, compensação n.º 2018-..., no montante de € 92.735,72 (noventa e dois mil setecentos e trinta e cinco euros e setenta e dois cêntimos);
- Liquidação de IVA do período de 2012/12, n.º 2018-..., no montante de € 10.722,94 (dez mil setecentos e vinte e dois euros e noventa e quatro cêntimos);
- Liquidação de juros compensatórios de IVA do período de 2012/12, no montante de € 34.643,69 (trinta e quatro mil seiscentos e quarenta e três euros e sessenta e nove cêntimos);

- Liquidação de juros compensatórios de IVA do período de 2012/12, no montante de € 1.803,80 (mil oitocentos e três euros e oitenta cêntimos) [cfr. documentos n.º 14 a 20 anexos à P.I.].

v) Em 18 de maio de 2018, a Requerente apresentou o presente pedido de constituição de tribunal arbitral.

w) Durante a anterior gerência da Requerente, antes da entrada do Grupo G..., verificava-se em 2012 uma continuada degradação dos equipamentos de produção, não havendo investimento na aquisição e manutenção dos mesmos, em razão das dificuldades financeiras que a empresa já revelava e que veio a determinar a entrada do Grupo G... cerca de um ano depois.

x) Para a manutenção das características do concentrado de maçã definidas na sua ficha técnica o armazenamento deste produto deve ser feito a uma temperatura igual ou inferior a 10°C.

y) Anteriormente ao ano de 2012 e durante todo este ano, a câmara de armazenamento frio da Requerente tinha o estabilizador de temperatura avariado, pelo que não podia garantir uma temperatura de armazenamento do concentrado de maçã igual ou inferior a 10°C.

z) Devido à avaria do estabilizador de temperatura da câmara de armazenamento frio, durante o período de avaria desse estabilizador, o armazenamento do concentrado de maçã era feito à temperatura ambiente, quando se abriam as portas das câmaras de armazenamento, ou a uma temperatura superior.

aa) Entre abril de 2012 e outubro de 2012, a temperatura média no distrito de ... foi sempre igual ou superior a 20°C, sendo que no local da fábrica (...) a temperatura seria muito aproximada à verificada em

bb) Durante agosto de 2012, não houve qualquer venda ou expedição de concentrado de maçã.

cc) No ano de 2012, o concentrado de maçã armazenado na câmara de frio estava frequentemente a uma temperatura igual ou superior a 20°C.

dd) O problema que se verificava em 2012 na câmara de frio não foi resolvido, pelo menos, até 2013.

ee) Estas condições de armazenamento aceleram a perda dos parâmetros do concentrado de maçã definidos na ficha técnica do produto, nomeadamente, no que respeita aos indicadores de turbidez, transparência, cor e algumas características microbiológicas definidos na ficha técnica do produto.

ff) O reprocessamento do concentrado de maçã era o mecanismo necessário à reobtenção dos parâmetros da ficha técnica, sendo, por vezes, necessário um segundo reprocessamento.

gg) O reprocessamento direto de concentrado de maçã, sem fruta fresca, envolve uma diminuição de cerca de 15% do volume de concentrado objecto de reprocessamento, o qual é consumido na reversão e repetição do processo de produção do concentrado de maçã.

hh) Durante o ano 2012, pelo menos 25% do volume total de concentrado de maçã, produzido ou em stock, foi reprocessado, devido à avaria da máquina de frio e à falta de rápido escoamento do stock durante o ano de 2012 e em especial durante o mês de agosto.

ii) Pelo menos até ao final de 2012, era frequente o recurso ao reprocessamento de concentrado de maçã.

jj) A partir de setembro de 2013, a nova gerência da Requerente iniciou um programa de investimentos na fábrica desta, destinadas a melhorar o processo produtivo, a organização, segurança, higiene e saúde no trabalho e condições gerais dos seus trabalhadores.

ll) A partir de 2013 que foi solucionada a avaria da câmara de frio, através da aquisição de um novo compressor e evaporadores para a câmara de armazenamento frio, num investimento de cerca de € 34.000,00.

mm) Até à aquisição do novo compressor e evaporadores para a câmara de armazenamento frio, o concentrado de maçã raramente era armazenado a uma temperatura igual ou menor a 10°C, sobretudo nos meses de primavera e verão.

nn) Em sede de reclamação graciosa, a Requerida reconheceu a necessidade de reprocessamento de concentrado de maçã em 2012, que levou a uma diminuição de produto, não refletido no inventário, tendo aceite que o valor indicado na IES de 2012 correspondente ao inventário de concentrado de maçã a 31 de Dezembro de 2012 estava sobreavaliado em € 148.786,34.

oo) Pela fatura n.º 148, datada de 5 de dezembro de 2012, foram vendidos à sociedade H... Ltd., 260.000,00 Kg de concentrado de maçã, não tendo a mercadoria sido expedida imediatamente, pelo que se consignou na fatura que “*com o pagamento a transferência da propriedade dos bens passa para o comprador*”.

pp) Pela fatura n.º 149, datada de 7 de dezembro de 2012, foram vendidos à sociedade H... Ltd., 240.000,00 Kg de concentrado de maçã, não tendo a mercadoria sido expedida imediatamente, pelo que se consignou na factura que “*com o pagamento a transferência da propriedade dos bens passa para o comprador*”.

qq) Entre 13 de fevereiro de 2013 e 13 de maio de 2013, foram expedidos cerca de 500.000 kg de concentrado de maçã, no valor de € 700.000,00, para a sociedade H... Ltd., correspondente ao produto vendido e faturado em 2012, correspondente às faturas 148 e 149.

rr) Em sede da reclamação graciosa, a Requerida reconheceu a venda em 2012 e a entrega de produto em 2013, não refletidas no inventário, tendo aceite que o valor indicado na IES de 2012 correspondente ao inventário de concentrado de maçã a 31 de dezembro de 2012 estava sobreavaliado em € 700.000,00.

ss) O valor de inventário inicial no ano de 2012 foi de € 1.726.164,35 (um milhão setecentos e vinte e seis mil cento e sessenta e quatro euros e trinta e cinco cêntimos).

tt) O montante referido coincide com o valor de “Existências de Produtos Acabados e Intermédios” de 2011, constante da Nota de Lançamento n.º 2, que é parte integrante de dossier fiscal do período de 2011.

uu) Das existências no final de 2011 (correspondente ao stock inicial de 2012) faziam parte 953.789,25 Kg de concentrado de maçã.

vv) No ano de 2012, a Requerente adquiriu 14.116.555,90 Kg de maçãs.

ww) Parte da matéria-prima faturada em 2012 pelos fornecedores da Requerente refere-se a matéria-prima já entregue em 2011.

xx) Em 2012, apenas estavam disponíveis para produção 12.424.222,70 Kg de maçãs.

yy) O rácio médio de produção de concentrado de maçã em 2012 foi de 6,48 Kg de maçãs para 1 Kg de concentrado.

zz) O concentrado de maçã produzido tem um grau de concentração de açúcar de 70 Brix.

aaa) Em 2012, a produção de concentrado de maçã foi de 1.880.250 Kg.

bbb) Em 2012, foram vendidos pela Requerente 2.724.198,00 Kg de concentrado de maçã.

ccc) Em 2012, foram expedidos 2.224.198 Kg de concentrado de maçã.

ddd) Subsiste, pois, uma divergência entre o valor de inventário final e o valor de inventário inicial de produto acabado indicado na IES de 2012 e 2013 apresentado pela Requerente e pela Requerida.

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não resultam factos não provados.

§3. MOTIVAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e, portanto, admitidos por acordo, na análise crítica da prova documental que consta dos autos, incluindo o processo administrativo, bem como nos depoimentos das testemunhas C... e D..., ouvidas pelo coletivo dos membros do Tribunal Arbitral que revelaram conhecer a situação de facto existente na empresa nos anos de 2012 e 2013 e depuseram com isenção e de forma esclarecedora, nomeadamente quanto às dificuldades de armazenamento do concentrado de maçã e à necessidade dos seu reprocessamento.

III.2. DE DIREITO

1. A questão que se coloca nos presentes autos é a de saber se se verificam os pressupostos da aplicação de duas presunções estabelecidas nas normas fiscais e de que a AT fez uso para determinar o lucro tributável da Requerente no ano de 2012, no valor de

€ 149.271,81, tendo com base nesse lucro tributável liquidado adicionalmente IRC no montante de € 37.317,95 (trinta e sete mil trezentos e dezassete euros e noventa e cinco cêntimos) e IVA, no montante de € 34.332,52 (trinta e quatro mil trezentos e trinta e dois euros e cinquenta e dois cêntimos), como consta da al. t) dos factos provados.

2. Antes de entrarmos na análise do caso concreto, começaremos por delimitar o âmbito de aplicação da prova por presunções, que se traduz na situação de, partindo de determinado facto, se chegar por mera dedução lógica à demonstração da realidade de um ou outro facto. Portanto, a presunção consiste na dedução, na inferência, no raciocínio lógico por meio do qual se parte de um *facto certo, provado ou conhecido*, e se chega a um *facto desconhecido*. Aliás, é este o teor da definição legal de presunções, contido no artigo 349.º do Cod. Civil.

Como a lei também distingue, existem presunções legais ou de direito (art.º 350.º do Cod. Civil) e presunções naturais, judiciais ou de facto (artigo 351.º do Cod. Civil, sendo as primeiras as que constam de norma legal e as segundas as que se baseiam nas regras práticas da experiência, nos ensinamentos obtidos através da observação (empírica) dos factos, sendo nesse saber de experiência feito que mergulham as suas raízes as presunções continuamente usadas pelo juiz na apreciação de muitas situações de facto.

Por terem origem diferente, o meio de “destruir” a presunção legal ou de direito, há-de ser feita por um meio mais rigoroso, há-de exigir uma maior certeza de que o facto presumido não existe, sendo que no caso de presunções judiciais ou naturais isso já não será assim tão exigente.

Em todo o caso e para o que aqui nos interessa, mantêm-se as regras do ónus da prova.

Assim, quem pretenda beneficiar da prova por presunção de certo facto, tem o ónus de provar o facto de onde se pode concluir o facto presumido, podendo essa prova ser feita por qualquer dos meios de prova legalmente admissíveis.

Note-se que ao prejudicado com a prova do facto certo não é exigível que prove o contrário, mas apenas que, por simples contraprova, atue no sentido de tornar *duvidoso* esse facto de que depois vai emergir a presunção.

Diferente é a situação daquele contra quem o facto presumido é considerado provado, pois que, uma vez feita a prova do *facto certo*, se se tratar de uma presunção judicial, basta uma

simples contraprova (artigo 346.º do Cod. Civil), exigindo-se, porém, a prova do contrário no caso de uma presunção legal (artigo 347.º do Cod. Civil).

3. Aplicando estes princípios ao caso *sub judice*, invocando a AT duas presunções estipuladas, cabe-lhe apenas a prova do facto certo, cabendo à Requerente a prova de que o facto presumido não ocorreu.

4. Começaremos pela presunção de veracidade do inventário indicado no IES de 2012, que no entender da AT beneficiava da presunção de veracidade e de boa fé prevista no artigo 75.º, n.º 1 da LGT.

Dispõe esta norma que *“presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”*.

Porém, logo a seguir, o n.º 2, dispõe que *“a presunção referida no número anterior não se verifica quando: a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;”*

Ora, é a própria AT que, em sede de reclamação graciosa, considera que as declarações constantes da IES de 2012 não são exatas, escrevendo-se nessa decisão da reclamação graciosa que *“o apuramento da matéria colectável foi efectuado de forma direta, considerando-se exclusivamente o valor do inventário final de concentrado de maçã existente no final do ano de 2012 que não foi considerado como inventário inicial de 2013, tendo a correcção sido efectuada pela diferença entre os dois valores, sem aplicação de nenhum dos critérios previstos no artigo 90.º da LGT”*.

Por isso, a AT entendeu reduzir de € 998.058,15 (novecentos e noventa e oito mil e cinquenta e oito euros e quinze cêntimos) para € 149.271,81 (cento e quarenta e nove mil duzentos e setenta e um euros e oitenta e um cêntimos) o acréscimo ao lucro tributável de 2012 e dando deferimento à contabilização em 2012 dos gastos referentes ao exercício de 2011 (facto p) dos factos provados).

Deste modo, a presunção que eventualmente se pretendesse tirar da IES de 2012 está afastada pela própria norma legal que a consagra, ao referir que essa presunção se não aplica se as declarações revelarem inexactidões, como é o caso presente.

Deste modo, uma vez corrigidos para outros valores os montantes dessas declarações já não estão estes abrangidos pela presunção fixada no artigo 75.º, n.º 1 da LGT, pois que é a própria norma que afasta essa presunção.

5. Passemos então à segunda presunção utilizada pela AT, ou seja, a presunção constante do artigo 86.º do CIVA, nos termos da qual se determina o seguinte:

Artigo 86.º

Presunção de aquisição e de transmissão de bens

Salvo prova em contrário, presumem-se adquiridos os bens que se encontrem em qualquer dos locais em que o sujeito passivo exerce a sua actividade e presumem-se transmitidos os bens adquiridos, importados ou produzidos que se não encontrem em qualquer desses locais.

Entende a AT que tendo sido apurado a existência de um lucro adicional de € 149.271,81 (cento e quarenta e nove mil duzentos e setenta e um euros e oitenta e um cêntimos) e que a Requerente não demonstrou que, durante o ano de 2012, esse valor tenha sido alterado, o mesmo é verdadeiro, pelo que presume que esse lucro, porque não consta da escrituração da Requerente se presume, pelo facto de não constar do inventário inicial de 2013, como tendo sido transacionado e conseqüentemente não pagou o correspondente IVA e foi omitido esse lucro para efeitos de tributação em IRC.

6. Convenhamos que as diferenças de valor são significativas e da história seguinte da Requerente até à sua aquisição por uma outra empresa revelam a existência de dificuldades várias de natureza financeira com reflexo na sua produção, bem como na armazenagem de produto final (factos provados y), z), cc), dd) e ee) dos factos provados), para além de múltiplas

situações contabilísticas incorretas de que se relevam as constantes dos factos provados nas alíneas oo), pp), qq) e ww) dos factos provados.

Porém, o que se deixa dito revela também que a Requerente tinha necessidade de proceder ao reprocessamento do concentrado de maçã já produzido para que ele readquirisse os parâmetros necessários à sua comercialização.

Ora, esse reprocessamento é seguro que determinava uma diminuição do volume do concentrado de maçã, a ele sujeito, em montante não concretamente apurado, estranhando-se que não houvesse registo das quantidades que eram submetidas a reprocessamento e as quantidades obtidas por essa via.

Porém, temos a certeza de que essas quantidades eram menores que as existentes anteriormente e que resultavam das declarações de IES relativas a 31/12/2012, mesmo depois de retificadas com o valor dos gastos referentes ao exercício de 2011 (facto p) dos factos provados).

Além disso, fica a dúvida se nas mesmas não estarão também abrangidas as quantidades de concentrado de maçã faturadas em 2012, mas apenas expedidas já no decurso de 2013, como resulta dos factos provados nas alíneas oo), pp) e qq) dos factos provados, embora pareça que estes valores já foram considerados em sede de reclamação graciosa.

Ora, a prova de que existia um valor de € 149.271,81 (cento e quarenta e nove mil duzentos e setenta e um euros e oitenta e um cêntimos) de concentrado de maçã no final de 2012, que a AT considerou como certo para efeitos de presumir valores de alienação de concentrado de maçã nesse ano e que não teriam sido facturados, cabia à própria AT essa prova.

Porém, o certo é que a prova produzida pela Requerente, sobretudo relativamente à necessidade e consequências do reprocessamento do referido concentrado de maçã, torna duvidoso que esse valor tenha sido de facto disponibilizado para transacção e que, consequentemente, a sua omissão no início de 2013 possa resultar de eventuais transacções não contabilizadas.

Não temos dúvidas que algum desse produto estaria disponível para esse efeito, mas o certo é que não foi possível apurar a sua quantidade exacta, mas aquele que foi considerado como certo pela AT não era seguramente, sendo menor, mas não se sabendo quanto.

Do mesmo modo, não temos quaisquer dúvidas que a AT não considerou que tivesse havido quaisquer alterações devidos a operações de reprocessamento, pois alegou que a ora Requerente baseou a sua prova em juízos hipotéticos, em relatórios e trabalhos científicos cuja aplicabilidade ao caso concreto ficou por provar, como resulta do artigo 20.º da sua resposta.

Porém, não foi esse o entendimento deste Tribunal Arbitral depois de produzida a prova documental e sobretudo testemunhal arrolada e apresentada pela Requerente, o que foi considerado suficiente para tornar duvidoso o facto certo de que a AT parte para a aplicação da presunção do artigo 86.º do CIVA.

Por isso, não existe o facto certo que permitia à AT a utilização da presunção do artigo 86.º do CIVA.

Consequentemente, tem de proceder a presente impugnação e consequentemente tem de ser anulada a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, na parte em que mantém a correcção de lucro tributável de € 149.271,81 e que a Requerente impugna, que deveria ter sido deferida também nessa parte.

Consequentemente, também têm de ser anuladas as liquidações no valor de € 34.332,52 de IVA à taxa de 23% e a liquidação de IRC emitida pela AT por força dessa correcção de lucro motivada pelo relatório de Inspeção Tributária e pela manutenção da parte desse lucro pela decisão da reclamação graciosa.

RESTITUIÇÃO DE VALORES:

Na sua petição inicial, pede ainda a Requerente que “*deverá ser reconhecido o direito da A. à restituição dos valores já pagos e ao pagamento de juros indemnizatórios, a liquidar em execução de sentença*”.

Porém, como resulta dos factos provados, não está provado que tenha efectuado qualquer pagamento das liquidações impugnadas, que, aliás, nem sequer foi alegado.

Por isso, julga-se improcedente este pedido, sendo certo que, se tiver havido algum pagamento, efetuado pela Requerente na sequência das liquidações ora anuladas, a Requerente terá sempre direito à sua restituição, por esse pagamento ser acto consequente das mesmas liquidações.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- julgar parcialmente procedente e provada a presente impugnação e declarar anulada a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, na parte em que mantém a correção de lucro tributável de € 149.271,81 e que a Requerente impugna, que deveria ter sido deferida também nessa parte.
- em consequência, declarar anuladas as liquidações no valor de € 34.332,52 de IVA à taxa de 23% e a liquidação de IRC no montante de € 37.317,95 emitida pela AT por força dessa correção de lucro motivada pelo relatório de Inspeção Tributária e pelo manutenção da parte desse lucro pela decisão da reclamação graciosa, bem como as liquidações de juros compensatórios e/ou moratórios a elas associados.
- julgar improcedente por não provado o pedido de restituição de valores já pagos, dele absolvendo a AT.
- condenar a Requerente e a AT nas custas do processo na proporção de 1/10 para aquela e de 9/10 para esta.

*

VALOR DO PROCESSO:

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € 71.650,47 (setenta e um mil, seiscientos e cinquenta euros e quarenta e sete cêntimos).

*

CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e no artigo 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, o montante das custas é fixado em € 2.448,00 (dois mil, quatrocentos e quarenta e oito euros).

*

Lisboa, 15 de maio de 2019.

Os Árbitros,

(José Poças Falcão)

(Hélder Faustino)

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)