

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 699/2014-T

Tema: IABA - Liquidação resultante da quantidade de vinho generoso, apurados em falta, no varejo

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 699/2014-T

1. - RELATÓRIO

1.1. - A A..., CRL, contribuinte n.º ..., requerente no procedimento tributário acima e à margem referenciado (doravante Requerente), veio, invocando o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT), requerer a constituição de tribunal arbitral, tendo em vista:

- A declaração de ilegalidade do despacho de 10/07/2014 do Director da Alfândega de ..., proferido no Proc. NJ/RECL GR/.../09, na parte em que parcialmente indeferiu a Reclamação Graciosa da liquidação do Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (de ora em diante designado por IABA), objecto do Registo de Liquidação n.º B – 2009/... de 26/10/2009, da Delegação Aduaneira de ..., bem como da liquidação reclamada, na parte em que foi indeferida.

1.2. - Nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 6.º e na alínea a) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário, em 18-11-2014, como árbitro singular António Correia Valente, que comunicou a aceitação do encargo.

- Em 18-11-2014 foram as Partes notificadas dessa designação, nos termos conjugados do disposto no art.º 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, na redacção introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, e nos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro.
- Nestas circunstâncias, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 03/12/2014.
- No dia 05 de Maio, o Tribunal Arbitral, ao abrigo do art.º 16.º, alínea c) do RJAT, dispensou a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, tendo sido marcada, para o dia 27 de Maio de 2015, a reunião para audição das testemunhas indicadas pelas Partes.

Na reunião realizada no dia 27 de Maio de 2015, da qual foi lavrada acta que se encontra junto aos autos, foram ouvidas as testemunhas indicadas pelas Partes, tendo, então, ocorrido a produção de alegações orais.

1.3. - A Requerente, na fundamentação do seu pedido de pronúncia arbitral, afirma, em resumo, o seguinte:

- Que é uma Cooperativa de responsabilidade limitada pertencente ao ramo agrícola, cujo objecto principal é o fabrico de vinho, a partir de uvas provenientes das explorações dos seus associados.
- Que é detentora do Estatuto de Depositário Autorizado com o n.º PT..., bem como titular do Entrepasto Fiscal de Produção (EFP) com o n.º PT..., subordinado ao controlo da Delegação Aduaneira de
- Que em 10-02-2009 foi submetida a uma ANF (Acção de Natureza Fiscalizadora), de tipo Varejo, no EFP de que é titular, executada pelos serviços da Delegação Aduaneira de ..., que tomou o n.º .../2009 e na qual foi assinalada a existência total de 562.724,25 l de vinho generoso, sendo

410.599,25 de Vinho Generoso Branco (VGB) e 152.125,00 l de Vinho Generoso Tinto (VGT).

- Que em 17-09-2009 foi sujeita a uma nova ANF, do mesmo tipo, no mesmo EFP, identificada pelo n.º .../2009, executada pelos serviços da referida Delegação Aduaneira, tendo, então, sido assinaladas as quantidades de 41.194,50 l de VGB e 78.047,00 l de VGT, perfazendo um total de 119.241,50 l de vinho generoso.
- Que, posteriormente ao primeiro dos referidos varejos foram expedidos em suspensão e introduzidos no consumo a quantidade de 331. 440,96 l de vinho generoso, sendo, por isso, esperável que estivesse no EFP a quantidade de 231.283,29 l de vinho generoso.
- Que no varejo iniciado em 17-09-2009 foram encontradas as quantidades de 41.194,50 l de VGB e 78.047,00 l de VGT, o que perfaz um total de 119.241,50 l de vinho generoso, o que, face à quantidade de 231.283,29 l de vinho generoso que supostamente deveria estar no EFP, evidenciou aos serviços aduaneiros uma existência a menos de 112. 041,79 l de vinho generoso.
- Que foi notificada pelo ofício n.º ..., de 27-10-2009, da Delegação Aduaneira de ..., da liquidação de IABA, registada sob o n.º B-2009/..., de 26-10-2009, no montante de € 65.331,69 resultante das existências a menos no EFP.
- Que, na sequência dessa notificação apresentou Reclamação Graciosa na qual alegou, essencialmente, por um lado, que no varejo iniciado em 17-09-2009 não foi quantificada a existência de 10.684,00 l de VGB, contida nas cubas de cimento n.ºs 55 e 75 e, por outro lado, que no varejo iniciado em 10-02-2009 foram quantificados 442.270,00 l de vinho generoso da colheita de 2008, correspondendo a 149.452,00 l depositados no balão n.º 11; 74.021,00 l no balão 12 e 218.797,00 l no balão 13, tendo ocorrido um erro na contabilização das referidas quantidades.

- Que o erro mencionado decorre da circunstância do vinho generoso saído dos três referidos balões, desde 10-02-2009 até 17-09-2009, perfazer a quantidade de 339.945,00 l, o que não corresponde aos 442.270,00 l de vinho generoso considerados no primeiro varejo.
- Que o erro em questão, reporta-se concretamente ao balão n.º 11, no qual os responsáveis aduaneiros pelo varejo consideraram existir a quantidade de 149.452,00 l, quando no mesmo só estavam depositados 45.563,00 l, o que se traduziu num erro de medição de 103.889,00 l.
- Que, no quadro da apreciação da Reclamação Graciosa, os serviços da Delegação Aduaneira de ... aceitaram, por um lado, como possível e involuntária, a omissão, no varejo iniciado em 17-09-2009, das cubas n.ºs 55 e 75 contendo a quantidade de 11.064,00 l de VGB, e, por outro, que tal quantidade fosse deduzida à falta encontrada no referido varejo, ficando, assim, a dita falta reduzida a 101.357,79 l, o que se traduz na redução do IABA liquidado de 65. 331,57, para € 59.107,56.
- Que a medição dos balões de inox em que o vinho generoso se encontrava foi efectuada por inserção de uma sonda a partir do topo dos depósitos, podendo ter ocorrido algum erro na transmissão da leitura ou na conversão em litros do nível medido.
- Que, aquando da realização do varejo iniciado em 10/02/2009, se encontrava numa situação de paralisação laboral, não mantendo devidamente organizada a contabilidade de existências dos produtos que detinha, nem havia ainda procedido ao lançamento das quantidades de vinho generoso produzidas na vindima de 2008.
- Que no cálculo da falta de 101.367,79 l se partiu de uma existência de vinho generoso, que incluía o proveniente da vindima de 2008 acondicionado nos balões 11,12 e 13, em quantidade superior à que podia ter sido produzida.
- Que, nestas circunstâncias, deveria a Alfândega de ..., na decisão da reclamação graciosa ter revogado também a liquidação quanto aos

101.367,79 l de vinho generoso, em atenção ao princípio da verdade material que informa o processo tributário e que é afluído no art.º 58.º da LGT.

- Que o despacho de 01/07/2014 do Director da Alfândega de ..., proferido no Proc. .../09, deve ser anulado, na parte em que indeferiu parcialmente a reclamação graciosa da liquidação objecto do Registo de Liquidação n.º B – 2009/..., de 26/10/2009, da Delegação Aduaneira de ..., anulando-se também, nessa parte, a liquidação reclamada.
- Que o IABA liquidado, relativamente às diferenças em falta, de 21,20 HL de vinho generoso, apuradas e não justificadas, no quadro da ANF n.º .../2009, no montante de € 1.236,29, foi pago pela Requerente, sem que a mesma se tenha pronunciado em sede de audição prévia, no âmbito do procedimento de fiscalização ou da apresentação de reclamação graciosa da liquidação efectuada, tendo os resultados dessa ANF ficado consolidados na ordem jurídica, sendo, aliás, o resultado/existências desta ANF - de tipo varejo que corporizam as existências iniciais do varejo posterior, no caso a ANF n.º .../2009.
- Que a coima associada ao auto de notícia levantado, no quadro da diferença de 21,20 HL de vinho generoso, encontrada em falta aquando da ANF n.º .../2009, foi devidamente paga.

1.4. - A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, (doravante designada por AT), procedeu, em 03-02-2015, à junção do Processo Administrativo e apresentou resposta, na qual afirma, em suma, o seguinte:

- Que a Requerente alicerça o seu pedido no facto de não ter havido introdução no consumo susceptível de tornar exigível o imposto que foi objecto de liquidação, na medida em que teria ocorrido um erro por parte dos serviços da AT, aquando da ANF n.º .../2009, com início em 10-02-2009, o que teria influenciado os resultados dos varejos posteriores.

- Que, no âmbito do controlo a que estão sujeitos os Entrepostos Fiscais de produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, foram levados a cabo, pela Delegação Aduaneira de ... três ANF, de tipo varejo, identificadas com os n.ºs .../2009; .../2009 e .../2009 ao EFP n.º PT..., do depositário autorizado n.º PT....
- Que, no âmbito das Acções de Natureza Fiscalizadora - do tipo varejo, procedeu-se ao controlo das mercadorias em suspensão de imposto através da contagem física dos produtos intermédios (VGB e VGT e vinho do Porto) existentes no EFP e da verificação dos documentos e registos respectivos.
- Que, no quadro da ANF n.º .../2009, a Requerente, face às existências apuradas em falta no EFP, pagou o IABA liquidado no montante de € 1.236,29, bem como os correspondentes juros compensatórios.
- Que, no âmbito da ANF n.º .../2009, concluiu-se que os resultados apurados apontavam no sentido de que foram introduzidos irregularmente no consumo 1.120,42 hectolitros de vinho generoso, que originou uma dívida de Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas no montante de € 65.331,69, de cuja liquidação a Requerente apresentou reclamação graciosa.
- Que, na sequência da referida reclamação graciosa, foi proferido, em 01-07-2014, despacho, pelo Director da Alfândega de ..., de deferimento parcial da pretensão da Requerente, aceitando-se, como possível e involuntária a omissão, no varejo iniciado em 17-09-2009, das cubas n.ºs 55 e 75 contendo a quantidade de 11.064,00 l de VGB, o que resultou numa redução do montante da dívida para € 59.107,56.
- Que, face ao disposto na alínea b) do n.º 2 do art.º 24.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99 de 22, de Dezembro, em vigor à data dos factos, o depositário autorizado estava obrigado a manter actualizada uma contabilidade de existências em sistema de inventário permanente, com indicação da sua proveniência, destino e os elementos relevantes para o cálculo do imposto.

- Que o depositário autorizado está, igual e designadamente, obrigado a apresentar os produtos sempre que tal lhe for solicitado e a prestar-se aos varejos e a outros controlos determinados pela autoridade aduaneira, como está estabelecido, respectivamente, nas alíneas c) e d) do art.º 24.º do referido CIEC.
- Que nos termos da alínea f) do n.º 1 do art.º 22.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, o depositário autorizado tem a obrigação de manter uma contabilidade de existências, organizada em sistema de inventário permanente, com saldo a vista.
- Que, tendo em conta o disposto no n.º 1 do art.º 6.º e nos n.ºs 1 e 2 do art.º 7.º, ambos do CIEC, o álcool e as bebidas alcoólicas ficam sujeitos a imposto a partir da sua produção, sendo o mesmo exigível, designadamente, no momento da sua introdução no consumo, o que ocorre logo que os produtos saiam do regime de suspensão.
- Que o controlo/fiscalização dos entrepostos fiscais é efectuado, essencialmente, mediante varejos que se destinam à verificação da contabilização física das existências e à análise da contabilidade, que deve sempre apresentar-se actualizada e organizada em regime de inventário permanente com saldo à vista, de forma a que, em qualquer momento, se possa apurar com rigor as quantidades de produto detidas no entreposto, que nele entraram e que dele saíram.
- Que, como se decidiu no Acórdão do TCAS, de 21/10/2003, Processo n.º .../03, “Atenta a obrigação legal de manutenção de contabilidade actualizada de existências que impende sobre os depositários autorizados, se, no momento, do varejo, não forem detectados eventuais erros contabilísticos que possam ser regularizados, não pode depois daquele realizado vir o depositário invocar erros de contabilização, nem provar [...] que os resultados então apurados pela fiscalização não estavam correctos [...]”.

- Que, admitir-se a possibilidade de por em causa, *a posteriori*, os resultados do varejo, invalida todo o sistema de fiscalização dos entrepostos fiscais, já que após o momento de contabilização física se tornará impossível aferir com certeza se determinada quantidade de produto se encontrava ou não no entreposto.
- Que, se as contas correntes do entreposto não se encontram actualizadas, nos termos legalmente exigidos, não pode o depositário autorizado, titular do entreposto, pretender invocar, *a posteriori*, essa incorrecção ou falta de actualização em seu próprio benefício, num momento em que já não é possível aos serviços da AT determinar se essas incorrecções se verificam ou não, por confronto com as existências físicas, acrescendo que, após o termo do varejo, poderão ser colocados ou retirados produtos do entreposto, eventualmente de forma irregular.
- Que, tendo o varejo em questão sido efectuado no entreposto fiscal da Requerente, e contabilizadas determinadas existências de vinho generoso e aguardente em regime de suspensão de imposto, que coincidiram com o saldo das respectivas contas correntes, as quais não foram nesse momento contestadas pela Requerente, que nos correspondentes procedimentos se fez representar por um dos seus funcionários, deve entender-se que, se posteriormente, tais existências não são encontradas no entreposto, nem está documentada a sua regular introdução no consumo, nem a sua regular expedição em suspensão de imposto, deve presumir-se, nos termos do disposto nos n.º 1 e 2 do art.º 7.º do CIEC, que as mesmas foram introduzidas no consumo, sendo exigível o respectivo imposto.
- Que a Requerente não logrou fazer prova capaz de ilidir a presunção atrás referida, nem aquando do procedimento de fiscalização, nem em sede de reclamação graciosa, nem no quadro dos presentes autos, limitando-se, pelo contrário, como faz nos art.ºs 60.º a 62.º do seu pedido de pronúncia arbitral,

a reconhecer a falta de actualização das contas correntes, que estava obrigada a manter actualizadas.

- Que o IABA liquidado, relativamente às diferenças em falta, de 21,20 HL de vinho generoso, apuradas e não justificadas, no quadro da ANF n.º .../2009, foi pago pela Requerente, sem que a mesma se tenha pronunciado em sede de audição prévia, no âmbito do procedimento de fiscalização ou da apresentação de reclamação graciosa da liquidação efectuada, pelo que os resultados dessa ANF se consolidaram na ordem jurídica, sendo, aliás, o resultado/existências desta ANF - de tipo varejo que corporizam as existências iniciais do varejo posterior, no caso a ANF n.º .../2009.
- Que a Requerente centra os seus argumentos nas taxas de rendimento consideradas na produção, o que não está em causa nos autos, tal como também não estão em causa quaisquer franquias por perdas na produção, posto que o que está em causa é a saída irregular de vinho generoso já produzido do entreposto, o qual havia sido apurado anteriormente como estando no entreposto em regime de suspensão.
- Que, por todas as referias razões, o acto de liquidação em causa não merece qualquer censura, devendo manter-se na ordem jurídica.

2. - QUESTÃO DECIDENDA

Face ao exposto nos números anteriores, relativamente às posições das partes e aos argumentos apresentados, a questão a decidir é a seguinte:

Conhecer da legalidade do despacho de 01/07/2014, do Director da Alfândega de ..., proferido no Proc. .../09, relativamente à liquidação objecto do Registo de Liquidação n.º B – 2009/..., de 26/10/2009, da Delegação Aduaneira de ..., resultante da quantidade de 101.367,79 l de vinho generoso, apurados em falta, no varejo efectuado sob o n.º

.../2009, de 17-09-2009, ao Entrepósito Fiscal de Produção com o n.º PT..., de que a Requerente é titular.

3. - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º n.º 2 alínea a), 6.º n.º 1, 10.º n.º 1 alínea a) e n.º 2 do RJAT;
- As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (Cfr. arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e art.º 1.º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março);
- O processo não enferma de vícios que o invalidem;
- Não subsistem incidentes que importe resolver, nem existem questões prévias sobre as quais o Tribunal se deva pronunciar.

Tendo em conta o processo administrativo tributário, a prova documental junta aos autos, os depoimentos das testemunhas e as alegações produzidas, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue.

4. - FUNDAMENTOS DE FACTO

4.1. - FACTOS PROVADOS

Em matéria de facto, relevante para a decisão a proferir, dá o presente tribunal por assente, face aos elementos existentes nos autos e aos depoimentos das testemunhas, os seguintes factos:

- A Requerente é uma Cooperativa de responsabilidade limitada pertencente ao ramo agrícola, cujo objecto principal é o fabrico de vinho, a partir de uvas provenientes das explorações dos seus associados.

- A Requerente é detentora do Estatuto de Depositário Autorizado com o n.º PT..., bem como titular do Entrepósito Fiscal de Produção (EFP) com o n.º PT..., subordinados ao controlo da Delegação Aduaneira de
- Em 10-02-2009, a Requerente foi submetida a uma ANF (Acção de Natureza Fiscalizadora), de tipo Varejo, no EFP de que é titular, executada pelos serviços da Delegação Aduaneira de ..., varejo que tomou o n.º .../2009 e no qual foi assinalada a existência total de 562.724,25 l de vinho generoso, sendo 410.599,25 de Vinho Generoso Branco (VGB) e 152.125,00 l de Vinho Generoso Tinto (VGT).
- No referido varejo (ANF n.º .../2009) foi apurado como estando em falta a quantidade de 21,20 hectolitros de vinho generoso - falta que não foi justificada pela Requerente - tendo o respectivo imposto (IABA), na importância de € 1.236,29, sido pago pela Requerente sem que a mesma se tenha pronunciado, em sede de audição prévia.
- A coima associada ao auto de notícia levantado, no quadro da referida diferença de 21,20 HL de vinho generoso encontrada em falta, aquando da ANF n.º .../2009, foi devidamente paga pela Requerente.
- Em 17-09-2009, a Requerente foi sujeita a uma nova ANF do mesmo tipo, no mesmo EFP, identificada pelo n.º .../2009, executada pelos serviços da referida Delegação Aduaneira, tendo, então, sido constatadas as quantidades de 41.194,50 l de VGB e 78.047,00 l de VGT, perfazendo um total de 119.241,50 l de vinho generoso.
- Após a realização do primeiro dos referidos varejos foi expedida em suspensão e introduzida no consumo a quantidade de 331. 440,96 l de vinho generoso, pelo que, aquando do 2.º varejo, identificado pelo n.º .../2009, a quantidade de vinho generoso que deveria estar em armazém (quantidade em stock) devia ser de 231.283,29 l.

- Aquando do varejo n.º .../2009, realizado em 17-09-2009, foram, como atrás se referiu, apuradas como existências de produto as quantidades de 41.194,50 l de VGB e 78.047,00 l de VGT, perfazendo um total de 119.241,50 l de vinho generoso.
- A comparação da quantidade de vinho generoso existente no EFP no varejo realizado em 17-09-2009 - no total de 119.241,50 litros - com a quantidade que naquele EFP deveria existir - 231.283,29 litros - evidencia uma existência para menos de 112. 041,79 litros.
- Assim, a Requerente foi notificada pelo ofício n.º ... de 27-10-2009, da Delegação Aduaneira de ..., da liquidação de IABA, registada sob o n.º B-2009/..., de 26-10-2009, no montante de € 65.331,69 resultante das existências para menos no EFP apuradas no varejo de 17-09-2009.
- A Requerente, na sequência da notificação da liquidação de IABA, registada sob o n.º B-2009/..., de 26-10-2009, apresentou Reclamação Graciosa na qual alegou, essencialmente, por um lado, que no varejo iniciado em 17-09-2009 não foi quantificada a existência de 10.684,00 l de VGB, contida nas cubas de cimento n.ºs 55 e 75 e, por outro lado, que no varejo iniciado em 10-02-2009 foram, erradamente, quantificados 442.270,00 l de vinho generoso da colheita de 2008, correspondendo a 149.452,00 l depositados no balão n.º 11; 74.021,00 l no balão 12 e 218.797,00 l no balão 13.
- A Requerente invoca a ocorrência de um erro de medição, como atrás se refere, no varejo n.º .../2009, iniciado em 10-02-2009, relacionado com a contabilização das quantidades que então foram apuradas, alegando que o vinho generoso saído dos balões n.ºs 11, 12 e 13 atrás referidos, desde 10-02-2009, data do varejo n.º .../2009, até 17-09-2009, data do varejo n.º .../2009, perfez a quantidade de 339.945,00 l, resultante da produção referente à vindima de 2008.
- Os serviços da Delegação Aduaneira de ... aceitaram, no quadro da apreciação da Reclamação Graciosa, por um lado, como possível e involuntária, a

omissão, no varejo iniciado em 17-09-2009, das cubas n.ºs 55 e 75 contendo a quantidade de 11.064,00 l de VGB, e, por outro, que tal quantidade fosse deduzida à falta encontrada no referido varejo, ficando, assim, a dita falta reduzida a 101.357,79 l, o que se traduziu na redução do IABA liquidado de 65.331,57, para € 59.107,56, tendo sido neste sentido que, em 01-07-2014, foi proferido o despacho do Director da Alfândega de ..., relativo à liquidação deste último montante.

- O Sr. B, que acompanhou, em representação da A..., CRL, a realização do varejo n.º .../2009, iniciado em 10-02-2009, era um funcionário experiente, com 27 anos de trabalho no seio da referida A..., tendo, entre outras funções, as relacionadas com a gestão das contas correntes do Entreposto Fiscal.
- A desorganização e o deficiente funcionamento da A..., CRL atingiram o seu estágio principal, entre meados do ano de 2008 e meados do ano de 2009.
- O deficiente funcionamento da A..., CRL traduziu-se, nomeadamente, na inexistência de registos de entradas e saídas dos produtos no Entreposto Fiscal, e na inexistência de contabilidade organizada em sistema de inventário permanente com saldo à vista.
- As medições aos balões de inox n.ºs 11, 12 e 13, foram, em si mesmas, realizadas, objectivamente, com cautela e rigor.
- Não existia, tal como estatuído na alínea b) do n.º 2 do art.º 24.º do CIEC, uma contabilidade de existências em sistema de inventário permanente, para cada produto, com indicação relativamente aos vários movimentos, da sua proveniência, destino e os elementos relevantes para cálculo do imposto.
- Não existia um cabal controlo na circulação dos produtos no seio do Entreposto Fiscal, não estando as *Ordens de Serviço* internas, respeitantes às movimentações dos produtos entre os diversos depósitos integrantes do referido Entreposto, plenamente actualizadas.

4.2. - FACTOS NÃO PROVADOS

Em matéria de facto, com relevância para a decisão, o presente tribunal considera como não provados os seguintes factos:

- Que o balão de inox n.º 11, no momento do varejo de 10-02-2009, contivesse a quantidade de 45.563,00 l, de VG, proveniente da vindima de 2008.
- Que o balão n.º 11, aquando do varejo n.º .../2009, tivesse menos quantidade de vinho do que a que foi verificada pelas pessoas intervenientes e responsáveis por tal varejo.
- Que o mecanismo de medição utilizado no balão de inox n.º 11, aquando do varejo n.º .../2009, tenha tido falhas que adulterassem os resultados que, então, foram obtidos.
- Que existisse *um risco/cinta/sinal/marca* no interior do balão de inox n.º 11, indiciador de que o mesmo, em 10-02-2009 (data do varejo), conteria apenas a quantidade de 45.563,00 l de VG.

4.3. - FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

- A fundamentação da matéria de facto baseou-se nos documentos juntos aos autos, relativamente a cada um dos factos, e nos depoimentos das testemunhas.
- As testemunhas mostraram ter conhecimento dos factos sobre que depuseram e não se verificou qualquer facto que justifique suspeitas sobre a sua isenção.
- A matéria de facto dada como não provada decorre da ausência ou insuficiência da prova produzida a seu respeito.

5. - FUNDAMENTOS DE DIREITO

5.1. - Conhecer da legalidade do despacho de 01/07/2014, do Director da Alfândega de ..., proferido no Proc. .../09, que suporta a liquidação objecto do Registo de Liquidação n.º B – 2009/..., de 26/10/2009 da Delegação Aduaneira de ..., no montante de € 59.107,56, resultante da quantidade de 101.367,79 l de vinho

generoso apurados em falta, no varejo efectuado sob o n.º .../2009, de 17-09-2009, ao Entreposto Fiscal de Produção com o n.º PT..., de que a Requerente é titular.

5.2. - A matéria de facto está fixada, tal como consta do n.º 4 supra, importando, agora, determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com a questão decidenda identificada no n.º 2 supra, sendo certo que a questão central em causa nos presentes autos, relativamente à qual existem entendimentos absolutamente opostos entre a Requerente e a AT, consiste em conhecer da legalidade do despacho de 01/07/2014, do Director da Alfândega de ..., proferido no Proc. .../09, relativamente à liquidação objecto do Registo de Liquidação n.º B – 2009/..., de 26/10/2009 da Delegação Aduaneira de Tudo visto, e tendo em conta, por um lado, as posições das partes em confronto, mencionadas e decorrentes dos pontos 1.3 e 1.4 supra, e considerando, por outro lado, que a questão central a decidir, tal como atrás se mencionou, é indissociável da ocorrência, ou não, de um erro na medição do balão de inox n.º 11, cumpre, neste quadro, apreciar e proferir decisão.

6. - DO DEFICIENTE FUNCIONAMENTO DA ADEGA E DO ENTREPOSTO FISCAL

6.1. - As deficiências de funcionamento e de quase paralisação em que a A..., CRL se encontrava, aquando da realização do varejo de 10-02-2009, atingiram, como resulta dos documentos integrantes do processo e da prova testemunhal, o seu estágio mais crítico entre meados do ano de 2008 e meados do ano de 2009.

O deficiente funcionamento da referida A... reflectiu-se, desde logo, na inexistência de registos de entradas e saídas dos produtos no Entreposto Fiscal de que a mesma é titular e na inexistência de contabilidade organizada em sistema de inventário permanente, apesar de tais informações serem legalmente obrigatórias, face ao estatuído na alínea b) do n.º 2 do art.º 24.º do CIEC.

Por outro lado, e em sintonia com tal desorganização, não existia pleno controlo na circulação dos produtos no seio do Entrepósito Fiscal, não estando as *Ordens de Serviço* internas, respeitantes às movimentações dos produtos entre os diversos depósitos integrantes do referido Entrepósito, cabalmente actualizadas.

6.2. - A este propósito, deve notar-se que não será possível controlar, com certeza e rigor, o que quer que seja no seio dos Entrepósitos Fiscais e, particularmente, no Entrepósito Fiscal referenciado no processo, num quadro de funcionamento caracterizado pela não actualização, generalizada, da contabilidade de existências.

O rigor neste domínio, ou seja, no que se refere às entradas e saídas de produtos no Entrepósito Fiscal em causa, é essencial. Com efeito, todo o sistema de controlo/fiscalização dos EF está fundamentalmente escorado em duas distintas componentes: uma, de pendor documental/contabilístico; outra, de natureza fiscalizadora/varejo. É do confronto e da análise das informações reveladas por essas duas componentes que se poderão encontrar eventuais diferenças entre as quantidades contabilizadas e as fisicamente verificadas e proceder à liquidação dos correspondentes impostos, pelo que, não poderá, conseqüentemente, existir um sistema de controlo crível e fiável, perante a ausência de informações reveladas em qualquer das mencionadas componentes, sob pena do referido sistema ficar, nessas circunstâncias, totalmente destituído de credibilidade e confiança, o que, atenta a propensão para a evasão e fraude fiscais dos impostos em questão, não seria, de todo, aceitável nem compreensível.

7 - DO ERRO DE MEDIÇÃO

7.1. - Importa, antes de mais, notar as duas teses referenciadas nos autos: uma, a defendida pela Requerida, traduzida na medição do depósito n.º 11, efectuada aquando do varejo realizado em 10-02-2009 e no qual se verificou, concretamente, a quantidade de 149.452,00 de VG; outra, relativa ao

entendimento da Requerente, sustentada na existência de um erro na medição do referido depósito, na medida em que a quantidade de vinho produzida, resultante da uva adquirida pela A..., referente à vindima de 2008, apenas permitiria que o balão n.º 11, atrás referido, contivesse 45.563,00 l de VG.

O erro alegado pela Requerente só se pode afirmar eficazmente no quadro do presente processo, caso se venha provar a concreta e efectiva existência de erros ocorridos na medição efectuada ao depósito de inox n.º 11.

Assim, a primeiríssima questão que importa conhecer, porque condicionadora das demais questões, é a de saber se, na realidade, foram cometidos, ou não, erros na realização da referida medição, posto ser nessa medição que se sustenta o despacho de 01/07/2014, do Director da Alfândega de ..., e em que se encontra a causa directa e imediata da liquidação de Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas, no montante de € 59.107,56, correspondente aos 101.367,79 l de VG considerados em falta.

7.2. - No contexto da atrás mencionada desorganização funcional e da quase paralisação em que a A..., CRL se encontrava, aquando da realização do varejo efectuado em 10-02-2009, as medições em questão aos depósitos/balões de inox n.ºs 11, 12 e 13, assumiram uma configuração que não se inscreve, nem está em sintonia com a referida desorganização, na medida em que tais medições foram, em si mesmas, concretizadas, objectivamente, num quadro de cautela e rigor plenamente credível e aceitável, tendo sido asseguradas por três pessoas, com distintas funções: uma, representante da A..., com funções de chefe de serviço e responsável pela gestão das contas correntes do Entreposto Fiscal, de que a aludida A... é titular, e as duas restantes representantes da Autoridade Tributária e Aduaneira, incumbidas da realização do varejo.

7.3. - Resulta, com efeito, provado dos depoimentos das testemunhas que as medições em questão tiveram o envolvimento activo das três referidas pessoas, cujo propósito e atenção convergiam no sentido de verificar as quantidades de vinho generoso existentes nos depósitos atrás referenciados.

A metodologia utilizada, para efeitos das aludidas medições, consistiu na subida ao topo dos depósitos de duas pessoas: o representante da A., Sr. B, e o Sr. C, verificador auxiliar aduaneiro, funcionário da Administração Tributária, ficando o Sr. D, técnico verificador, responsável pela realização do varejo, colocado junto à base dos depósitos. As duas pessoas colocadas no topo dos depósitos dispunham de uma *Fita de Sondagem*, com um “pilão” na extremidade, que uma vez introduzida nos depósitos, permite, logo que o pilão toque no seu fundo, o que é constatado, quer pelas pessoas colocadas no topo dos ditos depósitos, quer pela pessoa colocada na sua base, observar, ao milímetro, o nível de vinho existente nos depósitos - considerando a parte molhada da fita -, que por via da sua conversão, revela, com rigor, as quantidades de produto neles existentes. Temos assim, nestas circunstâncias, umas medições que tornam, objectivamente, inverosímil a ocorrência de quaisquer erros.

7.4. - No que particularmente respeita ao depósito de inox n.º 11, o qual, no entender da Requerente, apenas continha 45.563,00 l, e que, face à medição efectivamente realizada, aquando do varejo de 10-02-2009, permitiu verificar a existência de 149.452,00 l de VG, estamos perante uma situação que consistiria numa medição errada, que se aproxima de uma percentagem de 330%, o que, à luz das circunstâncias que envolveram a medição em causa, tal como atrás se deixam referidas, reforça a inverosimilhança do erro alegado pela Requerente. De resto, face a todas as obrigações legais que impendem sobre a A..., CRL, enquanto titular do Entrepasto Fiscal de Produção com o n.º PT... em causa nos autos, não se lobra a possibilidade de reanalisar *a posteriori* os resultados apurados, designadamente, no varejo n.º .../2009, e como tal constantes do correspondente Relatório Final, quando o respectivo *Termo de Varejo* foi encerrado e, depois de lido e achado conforme, foi, devidamente, assinado por todos os que nele intervieram, ou seja, pelo Sr. B e pelos dois funcionários da Administração Tributária e Aduaneira, responsáveis pelo varejo.

8 - DOS VAREJOS

8.1. - Em 17 de Setembro de 2009 foi, na sequência do varejo n.º .../2009, iniciada uma outra ANF, do mesmo tipo, à A..., CRL, que tomou o n.º .../2009.

Como elementos preparatórios deste último varejo foram, naturalmente, tidos em conta os resultados da última acção de natureza fiscalizadora efectuada à Requerente, ou seja, as existências constatadas no varejo n.º .../2009, as quais se traduziram na quantidade de 231.283,29 l de vinho generoso, na medida em que, por um lado, foi assinalada, aquando desta acção, a existência total de 562.724,25 litros de vinho generoso, dos quais 368.249,00 litros eram de Vinho Generoso Branco (VGB) e 74.021,00 litros de Vinho Generoso Tinto (VGT), perfazendo um total de 442.270,00 litros, depositados nos balões de inox n.ºs 11, 12 e 13, que continham respectivamente, as quantidades de 149.452,00 l de VGB, 74.021,00 l de VGT e 218.797,00 l de VGB, e, por outro lado, que, entre o primeiro varejo e o varejo n.º .../2009, foram, como consta nos autos, expedidas em suspensão e introduzidas no consumo as quantidades de 331.440,96 l de vinho generoso.

Era, pois esperável, nestas circunstâncias, tendo em conta a referida existência total de 562.724,25 litros de vinho generoso apurada no varejo n.º .../2009, que, aquando do varejo n.º .../2009, estivessem no EFP em causa existências correspondentes à quantidade de 231.283,29 l de vinho generoso.

Neste contexto, cabe referir que, face aos documentos integrantes dos autos, correspondentes às contas correntes de produto acabado, referentes aos depósitos/balões de inox n.ºs 11, 12 e 13, identificados a folhas 202, 203 e 204, constata-se que, em 31-01-2009, ou seja, algum tempo antes do varejo n.º .../2009 se ter realizado, o que ocorreu em 10-02-2009, deram entrada nos referidos depósitos/balões de inox as quantidades de 149.452 l; 74.021,00 l e de 218.797,00 l de VG, respectivamente, provenientes da vindima de 2008, conforme está, expressamente, mencionado nos aludidos documentos.

8.2. - Relativamente ao referido varejo n.º .../2009, efectuado pela Delegação Aduaneira de ... e no qual participou um representante da Requerente, importa ter em conta que esta foi notificada do projecto de relatório desse varejo, para

efeitos do exercício do direito de audição prévia, direito que não exerceu, aceitando, conseqüentemente, as suas conclusões, tendo sido, subsequentemente, notificada do relatório final da ANF em questão, que, para todos os efeitos legais, aqui se dá por integralmente reproduzido, no qual se identifica uma diferença em falta de 2.120,205 l de VG, sendo certo que no relatório final do varejo n.º .../2009, se assinala a quantidade atrás mencionada de 231.283,29 l de vinho generoso, como correspondendo à existência de VG esperável no Entreposto Fiscal em questão.

8.3. - A referida quantidade de 2.120,205 l de VG, apurada em falta e não justificada, a que correspondeu uma dívida de IABA no montante de € 1.236,26, acrescida da quantia de € 23,85 de juros compensatórios, foi paga pela Requerente.

Neste quadro, foi instaurado o competente processo de contra-ordenação, cuja coima foi, igualmente, paga pela Requerente.

8.4. - Aquando do varejo n.º .../2009, iniciado em 17-09-2009, foram, como atrás se referiu, identificadas as existências de 41.194,50 l de VGB e 78.047,00 l de VGT, perfazendo um total de 119.241,50 l de vinho generoso, o que, face à quantidade de 231.283,29 l de vinho generoso que supostamente deveria estar no EFP, evidenciou uma existência para menos de 112. 041,79 l de vinho generoso.

8.5. - A Requerente, pelo ofício n.º ..., de 27-10-2009, da Delegação Aduaneira de ..., foi notificada, tendo em conta a referida existência a menos de 112. 041,79 l de vinho generoso, da liquidação de IABA, registada sob o n.º B-2009/..., de 26-10-2009, no montante de € 65.331,69, tendo, na sequência dessa notificação, apresentado Reclamação Graciosa, na qual alegou, essencialmente, por um lado, que no varejo iniciado em 17-09-2009 não foi quantificada a existência de 10.684,00 l de VGB, contida nas cubas de cimento n.ºs 55 e 75 e, por outro lado, que no varejo iniciado em 10-02-2009 foram, erradamente, quantificados 442.270,00 l de vinho generoso da colheita de 2008,

correspondendo a 149.452,00 l depositados no balão n.º 11; 74.021,00 l no balão 12 e 218.797,00 l no balão n.º 13.

8.6. - Os serviços da Delegação Aduaneira de ... aceitaram, no quadro da apreciação da Reclamação Graciosa, não só, como possível e involuntária, a omissão verificada no varejo iniciado em 17-09-2009, da quantidade de 10.684,00 l de VGB contida nas cubas n.ºs 55 e 75, mas também, que à existência a menos de 112. 041,79 l de vinho generoso, fosse deduzida a quantidade de VG contida nas referidas cubas, ficando, assim, a dita falta de 112. 041,79 l de vinho generoso, reduzida a 101.357,79 l, o que se traduziu na redução do IABA liquidado de 65. 331,57, para € 59.107,56, tendo sido neste sentido que, em 01-07-2014, foi proferido o despacho do Director da Alfândega de ..., relativo à liquidação deste último montante.

9 - DA RESPONSABILIDADE DO TITULAR DO ENTREPOSTO

9.1. - A legislação em vigor à data dos factos, CIEC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, impunha aos depositários autorizados, nomeadamente, a manutenção de uma contabilidade de existências, e de movimento dos produtos, em sistema de inventário permanente com indicação da sua proveniência, destino e elementos relevantes para o cálculo do imposto, importando, por isso, ter em conta que aquando do Pedido de Concessão do Estatuto de Depositário Autorizado e constituição de Entreposto Fiscal e da correspondente autorização, ou seja, no quadro do estatuto em que o agente económico/requerente é investido pode dizer-se que o mesmo assumiu obrigações/responsabilidades, *que vão para além das directa e estritamente fiscais*, na medida em que, designadamente, no quadro da boa gestão do Entreposto que lhe compete assegurar, tais obrigações não poderão deixar de se situar, também, ao nível de todos os procedimentos inerentes ao regular funcionamento do Entreposto.

Com efeito, a concessão desse estatuto e as obrigações que lhe estão associadas, decorrentes, nomeadamente, dos artigos 21.º a 26.º do CIEC,

impõem ao agente económico em causa um comportamento cauteloso e diligente, que o obriga a respeitar as regras técnicas e procedimentais ajustadas ao adequado controlo do armazenamento e manuseamento dos produtos em regime de suspensão do imposto.

9.2. - No quadro da concessão do estatuto de depositário autorizado e da constituição de um entreposto fiscal são, na verdade, diversas as obrigações e os requisitos legalmente previstos, entre os quais se salientam os de carácter objectivo, orientados sobretudo para o controlo das quantidades dos produtos, como ocorre, nomeadamente, no caso do requisito relativo à *exigência de apresentação de um plano de produção anual previsível, com indicação das taxas de rendimento*, ou no referente à *declaração de compromisso de manter organizada uma contabilidade de existências, organizada em sistema de inventário permanente, com saldo à vista*, conforme se estabelece nas alíneas f) e g) do n.º 1, do art.º 22.º do CIEC.

Por outro lado, devem notar-se, relativamente às obrigações impostas ao depositário autorizado, tal como estatuído nas alíneas c) e d) do n.º 2, do art.º 24.º do referido Código, as que se referem à obrigatoriedade de *apresentação dos produtos à autoridade aduaneira sempre que tal lhe for solicitado*, ou a de *manter actualizada uma contabilidade de existências em sistema de inventário permanente, com indicação da sua proveniência, destino e dos elementos relevantes para o cálculo do imposto*.

Todas essas obrigações e requisitos visam e convergem no sentido de assegurar a boa utilização do regime de produção, transformação, detenção e circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, facilitando, por outro lado, os procedimentos de controlo e acautelando, simultaneamente, a ocorrência de eventuais situações potenciadoras de evasão e fraude fiscais.

9.3. - Neste quadro, cabe lembrar o texto preambular do diploma legal que aprovou o CIEC então em vigor, quando aí se refere que o princípio fundamental da gestão dos impostos especiais sobre o consumo está na circulação das mercadorias em

regime de suspensão, o que consubstancia um mecanismo suspensivo destinado a permitir a circulação dos produtos sem que seja suportada previamente a carga do imposto, por modo a evitar para os contribuintes excessivos encargos financeiros. Trata-se de um regime que tem, todavia, como contrapartida, como também se refere no aludido preâmbulo, a atribuição de deveres de cooperação significativos aos contribuintes, cabendo a estes, nomeadamente, fornecer à Administração os elementos em que assenta a liquidação e cobrança do imposto logo que as mercadorias sejam introduzidas no consumo.

A *boa gestão* dos Entrepostos Fiscais, consubstancia um princípio geral, que deve ser tido como um *procedimento prescrito* pela autoridade tributária e aduaneira, quando, ao depositário autorizado, concede a necessária autorização para proceder à exploração e gestão do Entreposto Fiscal. Só assim, aliás, será possível conferir coerência e unidade ao acervo normativo integrante do regime e alcançar um entendimento lógico e racional do que nele se estabelece. Com efeito, seria falho de sentido que, por um lado, se fixasse legalmente um tão robusto elenco de requisitos e obrigações para a concessão do estatuto dos depositários autorizados e para a constituição de entrepostos fiscais, tal como constam, nomeadamente, dos art.ºs 22.º, 23.º e 24.º do CIEC, e, por outro lado, se tolerasse uma gestão desses mesmos entrepostos, descuidada e pouco previdente no que, particularmente, toca aos riscos associados ao controlo das quantidades dos produtos que, ao abrigo de um regime fiscal de suspensão do imposto, aí são economicamente movimentados, seja ao nível da produção, da transformação ou da detenção.

Em suma, a pessoa a quem é concedido o estatuto de depositário autorizado e a quem é concedida autorização para explorar um Entreposto Fiscal assume, para todos os efeitos, a responsabilidade pela boa gestão desse Entreposto, gestão que, no caso dos autos, não primou pela sua qualidade, na medida em que se pautou por falhas e deficiências assaz assinaláveis.

9.4. - É também responsabilidade do depositário autorizado, enquanto sujeito passivo dos impostos especiais de consumo, no caso o IABA, tal como estatuído no n.º 1 do art.º 3.º do CIEC, proceder ao pagamento do imposto em dívida.

Sobre a exigibilidade do imposto em questão deve referir-se que, nos termos do estabelecido no n.º 1 e no n.º 2, alínea a), do art.º 7.º do CIEC, o mesmo é exigível no momento da introdução em consumo dos respectivos produtos.

Tal como já se sublinhou, no quadro do varejo n.º .../2009, com início em 17-09-2009, realizado ao Entrepasto Fiscal de Produção de que a Requerente é titular, constatou-se a falta de 101.357,79 l de vinho generoso sujeito a IABA, o que originou a liquidação de imposto, no montante de € 59.107,56, determinada no despacho do Director da Alfândega de ..., proferido em 01-07-2014.

O vinho generoso apurado em falta, corresponde a uma constatação objectiva resultante, como já se sublinhou, da diferença entre as quantidades de 231.283,29 l esperadas como existências no Entrepasto Fiscal, e como tal, devendo estar inscritas na contabilidade de existências, em sistema de inventário permanente, com saldo à vista, e a quantidade de 119.241,50 l de VGB e de VGT, que, na realidade, foi constatada.

Trata-se de uma diferença fundada, antes de mais, no erro de medição alegadamente ocorrido, aquando da realização do varejo n.º .../2009, ou seja, alguns meses antes do varejo n.º .../2009, iniciado em 17/09/2009, onde a diferença em causa foi apurada. O erro alegado, que possivelmente se teria verificado em 10/02/2009 na medição efectuada ao balão de inox n.º 11, não se considera provado, sendo forçoso concluir que a referida diferença em falta saiu do regime de suspensão em que se encontrava, pelo que, tendo em conta o disposto na alínea a), do n.º 2, do art.º 7.º do CIEC, a mesma deve presumir-se introduzida no consumo.

Nestas circunstâncias, face ao estatuído no art.º 10.º do CIEC, impunha-se proceder à liquidação oficiosa do correspondente imposto, o que significa que o Director da Alfândega de ... fez o que devia ter feito, pelo que, nem o seu despacho, proferido em 01-07-2014, nem a referida liquidação do IABA, que nele se suporta, se mostram merecedores de censura.

10 - De tudo o que se deixa referido, importa, particularmente, relevar:

A desorganização existente na ..., CRL e o deficiente funcionamento do Entrepasto Fiscal de Produção de que a mesma é titular, que atingiram o seu auge entre meados de 2008 e meados de 2009;

As deficiências de controlo na circulação interna dos produtos no seio do referido Entrepasto Fiscal, não estando as *Ordens de Serviço* internas respeitantes às movimentações dos produtos entre os diversos depósitos integrantes do referido Entrepasto, devidamente actualizadas;

A cautela, rigor e credibilidade que envolveram a realização das medições efectuadas aos balões de inox n.ºs 11, 12 e 13, o que não se mostrou em sintonia com a desorganização então reinante na A..., CRL e no mencionado Entrepasto Fiscal;

A manifesta inverosimilhança da ocorrência de um erro na medição do VGB existente no balão de inox n.º 11, não só, pela grandeza do erro em questão, que se aproxima de uma percentagem que ronda 330%, mas também pelas circunstâncias que envolveram a referida medição;

A presunção de introdução no consumo da quantidade encontrada em falta, aquando do varejo n.º .../2009, face ao estatuído na alínea a), do n.º 2, do art.º 7.º do CIEC.

11 - DECISÃO

Nestes termos, e com a fundamentação que se deixa exposta, este Tribunal Arbitral decide:

- Julgar improcedente o pedido de anulação do despacho de 01/07/20014, do Director da Alfândega de ..., proferido no Proc. .../09, relativamente à liquidação objecto do Registo de Liquidação n.º B – 2009/..., de 26/10/2009, da Delegação Aduaneira de
- Julgar improcedente o pedido de anulação da liquidação associada ao atrás referido despacho do Director da Alfândega de ..., no montante de € 59.107,56, resultante da quantidade de 101.367,79 l de vinho generoso apurada em falta, no quadro do varejo efectuado sob o n.º .../2009, de 17-

09-2009, ao Entrepósito Fiscal de Produção com o n.º PT..., de que a Requerente é titular.

- Condenar a Requerente a pagar as custas do presente processo.

Valor do processo: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC (ex-315º, nº 2) e 97º - A, nº1, alínea a) do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do nº1 do art.º 29º do RJAT, e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 59.107,56.

Custas: De harmonia com o nº 4 do art.º 22º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.142,00, a cargo da Requerente, nos termos do art.º 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I, que a este está anexa.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Junho de 2015

O Árbitro

António Correia Valente

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131º, nº 5 do Código de Processo Civil (ex-138.º, nº 5), aplicável por remissão do artigo 29.º nº 1 alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), regendo-se a sua redacção pela ortografia antiga.)