

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 38/2018-T

Tema: IVA – Perdas de inventário e presunção de aquisição e de transmissão de bens.

A Árbítro Dra. Ana Luísa Ferreira Cabral Basto (árbitro singular), designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 5 de abril de 2018, acorda no seguinte:

1. Relatório

A **A...**, **LDA.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... ..., freguesia do..., concelho de ..., distrito de Porto, doravante designada como Requerente, apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (doravante RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também designada por AT).

A Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2017... deduzida nos termos dos artigos 68.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante CPPT) com o pedido de anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) do período tributável 201303T (liquidação n.º 2016...), no montante de € 38.208,64, e dos juros compensatórios do correspondente período (liquidação n.º 2016...), no montante de € 4.886,51, bem como a declaração da ilegalidade e anulação dos referidos atos tributários de liquidação adicional do IVA e juros compensatórios. A Requerente pretende ainda a condenação da AT a restituir as quantias indevidamente pagas tendo em

conta que a Requerente, para obstar à instauração dos processos de execução fiscal, aderiu em Dezembro de 2016 ao Programa Especial de Redução do Endividamento ao Estado (PERES), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 67/2016, de 3 de Novembro, acrescidas de juros indemnizatórios devidos a favor da Requerente, desde a data do pagamento de cada uma das prestações até efetivo e integral pagamento.

No dia 29 de janeiro de 2018, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.

A Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro.

Assim, nos termos e para os efeitos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foi designado Árbitro do Tribunal Arbitral singular a Exma. Dra. Ana Luísa Ferreira Cabral Basto, que comunicou, ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 5 de Abril de 2018, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 11 de Setembro de 2018, teve lugar, na sede do CAAD, a primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos do artigo 18º do RJAT, no âmbito da qual foram inquiridas as testemunhas indicadas pela Requerente: B..., C... e D... . A representante da Requerida declarou prescindir das testemunhas por si arroladas na resposta.

As Partes apresentaram alegações.

2. Saneamento

O Tribunal é competente e foi regularmente constituído.

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

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades, não tendo sido invocadas exceções.

3. Matéria de Facto

3.1. Factos Provados

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:

1. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas inscrita no Registo Comercial desde 29 de setembro de 1966, tendo por atividade o “*comércio de mercearia a retalho, representações, comissões e consignações*” (cfr. cópia da certidão comercial, junta aos autos como Doc 6 da petição de constituição de Tribunal Arbitral).

2. A Requerente exerce a sua atividade em prédio tomado de arrendamento, sito no R/C do da Rua ... n.º..., ...-... ..., com a área útil de 162 m², não possuindo qualquer outro espaço de venda, armazém, ou arrecadação.

3. À data da sua inscrição, e com a denominação social de “E...”, o capital social era do montante de € 10.000,00, dividido em duas quotas iguais de € 5.000,00, cada uma, pertencentes aos sócios, marido e mulher, F... e G..., quota que esta cedeu posteriormente a H... .

4. Por documento particular, exarado em 25 de janeiro de 2013, as quotas da Requerente foram cedidas a I... e J... (marido e mulher) por preço igual ao valor nominal das mesmas, no montante de € 10.000,00.

5. Através de acordo escrito, com a data de 25/01/2013, os novos sócios aceitaram o encargo e assumiram a obrigação relativamente a dívidas que a Requerente detinha, perante fornecedores e outros credores, no valor total de € 31.630,53, conforme se descreve (reproduzindo o quadro constante da página 12 do relatório final de inspeção tributária, que espelha o acordo reproduzido no Doc 11 da petição):

A... Lda. - NIPC ...		
Débitos Assumidos pela Nova Gerência		
Credor		Valor em Dívida
Nome	NIPC / NIF	
K...	...	€ 10.104,55
L...	-	€ 1.814,26
M...	-	€ 418,93
N...	...	€ 1.457,14
O...	...	€ 117,60
P...	-	€ 1.022,00
Q...	-	€ 6.426,02
R...	...	€ 6.740,79
S...	...	€ 594,11
T...	-	€ 101,76
Ú...	-	€ 513,55
V...	-	€ 147,60
W...	-	€ 307,50
X...	...	€ 694,88
Y...	-	€ 226,84
Z...	...	€ 193,00
AA..	...	€ 750,00
TOTAL	-	€ 31.630,53

6. Ao abrigo da ordem de serviço n.º OI 2015..., de 16 de novembro de 2015, os Serviços de Inspeção Tributária (AT) deram início a uma inspeção de carácter parcial incidente sobre os valores declarados pela Requerente em sede de IRC e de IVA no ano de 2013.

7. “Atendendo às anomalias detectadas, que impunham uma análise global ao comportamento tributário da sociedade A..., Lda., o âmbito daquela ordem de serviço foi alterado para geral, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 14º do RCPIT [Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira]” (cfr. página 5 do relatório final de inspeção tributária).

8. “Nos termos do n.º 1 do artigo 15.º do RCPIT, esta alteração foi notificada, no dia 24/05/2016, à empresa A..., Lda. na pessoa do sócio-gerente I...” (cfr. página 6 do relatório final de inspeção tributária).

9. Em 1 de julho de 2016, a Requerente foi notificada da conclusão do procedimento inspetivo e notificada do projeto de relatório de inspeção tributária (ofício n.º .../..., de 30 Junho de 2016) e para, querendo, exercer, nos termos dos artigos 60.º da Lei Geral Tributária e 60.º do RCPIT, o direito de audição sobre os factos e fundamentos alegados pela AT para sustentar os atos tributários projetados.

10. A Requerente exerceu o direito de audição e pugnou pela ilegalidade dos atos tributários projetados.

11. Em 1 de agosto de 2016 a Requerente foi notificada do relatório final da inspeção tributária, mediante o ofício n.º..., datado de 28 de julho de 2016, do qual se salientam os seguintes factos e conclusões:

“II.2.1.1 - EXISTENCIAS DECLARADAS

Nos anos de 2012 e de 2013 a empresa Mercearia A..., Lda. declarou Custos com Existências Vendidas e Consumidas (CEVC) nos montantes de € 61.954,73 e de € 229.716,98 respectivamente.

No quadro 05191-A das declarações anuais IES entregues para aqueles exercícios encontram-se valoradas as rubricas subjacentes aos CEVC apurados, conforme se descreve :

A... Lda. - NIPC ... - CEVC Declarados				
Ano	Existencias Iniciais	Compras	Existencias Finais	CEVC
2012	€ 286.076,66	€ 55.180,57	€ 279.302,50	€ 61.954,73
2013	€ 0,00	€ 235.997,08	€ 6.280,10	€ 229.716,98

Nota : valores relativos a mercadorias

Constata-se que no ano de 2012 foram declaradas existências finais no valor de € 279.302,50 mas no ano de 2013 as existências iniciais declaradas foram nulas. (...)

II.2.2 - EM SEDE DE IVA

As declarações periódicas de IVA entregues pela empresa A..., Lda. para o ano de 2013, mencionam os seguintes valores:

Descrição	Campo	DECLARAÇÕES DE IVA ENTREGUES POR			
		2013/03T	2013/06T	2013/09T	2013/12T
Transmissões de Bens	1	€ 22.502,26	€ 43.751,20	€ 42.524,39	€ 49.049,62
	3	€ 15.738,47	€ 28.194,91	€ 31.348,41	€ 34.087,65
	5	€ 2.498,58	€ 5.465,76	€ 7.364,13	€ 9.059,52
IVA Liquidado à Taxa Reduzida, à Taxa Intermédia e à Taxa Normal	2	€ 1.350,83	€ 2.625,60	€ 2.551,14	€ 2.943,42
	4	€ 3.621,76	€ 6.487,58	€ 7.214,01	€ 7.840,81
	6	€ 324,14	€ 710,70	€ 958,79	€ 1.179,37
IVA Dedutível relativo a Imobilizado e Outros Bens e Serviços	20	€ 2.206,78	-	€ 414,00	-
	21	€ 1.056,13	€ 1.878,51	€ 1.949,54	€ 2.430,14
	22	€ 4.266,73	€ 4.375,51	€ 5.627,99	€ 6.929,93
	23	€ 327,84	€ 473,27	€ 851,20	€ 1.579,69
	24	€ 1.398,81	€ 1.391,77	€ 756,60	€ 743,44
Regularizações	40 / 41	€ 2,17	€ 6,59	€ 9,36	€ 325,05
Excesso a Reportar do Período Anterior	61	-	€ 3.957,39	€ 2.245,98	€ 1.112,01
IVA Apurado	93 / 94	-€ 3.957,39	-€ 2.245,98	-€ 1.112,01	-€ 506,56

(...)

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE

ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL (...)

III.3 - MOVIMENTO DE “ABERTURA “APÓS CESSÃO DAS QUOTAS

Após a cessão de quotas realizada em 25/01/2013 a contabilidade da empresa A...e, Lda. passou a ser executada pela técnica de contas C..., com o NIF... .

Esta alteração provocou uma autonomização das contabilidades afectas às duas gerências em causa tendo, no movimento de “abertura “, a nova técnica de contas usado os valores constantes de balancete relativo ao mês de Janeiro de 2013 que foi apresentado pela anterior gerência.

Nesse movimento de “abertura “(Documento Interno nº ... - Operações Diversas), foi efectuado o seguinte registo contabilístico:

A...		Lda. - NIPC ...		Movimento Contabilístico de " Abertura "	
Contabilidade		Débito	Crédito		
Conta	Descrição				
22111	Fornecedores Nacionais	-	€ 33.231,92		
2312	Pessoal - Remunerações a Pagar	-	€ 1.573,60		
24111	Pagamentos Especiais por Conta	€ 7.082,44	-		
2424	Retenção de Impostos sobre Rendimentos - Prediais	-	€ 38,65		
2436	MA a Pagar	-	€ 317,88		
2439	MA - Liquidações Oficiosas	€ 107,91	-		
2451	Contribuições para a Segurança Social	-	€ 1.245,98		
253201	Suprimentos - F...	€ 280.549,49	€ 470.502,67		
2819	Outros Gastos Diferidos	€ 686,63	-		
43	Activos Fixos Tangíveis	€ 15.926,08	-		
511	Capital	-	€ 10.000,00		
55	Reservas	-	€ 32.465,70		
561	Resultados Transitados	€ 245.023,85	-		
TOTAL		€ 549.376,40	€ 549.376,40		

III.3.1 - CONTABILIDADE ANTES E APÓS A CESSÃO DE QUOTAS

Contudo, este movimento de “abertura “não repôs com rigor, nem deu continuidade aos valores constantes do balancete fornecido pela anterior gerência dado que:

- o valor das existências finais em armazém, de € 279.302,50, foi ignorado e anulado deixando, por isso, de figurar a débito na conta **32 - Mercadorias em Armazém**,

- a soma do valor destas existências com o valor de € 1.246,99, registado na conta **441 - Goodwill**, que também foi anulado, no total de € 280.549,49, foi contabilizado, a débito, na conta de **2532 - Suprimentos** levando a que o saldo credor da mesma passasse de € 470.502,67 para € 189.953,18, (...)

III.6 - FACTOS A RETER - SUPRIMENTOS

No que respeita aos suprimentos temos que :

- a contabilidade (**conta 2532111 - Suprimentos - Dr. F...**) e as declarações fiscais (campo A5698 do quadro 05111-A e campo A0672 do quadro 063 da IES) da empresa A..., Lda. apontam para que F... tenha realizado, até ao fim do exercício de 2012, empréstimos, com a natureza de suprimentos, à sociedade da qual foi sócio e gerente até Janeiro de 2013, no valor global de **€ 688.970,96**,

- no mês de Janeiro de 2013 (antes da cessão de quotas), foram processados diversos movimentos contabilísticos tendentes a reflectir a situação da empresa A..., Lda. à data da cessão de quotas, realizada em 25/01/2013,

- dessa forma, a conta **2532111 - Suprimentos - Dr. F...** foi contabilizada, a débito, pelo valor de € **218.468,29**, por contrapartida, a crédito, da conta **121 - Depósitos à Ordem** (que passou a ter saldo nulo),

- em resultado dessas operações contabilísticas, a conta **2532111 - Suprimentos - Dr. F...** passou a apresentar, naquela data de 25/01/2013, saldo credor no montante de € **470.502,67**,(...)

- relativamente à cessão de quotas os novos sócios e gerentes referem que “ ... para efeitos de fixação do valor do negócio, contou apenas e só o direito ao arrendamento como componente activa ... “ e que “ ... os vendedores não deram a conhecer aos compradores a existência de créditos a receber da sociedade (suprimentos), sem qualquer possibilidade de serem reembolsados por inexistência de bens activos ... “, o que é elucidativo quanto à desconsideração dos suprimentos no negócio da cessão de quotas bem como quanto á extinção dos mesmos,

- releva ainda que, contrariamente ao que foi afirmado pelos novos sócios e gerentes da empresa, após a cessão de quotas, no movimento de “abertura “da “nova “contabilidade, a conta **253201 - Suprimentos – F...** (= à conta 2532111 na anterior contabilidade) foi movimentada, a crédito, no valor de € **470.502,67** (equivalente ao valor reflectido no balancete da anterior gerência), mas também foi movimentada a débito, no valor de € **280.549,49**, como forma de anular os saldos existentes, à data de 25/01/2013, na conta **3211 - Existência Final**, no valor de € 279.302,50, e na conta **441 - Goodwill**, no valor de € 1.246,99.

Assim, a conta **253201 - Suprimentos – F...** passou a reflectir um saldo credor no montante de € **189.953,18**,(...)

III.7 - FACTOS A RETER - EXISTÊNCIAS EM ARMAZEM

Relativamente às existências em armazém temos que :

- a contabilidade (conta 3211 - Existência Final) e as declarações fiscais (campo A5879 do quadro 05191-A da IES) da empresa A..., Lda., relativas ao ano de 2012, mencionam existências finais no valor de € 279.302,50,

- este valor encontra-se suportado em Inventário, com a data de 31/12/2012, devidamente assinado pelo anterior sócio e gerente F... (...)

Importa referir que este inventário encontra-se subdividido:

- em “Existências em 31/12/2012 “, com o valor de € 598,48 e*
- em “Produtos Stock Fora de Validade / em Más Condições de Consumo / Estragados em 31/12/2012 “, com o valor de € 278.704,02*

- por outro lado, a contabilidade (conta 321 - Existências - Em Armazém) e as declarações fiscais (campo A5876 do quadro 05191-A da IES) da empresa A..., Lda., relativas ao ano de 2013, referem que as existências iniciais naquele exercício são nulas (= € 0,00),

- verifica-se, pois, divergência entre o valor declarado de existências finais do ano de 2012 e o valor declarado de existências iniciais do ano de 2013, sendo que deveriam ser iguais por reflectirem o mesmo momento e realidade patrimonial,

- para além da incorrecção contabilística, sobre a qual já nos manifestamos (ver item III.6), apurou-se que a anulação do valor das existências, constante da contabilidade à data da cessão de quotas, está suportada em acta, com a data de 26/01/2013, assinada pelos novos sócios e gerentes, através da qual os mesmos afirmam que “ ... verificaram pela análise física que não existiam mercadorias com qualidade para venda ... “ e deliberam “ ... não considerar qualquer inventário - stock inicial para abertura da loja ... “ e “ ... dar conhecimento à TOC C..., para que esta elabore o balanço inicial do ano de 2013 com as respectivas alterações, agora aprovadas ... “,

- é de salientar que a data de 26/01/2013, mencionada naquela acta, não se apresenta como verosímil uma vez que, como os novos sócios e gerentes admitiram, o valor constante da contabilidade do ano de 2012, a título de existências finais, não foi componente do acordo inerente á cessão de quotas de 25/01/2013, pelo que terá de se considerar que o mesmo era desconhecido nesta data,

- acresce que o balancete fornecido pela anterior gerência apresenta data de Julho de 2014 o que indicia que os novos sócios e gerentes não terão tido conhecimento dos valores registados na contabilidade e “herdados “da anterior gerência antes dessa data,

- desta forma, afigura-se que a acta em causa refere a data de 26/01/2013 apenas com o intuito de solver a problemática das existências com que os novos sócios e gerentes se depararam no ano de 2014, ainda que a sua falta fosse factual,

- tanto mais que, como os próprios informaram, “... a análise física do imobilizado não foi efectuada porque não havia nada que pudesse ser recuperado/aproveitado.

A decisão de compra do estabelecimento foi tomada no pressuposto, único, claro e objectivo, de que o negócio se resumia a compra, única e exclusivamente, de um direito ao arrendamento e tão só deste ... “,

- pode, pois, concluir-se que a elaboração daquela acta foi a alternativa encontrada para evitar o registo de quebras em existências, tendo a mesma servido ainda, de forma indevida, para reduzir o valor dos suprimentos em dívida à data da cessão de quotas (ver item III.6),

- atenta a anulação das existências processada havia que avaliar as justificações e provas que lhe subjazem, à luz do disposto no artigo 86º do CIVA que estabelece que “ ... salvo prova em contrario, 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 ... “,

- dado que, é factual, pelo registo contabilístico processado que à data de cessão das quotas e de início de funções da nova gerência que as existências finais registadas na contabilidade e mencionadas nas declarações fiscais não se encontravam na loja utilizada para o exercício da actividade,

- tendo, a partir do momento da anulação contabilística dessas existências, a contabilidade da empresa A..., Lda. passado, nesse aspecto, a reflectir a realidade e, simultaneamente, a deixar de evidenciar divergência passível de ser enquadrada naquele articulado, (...)

- apesar disso, atente-se aos valores declarados pela empresa A..., Lda. entre os anos de 2004 a 2012 :

A... Lda. - NIPC ... - Valores Declarados - Anos 2004 a 2012							
Ano	Vendas	CEVC					Resultado Tributável
		CEVC	Exst. Inicial	Compras	Regularização Existencias	Exst. Final	
2004	€ 701.216,40	€ 599.613,25	€ 208.811,94	€ 590.463,70	€ 0,00	€ 199.662,39	-€ 18.458,94
2005	€ 588.199,00	€ 466.133,38	€ 199.662,39	€ 494.208,26	€ 7.769,30	€ 219.967,97	€ 10.532,58
2006	€ 361.986,67	€ 280.633,55	€ 219.967,97	€ 299.402,59	€ 5.249,40	€ 233.487,61	-€ 41.069,94
2007	€ 343.793,22	€ 257.357,69	€ 233.487,61	€ 287.590,86	€ 0,00	€ 263.720,78	-€ 8.452,03
2008	€ 326.417,05	€ 249.063,57	€ 263.720,78	€ 281.096,92	€ 0,00	€ 295.754,13	-€ 18.100,34
2009	€ 285.457,40	€ 226.003,87	€ 295.754,13	€ 225.049,64	€ 0,00	€ 294.799,90	-€ 32.264,94
2010	€ 213.871,22	€ 177.513,11	€ 294.799,90	€ 169.753,92	€ 0,00	€ 287.040,71	-€ 40.575,93
2011	€ 171.681,34	€ 136.551,18	€ 287.040,71	€ 135.587,13	€ 0,00	€ 286.076,66	€ 464,16
2012	€ 78.632,73	€ 61.954,73	€ 286.076,66	€ 55.180,57	€ 0,00	€ 279.302,50	-€ 17.223,38

- como se verifica, com excepção para os anos de 2005 e de 2011, em todos os restantes exercícios a empresa A..., Lda. declarou prejuízos fiscais.

Também se apura que o registo de valores a título de regularizações de existências não é matéria desconhecida porquanto nos anos de 2005 e de 2006 foram declaradas quebras nos montantes de € 7.769,30 e de € 5.249,40 respectivamente, contrariando a tese alegada pelo anterior sócio e gerente.

O que aponta para a inexistência de outras quebras dignas de registo ou a existirem terem sido consideradas como normais e, conseqüentemente, não serem registadas autonomamente, afectando o custo das existências vendidas e, conseqüentemente, os resultados apenas pela via das existências apuradas no final de cada exercício,

- acresce que, a descrição dos produtos alegadamente inviabilizados para comercialização que se retira do inventário de 31/12/2012 refere-se, essencialmente, a grupos de artigos, conforme se exemplifica:

Dacalhau	8,52	22 931,87
Bolachas e Biscoitos	1,72	5553,83
Limões	2,70	6 951,58
Sumos	0,71	5 307,50
Cervejas	1,68	5 995,33
Whiskys	13,22	4 894,81
Chocolates	1,13	7 922,22
Margarinas	1,76	2 042,50
Manteigas	1,39	1 574,06
Iogurtes líquidos	0,48	1 928,00
Iogurtes	1,80	3 816,54
Leites	0,88	4 674,75
Masas	0,67	5 206,15
Arroz	0,90	5 892,50
Azeites	2,36	6 930,36
Produtos higiene corpo	3,29	3 280,44
Produtos higiene rosto	3,87	2 881,70
Produtos barbear	4,46	2 392,80
Pilhas	1,98	1 794,60
Lâmpadas	0,92	1 548,20
Produtos limpeza loja	1,62	1 045,30
Produtos limpeza casa	2,13	1 356,75
Produtos limpeza roupa	4,61	1 977,53
Litúvias	1,09	1 072,94
Tabaco	18,35	12 901,86

o que, por omissão de informação específica de cada item (como por exemplo o número de lote e data de validade), inviabiliza a constatação, que seria possível em certos casos, junto do fabricante, da quebra que é agora alegada.

Nesta conformidade, face a tudo que ficou exposto, entende-se que não ficou devidamente demonstrado:

- os critérios subjacentes à elaboração do inventário de 31/12/2012 e que o mesmo não corresponda a qualquer inventariação física,

- que as existências classificadas como “Produtos Stock Fora de Validade / em Más Condições de Consumo / Estragados em 31/12/2012” tinham de facto essa natureza,

- a existência das quebras alegadamente ocorridas entre os anos de 2004 a 2012,

ou,

- que essas existências foram comprovadamente destruídas e/ou inutilizadas não tendo, por isso, sido destinadas a comercialização,

pelo que se considera que não foi apresentada qualquer prova suficiente para ilidir a presunção de transmissão de bens, prevista no artigo 86º do CIVA.

III.7.1 - IVA EM FALTA - ANO DE 2013

Assim, tendo tais existências figurado na contabilidade e nas declarações fiscais do ano de 2012 ter-se-á que considerar que as mesmas foram transmitidas até ao momento da cessão de quotas e transferência da gerência para os novos sócios ocorrida em 25/01/2013 (no mesmo sentido do teor do acórdão, de 14/02/2007, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do processo 01484/06).

Desta forma, relativamente ao período de 2013/03T, atendendo à descrição dos artigos e respectivo valor, será de se proceder à liquidação do IVA devido pela transmissão das existências em causa, no valor de € 42.165,35, conforme se discrimina:

Estimativas		A...		Lis. - NPO		...		IVA 23%	
Descrição	Valor	Taxa	Monte	IVA	Descrição	Valor	Taxa	Monte	IVA
Saccharis	€ 22.801,07	0%	1.3.1	€ 1.375,01	Queijos	€ 905,00	0%	1.4.4	€ 59,10
Saccharis Comens	€ 678,95	0%	1.3.1	€ 52,74	Queijos (Kg)	€ 3.139,18	0%	1.4.4	€ 199,35
Compostos e Embalagens Docas	€ 1.705,90	23%	-	€ 410,70	Queijos	€ 339,50	0%	1.4.4	€ 23,27
Docas e Docas	€ 596,54	23%	-	€ 137,20	Chantilly e Turrone	€ 199,70	23%	-	€ 30,36
Saccharis e Saccharis	€ 5.053,03	23%	-	€ 1.177,39	Margarinas	€ 3.042,50	23%	-	€ 499,70
Sales	€ 551,50	23%	-	€ 133,75	Margarinas	€ 1.574,00	0%	1.4.3	€ 94,44
Comest	€ 1.639,75	23%	-	€ 377,14	Produtos Lacteos	€ 1.829,00	0%	1.4.2	€ 115,66
Produtos Comens	€ 4.634,90	13%	1.1 / 1.2	€ 602,50	Laguas	€ 3.316,54	0%	1.4.2	€ 235,99
Alimentos Avulsos	€ 2.099,01	23%	-	€ 480,01	Papas Salas	€ 799,20	0%	1.1.3	€ 21,27
Docas e Docas	€ 353,98	23%	-	€ 81,36	Latas	€ 4.674,25	0%	1.4.1	€ 293,49
Vinhos	€ 6.851,58	13%	1.10	€ 893,70	Produtos Sobremesa	€ 1.250,25	23%	-	€ 284,75
Agua	€ 390,30	13%	1.11	€ 45,54	Papas Torradas	€ 494,20	23%	-	€ 111,39
Surtos	€ 5.307,50	23%	-	€ 1.207,73	Melões	€ 992,70	23%	-	€ 157,00
Nectares	€ 1.521,50	23%	-	€ 349,85	Farinas	€ 2.473,75	0%	1.1.3	€ 149,43
Cervejas	€ 5.895,33	23%	-	€ 1.376,03	Laguas Secas	€ 1.533,83	0%	1.6.1	€ 91,25
Whiskys	€ 4.094,01	23%	-	€ 1.026,01	Messes	€ 3.206,15	0%	1.1.4	€ 310,37
Vinhos Raros e Licores	€ 4.407,90	23%	-	€ 1.012,02	Arroz	€ 5.362,50	0%	1.1.2	€ 353,55
Suplementos	€ 3.092,44	23%	-	€ 711,49	Arroz	€ 9.800,38	0%	1.5.1	€ 419,82
Aguardientes	€ 3.096,90	23%	-	€ 896,31	Vinagres	€ 997,50	23%	-	€ 232,53
Salsas Brancas	€ 1.571,97	23%	-	€ 361,55	Óleos Alimentares	€ 3.070,90	23%	-	€ 590,31
Surtos Secos	€ 730,01	23%	-	€ 169,09	Aguardientes	€ 3.469,50	23%	-	€ 806,98
Melão (Kg)	€ 6.664,21	23%	-	€ 1.574,17	Papas Congeladas (Kg)	€ 5.962,50	0%	1.3.1	€ 341,54
Trufas (Kg)	€ 6.775,18	23%	-	€ 1.559,29	Saccharis Congeladas	€ 1.597,50	0%	1.3.1	€ 95,25
Trufas (Kg)	€ 999,10	23%	-	€ 240,09	Trufas e Saccharis	€ 1.100,70	23%	-	€ 274,30
Arrendos Avulsos (Kg)	€ 2.094,50	23%	-	€ 481,74	Melões	€ 3.290,90	23%	-	€ 1.279,01
Arrendos Lacteos (Kg)	€ 2.010,50	23%	-	€ 477,43	Laguas Congeladas	€ 1.120,90	0%	1.6.2	€ 67,29
Arrendos Franceses (Kg)	€ 735,50	23%	-	€ 169,17	Carnes Congeladas	€ 1.959,23	0%	1.3	€ 117,25
Arrendos Italianos (Kg)	€ 925,50	23%	-	€ 219,77	Hamburgueses, Deutz-Bifinhos, Pizzas	€ 1.959,20	23%	-	€ 243,39
Arrendos Espanhóis (Kg)	€ 650,90	23%	-	€ 149,09	Ovos (Caixa 6)	€ 443,00	0%	1.4.6	€ 8,50
Arrendos	€ 499,30	23%	-	€ 114,64	Sopas Instantaneas	€ 87,47	23%	-	€ 20,13
Cafes Avulsos	€ 2.932,50	23%	-	€ 674,49	Trufas	€ 11.936,00	0%	1.4.4	€ 719,21
Cafes Grãos	€ 3.896,45	23%	-	€ 909,99	Laguas	€ 9.962,30	0%	1.6.1	€ 599,94
Cafes Fracos	€ 1.431,54	23%	-	€ 339,25	Saços Azeite	€ 850,23	0%	3.3	€ 31,01
Óleos	€ 679,50	23%	-	€ 159,29	Higiene Intima Mulher	€ 954,40	23%	-	€ 127,51
Óleos	€ 698,60	0%	1.1.5	€ 41,21	Papel Higiênico	€ 490,70	23%	-	€ 110,59
Sabões e Sabões	€ 452,90	23%	-	€ 104,10	Produtos Higiene Cabalo	€ 3.084,30	23%	-	€ 709,41
Chocolates	€ 7.922,22	23%	-	€ 1.822,11	Texas Cabalo	€ 470,82	23%	-	€ 109,89
Rebuçados	€ 990,25	23%	-	€ 230,79	Produtos Higiene Corpo	€ 3.360,44	23%	-	€ 749,90
Sabões (Kg)	€ 459,15	23%	-	€ 105,60	Produtos Higiene Rosto	€ 3.361,70	23%	-	€ 892,79
Chámate	€ 399,30	23%	-	€ 94,95	Produtos Banho	€ 3.362,80	23%	-	€ 893,34
Preservativos	€ 6.720,00	0%	2.5.9	€ 403,20	Produtos Higiene Calçado	€ 954,10	23%	-	€ 137,44
Gelados Sobremesa	€ 2.354,98	23%	-	€ 561,65	Produtos Deter	€ 1.045,50	23%	-	€ 249,47
Gelados	€ 999,30	23%	-	€ 237,29	Papas	€ 1.794,80	23%	-	€ 412,79
Salsitas (Kg)	€ 2.059,30	23%	-	€ 500,64	Lempadas	€ 1.549,20	23%	-	€ 359,69
Presuntos (Kg)	€ 3.824,90	23%	-	€ 904,99	Produtos Limpeza Loja	€ 1.045,20	23%	-	€ 249,42
Chouriços (Kg)	€ 1.837,30	23%	-	€ 445,59	Produtos Limpeza Casa	€ 1.399,75	23%	-	€ 312,05
Alcabças (Kg)	€ 999,45	23%	-	€ 240,33	Produtos Limpeza Roupa	€ 1.877,53	23%	-	€ 454,83
Bacon (Kg)	€ 997,50	23%	-	€ 240,43	Produtos Automovei	€ 336,65	23%	-	€ 77,43
Mouras (Kg)	€ 1.000,40	23%	-	€ 241,29	Lágrimas	€ 1.077,84	23%	-	€ 246,79
Rebolos (Kg)	€ 1.047,90	23%	-	€ 254,99	Produtos Casa Paredes	€ 377,50	23%	-	€ 92,23
Óleo (Kg)	€ 2.000,30	23%	-	€ 484,67	Valas Universais	€ 195,00	23%	-	€ 42,55
Óleo e Rend (Kg)	€ 1.111,33	23%	-	€ 255,61	Fustones	€ 68,50	23%	-	€ 15,79
Queijo Brie (Kg)	€ 1.175,45	0%	1.4.4	€ 70,53	Tabacos	€ 13.901,68	-	-	€ 0,00
IVA TOTAL	€ 148.339,09	-	-	€ 37.493,61	TOTAL	€ 275.794,68	-	-	€ 45.193,59

- (...) relativamente às diligências realizadas no decurso da acção inspectiva, importa referir que a insistência (e não repetição) no esclarecimento de factos considerados relevantes para a matéria em apreço se deveu essencialmente à falta de resposta e/ou às respostas vagas que foram dadas pelo anterior sócio e gerente,

- pelo que foram realizadas as diligências necessárias para que as partes envolvidas tivessem oportunidade de esclarecer devidamente o negócio em causa e pudessem apresentar as provas que sustentassem as suas alegações,

- aliás, no que respeita às existências, é a própria contabilidade e as declarações fiscais que espelham divergências quanto ao valor contabilístico associado ao inventário de 31/12/2012 (sendo que no caso da IES do ano de 2012 a mesma foi apresentada após a data da cessão de quotas), (...)

- posto isto, relativamente à liquidação de IVA proposta em resultado da presunção da transmissão das existências registadas na contabilidade, nos termos do artigo 86º do CIVA, compete-nos, desde logo, refutar que o relatório produzido contenha qualquer análise, conclusão ou juízo de valor relativamente aos anos de 2004 a 2012 porquanto a acção inspectiva levada a cabo visou unicamente o exercício de 2013 e é relativamente a este ano que versa o presente relatório,

- é atribuído à Autoridade Tributária alegado convencimento de que a empresa A..., Lda. não tinha, à data da cessão de quotas, as existências registadas na contabilidade sendo, para esse efeito, apontadas razões que não resultam das conclusões expostas no relatório elaborado, pelo que só podem visar a corroboração de tal “acusação” como sejam :

- porque não comprou as existências,
- porque não tinha espaço para as armazenar,
- porque se as tivesse não carecia de comprar todos os anos, e
- porque se opunham razões de saúde pública,

- como se verifica surge pela 1ª vez a referencia ao facto de que as existências registadas na contabilidade da empresa A..., Lda. não tenham sido compradas o que é, no mínimo, estranho dado que no período de 2004 a 2012 foram contabilizadas e declaradas compras de mercadorias no valor global de € 2.538.333,59,

- ficando por esclarecer, face à descrição constante do inventário de 31/12/2012, de que forma procedem à identificação e associação das mercadorias inventariadas às compras contabilizadas de forma a retirar tal conclusão, (...)

- desta forma, considera-se que os responsáveis pela empresa A..., Lda. não lograram fazer a prova requerida no artigo 86º do CIVA”.

12. Em resultado da notificação das liquidações adicionais de Imposto sobre o IVA do período tributável 201303T (liquidação n.º 2016...), no montante de € 38.208,64, e dos juros compensatórios do correspondente período (liquidação n.º 2016...), no montante de €

4.886,51, A Requerente interpôs, nos termos dos artigos 68.º e seguintes do CPPT, reclamação graciosa pedindo a anulação dos atos tributários controvertidos, a qual foi objeto de decisão de indeferimento notificada, por carta registada com aviso de receção, assinado no dia 31 de Outubro de 2017.

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

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

14. Não se considera provado que as existências refletidas na contabilidade e nas declarações fiscais do ano de 2012, no montante de € 278.704,02, até ao momento da cessão de quotas e transferência da gerência para os novos sócios ocorrida em 25 de janeiro de 2013, qualifiquem como “*Produtos stock fora de validade/em más condições de consumo*”.

3. Matéria de Direito

15. Nos termos do artigo 86.º do Código do IVA, pode a AT presumir como transmitidos os bens adquiridos, importados ou produzidos que não se encontrem em qualquer dos locais em que o contribuinte exerce a sua atividade. Por conseguinte, a presunção de transmissão decorre da verificação do facto de os bens não se encontrarem em locais relacionados com o exercício da atividade.

16. Face a esta disposição, e com relevância para os presentes autos, coloca-se a questão de saber se pode a AT presumir a transmissão de bens com base na divergência entre o valor declarado de existências finais do ano de 2012 (€ 279.302,50) e o valor declarado de existências iniciais do ano de 2013 (€ 0), sendo que este deveria ser igual por refletir o mesmo momento e realidade patrimonial da Requerente.

17. De facto, conforme apurado pela AT, a contabilidade (conta 3211 - Existência Final) e as declarações fiscais (campo A5879 do quadro 05191-A da IES) da Requerente, relativas ao ano de 2012, mencionam existências finais no valor de € 279.302,50, sendo que este valor encontra-se suportado em Inventário, com a data de 31 de dezembro de 2012, o qual se encontra subdividido em (i) “*Existências em 31/12/2012*”, com o valor de € 598,48 e em (ii) “*Produtos Stock Fora de Validade / em Más Condições de Consumo / Estragados em 31/12/2012*”, com o valor de € 278.704,02. Note-se que este reconhecimento consta num documento designado “Inventário” assinado pelo anterior sócio e gerente F... .

18. Ademais, a AT igualmente apurou que a anulação do valor das existências, constante da contabilidade à data da cessão de quotas, realizada em 25 de janeiro de 2013, está suportada em ata, com a data de 26 de janeiro de 2013, assinada pelos novos sócios e gerentes, através da qual os mesmos afirmam que “*verificaram pela análise física que não existiam mercadorias com qualidade para venda*” e deliberam “*não considerar qualquer inventário - stock inicial para abertura da loja*”. É precisamente neste contexto, da referida cessão de quotas realizada em 25 de janeiro de 2013, que ocorre a anulação do valor de existências finais em armazém, de € 279.302,50, o qual deixou de figurar a débito na conta “32 - Mercadorias em Armazém”, verificando-se a regularização do saldo de “*inventários*” por contrapartida do saldo da conta “2532111 – Dr F...” que, após a regularização do saldo da conta de Caixa, era de € 470.502,67 (não obstante o saldo remanescente da conta “2532111 – Dr F...” não ter sido alegadamente anulado, por mero lapso, em 2013, por contrapartida da conta de resultados transitados, tendo vindo apenas a sê-lo, posteriormente, em 2015).

19. Face a esta realidade, constata-se, desde logo, que a divergência apurada não resulta de um processo de verificação de existências por parte da AT, sendo que, no caso concreto, os Serviços de Inspeção Tributária não realizaram quaisquer procedimentos de verificação e confirmação física das existências.

20. Sobre este aspeto em particular importa, por exemplo, salientar o seguinte entendimento constante do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul referente ao processo n.º 428/13.6BECTB: “*Dispõe o art.º 86.º do CIVA 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». Se o contribuinte é alvo de uma acção inspectiva em que a AT procede à verificação ou contagem física das existências e constata falta de correspondência entre o inventário físico e os registos contabilísticos que lhe são apresentados, pode prevalecer-se da presunção prevista no art.º 86.º do CIVA, presumindo a transmissão dos bens em falta e liquidando o imposto devido. Porém, essa presunção legal já não aproveita à AT se assente unicamente na verificação e confronto dos valores inscritos nos registos contabilísticos e extra- contabilísticos do contribuinte, ou seja, sobre factos registados na contabilidade”.

21. Conforme resulta do douto acórdão, *“Se o contribuinte é alvo de uma acção inspectiva em que a AT procede à verificação ou contagem física das existências e constata falta de correspondência entre o inventário físico e os registos contabilísticos que lhe são apresentados, pode prevalecer-se da presunção prevista no art.º 86.º do CIVA, ao que agora importa, presumindo a transmissão dos bens em falta e liquidando o imposto devido”.*

22. Saliente-se, porém, que no caso do referido acórdão *“a inspecção se deparou com o facto consumado de nas instalações da impugnante se encontrarem a laborar outras 2 empresas, verificando-se, além de uma impossibilidade temporal, também uma impossibilidade física”,* razão que terá conduzido a inspecção a desconsiderar a obrigação de averiguar falta das existências *“nos armazéns, sendo certo que [no caso do referido acórdão] o administrador de insolvência veio confirmar nos autos que de facto se encontravam naquelas instalações existências, que apenas não arrolou por considerar que as mesmas não tinham valor comercial”.* Ora, *“não pode a AT pretender manter o acto como válido, ainda que a AT discorde dos fundamentos subjectivos que levaram àquela prática, resultando de tudo o que vai dito que ocorreu erro nos pressupostos de facto”.*

23. No caso em apreço, os mesmos pressupostos de facto não se aplicam, desde logo porque a Requerente reconhece que *“O saldo da conta 32111-Inventarios que consta dos balanços apresentados pela Requerente ao longo dos anos está sobreavaliado naquele montante por erros contabilísticos resultantes do facto de não terem sido registadas ao*

longo dos anos as perdas por quebras, roubos e faltas, normais neste tipo de atividade” (cfr. alegações da Requerente).

24. Para efeitos desta análise é, igualmente, de referir o entendimento constante do acórdão, de 9 de fevereiro de 2017, referente ao processo n.º 885/07.0BELSB, nos termos do qual *“a discrepância subjacente ao artigo 80º [atual artigo 86.º] do CIVA pressupõe a inventariação dos bens, para daí se concluir que faltam (fisicamente) bens em face dos registos contabilísticos”*. Sendo que no caso deste aresto, *“tal situação não se verifica, pois não vem evidenciada qualquer discrepância entre a inventariação física dos bens (que a AT não fez) e os registos contabilísticos que permita à AT concluir que faltam (fisicamente) bens e daí extrapolar para presumir a sua transmissão. (...) Por conseguinte, a presunção que decorre do artigo 80º do CIVA nunca aqui poderia operar, sendo até, do nosso ponto de vista, contraditório o raciocínio seguido pelo relatório de inspeção. Mas mesmo que assim não se entendesse e se, por hipótese, se admitisse que estavam preenchidos os pressupostos para aplicar o artigo 80º do CIVA, ainda assim a correcção operada (e a subsequente liquidação adicional) nunca se poderia manter, por ser evidente que a Impugnante tinha ilidido a presunção mediante a prova do seu contrário”*.

25. E aqui, mais uma vez, não obstante a aparente semelhança do caso com os presentes autos, é de salientar que *“Os produtos contabilizados em quebras (...), por se encontrarem danificados, desactualizados ou fora do período de validade, foram colocados no armazém da Impugnante situado no Laranjeiro”*, sendo que, neste caso (objeto do acórdão, de 9 de fevereiro de 2017, referente ao processo n.º 885/07.0BELSB), *“Durante o período de inspeção, os Serviços de Inspeção Tributária não efectuaram qualquer contagem física às existências da Impugnante, nem visitaram o armazém da Impugnante situado no Laranjeiro”*.

26. Contrariamente à situação vertida no antedito acórdão, a verdade é que a Requerente reconhece que incorreu, anualmente e ao longo de vários anos (*“ao longo dos 52 anos de atividade da Requerente”*, conforme refere nas suas alegações), em perdas de inventários que não reconheceu contabilisticamente e que, em 31 de dezembro de 2012, ascendiam ao montante de € 278.704,02, não obstante a inexistência, à data dos factos, de inventário permanente e de adoção de procedimentos de contagens físicas.

27. Neste sentido, em termos práticos, não se revela sequer possível que a AT, à data do procedimento de inspeção, pudesse efetuar qualquer verificação dos produtos integrantes daquele inventário. Sendo que resulta das próprias declarações da Requerente e dos testemunhos ouvidos pelo presente Tribunal, designadamente das declarações prestadas pelo Senhor B... (à data dos factos, empregado da Requerente, com a categoria profissional de “*Caixeiro*”), que efetivamente terão existido perdas por quebras, roubos e faltas, para além das ditas “*quebras anormais*” (resultantes de factos extraordinários/anormais, tais como avaria de uma arca frigorífica, falha de corrente elétrica por período prolongado, etc.).

28. Com efeito, é de concordar com a AT que, “*tendo tais existências figurado na contabilidade e nas declarações fiscais do ano de 2012 ter-se-á que considerar que as mesmas foram transmitidas até ao momento da cessão de quotas e transferência da gerência para os novos sócios ocorrida em 25/01/2013*” (cfr. relatório final de inspeção tributária), porém, salvo prova em contrário.

29. Ou seja, “*Decorrendo que à data de cessão das quotas e de início de funções da nova gerência as existências finais registadas na contabilidade e mencionadas nas declarações fiscais não se encontravam na loja utilizada para o exercício da actividade e que a partir do momento da anulação contabilística dessas existências, a contabilidade da Requerente passou, nesse aspecto, a reflectir a realidade e, simultaneamente, a deixar de evidenciar divergência passível de ser enquadrada no mencionado artigo 86º do CIVA, cabia à Requerente ilidir a presunção que decorre do referido normativo quanto às referidas existências*” (cfr. alegações da Requerida).

30. Ora, não existindo dúvidas quanto à aplicabilidade do disposto no artigo 86.º do Código do IVA, importa averiguar se, de facto, a Requerente reuniu as provas necessárias para ilidir a presunção contida nesta norma.

31. Desde logo, A Requerente alega que “*Os dados constantes da DA/IES permitem concluir que pelo menos no período de 2009/2012 a Requerente fez compras exclusivamente para suportar as suas vendas*” (cfr. alegações da Requerente). Razão pela qual, no período de 2009 a 2012, a Requerente não terá realizado compras para suportar as vendas (conforme se extrai do ponto 140 do articulado da petição de constituição de Tribunal Arbitral).

32. Por outro lado, e contraditoriamente, alega a Requerente que as existências registadas na contabilidade não foram compradas, ainda que no período de 2004 a 2012 tenham sido contabilizadas e declaradas compras de mercadorias no valor global de € 2.538.333,59.

33. Aparte a contradição, a presunção legal contida resultante do artigo 86.º do Código do IVA não se pode compadecer com o princípio de que a mesma não se aplica quando os inventários se mantenham inalterados ou praticamente inalterados. Nesse sentido, refira-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 14 de fevereiro de 2007, referente ao processo n.º 01484/06:

34. *“(...) o facto de [o] montante de existências vir a manter-se inalterável desde 1995, não autoriza a extrair a ilação ou presunção natural que tal presunção legal poderia apenas funcionar para este exercício, bem se sabendo que no campo dos princípios nada obstava a que tal valor dos inventários se mantivesse inalterável nesses três exercícios”.*

35. Concluindo que, *“Dispondo a norma do art.º 80.º do CIVA, salvo prova em contrário, presumem-se adquiridos os bens que se encontrarem em qualquer dos locais em que contribuinte exerce a sua actividade e presumem-se transmitidos os bens adquiridos, importados ou produzidos que se não encontrarem em qualquer desses locais, na falta dessa prova do contrário, tal presunção ainda que iuris tantum, não pode deixar de funcionar, já que quem tem uma presunção legal a seu favor escusa de provar o facto a que ela conduz, bem como a mesma só poderia ser destruída mediante a prova do contrário nos termos do disposto no art.º 350.º do Código Civil, não bastando uma mera dúvida ou suspeita em sede de contraprova como parece ter admitido o M. Juiz do Tribunal “a quo”, já que esta só vale para os casos de existência de presunção meramente natural, a qual pode ser afastada por contraprova de forma a tornar duvidosos tais factos, nos termos do disposto no art.º 346.º do mesmo Código”* (cfr. acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 14 de fevereiro de 2007, referente ao processo n.º 01484/06).

36. Face aos demais elementos analisados, a Requerente não logrou demonstrar que, apesar de os bens já não estarem na sua posse, não os havia alienado a terceiros. Por outro lado, extraiu-se, por exemplo, do depoimento do Senhor B... que, durante o período

que antecedeu a cessão de quotas, era com pouca regularidade que se verificavam existir produtos deteriorados e que, muitas vezes, o próprio sócio, os filhos ou a mulher levavam produtos do estabelecimento ou, ainda, conseguia efetuar a troca de produtos junto dos fornecedores.

37. Conforme clarificou a AT em sede de Pedido de Informação Vinculativa no Processo n.º A509-20090009, não são de exigir autos de destruição de abate ou apólices de seguro (tratando-se de furtos) quando “as quebras resultam do exercício normal da atividade não revestindo natureza extraordinária ou imprevisível” (...) devendo atender-se à existência de (i) sistemas de controlo, (ii) elaboração de listagens para quebras identificadas e não identificadas (iii) preparação de documentos internos de suporte aos registos contabilísticos e (iv) o facto das quebras não se afastarem dos limites razoáveis para o sector de produção.

38. Desde logo, ainda que a Requerente tenha alegado a existência, por um lado, de “*quebras normais (as resultantes da atividade operacional corrente, tais como, quebras de ovos, fruta estragada, perda de validade e outros)*” e, por outro, de “*quebras anormais (as resultantes de factos extraordinários/anormais, tais como avaria de uma arca frigorífica, falha de corrente eléctrica por período prolongado, etc.)*” (cfr. ponto 19 do pedido de constituição de Tribunal Arbitral), a verdade é que, por força da própria ausência de registo contabilístico, alicerçado em procedimentos de controlo interno que, no mínimo, se consubstanciassem em contagens físicas de existências, não logrou sequer distinguir, material e quantitativamente, aquelas que são as ditas “*quebras normais*” das “*quebras anormais*”, por forma a ser possível adequar aos factos concretos, *i.e.*, as variações de inventário, a produção de prova necessária para afastar a presunção de transmissão dos bens resultante da injustificada variação de inventário.

39. Do mesmo modo, afigura-se a este Tribunal que os elementos carreados para o processo, designadamente aqueles que foram facultados aos Serviços de Inspeção Tributária e que poderiam representar prova do destino dos bens que alegadamente não faziam parte do inventário da Requerente, à data do factos analisados, tais como faturas com a assistência e reparação de ar condicionado, entre outros, consubstanciam comprovativos de despesas correntes da loja e que não evidenciam qualquer situação causadora de prejuízos pela deterioração de existências.

40. Por outro lado, face à completa ausência de mecanismos de controlo das existências adotado pela Requerente à data dos factos, revela-se por si só inviável a alegação da existência de quebras baseadas numa percentagem, não tendo sido cabalmente esclarecido o critério que lhe está subjacente.

41. Note-se que a admissibilidade deste critério deverá resultar da adoção de um conjunto de procedimentos que permitam fundamentar os pressupostos da sua admissibilidade e que, atenta a realidade do negócio em apreço (o qual não deverá ser comparável com uma “grande superfície”) deverá permitir, pelo menos, por exemplo, informação específica de cada produto objeto de quebra em resultado da sua deterioração (como, por exemplo, o número de lote e data de validade). Pois, o documento inventário apresentado no âmbito da inspeção tributária não é esclarecedor quanto à natureza da quebra, uma vez que não identifica detalhes complementares ao tipo de produtos em causa que permitam facilmente inferir, por exemplo, a deterioração do bem (com referência, entre outros elementos, à data de validade do mesmo, conforme referido).

42. Face ao exposto, conclui-se que as liquidações impugnadas não enfermam de vício de violação de lei, julgando-se ser de improceder integralmente o pedido arbitral formulado.

4. Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Absolver a Requerida do pedido;
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

6. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 43.095,15, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b)

do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

7. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de outubro de 2018

A Árbitro

(Ana Luísa Ferreira Cabral Basto)