

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 102/2013-T

Tema: IVA - presunção de transmissão de bens, art. 86.º do CIVA, elisão de presunção

Decisão Arbitral

Proc. n.º 102/2013-T

I. RELATÓRIO

A sociedade **A..., S.A.**, pessoa coletiva n.º, com sede na Av....., em Lisboa (de ora em diante, a Requerente), apresentou, em 03/05/2013, ao abrigo do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (de ora em diante designado por RJAT), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, optando por não designar árbitro.

1. O pedido de constituição de tribunal arbitral teve inicialmente por objeto a pronúncia sobre a ilegalidade dos atos tributários identificados no n.º 1º da p.i. da Requerente, que aqui se dá por reproduzido, todos relativos ao exercício de 2008, no montante global de €244.467,92 e correspondentes de juros compensatórios.

Estes atos de liquidação referem-se a IVA não liquidado (no montante de €48.205,43) e a IVA considerado indevidamente regularizado a favor da Requerente (este no montante de €162.255,59) e foram realizados pela Requerida na sequência de uma ação inspetiva externa que efetuou à Requerente.

2. Com o pedido de pronúncia arbitral a Requerente juntou 21 documentos e arrolou 5 testemunhas.

3. Por requerimento datado de 12/06/2013, juntou ainda a Requerente 10 dos documentos, protestados juntar nos artigos 45.º, 57.º, 70.º, 78.º, 83.º, 97.º, 102.º e 113.º do pedido de pronúncia arbitral. No mesmo requerimento prescindiu da junção dos restantes documentos protestados juntar nos artigos 73.º, 90.º, 107.º e 108.º daquele pedido, considerando a informação/documentação já oferecida aos autos suficiente para comprovar os factos alegados.

4. A Requerida foi devidamente notificada do pedido de constituição do Tribunal Arbitral e veio aos autos, ao abrigo do n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, comunicar que por despacho do seu diretor geral, de 18 de junho de 2013, havia procedido às seguintes anulações:

- a) da totalidade dos atos de liquidação de IVA, relativos a IVA regularizado indevidamente a favor da empresa, no valor de €162.255,59;
- b) parcialmente dos atos tributários de liquidação relativos a IVA não liquidado, cujo imposto a liquidar passou a ser no montante de €30.992,82 (em lugar dos anteriores €48.205,43).

5. Em consequência do referido no número anterior, o valor do pedido sujeito a apreciação deste tribunal foi reduzido para €30.992,82.

6. A Requerida com a sua resposta juntou um documento e arrolou uma testemunha.

7. A Requerente apresentou depois, a 25 desse mesmo mês de junho de 2013, um requerimento através do qual manifestou o interesse na manutenção do pedido de pronúncia em relação aos atos não anulados pela Requerida, no montante indicado no n.º 5, pelo que no âmbito do CAAD foi decidido constituir Tribunal Singular, em conformidade

com o disposto no n.º 1 do artigo 6.º e no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de 28/06/2013, foi o signatário nomeado juiz.

8. A reunião prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT teve lugar em 04/11/2013, conforme consta da respetiva ata.

II. Saneamento

1. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.
2. O tribunal é legítimo e encontra-se regularmente constituído.
3. O processo não enferma de nulidades.
4. Não existem questões prévias para decidir.

III. Fundamentação da Requerente

A Requerente alega, em síntese, que:

- i) Através do ofício n.º ..., de 04 de Outubro de 2012, a ora Requerente foi notificada do Projecto de Conclusões do Relatório de Inspeção Tributária, mas não exerceu o direito de audição prévia, pelo que este projeto se tornou definitivo, tendo a Requerente sido notificada das liquidações supra referidas;
- ii) Não obstante o não exercício do direito de audição prévia, a Requerente considera os atos tributários ilegais porque, afirma, no ramo de actividade em que se encontra inserida – comércio a retalho de relógios e artigos de ourivesaria - constitui prática comercial corrente a emissão de facturas de consignação deste tipo de produtos aos retalhistas, como meio de, por um lado, aliviar o esforço financeiro que estes teriam de fazer na aquisição de peças e, por outro, de reforço da exposição das suas peças e, naturalmente, aumento da probabilidade de venda;

- iii) Ora, refere o Relatório Final de Inspeção Tributária que os artigos relativamente aos quais emitiu atos tributários se presumem transmitidos;
- iv) Admite-se, conseqüentemente, prova em contrário, aliás, conforme expressamente reconhecido pela Administração Fiscal “ex vi” Ofício-circulado n.º 35264, de 24/10/1986, emanado pelos Serviços do IVA;
- v) Para ilidir a presunção, disse a Requerente que importa referir que os mapas em *excel* fornecidos à Administração Fiscal - do inventário de 31/12/2007, das compras de 2008 e do inventário de 31/12/2008 - são mapas elaborados internamente, susceptíveis de conterem erros/lapsos, que com base nos factos e documentação que anexou, são objeto de total esclarecimento, confirmando a regularidade dos proveitos declarados no exercício de 2008, sendo ilegítima a presunção arguida pela Administração Fiscal;
- vi) A ora Requerente em 2008 alterou a versão de *software* utilizada internamente, tendo esta operação originado diversas incongruências na transferência de dados da versão antiga para a nova versão, o que originou distorções no valor das existências a 31/12/2007, compras em 2008 e, conseqüentemente, existências a 31/12/2008, nos referidos mapas em *excel*;
- vii) Em concreto, na operação em apreço, considerando o volume elevado de dados a transferir entre as versões de *software*, o sistema terá processado erradamente diversas guias de consignação, conforme inclusive veio a ser reconhecido pela entidade responsável por esta operação;
- viii) Conseqüentemente, a Requerente passou a justificar a integral regularidade das existências no exercício findo a 31/12/2008 (cfr. págs. 9 e 10 do Anexo ao Relatório Final de Inspeção), nos seguintes termos:
- Ponto 55/56/57/58//59 – Ref.^a dos Artigos 0105221003/ 0105361003/ 0114011090/ 0114033101/ 0114033500 – Todos estes artigos foram erradamente considerados como existências, com referência a 31/12/2007, pois na realidade tratam-se de produtos consignados. Na alteração da versão do *software* ocorreu um erro no processamento destes produtos, que passaram a ser considerados como existências e não como produtos consignados. Não pode, portanto, ser considerado para efeitos do apuramento da matéria colectável o referido valor total de € 7.187,68, pois tratando-se da simples devolução de produtos consignados, desta operação não poderá resultar qualquer proveito tributável imputável ao exercício de 2008;
 - Ponto 65/71/73/80/83/84/85/ – Ref.^a dos Artigos 01AC1D001SC01/ 15030526400021R/ 5971-ST5-00995/ AN1287/ BE1361/ BE1362 / BI1885 – Refere a Administração Fiscal que por cada referência está em falta 1 ou 2 artigos, consoante o produto, nos termos expressos no Quadro A em apreço, no valor total de € 9.173,19, o que não corresponde à verdade. A diferença apurada resulta da

errada consideração de alguns destes produtos como existências, com referência a 31/12/2007, bem como da consideração de algumas compras efectuadas em 2008 como existências, quando na realidade se tratavam de produtos consignados. Conforme já referido, na alteração da instalação de nova versão do software ocorreram erros no processamento destes produtos, que passaram a ser considerados como existências e não como produtos consignados. Evidência do atrás exposto são os extractos destes produtos. Não pode portanto ser considerado para efeitos do apuramento da matéria colectável o referido valor total de € 9.173,19, pois tratando-se da simples devolução de produtos consignados, desta operação não poderá resultar qualquer proveito tributável;

- Ponto 87 e 89 – Ref.^a dos Artigos C5985/ COR – Refere a Administração Fiscal que está em falta o valor de € 22.659,00 e de € 37.444,92, não existindo quaisquer bens nas existências a 31/12/2007, nem tido sido feitas quaisquer compras ou vendas em 2008, com referência a estes artigos, considerando-se apenas relativamente à ref.^a do artigo C 5989, existências em 31/12/2008 no valor de € 2.178,86. Acontece que as referências em apreço não se referem a quaisquer artigos/existências, tendo sido utilizadas até finais 2008 para registar a aquisição de pequenas peças de valor diminuto para efeitos de reparações nos relógios e jóias que a ora Requerente comercializava. Com a alteração dos procedimentos implementada em 2008 relativamente aos serviços de reparações nos relógios e jóias, essas pequenas peças (tais como pilhas, espigões, aninhas, etc) deixaram de estar incluídas nas rubricas relativas a existências, passando a estar incluídas numa conta associada às prestações de serviços de assistência técnica. É portanto evidente que a incongruência em apreço resulta da alteração de um procedimento contabilístico, não tendo gerado qualquer proveito tributável na esfera da ora Requerente, não podendo os valores de € 22.659,00 e de € 37.444,92 ser considerados para efeitos do apuramento da matéria coletável do Requerente, no exercício de 2008;
- Ponto 88 – Ref.^a do Artigo CAH1114BA0850 – Refere a Administração Fiscal que está em falta 1 artigo, no valor total de € 592,50, o que não corresponde à verdade. Conforme resulta evidente do Quadro A, existia em 31/12/2007 um artigo, tendo sido adquiridos, em 2008, dois artigos. Ora, conforme também refere expressamente o mesmo Quadro A, tendo sido alienados dois artigos em 2008 e devolvido um, nas existências a 31/12/2008 não deveriam constar quaisquer artigos, não estando, portanto, quaisquer artigos em falta. Consequentemente, as existências reais e correctas em 31/12/2008 correspondiam a nenhuma unidade, sendo evidente e manifesto o lapso – que resulta da alteração do *software* utilizado - que referia a existência de um artigo, no mapa de existências fornecido à Administração Fiscal. Não pode, portanto, ser considerado para efeitos do

apuramento da matéria coletável o referido valor de € 592,50, o qual em resultado das vendas ocorridas em 2008, foi, nesse exercício, considerado como proveito tributável, sob pena de duplicação de coleta;

- Ponto 96 – Ref.^a do Artigo Q1718470 – Refere a Administração Fiscal que está em falta 1 artigo, no valor total de € 4.184,49, o que não corresponde à verdade. Foram efetivamente adquiridos dois artigos, tendo sido um vendido e outro devolvido ao fornecedor. Consequentemente, as existências reais e corretas em 31/12/2008 correspondiam a nenhuma unidade, sendo evidente e manifesto o lapso – que resulta da alteração do software utilizado - que referia a existência de um artigo, no mapa de existências fornecido à Administração Fiscal. Não pode, portanto, ser considerado para efeitos do apuramento da matéria coletável o referido valor de € 4.184,49, o qual tendo sido objeto de devolução não pode ser considerado como proveito tributável;
- Ponto 98 e 99 – Ref.^a dos Artigos ... – Refere a Administração Fiscal que estão em falta 9 e 8 artigos, respetivamente, no valor total de € 12.410,00, o que não corresponde à verdade. Entre 2009, 2010 e 2011, o presente artigo não foi adquirido pela ora Requerente, tendo em 2009, 2010, 2011 e 2012 sido alienados 6 artigos de cada, permanecendo atualmente em stock/existências de 4 e 3 artigos, respetivamente;

Não tendo existido compras deste artigo em 2009, 2010, 2011 e 2012, conforme resulta evidente dos mapas de compras em apreço, as vendas ocorridas nesse período teriam de resultar de artigo em stock/existências. Consequentemente, as existências reais e corretas em 31/12/2008 correspondiam a 10 e 9 unidades, sendo evidente e manifesto o lapso – que resulta da alteração do software utilizado - que referia a existência de apenas um artigo, no mapa de existências fornecido à Administração Fiscal. Não pode, portanto, ser considerado para efeitos do apuramento da matéria coletável o referido valor de € 12.410,00, o qual em resultado das vendas ocorridas em 2009, 2010, 2011 e 2012, foi, nesses exercícios, considerado como proveito tributável, sob pena de duplicação de coleta;

- Ponto 9/ 10/ 14/ 15/ 16/ 18/ 19/ 20/ 21/ 22/ 23/ 27/ 28/ 29 – Ref.^a dos Artigos 055318/ 055320/ 055770/ 055771/ 055772/ 055778/ 055779/ 055781/ 055783/ 056073/ 056075/ 056600/ 056601 /056657 – Refere a Administração Fiscal que está em falta 1 artigo, no valor de € 20.496,00, o que não corresponde à

verdade. Justifica a Administração Fiscal no Quadro A que embora tenha sido indicada guia de devolução emitida pela ora Requerente, não foi apresentada Nota de Crédito do fornecedor. Esclarece a Requerente que os artigos em apreço tratavam-se de produtos à consignação, pelo que não era necessária a emissão de qualquer nota de crédito, pois tais produtos nunca foram objeto de aquisição pela ora Requerente. Em anexo remetemos as respetivas guias de devolução dos artigos em apreço, as quais, obviamente, tratando-se de produtos consignados não estão acompanhadas de notas de crédito. Não pode portanto ser considerado para efeitos do apuramento da matéria coletável o referido valor total de € 20.496,00, pois tratando-se da simples devolução de produtos consignados, desta operação não poderá resultar qualquer proveito tributável.

- Ponto 17 e 24 – Ref.^a dos Artigos 055775/ 056076 – Refere a Administração Fiscal que está em falta 1 artigo no valor de € 2.520,00 e de €438,00, respetivamente, o que não corresponde à verdade. Estes produtos foram consignados à ora Requerente através das Guia n.º 48, datada de 15/10/2006, e Guia 260075, datada de 06/11/2006, tendo sido alienados em 26/12/2007 e 18/03/2007, através da VD C29902 e VD D118, respetivamente (Protesta juntar os referidos documentos). Tratando-se de produto consignados o ora Requerente solicitou aos respetivos fornecedores emissão de fatura, as quais foram emitidas com data de 07/03/2008 e 03/03/2008, daí as incongruências apontadas pela Administração Fiscal. Não pode, portanto, o valor de € 2.520,00 e € 438,00 ser considerado para efeitos do apuramento da matéria coletável do exercício de 2008, pois este proveito foi já considerado no exercício de 2007, sob pena de duplicação de coleta.
- Ponto 67 – Ref.^a do Artigo 111231230402141M – Refere a Administração Fiscal que estão em falta 3 artigos, no valor total de € 28.710,00 o que não corresponde à verdade. Em 2009 foram adquiridas 3 artigos, o que acrescidas as compras de 2008 perfaziam um total de 7 artigos, tendo nesse mesmo exercício de 2009 sido alienados todos os 7 artigos. Protesta-se juntar declaração do fornecedor deste produto, referindo expressamente as compras totais efetuados pela Requerente, deste artigo, no período em apreço, reforçando este facto, se eventuais dúvidas ainda subsistirem). Tendo apenas existido compras de 3 artigos em 2009, conforme resulta evidente dos mapas de compras em apreço, as 7 vendas ocorridas nesse período teriam de resultar de artigo em stock/existências em 2008. Consequentemente, as existências reais e corretas em 31/12/2008 correspondiam a 4 unidades, sendo evidente e manifesto o lapso – que resulta da alteração do software utilizado - que referia a existência de apenas um artigo, no mapa de existências fornecido à Administração Fiscal. Não pode, portanto, ser considerado para efeitos do apuramento da matéria coletável o referido valor de € 28.710,00, o qual em resultado das vendas

ocorridas em 2009 foi nesse exercício considerado como proveito tributável, sob pena de duplicação de coleta.

- Ponto 86 – Ref.^a do Artigo BI2061A1 – Refere a Administração Fiscal que estão em falta 3 artigos, no valor total de € 6.600,00, o que não corresponde à verdade. Entre 2009, 2010 e 2011 o presente artigo não foi adquirido pela ora Requerente, tendo em 2011 sido alienados 2 artigos, existindo atualmente um artigo em stock/existências. Não tendo existido compras deste artigo em 2009, 2010 e 2011, conforme resulta evidente dos mapas de compras em apreço, as 2 vendas ocorridas nesse período teriam de resultar de artigo em stock/existências. Consequentemente, as existências reais e corretas em 31/12/2008 correspondiam a 3 unidades, sendo evidente e manifesto o lapso – que resulta da alteração do software utilizado - que referia a inexistência de qualquer artigo, no mapa de existências fornecido à Administração Fiscal. Não pode, portanto, ser considerado para efeitos do apuramento da matéria coletável o referido valor de € 6.600,00, o qual em resultado das vendas ocorridas em 2011, foi nesse exercício considerado como proveito tributável, sob pena de duplicação de coleta.
- Ponto 91 – Ref.^a do Artigo M0A08686 – Refere a Administração Fiscal que está em falta 1 artigo, no valor de €695, o que não corresponde à verdade. Justifica a Administração Fiscal no Quadro A que embora tenha sido indicada guia de devolução emitida pela ora Requerente, não foi apresentada Nota de Crédito do fornecedor. Esclarece a Requerente que foi efetivamente emitida Nota de Crédito – NC 713, pelo que não poderá ser considerado para efeitos do apuramento da matéria coletável o referido valor total de € 695,00.
- Ponto 92/ 94 – Ref.^a dos Artigos MEA0155WGDI/ MRI0489WGDI55 – Refere a Administração Fiscal que está em falta 1 artigo, no valor de € 410,00 e € 988,00, o que não corresponde à verdade. Justifica a Administração Fiscal no Quadro A que embora tenha sido indicada guia de devolução emitida pela ora Requerente, não foi apresentada Nota de Crédito do fornecedor. Esclarece a Requerente que os artigos em apreço tratavam-se de produtos à consignação, tendo sido erradamente considerados como compras no mapa de 2008. Tratando-se de produtos à consignação, não era necessária a emissão de qualquer nota de crédito, aquando da devolução destes artigos, pois tais produtos nunca foram objeto de aquisição pela ora Requerente. Em anexo, remetemos as guias de devolução dos artigos em apreço tratavam-se de artigos à consignação, as quais, obviamente, tratando-se de produtos consignados não estão acompanhadas de notas de crédito. Não pode, portanto, ser considerado para efeitos do apuramento da matéria coletável os referidos valores de € 410,00 e € 988,00, pois tratando-se da simples devolução de produtos

consignados, desta operação não poderá resultar qualquer proveito tributável. Com referência aos pontos/ref.^a dos dois artigos enunciados no Quadro A e não referidos no presente requerimento – Ref.^a do artigo 56076 e 1500-ST2-42381, no valor de € 628,10 e € 2.005,20, respetivamente, - o ora Requerente justifica a sua inexistência no inventário a 31/12/2008, alegando que os dois artigos em apreço terão sido objeto de furto. Furto que a ora Requerente não consegue identificar na data. Aliás, só agora se terá apercebido de tal evidência, aquando da reconciliação detalhada das existências deste exercício, no seguimento deste procedimento inspetivo, daí a inexistência de qualquer procedimento judicial. Não pode, portanto, proceder-se à liquidação de IVA, presumindo a alienação destes produtos. Conforme refere a Informação n.º ..., de 09/06/1995 da Direção de Serviços de IVA, nos casos de mercadoria furtada/roubada não deverá presumir-se a alienação dos produtos, estando apenas em causa o direito à dedução do IVA suportado com a sua aquisição. Tendo estes artigos sido adquiridos em data anterior a 01/01/2008, caducou o direito da Administração Fiscal liquidar o IVA associado a esta dedução indevida, refletida em período anterior a 01/01/2008.

A Requerente terminou concluindo que, face ao exposto, as presunções de venda dos artigos estavam ilididas, pedindo a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IVA identificados, relativos ao exercício de 2008.

IV. Fundamentação da Requerida

A Requerida alegou que:

- i) Na sequência da ordem de serviço n.º OI2010... foi, a Requerente alvo duma ação de inspeção externa, relativa ao exercício de 2008, com início no dia 21/03/2012;
- ii) A referida ação de inspeção teve por base os objetivos definidos para o sector de atividade de comércio de artigos de ourivesaria e relojoaria, tendo em conta que os rácios da margem bruta das vendas sobre o custo e da rentabilidade fiscal, apresentam valores considerados diminutos para o sector e, em sede de IVA, a sociedade se apresentava em situação permanente de crédito;
- iii) Como resultado da ação de inspeção, no que aqui nos interessa, foi proposta uma correção no montante de €30.992,82 referente a IVA não liquidado;
- iv) Nos termos do relatório da inspeção, foram fornecidos pela aqui Requerente ficheiros do inventário de 31/12/2007, das compras de 2008 e do inventário de

- 31/12/2008 e ainda o Ficheiro Normalizado de exportação de dados - SAF-T(PT), previsto na Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março, relativo à faturação de 2008;
- v) Estes ficheiros continham informações sobre as quantidades, referencias e valores das mercadorias, o que permitiu à inspeção tributária efetuar um controlo dos inventários e dos artigos comprados no exercício de 2008, tendo em conta as devoluções de compras e de vendas;
- vi) Do controle efetuado verificou-se que alguns artigos identificados no Quadro A das pags. 9 e 10 do anexo ao relatório da inspeção, que fazem parte do inventário de 31/12/2007 ou das compras de 2008, não foram vendidos em 2008, não foram devolvidos ao fornecedor nem constam no inventário de 31/12/2008;
- vii) Notificada a aqui Requerente para indicar o destino dado aos referidos artigos não apresentou prova do destino dado aos bens adquiridos e inexistentes em 31/12/2008;
- viii) Consequentemente, nos termos do artigo 86.º do CIVA, consideraram-se transmitidos os bens em causa e em falta o imposto correspondente àquelas transmissões;
- ix) Em sede de pronúncia arbitral a Requerente elenca os artigos considerados em falta e contradiz a argumentação aduzida em sede de inspeção. Por facilidade de leitura da presente peça, utilizaremos a mesma metodologia. Assim,
- x) **Artigos 40.º a 43.º do Requerimento de pronuncia arbitral - (pontos 55 a 59) - Ref.ª 0105221003 /0105361003 /0114011090 /0114033101 /011403500** - A Requerente refere que aquando da alteração da versão do software ocorreu um erro no processamento destes artigos, no entanto não consegue comprovar que foram erradamente considerados como existências em 31/12/2007, nem que foram adquiridos à consignação;
- xi) **Artigos 54.º a 58.º do Requerimento de pronuncia arbitral - (pontos 65/ 71/ 73/ 80/ 83/ 84/ 85) - Ref.ª 01AC1D001SC01/15030526400021R/5971-ST5-00995/AN1287/BE1361/BE1362/BI1885** - A Requerente volta a insistir na argumentação de que aquando da alteração da versão do software ocorreu um erro no processamento destes artigos, no entanto não enviou comprovativos de que foram adquiridos à consignação (facturas ou guias de consignação do fornecedor). Não provou que se tratou de um erro na consideração como existências em 31/12/2007, nem erro na consideração de compras de 2008;
- xii) **Artigos 59.º a 62.º do Requerimento de pronuncia arbitral - (pontos 87 e 89) - Ref.ª C5965/COR** - Apesar de invocar alterações de classificação contabilística para justificar os valores de €22.659,00 e €37.444,92, não envia comprovativos dos lançamentos contabilísticos que efectuou;

- xiii) **Artigos 63.º a 67.º do Requerimento de pronuncia arbitral - (ponto 88) - Ref.ª CAH1114.BA0850** - A Requerente refere que existia um artigo em 31/12/2007 e durante o ano de 2008 foram adquiridos dois, tendo sido alienados dois durante o mesmo ano e devolvido um, imputando, mais uma vez, à alteração da versão do software utilizado a responsabilidade do que não consegue comprovar;
- xiv) **Artigos 68.º a 71.º do Requerimento de pronuncia arbitral - (ponto 96) - Ref.ª Q1718470** - A Requerente refere que o artigo que consta do inventário foi devolvido ao fornecedor, mas não junta comprovativo dessa devolução: a nota de crédito. Acresce o facto de, apesar de não terem ocorrido compras em 2009 nem em 2010, este artigo constar do inventário de 2010 e da lista do furto ocorrido em 25/10/2010;
- xv) **Artigos 72.º a 76.º do Requerimento de pronuncia arbitral - (pontos 98 e 99) - Ref.ª RV0A/RV0B** - A Requerente volta a referir ocorrência de erro em virtude da alteração da versão do software no entanto, não envia os respetivos documentos comprovativos;
- xvi) **Artigos 87.º a 91.º do Requerimento de pronuncia arbitral - (pontos 9/10/14 a 16/18 a 23/27 a 29) - Ref.ª 05531/ 055320 / 055770 / 055771 / 055772 / 055778 / 055779 / 055781 / 055783 / 056073 / 056075 / 056600 / 056601 / 056657** - A Requerente não junta qualquer documento que comprove que os referidos bens foram adquiridos à consignação;
- xvii) **Artigos 92.º a 95.º do Requerimento de pronuncia arbitral - (pontos 17 e 24) - Ref.ª 055775/056076** - A Requerente não enviou os documentos que identifica no seu artigo 93.º, pelo que não consegue demonstrar que estes artigos que constam como adquiridos em 2008 foram alienados em 2007;
- xviii) **Artigos 101.º a 105.º do Requerimento de pronuncia arbitral - (ponto 67) - Ref.ª 111231230402141M** - A Requerente volta a referir que aquando da alteração da versão do software ocorreu um erro no processamento deste artigo;
- xix) **Artigos 106.º a 110.º do Requerimento de pronuncia arbitral - (ponto 86) - Ref.ª BI2061A1** - Também aqui a Requerente refere que aquando da alteração da versão do software ocorreu um erro no processamento destes artigos, no entanto não consegue comprovar que nos artigos alienados em 2011 foram os adquiridos em 2008;
- xx) **Artigos 111.º a 113.º do Requerimento de pronuncia arbitral - (ponto 91) - Ref.ª M0A08686** - Não foi enviada a nota de crédito do fornecedor;
- xxi) **Artigos 114.º a 119.º do Requerimento de pronuncia arbitral - (pontos 92 e 94) - Ref.ª MEA0155WGDI/MRI0489WGDI55** - A Requerente refere estes

artigos foram enviados à consignação e posteriormente devolvidos no entanto não são apresentadas quaisquer notas de crédito;

- xxii) **Artigos 120.º a 124.º do Requerimento de pronúncia arbitral - (pontos 25 e 69) - Ref.ª 0105221003 /0105361003 /0114011090 /0114033101 /011403500 -**
A Requerente não apresenta qualquer comprovativo do alegado furto;
- xxiii) Não se vislumbra nos autos matéria de facto suscetível de produção de prova testemunhal, mas antes documental que a Requerente não logrou efetuar, carecendo de sentido, salvo melhor opinião, a produção de prova testemunhal solicitada;
- xxiv) No entanto, caso assim não se entenda, e havendo lugar à produção de prova não se prescinde da faculdade de poder indicar como testemunha por parte da Administração Tributária, a identificada a final.

A Requerida terminou pedindo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado e, conseqüentemente, a sua absolvição do pedido.

V. Factos provados

1. Da discussão da causa resultou provada, por acordo, confissão e documentos, cuja correspondência à realidade não é questionada:
 - ii) No âmbito de uma ação inspetiva externa efetuada à Requerente, foram feitas diversas correções em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e IVA, com referência ao exercício de 2008;
 - iii) Através do ofício n.º ..., datado de 04 de Outubro de 2012, a ora Requerente foi notificada do Projeto de Conclusões do Relatório de Inspeção Tributária, no qual foram propostos pelos Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”), correções à matéria coletável em sede de IRC, com referência ao exercício de 2008, no valor de € 330.734,15, e correções em sede de IVA no valor de 210.461,02;
 - iv) Não tendo a ora Requerente exercido direito de audição prévia, através do ofício n.º ..., datado de 07 de Novembro de 2012, a ora Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária, o qual não sofreu qualquer alteração com referência ao Projeto de Relatório supra indicado, tendo sido mantidas a totalidade das correções em sede IRC e de IVA propostas pelos SIT, no Projeto de Conclusões do Relatório de Inspeção Tributária;
 - v) Conseqüentemente, a ora Requerente foi notificada das liquidações supra identificadas;

- vi) Discordando do teor das conclusões dos SIT, a ora Requerente não procedeu ao pagamento voluntário destas liquidações, pretendendo suspender o competente processo executivo, entretanto instaurado, através da apresentação de garantia idónea;
- vii) O Relatório Final de Inspeção Tributária refere que os artigos em questão se presumem transmitidos;
- viii) A Requerente em 2008 alterou a versão de software utilizada internamente;
- ix) Nos termos do Relatório da Inspeção, foram fornecidos pela Requerente ficheiros do inventário de 31/12/2007, das compras de 2008 e do inventário de 31/12/2008 e ainda o Ficheiro Normalizado de exportação de dados - SAF-T(PT), previsto na Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março, relativo à faturação de 2008;
- x) A AT, nos termos do artigo 86.º do CIVA, considerou os bens em causa transmitidos, por força da presunção que aquele normativo encerra, e em falta o imposto correspondente àquelas transmissões.

2. Não se provaram quaisquer outros factos, contrários ou diversos dos que antecedem, com relevância para a apreciação e decisão do mérito da causa.

VI. Fixação do objeto do pedido de pronúncia arbitral – *thema decidendum*

Por força da anulação total feita pela Requerida dos atos de liquidação referentes a imposto indevidamente regularizado a favor da empresa, e anulação parcial de atos de liquidação de imposto não liquidado, nos termos que ficaram descritos, o pedido ficou reduzido à declaração de ilegalidade de parte destes últimos.

VII. Apreciação jurídica

Nos termos do disposto no artigo 3.º, n.º 1 do Código do IVA “considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”.

Por seu turno, o artigo 86.º do Código do IVA, encerra uma presunção de transmissão de bens, ao prever que os bens adquiridos, importados ou produzidos que não se encontrem

em qualquer dos locais em que o sujeito passivo exerce a sua atividade se consideram transmitidos.

A presunção deve ser entendida, e com recurso à noção do artigo 349.º do Código Civil, como a ilação que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. Não sendo absoluta, a presunção contida na norma do artigo 86.º do Código do IVA admite prova em contrário, cabendo, nos termos gerais, o ónus daquela prova ao sujeito passivo, a aqui Requerente.

A questão a decidir consiste em saber, relativamente às divergências encontradas na sequência da inspeção externa levada a cabo pela AT, quais as condições que constituem prova suficiente para ilidir aquela presunção. Em concreto, cabe definir qual a prova necessária para justificar as divergências encontradas pela AT, e que estiveram na base dos atos tributários *sub judice*, as quais, se resumem, em síntese a:

- a) Erro no processamento dos artigos que foram erradamente considerados como existências em 31/12/2007, por alteração da versão de software, embora tenham sido adquiridos à consignação;
- b) Artigos devolvidos;
- c) Artigos furtados.

No primeiro caso, o documento idóneo para provar a aquisição de um artigo que se encontra à consignação, e assim ilidir a presunção do artigo 86.º do CIVA, é a guia de consignação e comprovativo dos correspondentes lançamentos contabilísticos.

No segundo caso, dos artigos devolvidos, a quebra de existências deverá ser justificada com uma nota de crédito.

No caso dos bens furtados, serão meios de prova idóneos, nomeadamente, o termo de notificação, ou uma certidão emitida pela autoridade judiciária perante a qual foi apresentada a queixa do crime, que discrimine os bens objeto do furto e, ainda, que se verifique que aqueles sejam coincidentes com os bens sobre os quais incidiu a presunção de transmissão.

Cabia à Requerente o ónus da prova na elisão da presunção constante do artigo 86.º do Código do IVA, especificadamente para cada referência de artigos, o que não fez para alguma.

Mais concretamente:

- a) Pontos 55 a 59 - Ref.ª 0105221003 /0105361003 /0114011090 /0114033101 /011403500; e Pontos 65/ 71/73/80/83/84/85 - Ref.ª 01AC1D001SC01 /15030526400021R /5971-ST5-00995/AN1287/BE1361/BE1362/BI1885: a Requerente alega, para ilidir a presunção, que aquando da alteração da versão do software ocorreu um erro no processamento destes artigos. Contudo, cabia-lhe o ónus de prova dos factos alegados e não juntou comprovativos de lançamentos contabilísticos ou das guias de consignação; a produção de prova testemunhal nada veio acrescentar.
- b) Pontos 87 e 89 - Ref.ª C5965/COR - alega a Requerente alterações de classificação contabilística para justificar os valores de €22.659,00 e €37.444,92. Cabia, assim, à Requerente provar o que alegou, mas não só não juntou aos autos comprovativos dos lançamentos contabilísticos que efetuou, como a prova testemunhal produzida pela testemunha arrolada não logrou ilidir a presunção;
- c) Ponto 88 - Ref.ª CAH1114.BA0850 - A Requerente alega que existia um artigo em 31/12/2007 e durante o ano de 2008 foram adquiridos dois, tendo sido alienados dois durante o mesmo ano e devolvido um; justifica a divergência existente a um lapso informático, o que é corroborado pelo depoimento da testemunha arrolada, mas não junta, porém, qualquer prova documental que ateste os lançamentos contabilísticos;
- d) Ponto 96 - Ref.ª Q1718470 - A Requerente alega que o artigo que consta do inventário foi devolvido ao fornecedor, contudo não junta a correspondente nota de crédito. Como questiona, e bem, a Requerida, como é que um artigo devolvido em 2008, se não ocorreram compras em 2009 nem em 2010, consta do inventário de 2010 e da lista do furto ocorrido em 25/10/2010? A Requerente não juntou prova documental idónea, e em sede de prova testemunhal, a testemunha afirmou que os fornecedores já não têm acesso a essas guias de consignação;
- e) Pontos 98 e 99 - Ref.ª RV0A/RV0B - A Requerente alega a ocorrência de erro em virtude da alteração da versão do software, mas não junta aos autos qualquer meio de prova idóneo, tão-pouco uma declaração do fornecedor, referindo que já não o consegue fazer;
- f) Pontos 9/10/14 a 16/18 a 23/27 a 29 - Ref.ª 05531/ 055320 / 055770 / 055771 / 055772 / 055778 / 055779 / 055781 / 055783 / 056073 / 056075 / 056600 / 056601 / 056657: A Requerente não junta qualquer documento que comprove que os

referidos bens foram adquiridos à consignação e, segundo a prova testemunhal, estes objetos são anteriores a 2006;

- g) Pontos 17 e 24 - Ref.^a 055775/056076 - A Requerente prescindiu da junção aos autos dos documentos que identificou e protestou juntar no artigo 93.º da sua p.i., pelo que não consegue provar que estes artigos, que constam como adquiridos em 2008, foram alienados em 2007;
- h) Ponto 67 - Ref.^a 111231230402141M - A Requerente volta a alegar que aquando da alteração da versão do *software* ocorreu um erro no processamento deste artigo, o que até é confirmado pela testemunha inquirida, mas, por não juntar aos autos qualquer meio probatório idóneo, mantém-se a presunção inilidida;
- i) Ponto 86 - Ref.^a BI2061A1 – A Requerente alega de novo que aquando da alteração da versão do software ocorreu um erro no processamento destes artigos, no entanto, por não juntar qualquer documento probatório que confirme o que alega, não consegue provar que nos artigos alienados em 2011 foram os adquiridos em 2008, apesar da testemunha inquirida também imputar esta falha a um erro informático;
- j) Ponto 91 - Ref.^a M0A08686 – A Requerente alega uma devolução, sem contudo juntar a respetiva nota de crédito do fornecedor;
- k) Pontos 92 e 94 - Ref.^a MEA0155WGDI/MRI0489WGDI55 - A Requerente alega que estes artigos foram enviados à consignação e posteriormente devolvidos. No entanto, não são juntas aos autos quaisquer notas de crédito, imputando esta falha a um erro informático;
- l) Pontos 25 e 69) - Ref.^a 0105221003 /0105361003 /0114011090/0114033101/011403500 – A Requerente limita-se a alegar um furto de que teria sido vítima para justificar a quebra de existências, sem contudo juntar qualquer comprovativo da ocorrência do mesmo.

Os sujeitos passivos de IRC devem manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, bem como os documentos contabilísticos que lhe servem de suporte (cfr. artigo 130º do Código de IRC). Razão pela qual a responsabilidade pela falta ou impossibilidade de obtenção, pela Requerente, dos documentos contabilísticos que servem de suporte às operações que alega, e que poderiam ilidir a presunção de transmissão constante do artigo 86.º do Código do IVA, apenas pode ser imputada à própria Requerente.

A presunção do artigo 86.º abrange também os casos em que os bens adquiridos pelo sujeito passivo, ou consignados, não se encontrem em qualquer dos locais em que o sujeito

passivo exerce a sua atividade. Pelo que, não existindo prova da devolução da mercadoria enviada à consignação, nem prova física da própria mercadoria, têm-se os bens como transmitidos, nos termos da lei.

VIII. Decisão

Pelo exposto, decide este Tribunal julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente, pelo que indefere o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IVA identificados, relativos ao exercício de 2008.

Fixa-se o valor da ação em €30.992,82 (trinta mil novecentos e noventa e dois euros e oitenta e dois cêntimos).

Custas no valor de € 1 836 (mil oitocentos e trinta e seis euros), na sua totalidade a cargo da Requerente, de acordo com o disposto no artigos 12.º n.º 2 e 22.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e artigo 4.º n.º 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de fevereiro de 2014

O Árbitro

(Manuel Macaísta Malheiros)