

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 146/2022-T**

**Tema: IRC. IVA. Fruta. Presunção de vendas.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Filipa Barros e Dr. Luís Ricardo Farinha Sequeira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 20-05-2022, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

A..., CRL, com sede em ..., ..., ...-... ..., com o número de identificação de pessoa coletiva e de contribuinte ... (em diante abreviadamente designada como “Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação actos de liquidação de IVA, IRC e juros compensatórios e os actos de demonstração de acerto de contas, com referência ao exercício de 2017 que constam dos documentos n.ºs 2 e junto com o pedido de pronúncia arbitral.

A Requerente pede ainda o reembolso da quantia paga, com juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 09-03-2022.

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 como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 02-05-2022, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) 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 tribunal arbitral coletivo foi constituído em 20-05-2021.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 06-09-2022 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

As partes apresentaram alegações, tendo-se a Autoridade Tributária e Aduaneira limitado a remeter para o que disse na Resposta.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente é uma cooperativa de hortofruticultores;
- B) A Requerente tem por objecto principal produzir, concentrar, conservar, embalar, transformar e comercializar os produtos produzidos nas explorações dos seus associados, quaisquer que sejam os meios e as tecnologias utilizadas (Documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- C) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva à Requerente, de âmbito parcial, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2019..., a respeito do exercício de 2017, em que foram efectuadas, além do mais, correcções em sede de IRC e IVA relativas a inventários, que são objecto do pedido de pronúncia arbitral;
- D) Nessa inspecção foi elaborado Relatório da Inspecção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

(...)

***III. 1.2. Critério adotado pela AT na revalidação e recálculo do benefício fiscal***

*Na posse dos documentos contabilísticos e das diversas tabelas antes reproduzidas (quadro II! a VI), bem como de esclarecimentos prestados pela Contabilista Certificada, que em conjunto permitiram a interpretação e conseqüente análise do lucro tributável apurado (isento e sujeito a IRC), e atendendo à inexistência de um sistema de contabilidade que permitisse com fiabilidade validar o benefício fiscal, para 2017, decidimos, baseado nos valores acumulados retirados da contabilidade e programa de gestão de stocks, bem como em toda a informação adicional obtida, inclusive nos procedimentos inspetivos anteriores, elaborar novas tabelas, de demonstração de RAI, por setor de atividade (isento e tributado em IRC), que pretendem a máxima aproximação possível à realidade das operações praticadas peio SP e sua tributação real em conformidade com aqueias. Para o efeito, cruzámos e analisámos os documentos da contabilidade e do programa de gestão, relativos a inventários por fruto; extratos de compras por fruto e fornecedor; vendas por área de atividade, descontos e devoluções;*

entradas e saldas de armazém, por forma a apurar com o rigor possível os resultados provenientes de operações com associados e terceiros.

No âmbito desta análise, embora não validados na sua especificidade, até pela condicionante de se estar perante um procedimento de carácter interno, considerámos fiscalmente os gastos levados à contabilidade.

Tomando por base o critério definido pelo SP, anteriormente explanado, considerámos os mesmos valores de gastos com pessoal, FSE e amortizações, específicos de loja e transformados, vindo a corrigir-se apenas as percentagens de imputação dentro dos setores, quando o mesmo contempla fruta adquirida a associados, não sócios e outros fornecedores.

Diga-se ainda, que partindo dos inventários, das compras, vendas e produção, foram recalculadas todas as tabelas de apuramento de percentagens de imputação apresentadas pelo SP, base do restante trabalho efetuado.

Assim, o primeiro controlo efetuado, seguindo a linha de pensamento do sujeito passivo, permitiu apurar os valores em quantidades (kgs) das compras e vendas, consumo e transformação de matérias-primas e, conseqüentemente, o verdadeiro CEVC.

Partindo da fórmula ( $EF = EI + Compras - Consumo$ ), verificámos grandes divergências entre a existência final contabilizada/declarada e a contabilística/calculada e em 2017, conforme quadro infra, sendo de notar que estas divergências colocam em causa a veracidade da própria contabilidade e dos resultados que serviram de base ao benefício fiscal:

**Quadro IX**

		Maçã		Pera		Ameixa		
		Kgs	valor	Kgs	valor	Kgs	valor	
Ei contabilidade	(1)	770.588,29	200.102,23	35.847,45	16.131,35	0,00	0,00	
Compras	(2)	8.911.393,44	4.287.211,23	1.385.056,50	613.721,98	50.532,20	22.739,51	
Consumos	Armazém	(3)	2.093.247,05	1.914.294,79	629.847,87	398.636,99	13.785,62	8.401,65
	Lojas		1.075.110,65	959.535,92	201.487,36	187.648,17	16.673,44	11.302,30
	Transf. Sumo		4.344.685,00	3.041.279,50	120.867,01	84.606,91	6.786,22	4.750,35
Ef calculada	(4)=(1)+(2)-(3)	2.168.939,03	-1.427.796,75	468.701,71	-41.038,74	13.286,92	-1.714,79	
Ef contabilidade	(5)	1.158.245,75	521.210,59	435.000,64	195.750,29	0,00	0,00	
Diferença	(6)=(4)-(5)	1.010.693,28	-1.949.007,34	33.701,07	-236.789,03	13.286,92	-1.714,79	

*Decompondo por tipo de fornecedor:*

**Quadro X**

	Inventário final contabilizado		Inventário final calculado		Diferenças	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (3)-(1)	(6) = (4)-(2)
<b>Sócios</b>	<b>Kilogramas</b>	<b>Valor S/IVA</b>	<b>Kilogramas</b>	<b>Valor S/IVA</b>	<b>Kilogramas</b>	<b>Valor S/IVA</b>
Maçã	1.094.212,50	492.395,63	1.553.521,30	-531.778,53	459.308,80	-1.024.174,16
Pêra	392.373,00	176.567,85	343.261,48	-30.992,79	-49.111,52	-207.560,64
Ameixa	0,00	0,00	11.892,31	-2.229,55	11.892,31	-2.229,55
<b>Totais</b>	<b>1.486.585,50</b>	<b>668.963,48</b>	<b>1.908.675,09</b>	<b>-565.000,87</b>	<b>422.089,59</b>	<b>-1.233.964,35</b>
<b>Não Sócios</b>	<b>Kilogramas</b>	<b>Valor S/IVA</b>	<b>Kilogramas</b>	<b>Valor S/IVA</b>	<b>Kilogramas</b>	<b>Valor S/IVA</b>
Maçã	64.033,25	28.814,96	186.643,77	-64.152,50	122.610,52	-92.967,46
Pêra	42.627,64	19.182,44	124.671,61	-1.874,86	82.043,97	-21.057,31
Ameixa	0,00	0,00	1.394,61	514,75	1.394,61	514,75
<b>Totais</b>	<b>106.660,89</b>	<b>47.997,40</b>	<b>312.709,99</b>	<b>-65.512,61</b>	<b>206.049,10</b>	<b>-113.510,02</b>
<b>Fornecedores</b>	<b>Kilogramas</b>	<b>Valor S/IVA</b>	<b>Kilogramas</b>	<b>Valor S/IVA</b>	<b>Kilogramas</b>	<b>Valor S/IVA</b>
Maçã	0,00	0,00	428.773,96	-831.865,72	428.773,96	-831.865,72
Pêra	0,00	0,00	768,62	-8.171,08	768,62	-8.171,08
Ameixa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Totais</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>429.542,58</b>	<b>-840.036,80</b>	<b>429.542,58</b>	<b>-840.036,80</b>
<b>Sócios, Não Sócios e Fornecedores</b>	<b>Kilogramas</b>	<b>Valor S/IVA</b>	<b>Kilogramas</b>	<b>Valor S/IVA</b>	<b>Kilogramas</b>	<b>Valor S/IVA</b>
Maçã	1.158.245,75	521.210,59	2.168.939,03	-1.427.796,75	1.010.693,28	-1.949.007,34
Pêra	435.000,64	195.750,29	468.701,71	-41.038,74	33.701,07	-236.789,03
Ameixa	0,00	0,00	13.286,92	-1.714,79	13.286,92	-1.714,79
<b>Totais</b>	<b>1.593.246,39</b>	<b>716.960,88</b>	<b>2.650.927,66</b>	<b>-1.470.550,28</b>	<b>1.057.681,27</b>	<b>-2.187.511,16</b>

*Refira-se que, no tocante à fruta (maçã/pêra) adquirida a outros fornecedores, a quebra/perda situa-se nos 17,48%, ou seja, para o efeito considerámos a diferença entre a existência declarada/contabilizada e a calculada que devia existir no final do ano, sobre o total das aquisições de 2017, adicionadas da existência inicial (429.542,58/(1.870,931,14 + 586.650,00)).*

*Atendendo às grandes diferenças apuradas, foi o sujeito passivo, na pessoa da sua contabilista certificada, questionado sobre esse facto, que, para além de já ter confirmado os cálculos e obtido os mesmos valores, referiu que as diferenças apenas se justificavam com a perda no peso da fruta decorrente do seu armazenamento (refrigeração por longos períodos) e também com a sua deterioração.*

*Mais declarou que no ano em questão, inclusive, foi adquirida uma quantidade considerável de maçã a outros fornecedores, que já indicava deterioração, mas dado o preço de compra (baixo), foi entendido correr o risco de perdas substanciais.*

*Refira-se a este propósito que a fruta deteriorada (pelo menos parte considerável) é vendida como subproduto na loja Copa situada junto da sede do SP, pelas que as quantidades são abatidas ao stock.*

*Mas retomaremos a este assunto mais adiante (ponto III.2).*

### **III.1.3. Definição do critério a utilizar no apuramento do benefício fiscal em 2017**

*O sujeito passivo, na elaboração das tabelas/mapas que serviam de apoio à elaboração da sua Demonstração de Resultados RAI, utilizou como critério de imputação, a percentagem de consumo nas várias áreas de atividade, com base nos kgs (com exceção das lojas tributadas em que a % foi calculada com base no valor de vendas) de matéria-prima adquiridos a associados, não sócios e terceiros.*

*Aqui chegados, questiona-se naturalmente se será este o melhor critério de repartição a utilizar, surgindo, nomeadamente a dúvida, entre o recurso a quantidades (kgs), ou valores, das matérias-primas compradas.*

*Contudo, e tendo em conta, em especial, as conclusões vertidas nos procedimentos inspetivos anteriores, amplamente referidos ao longo deste documento, realizados externamente e com acesso mais facilitado aos elementos da contabilidade e da gestão do SP, optou-se uma vez mais por manter o critério usado pelo SP (Kgs), já que, conforme naqueles é afirmado a este propósito:*

*"... após uma melhor análise, testes e simulação de diversos critérios, seguiu-se o escolhido (critério) pelo sujeito passivo, ou seja, tendo por base os kgs de matéria-prima adquiridos pelo sujeito passivo, comprados a associados, não sócios e terceiros, até porque, conforme explicado, o preço/kg pago a associados e não*

*sócios é bastante superior ao preço pago aos fornecedores terceiros, isso mesmo se conclui pelos resultados obtidos nas operações com associados e terceiros.*

*Para além disso, teve-se em consideração que algumas contas de gastos são influenciadas pelos kgs de fruta comprados/consumidos/transformados, nomeadamente: energia para acondicionamento e movimentação de fruta: desgaste das máquinas sujeitas a depreciação: caixas adquiridas para transporte e vencia das matérias-primas e mão de obra contratada (registada em contas de FSE)..."*

*Decidido o critério, procedeu-se, tal como já havia efetuado o sujeito passivo, à separação das áreas de negócios por setores de atividade e, dentro destes, quantificou-se qual a fruta adquirida a associados, não sócios e terceiros.*

*Refere-se que a nossa tabela foi dividida nos setores de armazém (dentro deste em associados e não sócios), em COPA/lojas A... (dentro destas em associados, não sócios e fornecedores) e em transformados totais (sumos, purés e smoothies), que por sua vez foi subdividido em transformados isentos - consumos de fruta proveniente dos associados e transformados tributados não sócios e transformados tributados terceiros - respeitando a consumo de fruta proveniente, respetivamente, de não sócios e terceiros, tendo todas estas divisões e subdivisões como foco, o apuramento dos resultados provenientes de operações referentes a aquisições de associados e outros/terceiros.*

*A tabela de recalculo junta-se ao presente relatório, em anexo n.º 2, remetendo-se para a leitura da mesma, dando-se por integralmente reproduzida neste documento, sendo que a primeira coluna contém os diversos itens, suficientemente esclarecedores na sua interpretação, que devem ser conjugados com a informação contida neste relatório designadamente:*

*> Vendas*

*A imputação das vendas foi efetuada por setor, designadamente armazém (grandes superfícies e exportação), lojas Copa (venda ao público) e transformados (sumos, purés e smoothies), e dentro destas pelas suas áreas consoante a matéria-prima ou mercadoria, tenha sido adquirida a associados, não*

*sócios ou fornecedores, vendida como mercadoria ou transformada, sempre em razão dos Kgs consumidos (remete-se leitura da tabela anexa).*

*> CEVC*

*Fez-se o apuramento das compras líquidas por variedade de fruta, fornecedor e destino do consumo da fruta, valores obtidos através, respetivamente, de saldos de contas SNC 31- Compras e de dados obtidos pelos documentos extraídos do programa de gestão de stocks do sujeito passivo, nomeadamente a movimentação e destino desses stocks versus a contas SNC 31 - Compras de origem.*

*Deste modo obteve-se o quadro abaixo, que permite o conhecimento dos gastos com matérias-primas, pois sendo conhecido os kgs efetivamente consumidos e o preço médio de compra, permitiu a obtenção do CEV por setor, tendo ainda em consideração a especificidade dos inventários discriminados por produto, quantidade e valor.*

*(...)*

### **III.2 - Correção em sede de IVA e IRC relativas a Inventários**

#### **III.2.1 - IVA**

*Conforme exposto no ponto III.1.2. (páginas 20 e 21 deste documento), as justificações apresentadas pela representante do sujeito passivo para a diferença de kgs apurada entre a existência final das matérias primas/mercadorias (maçã, pêra e ameixa) contabilizada/declarada e a calculada, para o ano de 2017, registada no quadro X deste documento, resultava da normal perda de água (peso) pela sua conservação em câmaras frigoríficas e pelo facto de alguns frutos terem ficado deteriorados e como tal impróprios para consumo humano, quer via fruta natural (mercadoria), quer via sumo (matéria-prima).*

*A este propósito e como também ali referimos, a fruta deteriorada (pelo menos parte considerável) é vendida como subproduto na loja Copa situada junto da sede do SP, pelo que essas quantidades são abatidas ao stock.*

Quantifiquemos então as quebras registadas em 2017, por fruto e por tipo de fornecedor:

Quadro XIV

	Existência Inicial	Compras	Consumos e Vendas	Inventário final contabilizado	Inventário final calculado	Diferenças	Quebra em %
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(1)+(2)-(3)	(6) = (5)-(4)	(7)=(6)/((1)+(2))
<b>Sócios</b>	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Percentagem
Maçã	196.347,55	6.186.971,50	4.769.797,75	1.094.212,50	1.553.521,30	459.308,80	7,24%
Pêra	30.470,33	1.047.480,50	734.689,35	392.373,00	343.261,48	-49.111,52	-4,56%
Ameixa	0,00	48.791,00	36.898,69	0,00	11.892,31	11.892,31	24,37%
<b>Totais</b>	<b>196.817,88</b>	<b>7.283.243,00</b>	<b>5.561.385,79</b>	<b>1.486.585,50</b>	<b>1.908.675,09</b>	<b>422.089,59</b>	<b>---</b>
<b>Não Sócios</b>	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Percentagem
Maçã	27.590,74	871.687,30	712.634,27	64.033,25	186.643,77	122.610,52	13,63%
Pêra	5.377,12	319.379,50	200.085,01	42.627,64	124.671,61	82.043,97	25,26%
Ameixa	0,00	1.741,20	346,59	0,00	1.394,61	1.394,61	80,09%
<b>Totais</b>	<b>32.967,86</b>	<b>1.192.808,00</b>	<b>913.065,87</b>	<b>106.660,89</b>	<b>312.709,99</b>	<b>206.049,10</b>	<b>---</b>
<b>Fornecedores</b>	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Percentagem
Maçã	586.650,00	1.852.734,64	2.010.610,68	0,00	428.773,96	428.773,96	17,58%
Pêra	0,00	18.196,50	17.427,88	0,00	768,62	768,62	4,22%
Ameixa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
<b>Totais</b>	<b>586.650,00</b>	<b>1.870.931,14</b>	<b>2.028.038,56</b>	<b>0,00</b>	<b>429.542,58</b>	<b>429.542,58</b>	<b>---</b>
<b>Sócios, Não Sócios e Fornecedores</b>	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Percentagem
Maçã	770.588,29	8.911.393,44	7.513.042,70	1.158.245,75	2.168.939,03	1.010.693,28	10,44%
Pêra	35.847,45	1.385.056,50	952.202,24	435.000,64	468.701,71	33.701,07	2,37%
Ameixa	0,00	50.532,20	37.245,28	0,00	13.286,92	13.286,92	26,29%
<b>Totais</b>	<b>806.435,74</b>	<b>10.346.982,14</b>	<b>8.502.490,22</b>	<b>1.593.246,39</b>	<b>2.650.927,66</b>	<b>1.057.681,27</b>	<b>---</b>

Realce para as grandes quebras verificadas em termos percentuais, desde logo na ameixa, fruto com pouca expressão na atividade do SP (26,29%, com uma compra total de 50.532,20 Kgs, não se conhece o destino de 13.286,92 Kgs), da maçã, naturalmente, cujas percentagens de quebra já são bastantes elevadas nos frutos provenientes de sócios (7,24%) e não sócios (13,63%), mas no caso de outros fornecedores o valor dispara para 17,58%.

O SP já no passado declarou que a fruta adquirida a outros fornecedores é consumida (sumo) e/ou vendida (lojas e armazém) de imediato, pelo que nem sequer lhe atribui custos de armazenagem. Logo, não pode neste âmbito, argumentar quebras nestes produtos decorrentes da sua refrigeração (perda de peso).

O caso da pêra é ainda mais estranho, já que o SP, relativamente aos frutos adquiridos aos sócios, tem consumos, vendas e existência final superiores, ao que possuía no início do ano adicionado das compras que efetuou ao longo daquele, o que de facto se presta a questionar da credibilidade da quantificação dos

*inventários e do apuramento dos resultados (CEVC). No tocante aos frutos desta espécie com proveniência nos não sócios, a quebra situa-se nos 25,26%.*

*A este respeito, também a Sociedade de Revisores Oficiais de Contas responsável pela Certificação Legal de Contas (CLC) do SP, a B..., SROC S.A., é bem acutilante no que se refere aos inventários, apontando várias falhas, o que de resto, determinou a emissão da CLC respeitante a 2017, emitida em 04-10-2018, com reservas, as quais infra reproduzimos:*

*(...) No decurso da sua atividade comercial a Entidade adquire fruta aos seus associados e não associados durante o período de colheita (a partir de 1 de julho de cada ano), sendo definido para esse efeito um preço de compra provisório o total é ajustado posteriormente em função do preço de venda realizado pela Entidade a terceiros, cujo efeito é reconhecido como custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas nu final da campanha. Em 31 de dezembro de 2017 e 2016, a Entidade não efetuou a correspondente imputação deste acerto ao saldo da rubrica de "Inventários ". à esta data, não obtivemos informações suficientes que nos permita validar a quantificação dos acertos efetuados durante o exercício, nem quanto a suficiência dos mesmos. Adicionalmente, a nossa análise realizada a rubrica de "Inventários" nos exercícios findos em 31 de dezembro de 2017 e 2016, revelou ainda algumas lacunas no controlo interno da Entidade, nomeadamente no controlo físico das suas mercadorias e no apuramento e resisto lias respetivas quebras. Consequentemente, não nos é possível concluir quanto à razoabilidade dos montantes registados nas rubricas de Inventarias e de custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas em 31 de dezembro de 2017 e 2016.*

*No decurso da nossa análise realizada aos exercícios findos em 31 de dezembro de 2017 e 2016, verificámos que a Entidade não se encontra a identificar os ativos fixos tangíveis pertencentes a atividade comercial isenta e não isenta, pelo que não nos é possível concluir quanto ao reconhecimento de passivos por impostos diferidos, caso existam, relativos às reservas de reavaliação efetuadas em exercícios anteriores e aos subsídios ao investimento*

*nos montante de, 1.002,818 euros e 513.025 euros, respetivamente (1.298.142 euros e 664.854 euros em 31 de dezembro de 2016). Adicionalmente, a Entidade encontra-se a determinar o resultado das suas operações para efeitos de tributação através de. métodos indiretos não dispendo de uma contabilidade analítica por Centro de custo que permita determinar o resultado operacional para cada um dos segmentos de negócio. Consequentemente, não nos é possível concluir quanto aos eventuais efeitos destes assuntos nas demonstrações financeiras da Entidade em 31 de dezembro de 2017 e 2016.*

*Não obtivemos, até à presente data, Informação suficiente que nos permita concluir quanto ao correio corte de operações das vendas de bens para o estrangeiro realizadas durante o mês de dezembro de 2017.*

*Consequentemente, não nos é possível concluir quanto aos eventuais efeitos deste assunto nas demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2017 (...)*

*Como fica patente, e numa análise até mais próxima, quer física, quer temporal, a referida entidade conclui e no que aqui mais importa, por "algumas lacunas no controlo interna da Entidade, nomeadamente no controlo físico das suas mercadorias e no apuramento e registo das respetivas quebras. Consequentemente, não nos é possível concluir quanto à razoabilidade dos montantes registados nas rubricas de inventários e de custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas em 31 de dezembro de 2017 e 2016..."*

*Já no âmbito dos procedimentos inspetivos aos períodos de 2015 e 2016, concluiu-se existirem quebras de inventários, mas completamente díspares, ou seja, em 2015, e sendo considerado apenas o fruto maçã, constatou-se uma quebra percentual de 0,41% (diferença entre existência final registada na contabilidade e a calculada, sobre o somatório das compras e existência inicial) e em 2016, para o mesmo fruto, de 9,80%. Nesta circunstância e não tendo havido para a referida variação, tal como em 2017 não há, uma justificação cabal e indubitável, foi efetuada pela AT a correção ao ano de 2016, assumindo a quebra registada em*

*2015, ou seja, aceitando-se uma quebra de 0,41% ao invés da registada de 9,80%, corrigindo-se o restante impacto no apuramento do resultado fiscal.*

*Neste contexto, e não tendo o sujeito passivo efetuado qualquer comunicação à AT relativamente às referidas quebras de 2017, nomeadamente como quebras anormais de existências, as quais, diga-se, não sendo exigidas pelo CIVA, constam de inúmeras recomendações efetuadas pela AT, no sentido de uma justificação/comprovação válidas, designadamente:*

*"...Crê-se, no entanto, que os sujeitos passivos terão vantagem em ter na sua posse elementos justificativos das faltas nas suas existências dos bens destruídos ou inutilizados, como forma mais segura de elidir a presunção prevista no citado artigo 80.º (atual art.º 86.º do CIVA), pelo que, nos casos em que procedam a essa destruição ou inutilização: lhes é recomendável proceder à prévia comunicação desses factos - indicando o dia e a hora - aos serviços competentes, a fim de que os agentes de fiscalização possam, se assim o entenderem, exercer o devido controle..."*

*Note-se que o SP solicitou em 2019, no decurso do procedimento de inspeção aos anos de 2015 e 2016, e que agora voltou a exhibir, pareceres ao fornecedor das câmaras frigoríficas (C..., Lda, NIF...) e ao INIAV - Instituto Nacional de Investigação Agrária e Veterinária, I.P., sobre a razoabilidade da invocada quantidade de quebras de maçã no ano de 2016 que, quanto a nós, não são meios de prova aceitáveis nos termos do artigo 86.º do CIVA, porquanto, obtidos em momento posterior aos factos em análise, não confirmáveis à data dos mesmos, nem quando comparáveis com os obtidos no ano anterior, tornando-se até contraditórios com este.*

*Neste contexto e em face ao disposto no artigo 86.º do CIVA, segundo o qual, se presumem, salvo prova em contrário, transmitidos os bens adquiridos, importados ou produzidos que se não encontrem em qualquer dos locais em que o sujeito passivo exerce a atividade propomos as correções fiscais que se impõem.*

*Assim, e em linha com os procedimentos inspetivos relativos aos períodos de 2015 e 2016, já sobejamente invocados, propõe-se uma correção em sede de IVA,*

concretizada numa regularização de imposto, via liquidação, igual ao valor do IVA antes deduzido pelo sujeito passivo, no âmbito das compras que efetuou e cujos bens (maçã, pêra e ameixa) terão de presumir transmitidos nos termos antes referidos.

Assim, será aplicada a taxa de IVA reduzida (6%), que corresponde aos frutos frescos adquiridos, sobre uma base tributável que resulta da quantidade de stocks em falta (quadro X, coluna 6), e não justificada, subtraída de valor de quebra aceite 0,41%, ou seja, a verificada em 2015 e também já aceite para 2016, sendo essa diferença valorizada ao respetivo preço de compra, conforme quadro abaixo:

**Quadro XV**

	Existência Inicial	Compras		preço/Kg compras	Quebras registadas	Quebra aceite	Diferença em Kgs	BT IVA para correção	
	(1)	(2)	(3)	(4)=(3)/(2)	(5)	(6)=(1)+(2)*0,41%	(7)=(6)-(5)	(8)=(7)/(4)	
Sócios	Kilogramas	Kilogramas	Valor s/IVA	preço/Kg	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Valor	
Maçã	156.347,55	6.186.971,50	3.334.655,01	0,54	459.308,80	26.007,61	433.301,19	233.540,75	
Pêra	30.470,33	1.047.480,50	467.636,54	0,45	-49.111,52	4.419,00	-53.531,12	-23.896,40	
Ameixa	0,00	48.791,00	21.955,96	0,45	11.892,31	200,04	11.892,27	5.261,52	
<b>Totais</b>	<b>186.817,88</b>	<b>7.283.243,00</b>	<b>3.824.247,51</b>	<b>---</b>	<b>422.089,59</b>	<b>30.627,25</b>	<b>391.462,34</b>	<b>238.802,28</b>	
Não Sócios	Kilogramas	Kilogramas	Valor SIVA	preço/Kg	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Valor	
Maçã	27.590,74	871.687,30	501.593,08	0,58	122.510,52	3.687,04	118.923,48	68.431,87	
Pêra	5.377,12	319.379,50	142.056,84	0,44	82.043,97	42.627,64	39.416,33	17.531,87	
Ameixa	0,00	1.741,20	783,55	0,45	1.364,61	0,00	1.394,61	627,58	
<b>Totais</b>	<b>32.967,86</b>	<b>1.192.808,00</b>	<b>644.432,48</b>	<b>---</b>	<b>206.049,10</b>	<b>46.314,68</b>	<b>159.734,42</b>	<b>86.591,32</b>	
Fornecedores	Kilogramas	Kilogramas	Valor SIVA	preço/Kg	Kilogramas	Kilogramas	Kilogramas	Valor	
Maçã	586.650,00	1.852.734,64	450.963,13	0,24	428.773,96	10.001,48	418.772,48	101.930,92	
Pêra	0,00	18.196,50	4.029,60	0,22	768,62	74,61	694,01	153,69	
Ameixa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<b>Totais</b>	<b>586.650,00</b>	<b>1.870.931,14</b>	<b>454.992,73</b>	<b>---</b>	<b>429.542,58</b>	<b>10.076,08</b>	<b>419.466,50</b>	<b>102.084,61</b>	
a) Valor desconsiderado por não fazer sentido ((Ef > (Ei+compras - consumos/vendas))								<b>TOTAL</b>	<b>427.478,21</b>

Assim, aplicando-se a referida taxa de IVA de 6% a base tributável ora apurada, obtém-se uma correção em sede de IVA no montante de 25.648,69 € (427.478,21 € x 6%).

### III.2.2-IRC

Também em sede de IRC, tendo o SP efetuado e contabilizado a compra da referida fruta (maçã, pêra e ameixa) aos seus sócios, não sócios e fornecedores, e inexistindo a mesma no inventário final, esta relevou em sede de gasto para efeitos de apuramento do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CEVC = EI + C - EF) do período.

*Ora, tal como se referiu em sede de IVA, não constando a mesma em inventário, não tendo sido comprovada a sua perda ou abate, propomos corrigir, o resultado fiscal do período no valor da base tributável considerado para liquidação de IVA, ou seja, considerando uma omissão de rendimentos de igual montante ao gasto reconhecido no período de 427.478,21 €, a crescer ao quadro 07 da respetiva declaração modelo 22.*

*Do quadro que antecede (quadro XV) ainda se retira que a correção deve ser dividida para efeitos de tributação, isto é, o valor 238.802,28 € decorre das perdas de inventários adquiridos a sócios e como tal, atribuível à atividade isenta e os restantes 188.675,93 € (86.591,32 + 102.084,61), dado respeitarem a diferenças com inventários adquiridos a não sócios e outros fornecedores, serão atribuíveis à atividade tributada.*

*De notar que estes valores não foram considerados na tabela de apuramento do benefício fiscal (Anexo 2), mas encontram-se a influenciar negativamente o CEVC por via da variação de existências, como componente negativa por não constar do inventário final.*

### **III.3 - Resumo das correções**

#### **III.3.1 IRC**

*As correções em sede de IRC constam dos pontos III.1.3. e III.2.2. deste documento, sendo que as primeiras apenas têm reflexo na determinação da matéria coletável, designadamente, na sua separação entre isenta e tributada (correção qualitativa), já que o lucro tributável se manteve no mesmo valor declarado pelo SP, conforme conta do quadro XII, já quanto às restantes (aos inventários) implicam, em primeira instância, um acréscimo ao lucro tributável (no quadro 07 da mod.22) e conseqüentemente, e no mesmo valor à matéria coletável, procedendo-se também à sua imputação ao setor isento e tributado, em conformidade com os valores apurados no ponto III.2.2..*

*Neste contexto, fazemos constar do quadro infra os valores totais de correção:*

**Quadro XVI - Resumos das correções - lucro tributável e matéria coletável – 2017**

I/c	1	2
<b>1</b>	<b>Lucro Tributável</b>	
2	Lucro tributável declarado	1.137.445,53
3	<b>Correções ao lucro tributável (ponto III.2.2)</b>	<b>427.478,22</b>
4	Lucro tributável corrigido	1.564.923,75
<b>5</b>	<b>Matéria Coletável</b>	
6	<b>Matéria coletável declarada</b>	
7	Com isenção de IRC	73.753,50
8	Tributada pelo regime geral de IRC	1.063.692,03
9	<b>Total</b>	<b>1.137.445,53</b>
10	<b>Matéria coletável corrigida (pontos III.1.3. e III.2.2.)</b>	
11	Com isenção de IRC	-28.136,12
12	Tributada pelo regime geral de IRC	1.593.059,87
13	<b>Total</b>	<b>1.564.923,75</b>
14	<b>Total de correções à matéria coletável</b>	
15	Com isenção de IRC (11-7)	-101.889,62
16	Tributada pelo regime geral de IRC (12-8)	529.367,84
17	<b>Total (em valor absoluto)</b>	<b>427.478,22</b>

*Ou seja, correção de:*

> 427.478,22 € ao lucro tributável declarado em 2017, que era de 1.137.445,53 €, e que após correção passou a ser de 1.564.923,75 €;

> 529.367,84 € à matéria coletável tributada do regime geral, já que havia sido declarado o montante de 1.063.692,03 € e que após correção passou a ser de 1.593.059,88 €;

> (-)101.889,62 € à matéria coletável isenta, em que havia sido declarado um valor de 73.753,50 € e assim deixou de ter matéria coletável, mas sim um prejuízo fiscal de -28.136,12 €.

*Vejamos que mesmo com a correção dos inventários, que acrescentou necessariamente rendimento, no caso 238.802,28 € (quadro XV) e ainda que ao preço de custo, o resultado das operações com os associados concretiza-se num prejuízo fiscal de 28.136,12 €, já que sem esta correção o valor negativo era de 266.938,40 €, veja-se quadro XII.*

### **III.3.2-IVA**

*Em sede de IVA foram apuradas as correções constantes do ponto IH.2.1. que, face à impossibilidade de determinar o período de registo das perdas de inventários apuradas, imputámos ao último período de IVA do ano de 2017:*

**Quadro XVII - Resumo das correções em sede de IVA – imposto em falta - 2017**

<b>Item do relatório</b>	<b>Rúbrica</b>	<b>Período</b>	<b>Valor</b>
III.2.1.	Falta de liquidação de IVA	2017.12T	25.648,69 €

(...)

**IX – Direito de audição**

(...)

**IX.2 - Análise do Direito de Audição**

*O sujeito passivo A... CRL, conforme consta do ponto 11.º da petição supra reproduzida, veio apenas contestar, com o seu exercício do direito de audição, as correções identificadas pelos itens III.2.1, e Hl.2.2. deste Relatório, ou seja, as correções em sede de IVA e IRC relativas as faltas de inventários, reservando-se, segundo refere, ao direito de contestar noutro momento/sede as correções propostas no item III.1. deste documento.*

*Assim e para o efeito, argumenta que as falhas de inventários, designadamente dos frutos, maçã, pêra e ameixa, constatadas no procedimento inspetivo e relatadas neste documento, respeitantes ao ano de 2017, decorrem de perdas de peso normais do desenvolvimento da atividade, nomeadamente consequência da sua conservação em câmaras frigoríficas durante longos períodos de tempo, bem como da degradação/total inutilização de alguns frutos durante o processo de conservação, especialmente quando estes, no momento da sua compra, já indiciam deterioração e estado de maturação adiantados, como, refere, terá sido o caso em 2017.*

*Mais refere que, para a referida conservação da fruta em 2017, utilizou as câmaras frigoríficas sua propriedade, instaladas em 19S2, ampliadas em 1997 e 2007 e que, face à sazonalidade da colheita dos frutos em questão e à sua comercialização/utilização em sumo ao longo dos meses seguintes à sua colheita,*

*é exigida uma conservação por longos períodos, que chega a atingir os 12 meses. Assim, perante períodos tão longos de conservação, ocorre a desidratação e evaporação do volume de água contido nas frutas, que conduzem necessariamente a perdas de peso, bem como contribuem para o aumento de deterioração dos produtos.*

*No sentido de justificar que as faltas de inventários constatadas se devem exclusivamente a perdas normais para a atividade (em percentagem), ou seja, essencialmente por perda de peso decorrente da conservação em câmaras frigoríficas, o SP junta à sua petição os documentos 3 e 4, emitidos a seu pedido, já no decurso do procedimento inspetivo aos anos de 2015 e 2016, ambos datados de julho de 2019, respetivamente, pela "C..., Lda" e "INIAV, IP", atribuindo-lhes caráter de isenção e competência e considerando-os meios de prova aceitáveis nos termos do artigo 86.º do CIVA.*

*Iniciando a análise ao exercício do direito de audição exatamente por este ponto, constata-se que a sociedade "C..., Lda", para além de faturação em todos os anos anteriores, no ano de 2020, no âmbito da construção de uma nova estação fruteira propriedade da A..., CRL, faturou a esta aproximadamente 2.000.000,00 €, cuja primeira fatura data de janeiro de 2020. Sabendo-se os prazos que habitualmente decorrem entre o início das obras (projetos), pedidos de orçamentos e adjudicações, percebe-se que em julho de 2019 (emissão da declaração), já existiriam contactos...*

*Depois refere que "...as perdas de cerca de 6%, são perfeitamente normais nas instalações da A...". Porém e como conclui o SP no próprio direito de audição, estamos perante quebras globais de 9,48%.*

*Relativamente à "Informação" emitida pelo INIAV, esta também acaba por concluir que as perdas pela conservação no caso das pomóideas podem variar entre os 0,6% e 6%.*

*Mas aparentemente, pela leitura da restante informação, ressalta que tais conclusões são baseadas em estudos/trabalhos que datam de 1975/1987 a 2004 (vide bibliografia da informação), ou seja, completamente desfasados com a*

*realidade atual no que concerne às condições de conservação pelo frio das câmaras frigoríficas em uso, acabando por apelar a "câmaras de atmosfera normal", já há muito abandonadas ou transformadas em câmaras de atmosfera controlada, estas por contraposição àquelas, apresentam como uma das grandes vantagens a redução de perda de peso, conforme facilmente se conclui pela informação disponível na internet.*

*A A... CRL, tem ao longo dos tempos feito avultados investimentos nas instalações frigoríficas/equipamentos de frio/instalação de equipamento de refrigeração/ampliação da instalação frigorífica, rubricas assim designadas no mapa modelo oficial 32.1 - Mapa de reintegrações e amortizações, designadamente:*

*-2013: 227.000,00 € -2014: 219.267,70 € -2015: 134.137,50 € -2017: 38.000,00 €*

*Ou seja, nestes quatro anos a A... CRL incorreu num total de investimento de 618.418,20 euros com o seu sistema de refrigeração de fruta.*

*Estes valores têm de respeitar forçosamente à adição de valor às câmaras de frio que o SP alega serem de 1992, 1997 e 2007, só assim as pode (aquisições de bens) ter considerado contabilisticamente imobilizado e encontrar-se a depreciá-las por 10 anos. Mas também cremos, que tais investimentos tiveram como objetivo único a implementação de toda a evolução dos sistemas de refrigeração surgida nos últimos 7/8 anos que a empresa "C..., Lda" refere na sua declaração, já que até é coincidente (as obras) com este período, e que já estariam em pleno funcionamento no ano de 2017.*

*Neste contexto, e apesar do SP conferir aos referidos documentos que anexou a sua petição como documentos 3 e 4, um carácter justificativo e probatório, capaz de ilidir a presunção constante do artigo 86.º do CIVA, usada no presente procedimento, não se nos afigura como tal, conforme os motivos anteriormente explanados, bem como já referidos nos pontos III.2.1. e III.2.2. deste Relatório.*

*Por outro, o SP também se refere a existência de quebras por força da deterioração de alguns frutos, sobretudo, no que respeita aos adquiridos a "outros fornecedores", mas não faz qualquer tipo de comprovação do que afirma. O setor*

*alimentar em que se insere, por força da obrigação de aplicação das normas do HACCP, prevê a constituição de lotes com a fruta adquirida e a conseqüente e respetiva rastreabilidade destes, pelo que facilmente o SP poderia ter feito prova, com recurso aos registos que está obrigado neste âmbito, do destino dado aos frutos adquiridos, nomeadamente a sua venda, transformação em sumo ou sua potencial destruição.*

*Mais se relembra, conforme nos foi informado e consta da página 25 deste documento, que pelo menos parte considerável da fruta deteriorada é vendida como subproduto na loja copa situada nas instalações da sede do SP. e, portanto, é assim subtraída aos inventários pelo que não pode ser considerada incluída nas faltas de inventário verificadas.*

*Mas mais decisivo para o não acolhimento por parte dos SIT (Serviços de Inspeção Tributária) das falhas de stock constatadas como quebras normais da atividade, é o facto de, conforme referiu o SP, na pessoa da sua Contabilista Certificada, para o ano de 2017, conforme relatamos na página 11 (5º parágrafo) deste documento, e de resto constatado nos procedimentos inspetivos aos anos anteriores, portanto procedimento mantido ao longo dos anos, as compras realizadas aos "Sócios" e "Não Sócios" só ocorrem (são faturadas) à medida que vão sendo comercializadas a terceiros ou transformadas em sumo pela A... .*

*Logo, as eventuais quebras decorrentes da conservação pelo frio, ocorrem na esfera do fornecedor da fruta, leia-se "Sócios" e "Não Sócios", já que a A... apenas compra no momento e nas quantidades em que vai comercializar a terceiros ou transformar em sumo.*

*Curiosamente as falhas de inventário dos frutos adquiridos aos "Sócios" são muito próximas em quantidade das falhas de inventário registadas com os frutos adquiridos aos "Fornecedores", vide Quadro XIV, respetivamente, 422.089,59 Kgs e 429.542,58 Kgs.*

*Voltamos também a reafirmar que em matéria de stocks e do seu enquadramento na atividade do SP, devem ser sobretudo tidas presentes e consideradas, para além, obviamente, das conclusões do SIT. para as quais remetemos leitura,*

*pontos III.2.1. e III.2.2. deste Relatório, as reservas constantes da Certificação Legal de Contas, emitida pela competente SROC -B..., SA (que aproveitamos para anexar - Anexo 4), que fez ao longo do ano de 2017, portanto em devido tempo, um acompanhamento próximo, e como referem, obtiveram a compreensão do controlo interno, tendo concluído, como já antes reproduzimos:*

*"Adicionalmente, a nossa análise realizada na rubrica de "Inventários" nos exercícios findos em 31 de dezembro de 2015 e 2016, revelou ainda algumas lacunas no controlo interno da Entidade, nomeadamente no controlo físico fins suas mercadorias e no apuramento e registo das respetivas quebras. Consequentemente, não nos é possível concluir quanto à razoabilidade dos montantes registados nas rubricas de inventários e de custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas em 31 de dezembro de 2017 e 2016.*

### **IX.3 - Conclusão**

*Da análise do Direito de Audição não resultam novos elementos trazidos ao procedimento, que fundamentem qualquer alteração às correções propostas. Assim, convolam-se em definitivas as correções meramente aritméticas propostas em sede de IRC e IVA - ano de 2017, porquanto estas se encontram plenamente fundamentadas, de facto e de direito, no presente Relatório de Inspeção.*

- E) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IVA n.º..., relativa ao período de 1712M, em que foi liquidada adicionalmente a quantia de € 25.648,69, e a demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F) Relativamente a IRC, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu ainda a liquidação n.º 2021 ... e as liquidações de juros compensatórios n.º 2021 ..., que contam do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

- G) A actividade principal da Requerente concretiza-se com a aquisição de produtos hortofrutícolas aos seus cooperantes, nomeadamente, maçã, pêra e ameixa (declarações de D... e depoimento de E...);
- H) Complementarmente à sua actividade junto dos cooperantes ou sócios, a Requerente tem uma parceria com um conjunto de produtores da região, os quais entregam a sua fruta durante a campanha, tendo esta um tratamento em termos de recepção, gestão de lotes, armazenagem e calibração em tudo igual aos sócios (declarações de D...);
- I) A Requerente também compra fruta a terceiros (não sócios) para utilizar na sua unidade industrial de fabricar sumos (declarações de D...);
- J) A fruta fresca vai para os supermercados e para exportação, além de ser vendida nas lojas da Requerente (declarações de D...);
- K) Os sócios da Requerente são obrigados a entregar-lhe toda a fruta que produzem e a Requerente tem de vendê-la (declarações de D...);
- L) Em regra, a fruta é entregue de Julho/Agosto a Novembro (declarações de D...);
- M) Após a entrega, a Requerente começa a vender fruta começam, mas também a armazena nas camaras frigoríficas para vender no ano seguinte, até à nova colheita (declarações de D...);
- N) A Requerente dispõe de câmaras frigoríficas seladas para a conservação dos produtos hortofrutícolas, inclusivamente câmaras frigoríficas seladas, durante longos períodos, por forma a assegurar a existência de produto nos 12 meses do ano, independentemente da época de colheita (declarações de D... e depoimento de F...);
- O) Nas câmaras seladas há vácuo e atmosfera controlada, sendo retirado oxigénio e junto dióxido de carbono (declarações de D... e depoimentos de E... e G...);
- P) As câmaras seladas não podem ser abertas sem risco para a fruta que nelas está guardada (depoimentos de F... e E...);
- Q) O facto de grande parte da mercadoria armazenada se encontrar em câmaras frigoríficas seladas levou a que a Revisora Oficial de Contas não pudesse verificar a mercadoria existente e fizesse uma reserva na certificação (depoimento de F...);

- R) Todas as câmaras frigoríficas estão seladas com exceção das que contêm frutas que em cada dia são necessárias para abastecer os clientes (depoimento de E...);
- S) Das câmaras seladas a fruta sai para outra câmara sem atmosfera modificada (declarações de D... e depoimento de G...);
- T) A Requerente vende sumos o ano inteiro e, para obter homogeneidade de sabor tem de fazer mistura de frutas novas e antigas, pois as novas são mais ácidas (declarações de D...);
- U) Em 2016 houve uma quebra muito grande de produção de fruta, a nível nacional, devido a granizo e quatro picos de temperatura acima de 35 graus e um acima de 40 graus que provocaram aceleração do processo de maturação e uma degradação rápida da fruta, havendo maçãs maduras podres e rachadas por causa do calor (depoimentos H..., I... e J...);
- V) Por causa da quebra de produção em 2016, a Requerente decidiu comprar fruta para indústria e picada do granizo que dava para fazer sumos (declarações de D... e depoimentos de E..., H... e I...);
- W) A fruta picada de granizo tem fraca conservação (declarações de D... e H...);
- X) A Requerente começa a entrever que a produção do ano por volta de Maio ou Junho, corrigindo as estimativas à medida que o tempo da colheita se aproxima (declarações de D...);
- Y) Quanto mais extenso é o período de conservação maiores serão as perdas de fruta (declarações de D...);
- Z) A utilização da fruta da colheita de 2016 terminou em Outubro de 2017 (declarações de D...);
- AA) No final, de cada ano, a Requerente nunca tem fruta do ano anterior (declarações de D...);
- BB) A fruta entregue pelos sócios tem quebras menores do que a comprada a terceiros (declarações de D...);
- CC) Os sócios dispõem de acompanhamento técnico semanal prestado pela Requerente, que os orienta na produção (declarações de D...);

- DD) A Requerente não impugnou as correcções feitas pela Autoridade Tributária e Aduaneira em anos anteriores, quanto à quantificação de perdas, porque esperava que apenas essas fossem feitas e que a avaliação da quantificação seria corrigida nos anos posteriores, pois foram efectuadas alterações para controle das quantidades (declarações de D...);
- EE) A perda de peso da fruta é um processo natural que ocorrer permanentemente, todos os dias, mas não é feito cálculo dessa perda pela Requerente (declarações de D... e depoimento de E...);
- FF) Em 2016 e 2017, a Requerente não fazia a quantificação da fruta antes de ir para as câmaras seladas, mas actualmente pesa-a antecipadamente (depoimento de E...);
- GG) Perdas de fruta da ordem dos 6%, entre a quantidade que existia inicialmente e a que resulta da calibragem para disponibilização aos clientes, são normais com o tipo de instalações e equipamentos com a idade dos que tem a Requerente (depoimento de K...);
- HH) O instituto Superior de Agronomia elaborou o parecer que consta do documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que além do mais, se refere o seguinte:
- Como todos os frutos, as maçãs depois de colhidas mantem a sua atividade metabólica e de amadurecimento, tornando-se frutas altamente perecíveis. Esta atividade inclui a respiração e a transpiração, sendo que estes processos conduzem à perda de água e conseqüentemente à perda de peso durante o período de pós-colheita.*
- As maçãs são compostas por 83% de água (INSA, 2022), a transpiração é um dos fatores mais importantes que determinam a deterioração e a vida útil dos frutos e é a principal razão para a perda de peso (massa) de fruta (Díaz-Pérez, 2019). Maguire et al., (2000) calcularam que cerca de 82% da perda de peso em maçãs se dá por transpiração e o restante pela respiração, outros autores consideram que a perda de peso por transpiração tem um peso ainda maior (e.g. Link et al., 2004).*

*Esta perda de água faz-se através da epiderme que tem poros, lenticelas e microfissuras (figura 1), e sempre haja deficit de pressão de vapor entre o meio ambiente e o fruto, a água evapora-se. É por isso que nas câmaras frigoríficas a temperatura é baixa e a humidade relativa elevada. Por outro lado, quando maior for o tempo de conservação e os períodos em que o produto sai das câmaras e está à temperatura ambiente como por exemplo, no calibrador ou em transito, maiores serão estas perdas.*

*Conjuntamente com a perda fisiológica de água que conduz à perda de peso, a perda de firmeza e as podridões são os principais problemas que limitam a vida de prateleira e o potencial de armazenamento das frutas, originando quebras e consequentemente perdas económicas.*

- II) O Centro de Biotecnologia e Química Fina da Universidade ..., emitiu o parecer que consta do documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que, além do mais, refere o seguinte:

*Os frutos e vegetais são produtos altamente perecíveis, desafiando o esforço para corresponder à procura que é cada vez maior. A cadeia de abastecimento, que inclui as cadeias de armazenamentos de longo prazo, em todo o mundo, é caracterizada por alto índice de perdas, com as maiores perdas ocorrendo entre a colheita e o consumo. Cerca de metade (45–55%) da produção global de frutas e vegetais é perdida ou desperdiçada ao longo da cadeia de valor, da produção ao consumo (Lufu et al., 2020).*

*A perda de peso é um atributo complexo com impacto relevante nestas perdas e envolve múltiplos fatores morfológicos, fisiológicos e ambientais. A perda excessiva de água é particularmente indesejável após a colheita, onde a transpiração dos frutos é a principal razão para a perda de peso dos mesmos na cadeia de abastecimento (Kader, 1986; Ben-Yehoshua, 1987; Khanal et al. 2020), na forma de vapor de água.*

*A perda de peso dos frutos e vegetais é determinada como a diferença de peso fresco dos produtos entre o início e o fim do período de armazenamento. Nas maçãs, as células são constituídas por 85-95% de água, sendo que este volume*

*pode ser libertado pela transpiração (Scheer, 1994). Para além disso, a perda de água pode levar ao processo de “shriveling”, encolhimento e enrugamento, o que reduz dramaticamente a comercialização de uma mercadoria, aumentando consideravelmente as quebras (Kader, 1986). Hatfield e Knee (1988) e Maguire et al (2000) relataram que mesmo uma perda de água tão pequena quanto 3.5-5 % pode levar ao murchamento das maçãs.*

*A perda de peso ocorre basicamente devido aos processos fisiológicos de respiração e transpiração do fruto, altamente dependentes, entre outros fatores, da taxa metabólica do fruto, do seu estado fisiológico (estado de maturação, ocorrência de desordens fisiológicas), das condições de armazenamento e níveis de ataque microbiano.*

*Fatores que afetam a perda de peso do fruto:*

*a) Relativos ao fruto*

*Para o mesmo tipo de produto fresco, diferentes cultivares apresentam diferentes estruturas morfológicas e adaptabilidade às condições de stress de armazenamento. Estas incluem o tamanho do produto, forma, poros da superfície e microfissuras, rugosidade da superfície, teor de cera cuticular, taxa de respiração e permeabilidade cuticular à humidade. Todas estas variáveis vão influenciar a resposta da cultivar ao stress, nomeadamente durante o armazenamento de longo prazo.*

*Tamanho do fruto*

*Frutos pequenos apresentam maior relação superfície/volume do que os frutos grandes, por isso, podem perder mais água. De acordo com Ulrich (1958), a perda de água é uma função linear da diferença de pressão de vapor do ambiente e o fruto, e é proporcional à área do fruto e a velocidade do ar que o circunda. Assim, quanto menor é o fruto e maior a velocidade do ar dentro da câmara, maior a perda de água por transpiração.*

*A aceitação de frutos com menor qualidade, com o objetivo de transformação, por não terem condições de qualidade para a venda em fresco, nas diferentes campanhas, indica o armazenamento de frutos de menor calibre, que, dependendo das câmaras onde são armazenados e da frequência de abertura das mesmas, vão apresentar maiores perdas de peso. Para além disso, com o crescimento e desenvolvimento dos frutos ocorre deposição de ceras, tornando a cutícula do fruto mais espessa e menos permeável às trocas gasosas. Os frutos de menor calibre têm assim, em geral, taxas de perda de peso mais elevadas (Ben-Yehoshua e Rodov, 2002).*

#### *Estado de maturação à colheita*

*Os frutos maduros têm estruturas de epiderme (externas) bem desenvolvidas e que atuam como barreiras à perda de humidade. Embora a resistência à transpiração aumente com o crescimento, frutos colhidos em diferentes estados de maturação (parâmetro estreitamente relacionado com as diferenças climáticas em cada campanha e da tomada de decisão de cada produtor) apresentam diferenças na perda de peso ao longo do armazenamento. Frutos em estado de maturação mais avançado apresentam em geral perdas de peso superiores aos frutos em estado de maturação iniciais, principalmente quando consideramos períodos de armazenamento longos, como é o caso das pomóideas (Lendzian e Kerstiens, 1991).*

#### *Cultivar*

*A aquisição de frutos de vários produtores indica a constante alteração de cultivares adquiridas ao longo da campanha e entre campanhas diferentes. As perdas de água são diferentes consoante as diferentes cultivares. As lenticelas são diferentes no número e forma em diferentes cultivares e são os locais de troca gasosa preferencial e de perda de água na epiderme das maçãs. Assim, a sua contribuição para a transpiração total dos frutos varia entre os frutos de diferentes cultivares e também entre as regiões de um fruto da mesma cultivar*

*(Khanal et al. 2020). A contribuição das lenticelas para a transpiração total em macieiras 'Wellant' aumentou 14% (região do pedicelo) a 19% (região equatorial) a 25% (região do cálice) e teve uma média de cerca de 20% em toda a superfície da fruta. Para a superfície equatorial das maçãs 'Pinova', 8% da transpiração é lenticelular. Há também diferenças entre a taxa de transpiração entre diferentes cultivares que podem também ser atribuídas à diferente capacidade de resposta ao stress durante o armazenamento.*

*b) Relativos às condições de armazenamento*

*- Condições climáticas na época de colheita e elevada temperatura no tempo de espera de entrada nas câmaras.*

*A maior parte do calor que vem com frutas colhidas num horário quente do dia pode desencadear altas taxas de respiração e transpiração, resultando numa rápida perda de água e deterioração da qualidade durante o armazenamento prolongado (Ravindra e Goswami, 2008).*

*A subida de temperatura dos frutos devido a temperaturas altas na época de colheita e especificamente nos períodos de espera para entrada nas câmaras pode ser considerável, aumentando o stress do fruto e por conseguinte a taxa metabólica do mesmo resultando num aumento de respiração e transpiração e produção de etileno e logo, perda de peso. Um estudo de Batkan et al. (2012) mostra que a perda de peso com diferentes tempos de espera para entrada nas câmaras pode chegar aos 4% e outro estudo, de Maguire et al. (2000) mostra que a perda de água por espera pode chegar aos 7% logo ao fim de 60 dias.*

*Tratamentos e aplicações pós-colheita*

*A aplicação de tratamentos e tecnologias pós-colheita tem como objetivo estender a qualidade dos frutos e vegetais no longo prazo, permitindo uma maior vida de prateleira. Entre as tecnologias pós-colheita, a redução rápida da temperatura é a principal, mas estas vão desde a alteração da atmosfera durante o armazenamento, em geral com redução do oxigénio, tratamentos térmicos e*

*outros, até à aplicação de soluções conservantes. Estas tecnologias/tratamentos têm como objetivo principal reduzir ao máximo o metabolismo dos produtos frescos, reduzindo portanto todos os processos fisiológicos como a respiração, a produção de etileno, a transpiração e a consequente redução na perda de água.*

*De acordo com os resultados de um estudo de Koricanac et al. (2020), a perda de peso em maçãs 'Golden Delicious' foi consideravelmente maior em frutas armazenadas em condições de armazenamento em atmosfera normal (cerca de 8% em 20 dias de armazenamento) comparativamente com as maçãs armazenadas em atmosfera com muito baixos níveis de oxigénio (cerca de 3% em 20 dias de armazenamento).*

*- Temperatura e Humidade Relativa no armazenamento*

*A perda de peso do fruto está estreitamente relacionada com as condições de armazenamento pós-colheita uma vez que a perda de água está diretamente relacionada com a temperatura e inversamente relacionada com a humidade relativa do ar.*

*A temperatura é o fator mais relevante na perda de água dos produtos frescos, tendo impacto no potencial hídrico do produto e na humidade relativa do ambiente, aumentando o déficite de potencial hídrico entre o produto e seu ambiente envolvente (Gahan, 1999). Muito trabalhos científicos estudam o impacto das condições de armazenamento, mais especificamente temperatura e humidade relativa na qualidade da maçã (Lidster 1990; Tu et al. 2000; Prange et al. 2001; Weber et al. 2012; Lee et al. 2016, entre outros)*

*Por exemplo, Tu et al. (2000) reportam os efeitos da humidade relativa na qualidade das maçãs 'Braeburn' e 'Jonagold' armazenadas a 20°C, sob condições de 30, 65 e 95% HR. As diferenças de humidade relativa provocaram diferenças na perda de peso de 1% nos frutos a 95% HR até quase 7% nos frutos a 30% HR. O estudo de Harker et al. (2019), mostra que a perda de peso durante o armazenamento varia de 1,8 a 2,4% para armazenamentos com ar humidificado para 5,0 a 5,7% para armazenamento com ar seco.*

*Todos estes trabalhos reportam perdas de peso superiores em frutos armazenados a temperaturas mais elevadas e humidade relativa mais baixa. A estabilidade das condições de armazenamento também é fundamental para o controlo do metabolismo e stress dos frutos. A constante abertura e fecho de câmaras para retirada de lotes ou para seleção de lotes provoca um significativo aumento da temperatura e decréscimo da HR e portanto um aumento na perda de água e peso dos frutos.*

*- Ferimentos e fissuras*

*A retirada de frutos das câmaras ao longo do armazenamento sendo uma constante, com o objetivo de recalibrar e encontrar os lotes com diferentes características para responder aos diferentes clientes, com a referida mudança de contentores, implica com certeza, para além da subida da temperatura, a aplicação de ferimentos aos frutos. Estes ferimentos vão provocar o aumento significativo da perda de água (Prange et al. 2001; Li e Thomas, 2014). O desequilíbrio entre temperatura e humidade dentro da câmara leva também ao aumento de condensação tornando os frutos molhados e mais suscetíveis a fissuras (Knoche et al. 2008), que por si só também resultarão em maiores perdas de água do que frutos sem ferimentos ou fissuras.*

*- Desordens fisiológicas e contaminação microbiana*

*As maçãs podem desenvolver desordens fisiológicas no armazenamento como o “watersoaking”, acastanhamento interno e escaldão. Vários destes problemas podem ser controlados alterando os períodos de colheita ou modificando o ambiente de armazenamento, mas nem sempre este controlo é possível quando se trata de frutos de diversas origens e armazenados em diferentes condições. Estas desordens fisiológicas, ao alterar e danificar o tecido do fruto, podendo inclusive provocar cavidades, afetam severamente a perda de água e peso dos mesmos.*

*Os frutos com menor qualidade, que não passam na triagem da venda em fresco, são armazenados para posterior transformação. O armazenamento destes frutos*

*acarreta perigos de propagação de cargas bacterianas ou fúngicas que ao acelerarem o processo de apodrecimento, vão, quer seja por induzir o stress, quer seja porque vão rebentar as paredes celulares das células atacadas, acelerar e intensificar a perda de água dos frutos. Dependendo da proximidade entre os frutos das diferentes categorias, pode estar a facilitar-se a propagação de doenças e desordens fisiológicas e a alteração das condições de oxigénio e etileno na proximidade dos frutos. Todos estes processos vão, inevitavelmente, provocar maiores perdas de água durante o armazenamento. Num estudo de 2009, são reportadas perdas de peso de até 30% no armazenamento por deterioração microbiana (Juhneviča et al 2009).*

*Mais uma vez importa referir o papel do controlo da temperatura e humidade relativa nestes processos e da sua estabilidade ao longo do armazenamento e mesmo conseguindo manter estes dois parâmetros estáveis, há que considerar a composição da atmosfera. A atmosfera modificada também reduz o desenvolvimento de bactérias, leveduras e bolores em maçã. A quantidade total de bactérias foi reduzida em 50% na atmosfera modificada utilizada, em comparação com amostras armazenadas em câmaras com atmosfera normal nas quais a proporção de bolores aumentou três vezes (Juhneviča et al. 2011). Neste estudo, o armazenamento de cultivares em condições de atmosfera não adaptadas a cultivar chegou a provocar perdas de peso na ordem dos 13%.*

*Fundamentação das potenciais causas de perda de peso (perda de água) dos frutos*

*As quebras por perda de peso dos frutos são inevitáveis sempre que se reúnem um conjunto de eventos e condições que afetam a fruta na colheita, na fase de espera de entrada em câmaras, nos momentos de calibração e sobretudo durante o armazenamento, quando não são asseguradas as condições de preservação. São vários os fatores com impacto negativo na conservação das condições fisiológicas da maçã e promoção de contaminações e ferimentos e que salientam de seguida.*

*A principal causa de perda de peso nos frutos é a perda de água provocada pela transpiração. Nas maçãs, as células são constituídas por 85-95% de água, sendo que este volume pode ser libertado pela transpiração. O fator temperatura é chave para o aumento da transpiração, quer seja como temperatura elevada ou temperatura inconstante, ambas as situações extremamente nocivas, mas sobretudo quando combinadas com condições de humidade relativa baixa. Elevadas temperaturas (entre os 35 e os 40 °C) nos dias de colheita e elevados períodos de espera de entrada para entrada nas câmaras, são fatores referidos como responsáveis por si só por até 7% de perdas logo em pouco tempo de armazenamento. O elevado manuseamento dos frutos, quer por enchimento faseado das câmaras, calibração constante e seleção de lotes, provoca inevitavelmente danos, ferimentos e fissuras nos frutos que vão reagir aos mesmos com resposta ao stress, ou seja, elevada respiração, transpiração e produção e sensibilidade ao etileno.*

*Além disso, receber e juntar frutos com diferentes origens que estiveram armazenados em instalações parceiras implica a abertura das câmaras e consequente subida de temperatura dos frutos. As misturas de diferentes frutos e diferentes cultivares nas mesmas câmaras vão alterar o metabolismo uns dos outros relativamente à taxa de produção e sensibilidade ao etileno. A mistura de frutos com qualidade para venda em fresco com frutos que estão destinados à transformação, induz impactos negativos destes últimos sobre os primeiros, pois os frutos para transformação são em geral mais*

*maduros, mais pequenos e já mais manuseados e apresentam em geral taxas mais elevadas de ataque microbiano, fissuras e ferimentos, que vão não só contaminar os frutos saudáveis como induzir novos níveis de stress e logo de produção e sensibilidade ao etileno e portanto acelerar a senescência e perda de peso.*

*Certas cultivares de maçã, apresentam, em regimes normais de armazenamento de longo prazo, até 20% de perdas de água. Estudos apontam para a perda de peso em atmosferas normais de valores que rondam os 8% comparativamente com 3% em atmosferas controladas. Frutos armazenados em baixa, ou sem controlo de*

*humidade relativa, podem chegar aos 7% de perda de água num curto período de tempo, logo a valores muito superiores quando consideramos o longo prazo. A contaminação microbiana pode propagar-se de tal forma que a fruta pode atingir os 13% de perda de*

*peso, quando em condições não ideais de humidade relativa.*

*Em conclusão, a conjugação de várias condições, principalmente as variações de temperatura em baixa humidade relativa, o armazenamento em atmosfera não controlada que favorece o desenvolvimento de desordens fisiológicas e o elevado manuseamento de frutos diferentes, com inerente ferimento dos mesmos e propagação de carga microbiana, impactam largamente a fruta, justificando a inevitável perda de peso, que pode atingir os 20-30%.*

JJ) O Instituto Nacional de Investigação Agrária e Veterinária, I.P., emitiu o Parecer Técnico que consta do documento n.º 18 junto pela Requerente, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

*A empresa A... CRL, solicitou, via e-mail, a 7 de janeiro de 2022, ao INIAV, I.P. /Estação Nacional de Fruticultura Vieira Natividade um parecer sobre a quebra de peso em maçãs e peras, por transpiração, durante o processo de conservação. Solicitando ainda que este parecer deverá incidir sobre a fruta rececionada na campanha de 2021 e que está armazenada nas câmaras frigoríficas da empresa no Acipreste e na Maiorga. Foi ainda proposto a avaliação das quebras de peso*

*de alguns lotes de peras e de maçãs, nas instalações da empresa.*

*A 13 de janeiro de 2022 o signatário deslocou-se às instalações da A..., na ... para recolher alguma informação sobre o processo de conservação da fruta e proceder à pesagem de 4 lotes de maçãs (um de 'Gala', um de 'G. Smith', um de 'Jonagored' e outro de 'Reineta') que tinham saído das câmaras frigoríficas de atmosfera dinâmica e que passariam para atmosfera normal. A 27 de janeiro foram pesados mais 4 lotes (2 de maçãs 'Gala' e dois de peras 'Rocha').*

*Estes lotes foram acompanhados ao longo do tempo até 31/05/2022.*

*A conservação das peras e das maçãs na empresa em causa é efetuada em duas fases*

*distintas, uma primeira fase em que os frutos são colocados em atmosfera dinâmica e uma segunda fase em que os frutos passam para atmosfera normal. Na primeira fase as maçãs são conservadas com teores de oxigénio e de dióxido de carbono que são variáveis ao longo do período de conservação e a temperatura oscila entre 0,5°C e 1° e a humidade relativa é de 95%. Quando é necessário abrir uma câmara de atmosfera modificada de maçãs para iniciar a comercialização das mesmas a atmosfera no interior da câmara deixa de ser modificada e fica normal mantendo-se, no entanto, a temperatura e a humidade relativa. A fruta dessa câmara de 280 toneladas é calibrada e fica a aguardar escoamento que pode demorar um a dois meses dependendo das encomendas.*

*O processo de conservação das peras é idêntico, no entanto a temperatura no interior das câmaras frigoríficas varia entre -0,5°C e 0°C.*

*Para determinar as perdas de peso em conservação foram pesados os seguintes lotes e variedades que tinham entrado para as câmaras de conservação em atmosfera dinâmica em diferentes datas (Quadro 1).*

Quadro 1 – Variedades de maçãs e peras, lote, data de entrada e saída da atmosfera dinâmica, peso líquido à entrada e saída das câmaras frigoríficas.

Variedade	Lote	Data de entrada na câmara de atmosfera dinâmica	Peso líquido (kg)	Data de saída da câmara de atmosfera dinâmica	Peso líquido (kg)
'Gala' 1	GALMRG210000624	20/08/2021	6390	30/12/2021	6190
'Gala' 2	GALMR210000992	31/08/2021	7772,5	27/01/2022	7532,5
'Gala' 3	GALMRG2100001013	01/09/2021	5052	27/01/2022	4932
'G. Smith'	GAMRG210000504	02/10/2021	1218	13/01/2022	1198
'Jonagored'	JON210000001127	18/09/2021	4073	13/01/2022	4005
'Reineta'	REIMRG210000007	09/09/2021	4363	06/01/2022	4243
'Rocha' 1	ROCMRG210000100	24/08/2021	9806	27/01/2022	9566
'Rocha' 2	ROCMRG210000156	03/09/2021	10759,5	27/01/2022	10539,5

*No quadro 2 apresentam-se o número de dias de conservação das maçãs e peras em*

*atmosfera dinâmica, a perda de peso em kg e em percentagem e perdas diárias em diferentes tempos de conservação.*

Variedade	Nº de dias de conservação em atmosfera dinâmica	Perda de peso (kg) entre a entrada e saída da câmara de atmosfera dinâmica	% de perda de peso	% perda peso diário
'Gala' 1	132	200	3,13	0,024
'Gala' 2	149	240	3,09	0,021
'Gala' 3	148	120	2,38	0,016
'G. Smith'	103	20	1,64	0,016
'Jonagored'	117	68	1,67	0,014
'Reineta'	119	120	2,75	0,023
'Rocha' 1	156	240	2,45	0,021
'Rocha' 2	146	220	2,04	0,014

*Uma vez que o número de dias de conservação é variável em cada variedade e em cada*

*lote da mesma variedade e tendo em conta que o tempo de conservação depende do ritmo de venda, entendemos que a análise das perdas deverá ser diária. Assim e da análise do quadro 1 e 2 constata-se que a maior percentagem de perda de peso diário se verificou na variedade 'Gala' 1 (0,024%) e a menor percentagem de perda de peso diário verificou-se na variedade 'Jonagored' (0,014%). No caso da pera 'Rocha' essa percentagem de perda de peso diário variou entre 0,014% e 0,021%.*

*Com referido anteriormente, após a abertura das câmaras de atmosfera dinâmica as maçãs e as peras são calibradas e ficam em atmosfera normal até ao embalamento e comercialização sendo também as perdas de peso diferentes entre espécies e variedades.*

*No quadro 3 apresentam-se as perdas de peso em atmosfera normal para os mesmos lotes.*

Quadro 3 – Variedades de maçãs e de peras, n.º de dias de conservação em atmosfera normal, perdas de peso (kg) em atmosfera normal, % de perda de peso, (%) de perda de peso diário.

Variedade	N.º de dias de conservação em atmosfera normal	Perda de peso (kg) em atmosfera normal	% de Perda de peso	% de perda de peso diário
'Gala' 1	85	143,5	2,32	0,027
'Gala' 2	57	861	11,43	0,201
'Gala' 3	57	471	9,55	0,168
'G. Smith'	71	12	1,00	0,014
'Jonagored'	71	39,5	0,98	0,014
'Reineta'	78	98	2,31	0,030
'Rocha' 1	124	146,6	1,53	0,012
'Rocha' 2	118	121,1	1,15	0,010

*Seguindo o mesmo raciocínio que fizemos para as perdas de peso em atmosfera dinâmica e analisando o quadro 3 verifica-se que a variedade de maçãs que perdeu mais peso diariamente em atmosfera normal foi a ‘Gala’ 2 (0,201%) e a que perdeu menos peso diariamente foi a ‘G. Smith’ e a ‘Jonagored’ com igual valor, 0,014%. No caso das peras a perda diária varia entre 0,010% e 0,012%*

*Com base nos lotes analisados e considerando um período médio de conservação das maçãs de 220 dias (150 dias em atmosfera dinâmica e 70 dias em atmosfera normal) as perdas de peso relativas à perda de matéria seca dos frutos, devido à atividade respiratória, e à perda de água por transpiração dos mesmos, pode cifrar-se entre os 5,46% e os 17,14% nas maçãs ‘Gala’, 3,36% nas maçãs ‘G. Smith’, 3,11% nas maçãs ‘Jonagored’ e 5,53% nas maçãs ‘Reineta’ (quadro 4).*

*No caso das peras da variedade ‘Rocha’ as quebras de peso aos 270 dias de conservação (150 dias em atmosfera dinâmica mais 120 dias em atmosfera normal) variam entre os 3,26% e os 3,83%, dependendo do lote (quadro 4).*

**Quadro 4 – Percentagem de perdas aos 150 dias de conservação em atmosfera dinâmica, percentagem de perdas aos 70 dias de conservação em atmosfera normal de maçãs e 120 dias nas peras e percentagem de perdas totais de conservação aos 220 dias em maçãs e 270 dias em peras por variedade/lote.**

Variedade	A- Percentagem de perdas em atmosfera dinâmica aos 150 dias de conservação (%)	B - Percentagem de perdas em atmosfera normal aos 70 dias de conservação em maçãs e 120 dias em peras (%)	C- Percentagem de quebra de peso em conservação (A +B) (%)
‘Gala’ 1	3,55	1,91	5,46
‘Gala’ 2	3,11	14,03	17,14
‘Gala’ 3	2,41	11,72	14,13
‘G. Smith’	2,38	0,98	3,36
‘Jonagored’	2,14	0,97	3,11
‘Reineta’	3,46	2,07	5,53
‘Rocha’ 1	2,35	1,48	3,83
‘Rocha’ 2	2,09	1,17	3,26

*Como se pode verificar no quadro 4 as quebras de peso em atmosfera dinâmica são muito semelhantes em todos os lotes quer de maçãs quer de peras, variando entre os 3,55% no lote ‘Gala’ 1 e 2,09% no lote ‘Rocha’ 2. O mesmo não acontece na atmosfera normal existindo uma grande discrepância a nível dos lotes ‘Gala’ com especial destaque para os lotes ‘Gala’ 2 e ‘Gala’ 3. Possivelmente esta discrepância está relacionada com o tipo de solo no qual o pomar está instalado e com a rega. Não considerando estes dois lotes a percentagem de perda média de*

conservação em maçãs situa-se entre os 5,46% no lote ‘Gala’ 1 e os 3,11% no lote ‘Jonagored’. Nas peras, essa quebra varia entre os 3,26% no lote ‘Rocha’ 2 e os 3,83% no lote ‘Rocha’ 1.

Nestes lotes de maçãs e peras também foi quantificado, no ato da calibração, as perdas

devido a frutos podres. No quadro 5 apresenta-se por lote as perdas em percentagem.

Destacamos a alta percentagem de frutos podres nos lotes da variedade de pera ‘Rocha’, assim como no lote de maçãs ‘Gala’ 1. Estas perdas devido a podridões podem depender de vários fatores entre eles as feridas provocadas nos frutos no ato da colheita, quer pelos colhedores quer pelo pedúnculo dos frutos ao tocarem nos frutos vizinhos, quer ainda por “picadas” de pragas ou por contaminações de fungos que vieram do pomar.

Quadro 5 – Percentagem de quebras de peso devido a podridões, % de quebras de peso por conservação e % total de quebras entre entrada e saída da fruta da Central/lote.

Variiedade	D - % de quebra de peso devido a frutos podres	E - % quebra de peso por conservação	F - % total de quebra de peso entre entrada e saída da fruta da Central (D + E)
‘Gala’ 1	4,46	5,46	<b>9,92</b>
‘Gala’ 2	3,22	17,14	<b>20,36</b>
‘Gala’ 3	1,19	14,13	<b>15,32</b>
‘G. Smith’	0,82	3,36	<b>4,18</b>
‘Jonagored’	0,98	3,11	<b>4,09</b>
‘Reineta’	1,26	5,53	<b>6,79</b>
‘Rocha’ 1	11,21	3,83	<b>15,04</b>
‘Rocha’ 2	17,54	3,26	<b>20,80</b>

Considerando as perdas por podridão dos frutos e de conservação verificamos que a

quebra total de peso se situa entre 9,92% e os 20,36% nos lotes das ‘Galas’ e entre os 4,18% no lote das maçãs ‘G. Smith’ e 6,79% no lote das ‘Reinetas’. Nos lotes de pera ‘Rocha’ as quebras situam-se entre os 15,4% e os 20,80%.

KK) As perdas de fruta ocorrem por desidratação e contaminação com fungos (depoimento de L...);

- LL) A fruta respira e transpira em condições industriais, o que lhe provoca perda de peso (depoimento de L...);
- MM) Mesmo enquanto estão nas árvores, as frutas podem ter perda de água que lhe pode diminuir o peso entre 3% e 5% (depoimento de L...);
- NN) Quando é colhida e armazenada, a fruta entra em stress o que aumenta a sua perda de peso (depoimento de L...);
- OO) As fissuras e picadas de insectos e pequenos danos favorecem a perda de água e peso da fruta (depoimento de L...);
- PP) A perda de água varia conforme a fruta está ou não madura, sendo mais acentuada quando esta madura (depoimento de L...);
- QQ) As maçãs de diferentes espécies perdem água em quantidades diferentes (depoimento de L...);
- RR) Para além da perda de água, há circunstâncias que provocam contaminação e levam a ter de se rejeitar a fruta (depoimento de L...);
- SS) Durante o armazenamento numa câmara, podem ocorrer perdas até 30 % por razões microbianas (depoimento de L...);
- TT) Para diminuir a respiração e transpiração da fruta as empresas tentam otimizar as câmaras, reduzindo as perdas até entre 3% e 5% (depoimento de L...);
- UU) Se as câmaras de armazenamento são abertas para retirar fruta, a perda de água da fruta aumenta, crescendo com o número de vezes que isso ocorre (depoimento de L...);
- VV) Cada abertura das câmaras e calibragem fazem influenciar o aumento de contaminações (depoimento de L...);
- WW) As contaminações fúngicas podem ir até 30% e a perda de água da fruta pode atingir 15% (depoimento de L...);
- XX) Não é possível prever as perdas de peso da fruta exactamente (depoimento de L...);
- YY) A pera ainda é mais sensível que a maçã, pelo que as perdas são maiores (depoimento de L...);

- ZZ) A fruta que apodrece é vendida pela Requerente como subproduto (depoimento de J...);
- AAA) A Requerente dispõe de 44 câmaras de armazenamento de fruta com capacidades entre 250 e 400 toneladas (depoimento de E...);
- BBB) Actualmente, antes de selar as câmaras é controlada a quantidade (depoimento de E...);
- CCC) Foram feitos investimentos pela Requerente em camaras frigoríficas entre 1991 e 1998 (depoimento de I...);
- DDD) Em 11-01-2022, a Requerente pagou a quantia liquidada de IRC, no valor de € 163.665,09 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- EEE) O valor de IVA liquidado adicionalmente a quantia de € 25.648,69, através da liquidação n.º..., relativa ao período de 1712M, foi abatido ao excesso a reportar para o período seguinte (ponto 9.3. do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- FFF) Em 08-03-2022, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto**

**2.2.1.** Não se provou que percentagem de quebras de inventários da Requerente no ano de 2017 seja da ordem dos 0,41%, antes se indiciando que o valor será várias vezes superior.

Apontam decisivamente no sentido a percentagem de quebras ser muito superior àquela, os pareceres que constam dos documentos n.ºs 17 e 18 juntos pela Requerente, cujo conteúdo não é infirmado por qualquer elemento probatório de natureza científica ou técnica e foi corroborado nos depoimentos dos seus autores.

No mesmo sentido, aponta o depoimento da testemunha K... que disse que perdas de fruta da ordem dos 6%, entre a quantidade que existia inicialmente e a que resulta da

calibragem para disponibilização aos clientes, são normais com o tipo de instalações e equipamentos com a idade dos que tem a Requerente.

Por outro lado, afigura-se ao Tribunal Arbitral que a quantificação efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, baseando-se na percentagem de quebras que adoptara em anterior inspecção tributária, não merece credibilidade, pois não se baseia em qualquer análise científica nem teve em conta as condições específicas de cada ano, que podem alterar as percentagens de perdas.

Como resulta da prova produzida, a fruta colhida em 2016, que foi comercializada pela Requerente até Outubro de 2017, sofreu condições especialmente adversas de calor e granizo que apontam no sentido de maior degradação do que a ocorrida no ano de 2015, em que isso não aconteceu.

Por isso, infere-se da prova produzida que as perdas da fruta colhida em 2016 e comercializada pela Requerente até Outubro de 2017 serão maiores do que as que ocorreram quanto à fruta colhida em 2015 e comercializada pela Requerente até Outubro de 2016.

Por outro lado, a Autoridade Tributária e Aduaneira fixou a percentagem de perdas em 0,41% apenas por ela ter sido fixada em correcções efectuadas em anos anteriores e entender não haver justificação cabal e indubitável para ser alterada, como se vê pela seguinte passagem do Relatório da Inspeção Tributária:

*Nesta circunstância e não tendo havido para a referida variação, tal como em 2017 não há, uma justificação cabal e indubitável, foi efetuada pela AT a correção ao ano de 2016, assumindo a quebra registada em 2015, ou seja, aceitando-se uma quebra de 0,41% ao invés da registada de 9,80%, corrigindo-se o restante impacto no apuramento do resultado fiscal.*

Ora, desde logo, não há nos autos qualquer elemento de prova, designadamente de natureza científica ou técnica, que demonstre que aquela percentagem fixada em anterior inspecção correspondia à realidade, o que impõe que se conclua que também quanto ao na de 2016 não há essa prova.

Por outro lado, como resulta da prova produzida, há razões para crer que as perdas quanto à fruta colhida em 2016 e comercializada pela Requerente até Outubro de 2017 foram

maiores do as ocorridas e anos, devido às circunstâncias climatéricas particularmente adversas, como se refere na alínea T) da matéria de facto fixada.

Para além disso, a não impugnação pela Requerente da anterior liquidação que teve como pressuposto a fixação da percentagem de 0,41%, na sequência da anterior inspecção, não significa concordância, pois como disse o administrador da Requerente D..., a não impugnada não foi concretizada porque esperava que apenas nesse ano fosse efectuada essa fixação e que a avaliação da percentagem de perdas seria corrigida nas inspecções de anos posteriores.

**2.2.2.** Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e que também constam do processo administrativo, para além da prova produzida na reunião, nos pontos indicados.

O declarante e as testemunhas aparentaram isenção e terem conhecimento pessoal dos factos que foram dados como provados com base nos seus depoimentos.

A testemunha F... é revisora oficial de contas que fiscalizou a contabilidade da Requerente.

A testemunha H... é produtor de maçãs, que forneceu a Requerente de fruta da colheita de 2016.

A testemunha L... é Professora/Investigadora da Universidade ... e, para além de subscrever o parecer que consta do documento n.º 17, patenteou no seu depoimento grandes e seguros conhecimentos sobre a perda de pessoa em frutas, designadamente maçãs e peras, matéria que investiga há vários anos.

A testemunha E... é responsável de armazém da Requerente desde há cerca de 20 anos.

A testemunha I... é sócio de uma empresa que é socia da Requerente e vendeu maçãs à Requerente.

A testemunha K... é técnico de frio industrial e prestou serviços dessa área à Requerente desde 2017.

A testemunha G... é técnico do Instituto de Investigação Agrária e Veterinária, que faz investigação na área da fruticultura e emite pareceres remunerados a pedido de empresas.

Entre as suas funções administrativas inclui-se a de coordenar a zona em que Requerente tem as suas instalações. A pedido da Requerente efectuou a quantificação de perdas que consta do documento n.º 18.

A testemunha J... é contabilista da Requerente, já o sendo antes de 2016.

O declarante D... é administrador da Requerente, já o sendo antes de 2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira discorda da utilização da prova testemunhal, mas o certo é que ela é um dos meios de prova admitidos em direito e, por isso, utilizável em processos de impugnação de actos de liquidação, por força do disposto no n.º 1 do artigo 115.º do CPPT.

De resto, em processos arbitrais vigora o princípio da *«livre determinação das diligências de produção de prova necessárias»*, pelo que há um poder discricionário do Tribunal Arbitral de realizar as diligências que entender necessárias.

### **3. Matéria de direito**

A Autoridade Tributária e Aduaneira fez uma Inspeção à Requerente em que efectuou várias correcções em sede de IVA e IRC, sendo impugnadas no presente processo as relativas a inventários.

As correcções basearam-se em a Autoridade Tributária e Aduaneira ter constatado que existia uma *«diferença entre a existência final das matérias-primas/mercadorias (maçã, pêra e ameixa) contabilizada/declarada e a calculada, para o ano de 2017»*.

A Requerente apresentou como justificação para a diferença a *«normal perda de água (peso) pela sua conservação em câmaras frigoríficas»* e o *«facto de alguns frutos terem ficado deteriorados e como tal impróprios para consumo humano, quer via fruta natural (mercadoria), quer via sumo (matéria-prima)»*.

#### **3.1. Posições dos Partes**

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, no Relatório da Inspeção Tributária, o seguinte, em suma:

- existiam lacunas no controlo interno da Requerente, nomeadamente no controlo físico das suas mercadorias e no apuramento e registo das respetivas quebras, já notadas pela empresa de revisão oficial de contas;
- nos procedimentos inspectivos aos períodos de 2015 e 2016, concluiu-se existirem quebras de inventários, mas completamente díspares, ou seja, em 2015, e sendo considerado apenas o fruto maçã, constatou-se uma quebra percentual de 0,41% (diferença entre existência final registada na contabilidade e a calculada, sobre o somatório das compras e existência inicial) e em 2016, para o mesmo fruto, de 9,80%;
- as explicações da Requerente para as quebras (perda de peso decorrente do processo de refrigeração e podres) não é aceitável, em especial no que respeita à fruta comprada a não sócios;
  
- por isso, a percentagem de quebras para 2017 deve ser de 0,41%, por ter sido essa a percentagem que foi aceite pelos SIT na inspeção aos exercícios de 2015 e 2016;
- os relatórios apresentados pela Requerente para suportar a razão de ser das perdas da sua actividade, emitidos pela C..., Lda, NIF ... e pelo INIAV – Instituto Nacional de Investigação Agrária e Veterinária I.P., não servem como meios de prova aceitáveis nos termos do artigo 86.º do CIVA, porquanto, obtidos em momento posterior aos factos em análise, não confirmáveis à data dos mesmos, nem quando comparáveis com os obtidos no ano anterior, tornando-se até contraditórios com este;
- a fruta deteriorada (podres) é vendida como subproduto e, por isso, é subtraída aos inventários, pelo que não pode ser incluída nas quebras.
- em sede de IRC, tendo o SP efetuado e contabilizado a compra da referida fruta (maçã, pêra e ameixa) aos seus sócios, não sócios e fornecedores que não consta em inventário e não tendo sido comprovada a sua perda ou abate, era de corrigir o resultado fiscal do período no valor da base tributável considerado para liquidação

de IVA, ou seja, considerando uma omissão de rendimentos de igual montante ao gasto reconhecido no período de 427.478,21.

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- a presunção de quebras (0,41%) que foi utilizada pelos SIT, quer no procedimento inspectivo aos anos de 2015 e 2016, quer no presente, não tem qualquer base factual ou científica;
- atendendo ao mau ano agrícola de 2016 (com repercussão nos inventários de 2016 e 2017) e à estimativa de que seria um ano de baixa produção, a Requerente necessitou de comprar fruta a terceiros, durante a campanha e após a campanha, porque a fruta dos cooperantes e dos não sócios não foi suficiente para responder aos compromissos de venda de fruta nas lojas durante todo o ano, bem como de venda de sumos e polpas também durante todo o ano;
- a Requerente, como tem necessidades de produto durante todo o ano, quando antecipa que a colheita dos cooperantes não será suficiente para honrar os seus compromissos, adquire a não sócios e a terceiros e faz stock, pelo que tem mais tempo de armazenagem de fruta do que as restantes cooperativas, com a consequente maior margem de perdas/quebras, por desidratação e evaporação do volume de água contido nas frutas e aumento da deterioração dos produtos;
- as quebras verificadas, em termos percentuais, nas maçãs – fruta com maior expressão na atividade da Requerente – provenientes de sócios (7,24%) e não sócios (13,63%), a mesma entende que estas perdas se encontram, em média, dentro dos padrões normais verificados no mercado em que se insere;
- a percentagem de 0,41% que os SIT têm como “normalmente” aceite para efeitos tributários, não pode manter-se por totalmente alheada da realidade deste sector;
- existem factores exógenos como as condições climatéricas, o local de produção da fruta, as condições de acondicionamento antes da chegada às instalações da Requerente, que em cada colheita diferem e contribuem para a maior ou menor qualidade da fruta rececionada e respetivo impacto, quer em termos de

- aproveitamento final da fruta para venda ou transformação, quer em termos de deterioração ao longo do período de conservação a frio;
- o valor total de subproduto vendido em 2017 foi de € 5.369,50 e é insignificante no que respeita ao volume de vendas da Requerente;
  - existem inúmeras razões que justificam uma oscilação na percentagem de quebras de ano para ano;
  - no exercício de 2017, no qual têm impacto duas colheitas, parte da colheita de 2016 e parte da colheita de 2017, ficaram demonstrados os factores que contribuíram para uma maior percentagem de quebras, quer decorrentes da própria actividade da Requerente (não só de escoamento de fruta fresca, mas também de lojas próprias e transformação), quer de natureza climática, quer, ainda, decorrente do processo de conservação a frio utilizado naquele período;
  - a fruta adquirida a não sócios da colheita de 2016, apresentava já no momento da compra, alguns danos por granizo;
  - não estamos perante correcções por métodos indirectos, mas antes, correcções meramente aritméticas que tiveram na base a informação resultante da contabilidade do sujeito passivo, pelo que a AT não pode ficcionar uma percentagem de quebra e, mesmo que pudesse, tinha de fundamentar a sua decisão, apresentando percentagens de empresas do mesmo sector e com o mesmo tipo de actividade da Requerente.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária referindo ainda, em suma:

- a falta de inventário permanente, que põe em causa a credibilidade dos inventários;
- a utilização do sistema de inventário permanente permite obter, a cada momento, o stock teórico, o qual é periodicamente confrontado com o stock real, obtido através de contagens físicas, de modo a verificar a correspondência entre os inventários físicos e os registos contabilísticos;

- a adoção do sistema de inventário permanente, conforme decorre do artigo 12º do DL 158/2009, de 13/7, e o 2) cumprimento das regras do HACCP e das normas sobre rastreabilidade dos produtos;
- falta de meios de prova real e efectiva de quebras e não cumprimento do ónus da prova que recai sobre a Requerente, por força da presunção do artigo 86.º do CIVA;
- a Requerente dispunha de registos extra contabilísticos fiáveis, que lhe permitiam cumprir as regras do HACCP e as normas sobre rastreabilidade dos produtos e assim, demonstrar as reais e efetivas quebras verificadas nos exercícios de 2016 e 2017;
- à luz do artigo 86.º, n.º 1 do CIVA, só esta documentação é apta a fazer a prova das quebras nas existências;
- a justiça material não é, por força do princípio da legalidade fiscal, a justiça no exclusivo interesse de qualquer das partes, mas a justiça distributiva, que é a visada pelo direito fiscal e que assegura as necessidades financeiras do Estado Social de Direito, com tributação de cada indivíduo, de acordo com a sua capacidade contributiva (artigo 103º, nº 1 da CRP);
- os princípios da igualdade, proporcionalidade e da justiça consagrados no art.º 266.º da Constituição da Republica Portuguesa (CRP) bem como no art.º 55.º da LGT e art.ºs 6.º, 7.º e 8.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), que devem nortear o procedimento tributário impõem que a Administração trate de forma idêntica situações similares e atue subordinando-se a critérios coerentes entre si e transparente quanto aos objetivos a que se propõe;
- não basta que a Requerente, sem exhibir provas efetivas das quebras nas existências, defenda que as suas quebras/perdas foram de 9,48% e não de 0,41% - como o foram em anos anteriores -, e sem que tivesse logrado demonstrar tal valor com elementos extraídos dos seus próprios registos contabilísticos e extra contabilísticos, para que a administração fiscal aceitasse o respetivo gasto em IRC e a dedução em sede de IVA e se dispensasse de proceder à correção destes valores, ao abrigo dos princípios supra citados e da indisponibilidade dos créditos tributários;

- a aceitação para fins tributários das perdas por quebras, depende sempre de análise casuística e circunstanciada da situação em concreto;
- a Autoridade Tributária e Aduaneira não fez avaliação indirecta da matéria tributável nem estavam reunidos os seus pressupostos;
- nem todas as omissões, imperfeições ou deficiências da contabilidade, conduzem à tributação por métodos indirectos, dado que a lei exige que essas falhas sejam de tal modo graves que impossibilitem a comprovação e quantificação directa e exata dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável (artigo 87º/1, b) e artigo 88º LGT);
- o caso que nos ocupa, não é uma daquelas situações em que não é de todo possível a quantificação directa e exata da matéria tributável, através dos dados declarados;
- se a fundada dúvida configurasse automaticamente a anulação dos actos de liquidação, estava aberta a porta para que os contribuintes se furtassem a apresentar prova competente.

### **3.2. Apreciação das questões suscitadas**

O artigo 86.º do CIVA estabelece que *«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»*.

No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou que havia uma diferença de peso entre a existência final das matérias-primas/mercadorias (maçã, pêra e ameixa) contabilizada/declarada e a calculada, para o ano de 2017, registada no quadro X do Relatório da Inspeção Tributária.

A Requerente apresentou como justificações para essa diferença a perda no peso da fruta decorrente do seu armazenamento (refrigeração por longos períodos) e também com a sua deterioração.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que era aceitável a existência de quebra, mas tendo ela sido fixada em 0,41% em procedimentos inspectivos relativos aos períodos de

2015 e 2016 (que reflectiam colheitas de anos anteriores, por a fruta de cada ano ser vendida até Outubro do na seguinte), devia ser fixada também para o período de 2017, por entender não haver justificação para a percentagem ser diferente da anterior, designadamente a de 9,80%, em que traduz a referida diferença constatada relativamente a 2017.

Como já se referiu na fundamentação da decisão da matéria de facto, não se provou que percentagem de quebras de inventários da Requerente no ano de 2017 seja da ordem dos 0,41%, antes se indiciando que o valor será várias vezes superior.

Na verdade, aponta fortemente nesse sentido o proficiente parecer que consta do documento n.ºs 17, emitido por professora/investigadora da Universidade ... (que foi corroborado pelo seu depoimento na reunião), em que se conclui que:

*Certos cultivos de maça, apresentam, em regimes normais de armazenamento de longo prazo, até 20% de perdas de água. Estudos apontam para a perda de peso em atmosferas normais de valores que rondam os 8% comparativamente com 3% em atmosferas controladas. Frutos armazenados em baixa, ou sem controlo de humidade relativa, podem chegar aos 7% de perda de água num curto período de tempo, logo a valores muito superiores quando consideramos o longo prazo. A contaminação microbiana pode propagar-se de tal forma que a fruta pode atingir os 13% de perda de peso, quando em condições não ideais de humidade relativa.*

*Em conclusão, a conjugação de várias condições, principalmente as variações de temperatura em baixa humidade relativa, o armazenamento em atmosfera não controlada que favorece o desenvolvimento de desordens fisiológicas e o elevado manuseamento de frutos diferentes, com inerente ferimento dos mesmos e propagação de carga microbiana, impactam largamente a fruta, justificando a inevitável perda de peso, que pode atingir os 20-30%.*

A falta de correspondência da percentagem de 0,41% com a realidade da Requerente é corroborada pelo Parecer Técnico que consta do documento n.º 18 que, apesar de ser efectuado em 2022, permite perceber que as dimensões de quebras nas específicas características das instalações da Requerente serão, seguramente, muito superiores àquela

percentagem.

Por outro lado, o facto de as condições climáticas no ano de 2016 terem sido acentuadamente adversas para a conservação da fruta, com vários picos de calor muito elevado e granizo, aponta no sentido de as quebras serem de dimensão superior às que ocorreram em 2015, que serviram de referência à fixação pela Autoridade Tributária e Aduaneira da percentagem relativa a 2016.

Para além disso, não há sequer prova de que aquela percentagem fixada relativamente ao período de 2015 corresponda a realidade, apontando a prova produzida, designadamente os referidos documentos, no sentido de a Requerente não poder ter quebras de dimensão tão reduzida.

Neste contexto, é convicção deste Tribunal Arbitral que as quebras percentuais na fruta em causa ocorridas quanto à colheita de 2016, vendida pela Requerente até Outubro de 2017, foram muito superiores à percentagem fixada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Pelo exposto, considera-se ilidida a presunção que consta do artigo 86.º do CIVA por se ter demonstrado que a diferença de peso entre de fruta (maçã, pêra e ameixa) contabilizada no inventário final e o peso calculado pela Autoridade Tributária e Aduaneira para esse inventário, não é devida a transmissão dessa fruta, mas essencialmente a perda de peso e deterioração, que foram em percentagem muito superior à de 0,41% que a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou para efetuar as correções à matéria tributável de IVA e IRC, que têm como pressuposto quebras de inventário.

Pelo exposto, as referidas correções enfermam de vícios de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto, que justificam a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Aliás, mesmo que se considerasse não provada essa quebra em percentagem muito superior à considerada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, sempre seria de anular as liquidações, por força do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, por haver, pelo menos, fortes indícios de que essa percentagem foi muito superior à considerada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que colocariam o Tribunal Arbitral perante uma situação de «*fundada dúvida*» sobre a quantificação do facto tributário.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral.

### **3.3. Liquidações de juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas**

As liquidações de juros compensatórios e as demonstrações de acerto de contas têm como pressupostos as respectivas liquidações de IRC (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afectam estas, justificando-se também a sua anulação.

### **4. Reembolso de quantia paga e juros indemnizatórios**

Em 11-01-2022, a Requerente pagou a quantia de IRC e respectivos juros compensatórios que foi liquidada, no valor de € 163.665,09.

Em 23-11-2021, o valor de IVA liquidado adicionalmente a quantia de € 25.648,69, através da liquidação n.º..., relativa ao período de 1712M, foi abatido ao excesso a reportar para o período seguinte.

Esta última é uma situação que se reconduz a pagamento indevido de imposto, já que a privação de uma quantia que devia ser recebida da Autoridade Tributária e Aduaneira consubstancia, numa mera interpretação declarativa, o seu pagamento indevido.

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 exactos 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 acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos 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*

*restituição da legalidade do acto ou situação objecto 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 directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção 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 actos 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 redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção 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.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumpra, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação da liquidação de IRC e respectivas liquidações de juros compensatórios, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente paga, na parte em que aquelas liquidações têm como pressuposto a correcção anulada, relativa a inventários (ponto III.2.2. do Relatório da Inspecção Tributária), que deverá ser determinado em execução do presente acórdão.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

#### **Artigo 43.º**

#### **Pagamento indevido da prestação tributária**

*1 – 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.*

*2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

No caso em apreço, conclui-se que há erro nas liquidações que se consideram imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que as emitiu por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde 11-01-2022, quanto à quantia a reembolsar relativa ao IRC, até integral reembolso do montante pago, e desde 23-11-2021, quanto ao valor de € 25.648,69 de IVA não reportado para o período seguinte até que esse montante seja considerado para efeitos da conta-corrente de IVA ou que seja pago à Requerente.

Os juros serão calculados, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

## **5. Decisão**

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação de IVA n.º ..., relativa ao período de 1712M, em que foi liquidada adicionalmente a quantia de € 25.648,69, e a demonstração de acerto de contas n.º 2021...;
- c) Anular parcialmente a liquidação n.º 2021... e as liquidações de juros compensatórios n.º 2021..., nas partes em que têm como pressuposto a correcção relativa a inventários (ponto III.2.2. do Relatório da Inspeção Tributária);
- d) Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia paga, e condenar a Administração Tributária a pagar à Requerente o que for liquidado em execução do presente acórdão relativamente à anulação parcial das liquidações de IRC e juros compensatórios;
- e) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto 4 deste acórdão, e condenar a Administração Tributária a pagá-los à Requerente.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 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 € **162.313,78**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **7. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 29-09-2022

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Relator)

(Filipa Barros)

(Luís Ricardo Farinha Sequeira)