

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 72/2018-T

Tema: IABA – Imposto especial sobre o álcool e bebidas alcoólicas – Entrepasto Fiscal – duplicação de tributação.

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

1. A... SA, contribuinte n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-..., Porto, doravante designada por “Requerente”, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, a alínea a) e 10º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), para impugnação do Despacho de indeferimento do recurso hierárquico por si interposto contra o ato de indeferimento da reclamação graciosa referente à liquidação de imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas (IABA) n.º 2016..., de 23/11/2016, no montante total de €11.625,22, apenas na parte referente à tributação da aguardente detida pela Requerente fora do entreposto fiscal, no valor de €6.102,04.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi apresentado pela Requerente em 26-02-2018, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à AT em 27-02-2018, nos termos e para os efeitos legalmente previstos. A Requerente optou por não indicar árbitro pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou, em 13-04-2018, a aqui signatária como árbitro do tribunal arbitral a constituir, que comunicou a sua aceitação dentro do prazo aplicável. **O tribunal arbitral singular ficou constituído em 07-05-2018.** Na mesma data foi proferido despacho arbitral para a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos do

disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT. A Requerida veio juntar aos autos a sua resposta e o respetivo Processo Administrativo (PA), em 07-06-2018, cujo teor se dão por integralmente reproduzidos.

3. Face à posição das partes evidenciadas nos articulados, considerando a prova testemunhal indicada pela Requerente, foi proferido despacho arbitral em 31/07/2018, notificada a Requerente para vir aos autos indicar a matéria de facto a inquirir e fixada a data de 21/09/2018 para a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, incluindo a inquirição das testemunhas arroladas. Em 17/09/2018 a Requerente veio aos autos indicar a matéria de facto para inquirição das testemunhas e, ainda, requerer o adiamento da diligência para data posterior a 8-10-2018, argumentando com o período de vindimas na região do ... e a impossibilidade das testemunhas comparecerem para a inquirição, dado as funções por estas exercidas na região. Em 18/09/2018 foi proferido despacho arbitral que deferiu o requerido e fixou a data de 18/10/2018 para a realização da diligência.

4. A 18/10/2018 realizou-se a reunião prevista no artigo 18º. No início da reunião, a Requerente pediu a palavra para requerer a fixação de prazo para junção aos autos do laudo solicitado ao IV..., referente à comparação dos boletins de controlo juntos ao processo com o descritivo do produto analisado A AT não se opôs ao requerido, sem prejuízo do prazo de vista. O tribunal deferiu o requerimento, fixou o prazo de quinze dias para a junção aos autos do documento, acrescido de mais cinco dias após a junção para vista à Requerida.

Compareceu para a inquirição apenas a testemunha B..., devidamente identificado nos autos, Despachante Oficial, que respondeu às questões colocadas pelas partes e pelo tribunal, como bem consta da ata da reunião junta aos autos, que se dá por integralmente reproduzida. A Requerente prescindiu das restantes testemunhas.

Finda a inquirição, o tribunal fixou o prazo de dez dias, igual e sucessivo, para as partes juntarem aos autos as suas alegações escritas. O prazo para alegações começaria a contar após a junção aos autos do documento acima referido e após os cinco dias de

prazo de vista concedido à AT. Tendo em conta os prazos fixados, o facto de terem decorrido férias judiciais, foi prorrogado o prazo para decisão final por dois meses, nos termos previstos no artigo 21º n.ºs 1 e 2 do RJAT.

5. A Requerente apresentou documento contendo o parecer do IV... em 05/11/2018, após o que decorreram os prazos acima mencionados, de vista e alegações das partes. A Requerente juntou as suas alegações em 22-11-2018 e a Requerida em 7/12/2018. Face aos prazos descritos, ao período de férias judiciais entretanto decorrido e à necessidade de ponderação e preparação da decisão final, foi proferido despacho em 10-01-2019 a prorrogar o prazo para decisão final por mais 30 dias.

B) DO PEDIDO FORMULADO e DA POSIÇÃO DA REQUERENTE:

6. Em síntese, a Requerente, fundamenta o seu pedido arbitral na alegação da liquidação de IABA em causa consubstanciar uma duplicação de tributação, ilegal e em consequência pugna pela anulação parcial da liquidação, no que se refere à tributação incidente sobre a aguardente vínica existente na “Adega” pertencente à Requerente.

C – DA RESPOSTA DA REQUERIDA

7. Na sua resposta a AT pugna pela legalidade dos atos de liquidação, nomeadamente na parte referente à tributação da aguardente vínica. Reitera toda a argumentação vertida no Relatório de Inspeção tributária (RIT), que se dá por integralmente reproduzida. Do ponto de vista da AT não ocorre a alegada duplicação de tributação por considerar que a Requerente não demonstrou que a aguardente vínica referenciada na divergência detetada no varejo seja a mesma que encontrou armazenada na Adega. Assim sendo, pugna pela manutenção do ato de liquidação impugnado.

II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

8. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º n.º2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
9. O processo não padece de vícios que o invalidem.

Cumpra decidir.

III – Decisão da Matéria de facto

A) Factos Provados

8. Como matéria de facto relevante, dá o presente Tribunal por assente os seguintes factos:
 - a. A Requerente A..., S.A. é uma sociedade que se dedica à produção e comércio de vinhos comuns e generosos, em especial de vinho do porto.
 - b. É um operador na área dos Impostos Especiais de Consumo (IEC), com o NIEC PT..., titular do estatuto de depositário autorizado, o que, nos termos do Código dos Impostos Especiais de Consumo, lhe permite, entre outras operações, produzir produtos em suspensão de imposto especial sobre o consumo (IEC), no caso, sujeitos a Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA).
 - c. A Requerente é detentora do Entreposto Fiscal n.º PT..., localizado em ..., na região demarcada do ..., na área de jurisdição da Delegação Aduaneira de
 - d. A Requerente detém também uma “Adega” onde procedia à vinificação dos produtos detidos no Armazém, sita na ..., n.º..., ...-... ..., a cerca de 6 quilómetros de distância do Entreposto Fiscal autorizado.
 - e. Em meados do ano de 2016, o entreposto fiscal em causa (Armazém) foi alvo do procedimento de inspeção aduaneira n.º OI2016..., que abrangeu o período temporal de 12.02.2013 a 14.07.2016.

- f. Foram efetuados controlos quer às existências físicas, quer à contabilidade do entreposto, tendo estas realidades sido confrontadas com os documentos e registos administrativos das alfândegas.
- g. Os resultados do varejo efetuado às existências do Entreposto foram os seguintes

Designação do Produto (Granel)	Quantidades (Litros)
Aguardente Vínica	0,000
Vinho Generoso a granel	48.804,000
Vinho Generoso engarrafado	2.074,500
Vinho Tranquilo Branco engarrafado	3.619,500

- h. Do constante nas páginas 5 a 15 do Relatório de Inspeção junto ao PA, resulta que além do varejo, foram também reconstituídas as várias contas correntes de produtos detidos pela Requerente no Entreposto alvo da inspeção, através da comparação do respetivo saldo com os resultados do varejo efetuado, tendo apurado uma diferença, para menos, entre as existências registadas na contabilidade e aquelas verificadas na contagem física, de 527,654 litros de aguardente vínica e de 424,250 litros de vinho generoso.
- i. Segundo declarações do representante legal da requerente, constantes do RIT, a “Adega” de vinificação fi sempre considerada pela Requerente como uma extensão do Entreposto Fiscal, pelo que sempre registou na contabilidade do entreposto os produtos existentes ali existentes.
- j. Considerando as diferenças verificadas durante o varejo e inspeção a AT procedeu à liquidação de imposto sobre o álcool (IABA) sobre os referidos produtos e quantidades detetadas.
- k. A Requerente solicitou à equipa de inspeção que se dirigisse à referida Adega, onde se encontravam 595 litros de aguardente vínica, refletidos na contabilidade do Entreposto.
- l. A aguardente detida pela Requerente na Adega encontrava-se refletida na contabilidade do entreposto, e corresponde apenas à que consta na Fatura nº 5137,

- emitida pelo fornecedor C..., Lda, junta aos autos como documento nº 5, em anexo ao PA.
- m. Os documentos nºs 7 e 8, juntos aos autos pela Requerente, evidenciam algumas características divergentes decorrentes da análise laboratorial efetuada à aguardente vínica encontrada na “Adega” e a descrição contida no Certificado de Controlo de Qualidade relativo ao lote (único) de aguardente vínica adquirida pela Requerente.
- n. A pedido da Requerente, para esclarecimento dessas diferenças, o serviço de laboratório do Instituto dos Vinhos do ... e ...(IV...), emitiu parecer de 02-11-2018 veio *“atestar que o produto designado por Aguardente para beneficiação e lotação, adquirida pela entidade A...– Vinhos SA corresponde ao Certificado de Controlo de Qualidade nº 2015..., e analisada no laboratório do IV..., pode ser considerado idêntico a nível físico-químico e isotópico coma amostra da aguardente, enviada pela mesma entidade e analisada igualmente no laboratório do IV..., IP e referente ao Certificado de Controlo da qualidade nº 2017... .”* (**Doc. junta aos autos em 05-11-2018**).
- o. Tendo em conta as divergências apuradas, a AT efetuou a liquidação ora em crise, no montante total de € 11.625,22, que se desdobra em duas componentes:
- i. Uma referente à divergência entre as existências registadas na contabilidade do Entreposto e aquelas verificadas na contagem física, de 527,654 litros de aguardente vínica e de 424,250 litros de vinho generoso: € 5.521,38 (dos quais € 5.404,44 se referem à aguardente e € 116,94 dizem respeito ao vinho generoso) – ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 8.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º, ambos do Código dos IEC;
 - ii. Outra referente a 592,918 litros de aguardente vínica que se encontravam na Adega, no montante de € 6.102,04 – nos termos da alínea e), do n.º 2, do artigo 4.º, do n.º 1 do artigo 8.º e, ainda da alínea b), do n.º 1, do artigo 9.º do Código dos IEC.
- p. A Requerente foi notificada do projeto de relatório para se pronunciar e exercer o seu direito de audição.

- q. Não tendo sido aduzido qualquer elemento novo suscetível de alterar as conclusões do relatório, a Requerente foi notificada do seu conteúdo final, conforme ofício n.º ... de 23.11.2016 (a fls. 105 e segs. do PA).
- r. Já no âmbito do processo de cobrança coercivo n.º .../2016 foi liquidado o montante no valor total de imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas de 11.625,22 euros, conforme registo de liquidação n.º..., de 23.11.2016, a fls.114 e segs. do PA.
- s. Notificada, nos termos da lei, através do ofício n.º..., de 23.11.2016 (a fls. 116 do PA), para pagar, o sujeito passivo efetuou o pagamento voluntário (fls. 121 do PA) e apresentou Reclamação Graciosa em 10.04.2017 (de fls. 128 a 132 do PA).
- t. Por ofício (n.º...), de 13.06.2017, da Alfândega de ... (cfr. fls. 139 e 140 do PA), a então requerente foi notificada do projeto de indeferimento da Reclamação Graciosa para efeitos de audição prévia nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, não tendo exercido tal direito (a fls. 139 e segs. do PA).
- u. Por despacho proferido em 12.07.2017 pelo Diretor da Alfândega de Braga, exarado na Informação de Serviço n.º .../..., (a fls. 141 e segs. do PA), foi a Requerente notificada do indeferimento da Reclamação Graciosa, nos termos e com os fundamentos ínsitos naquela informação.
- v. Em 13.07.2017, a Requerente e respetivo mandatário foram notificados, pelos ofícios n.ºs ... e ..., da decisão de indeferimento.
- w. Em 11.08.2017 a Requerente apresentou Recurso Hierárquico do ato de indeferimento da Reclamação Graciosa, que foi objeto de análise pela Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (DSIECIV), tendo sido notificada do projeto de indeferimento do recurso hierárquico, para efeitos de audição prévia, em cumprimento do estabelecido no artigo 60.º da LGT, conforme ofício n.º..., de 19.10.2017.
- x. Por despacho do Subdiretor Geral da área de gestão aduaneira - IEC, de 28.11.2017, foi indeferido o Recurso Hierárquico, exarado na informação de serviço n.º DIABA/.../..., de 24.11.2017, da DSIECIV, nos termos e com os fundamentos vertidos na Informação n.º DIABA/.../..., de 12.10.2017, da DSIECIV (vd. fls. 177 a 179 e segs. do PA).

- y. A decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico foi notificada à Requerente pelo ofício n.º..., de 28.11.2017, da DSIECIV, o qual foi rececionado em 04.12.2017.
- z. Notificada nos termos referidos, veio a Requerente apresentar o presente pedido arbitral, em 26-02-2018, peticionando a anulação parcial da liquidação de IABA, na parte correspondente à tributação da aguardente detida fora do entreposto fiscal, no montante de €6.102,04.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

9. Não existem outros factos relevantes para a decisão que devam considerar-se como não provados.

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

10. O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (artigo 596.º, n. 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental junta aos autos pelo Requerente e a que consta do próprio Processo Administrativo, bem assim como a prova testemunhal produzida consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados. No que respeita à testemunha B..., despachante oficial estabelecido na ... desde 1994, o Tribunal considera particularmente relevante o conhecimento pormenorizado do setor e da atividade desenvolvida pela Requerente.

IV – Decisão da Matéria de Direito

11. O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto apenas a liquidação referente aos 592,918 litros de aguardente vínica que se encontravam na Adega, no montante de €6.102,04, nos termos da alínea e), do n.º 2, do artigo 4.º, do n.º 1 do artigo 8.º e, ainda da alínea b), do n.º 1, do artigo 9.º do Código dos IEC. Decorre do pedido arbitral e do teor da reclamação graciosa e do recurso hierárquico deduzidos que a Requerente assumiu a responsabilidade pelas irregularidades detetadas e aceitou a liquidação do imposto na parte referente às divergências detetadas pelo varejo efetuado. Este facto é particularmente relevante para a delimitação do objeto em discussão nos presentes autos.
12. Nesta conformidade, a única questão verdadeiramente a decidir é a de saber se na parte que respeita à aguardente encontrada na “Adega” há ou não dupla tributação, já que, segundo a Requerente, trata-se da mesma aguardente detetada no varejo e que dá origem à divergência contabilística que originou a liquidação. Assim, constata-se que não há divergência entre as partes quanto a nenhum outro facto, nem mesmo quanto ao regime jurídico aplicável ao caso concreto. A divergência consiste apenas em saber se a aguardente existente na “Adega” é ou não a mesma que o operador fez sair do entreposto fiscal e que surge evidenciada na divergência detetada, porquanto, se for assim estamos perante uma duplicação de tributação ilegal.

Vejamos, pois, se assiste razão à Requerente.

13. Dos factos provados resulta que, no seguimento da inspeção realizada, considerando as diferenças verificadas no varejo, a AT procedeu à liquidação de IABA no montante total de € 11.625,22, que se desdobrou em duas componentes:
- a. uma referente à divergência entre as existências registadas na contabilidade do Entreposto e aquelas verificadas na contagem física, de 527,654 litros de aguardente vínica e de 424,250 litros de vinho generoso, no valor de €5.521,38

(dos quais €5.404,44 se referem à aguardente e €116,94 dizem respeito ao vinho generoso), ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 8.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º, ambos do Código dos IEC;

b. outra referente a 592,918 litros de aguardente vínica que se encontravam na Adega, no montante de € 6.102,04 – nos termos da alínea e), do n.º 2, do artigo 4.º, do n.º 1 do artigo 8.º e, ainda da alínea b), do n.º 1, do artigo 9.º do Código dos IEC.

14. A Requerente aceita a primeira parte da liquidação, mas não a segunda, por entender que se trata da mesma aguardente verificada na contagem física e já tributada na primeira parte, ou seja, pela incidência sobre os valores das divergências detetadas no Entrepósito Fiscal.

Esta liquidação teve como fundamento o disposto no artigo 8.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º, ambos do Código dos IEC, isto na medida em que o produto em causa teria alegadamente saído, de modo irregular, do regime de suspensão de imposto, para introdução no consumo.

A fundamentação essencial para a liquidação de imposto em crise, resulta do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), que a fls. 79 a 88 do PA, contém as seguintes conclusões: *“(...) A contabilidade de existências do entreposto fiscal deve estar organizada em sistema de inventário permanente, de modo a fazer corresponder, em qualquer momento, o respectivo saldo com a situação das mercadorias/produtos existentes em armazém para todas as categorias/subcategorias autorizadas no EFP; O DA apresentou a contabilidade de existências do EFP n.º..., após notificação, mas esta continha erros e omissões, contrariando o disposto na alínea b) do n.º 3 do art.º 22º do CIEC (...) A.2 constatou-se que alguns dos reservatórios existentes no EFP n.º P... não se encontravam devidamente aferidos e munidos das respectivas escalas graduadas ou de outro equipamento similar, conforme o quadro n.º 2. Tal facto contraria o disposto na alínea b) do n.º 2 do art.º 83º do CIEC (...) O DA acrescentou algumas vasilhas do EFP, conforme o quadro n.º 3, aumentando a capacidade de stockagem do mesmo, sem que tivesse feito a comunicação a que alude a última parte da alínea e), do n.º 3, do artigo 22º do CIEC, e sem que tal facto merecesse a necessária autorização do Exmº*

Senhor Director da Alfândega de... . (...) Constatou-se que o DA fez sair do EFP 527,654 litros de aguardente vínica, 160,500 litros vinho generoso, 51.703,51 litros de vinho tranquilo tinto e 6.077,739 litros de vinho tranquilo branco, sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas, tornando-se, sujeito passivo de imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA), por força do disposto no n.º 1 do art.º 4º do CIEC. Actuando da forma descrita, violou o definido no art.º 8º, alínea a) do n.º 1 do art.º 9º, n.º 3 do art.º 10º e n.º 3 do art.º 11º, todos do CIEC. (...) O DA não cumpriu o prazo de 5 (cinco) dias úteis para envio, por transmissão electrónica de dados, o relatório de recepção dos produtos constantes do quadro 11 - Capítulo IV, após a sua recepção, violando o definido no n.º 1 do art.º 43º do CIEC. (...) A produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em regime de suspensão do imposto, apenas pode ser efetuada em entreposto fiscal mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira competente, conforme define o n.º 1 do art.º 21º do CIEC. A detenção fora do regime de suspensão do IABA, de 34.150,000 litros de vinho tranquilo tinto e de 595,000 litros de aguardente vínica, sem que tenha sido liquidado o imposto devido, enquadra-se como introdução irregular no consumo, nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 9º do CIEC.(...)”

15. Assim, não resta dúvida que parte da liquidação tem como pressuposto a divergência apurada entre as existências registadas na contabilidade do Entreposto e a contagem física das mesmas e, simultaneamente, sobre a aguardante depositada na Adega.

Resta saber se a aguardente vínica em falta detetada no entreposto fiscal é ou não a mesma que a inspeção encontrou na Adega. A AT emitiu a liquidação impugnada assente no pressuposto que a aguardente vínica e o vinho generoso detetados em falha no EF terão sido introduzidos no consumo. Quanto à aguardente vínica detetada na Adega, partiu do pressuposto de eu se tratava de outra aguardente e não a mesma que, segundo a Requerente, terá sido retirada do EF e armazenada na Adega de vinificação e produção.

16. Ora, dispõe o n.º 1, do artigo 7.º do CIEC que o álcool e as bebidas alcoólicas ficam sujeitos a imposto a partir da sua produção, tornando-se o imposto exigível no momento da introdução no consumo ou da constatação das perdas que devam ser tributadas em conformidade com o Código, nos termos do estabelecido no n.º 1 do artigo 8.º.

À luz do disposto no artigo 9º do CIEC, considera-se como introdução no consumo entre outras situações, quando ocorre:

“a) A saída, mesmo irregular, desses produtos do regime de suspensão do imposto;

b) A detenção fora do regime de suspensão do imposto desses produtos sem que tenha sido cobrado o imposto devido;

c) A produção desses produtos fora do regime de suspensão do imposto sem que tenha sido cobrado o imposto devido;”

(...)

Verificado o facto gerador do imposto (a introdução no consumo)¹ impõe-se a liquidação do imposto exigível, como bem resulta dos artigos 11.º e 12.º do CIEC.

17. No caso em apreço, a questão a decidir fica reduzida à de saber se a Requerente poderá ser tributada duplamente pela aguardente em falta no entreposto e por aquela detida fora deste prende-se com a identidade do produto. Com efeito, se se tratar do mesmo produto, este apenas pode ser introduzido no consumo uma vez, logo só poderia ser tributado uma vez e não duas. O que vale por dizer que, só pode ser tributado aquando da constatação das diferenças entre o stock físico de aguardente vínica da Requerente e aquele registado na sua contabilidade.

18. Para a Requerida AT não se trata do mesmo produto, pois alega que do teor dos boletins descritivos das características do produto à entrada do EF e do que foi detetado na Adega, se conclui que os valores indicados são diferentes, pelo que a Requerente não provou que o produto fosse o mesmo.

19. Ora, da auditoria realizada, concluíram os inspetores pela existência de divergência entre as quantidades de produto adquirido e registado na contabilidade da Requerente e as quantidades encontradas no EF, considerados todos os movimentos evidenciados pela contabilidade. Assim sendo, não resta dúvida que a própria inspeção considerou como fidedigna a contabilidade da Requerente, pois se assim não fosse, não chegaria à determinação das divergências a que chegou.
20. Chegados aqui, conclui-se que a contabilidade da Requerente foi o ponto de partida para a determinação da base tributável que conduziu à liquidação dos produtos em falha. Logo, ela tem de ser considerada, do mesmo modo, como ponto de partida fidedigna para a análise de toda a restante matéria relevante para a decisão da causa. Assim sendo, resulta da análise do próprio RIT que não foram postas em dúvida as aquisições nem as vendas realizadas pela Requerente. Logo, se na contabilidade da Requerente só existe registo de aquisição daquele lote de aguardente (vd. Fatura nº 5 junta aos autos em anexo ao PA) tudo leva a crer que a aguardente em falta no EF é, precisamente, a mesma que foi encontrada armazenada na dita “Adega”. Nem podia ser outra, pois que na contabilidade da Requerente não foi detetada nenhuma outra compra de aguardente além da documentada na Fatura junta aos autos.
21. Acresce que as características (qualidade e quantidade) do produto adquirido e detetado em falha no EF é, efetivamente, muito semelhante às características do que foi encontrado na Adega. Não se pode esquecer que a trasfega do produto, o transporte ou mudança de local de armazenamento, implica a perda de certas qualidades, bem assim como o decurso do tempo e o tipo de vasilhame para armazenamento do produto. Por isso, face a algumas discrepâncias de valores resultantes dos respetivos boletins, a Requerente solicitou ao IV... um esclarecimento adicional, que deu origem ao documento junto aos autos em

¹ A este propósito, vd. SÉRGIO VASQUES e TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “*Os Impostos Especiais de Consumo*”, 2016, Almedina, Coimbra, p. 285).

05/11/2018. No referido documento o IV... veio atestar que: *“atestar que o produto designado por Aguardente para beneficiação e lotação, adquirida pela entidade B... SA corresponde ao Certificado de Controlo de Qualidade nº 2015/..., e analisada no laboratório do IV..., pode ser considerado idêntico a nível físico-químico e isotópico coma amostra da aguardente, enviada pela mesma entidade e analisada igualmente no laboratório do IV..., IP e referente ao Certificado de Controlo da qualidade nº 2017....”* (Vd. Doc. junto aos autos em 05-11-2018).

Também o documento nº 7 junto em anexo ao PA, permite extrair que a Requerente manifestou total boa fé ao longo do procedimento e tudo fez para esclarecer as ditas diferenças de valores referenciadas nos respetivos boletins. De facto, como bem explica o fornecedor, a movimentação do produto, o vasilhame, as condições de humidade e outras podem interferir e fazer alterar alguns dos índices, quer de qualidade quer de quantidade, que caracterizam o produto.

22. Ao que vem exposto acresce o testemunho credível da testemunha B..., inquirida na reunião de 18-10-2018. O seu depoimento demonstrou um grau de conhecimento sobre o processo, do ponto de vista técnico e jurídico, bem assim com o da atividade desenvolvida pela Requerente, das instalações da A... e vicissitudes do processo tendo atestado que a aguardente só podia ser a mesma, tendo acrescentado que o facto de se tratar da mesma aguardente vínica é comprovável, na medida em que a Requerente, no período em causa, apenas adquiriu o lote de aguardente registada na contabilidade.

23. Acresce ainda referir que, não tendo sido descredibilizada a contabilidade da Requerente, que serviu, aliás, de base para a determinação das falhas de produto e respetiva liquidação de imposto, esta beneficia da presunção de veracidade que lhe é conferida pelo n.º 1 do artigo 75.º da LGT. Pelo que, face ao que vem exposto, este tribunal conclui que a aguardente vínica em falta no EF é a mesma que foi

encontrada na Adega, sob pena de não haver correspondência entre a contabilidade da Requerente e os resultados da inspeção. Ora o tribunal apenas pode decidir com os elementos de facto carreados nos autos e, como se disse, esses indicam claramente que o produto é o mesmo.

24. Chegados aqui, deve considerar-se que assiste razão à Requerente quando alega que apenas estava sujeito a tributação *“a divergência, para menos, entre as existências contabilísticas e físicas do Entrepasto deve ser tributada, porquanto a contabilidade deveria refletir a saída do Entrepasto da aguardente em causa (sendo que o que ocorreu foi que esta saiu sem o cumprimento das formalidades aplicáveis), corrigindo-se, assim, a conta de aguardente do Entrepasto e, além disso, a introdução no consumo – facto gerador do imposto – do produto em causa ocorre, precisamente, com a sua saída do entreposto. Determinando-se, em consequência, que a aguardente detida na Adega não deve ser tributada, na medida em que já foi tributada a divergência, para menos, entre as existências contabilísticas e as físicas no entreposto e se trata, precisamente, do mesmo produto. É assim porque, a nosso ver, o que se adequa à realidade dos factos é não tributar a aguardente pelo facto de ser detida na adega, mas antes por ter saído do entreposto, tributando-se assim a divergência para menos entre os stocks físicos e os contabilísticos, ajustando-se o saldo da conta corrente de aguardente vínica do Entrepasto, sujeitando a imposto apenas a quantidade de aguardente detida na Adega, por ter saído do regime de suspensão sem o cumprimento das respetivas formalidades e sem ter igualmente pago o respetivo IEC. Com efeito, na medida em que se trata do MESMO PRODUTO, é inconcebível que a Requerente possa ser duplamente tributada pelo mesmo. E não se diga, por fim, que não deve ser assim, porquanto o volume de aguardente que se encontrava na Adega é superior às divergências apuradas entre a contabilidade do Entrepasto e as respetivas existências físicas. Com efeito, a divergência apurada, no montante de 527,654 litros de aguardente vínica, apenas tem esse valor devido à aplicação da franquia prevista no artigo 48.º, n.º 1, alínea a), do Código dos IEC, num total de 122,346*

litros. Pelo que a divergência total entre o produto registado na contabilidade e os stocks da Requerente foi de 650 litros: quantidade superior aos 592,918 litros de aguardente vínica detidos, por aquela, na Adega.”

25. Por último, registe-se o disposto no artigo 100.º, nº 1 do CPPT segundo o qual:
“Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.”.

Ora, no caso dos autos, as circunstâncias demonstradas são, como se viu, idóneas a permitir concluir que a aguardente existente na Adega é, precisamente, a que estava em falta no EF, mas, mesmo que assim não fosse, em caso de dúvida fundada de que estaria a ser tributado, duas vezes, o mesmo produto, impunha-se, sem mais, a anulação do respetivo ato tributário.

26. Assim, sem necessidade de maiores desenvolvimentos, conclui-se que ao tributar, também, a aguardente vínica encontrada na Adega a AT partiu de um pressuposto de facto erróneo o que originou uma duplicação de tributação, ilegal e, enquanto tal, anulável.

Deste modo e pelos fundamentos expostos, deve proceder, nesta parte, o pedido arbitral formulado, anulando-se os atos tributários de indeferimento do recurso hierárquico e reclamação graciosa impugnados, objeto do presente pedido arbitral, bem assim como da liquidação de IABA na parte referente à tributação da aguardente vínica detida pela Requerente fora do entreposto fiscal, no montante de €6.102,04.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios:

27. Os Requerentes pagaram o valor integral da liquidação emitida que agora se anula parcialmente. Assim, têm direito a ser reembolsados do montante pago.

A Requerente peticiona, ainda, juros indemnizatórios. Ora, de harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão, de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a Administração

Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão. Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for

judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Por outro lado, como o direito a juros indemnizatórios depende da existência de direito de quantia a reembolsar, dessa competência para decidir sobre o direito a juros indemnizatórios infere-se que ela se estende à apreciação do direito a reembolso. No caso em apreço, os atos impugnados e agora anulados, na parte que respeita à tributação da aguardente detida fora do EF e armazenada na Adega, enfermam de vício de violação de lei, por erro imputável à AT que praticou os atos agora anulados.

Assim, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT. Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril, desde 28-02-2018 até reembolso das quantias pagas.

V. Decisão

Em conformidade com o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedentes todos os pedidos formulados no pedido de pronúncia arbitral;
- b) Condenar a Requerida a reembolsar a Requerente do valor de €6.102,04 indevidamente pago, acrescido de juros vencidos desde a data do pagamento até à data de integral pagamento do reembolso devido.
- c) Condenar a Requerida pelo pagamento das custas arbitrais devidas.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **6.102,04** nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €**612,00**, nos termos da Tabela II do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 5º do citado Regulamento, a pagar pela parte vencida.

Notifique.

Lisboa, 11- 02 - 2019

O Tribunal Arbitral Singular,

(Maria do Rosário Anjos)