

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 738/2019-T

Tema: IABA - Imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas; introdução irregular no consumo.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dr. José Poças Falcão (Presidente), Dr. Amândio Silva e Dr. Ricardo Rodrigues Pereira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 4 de novembro de 2019, **A... UNIPESSOAL, LDA., NIPC...**, com sede no ..., Avenida ..., n.º..., ..., ..., Lisboa (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro e das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à legalidade do ato de liquidação oficiosa de Imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas (IABA), correspondente ao registo de liquidação n.º 2017/... .

A Requerente juntou documentos e arrolou 4 (quatro) testemunhas, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), a Requerente faz assentar a impugnação do ato tributário controvertido na seguinte argumentação:

(a) A Requerente é uma sociedade de direito português que se dedica ao comércio por grosso de bebidas alcoólicas e possui o estatuto aduaneiro de depositário autorizado.

(b) No âmbito de uma inspeção realizada pela Divisão Operacional do Sul da Direção de Serviços Antifraude Aduaneira, relativa aos períodos compreendidos entre 1 de janeiro de 2014 e 13 de maio de 2016, a AT liquidou imposto relativo a IABA no valor total de € 180.750,58.

(c) O ano fiscal da Recorrente decorre entre os dias 1 de julho e 30 de junho do ano civil seguinte.

(d) No período objeto da inspeção, a Requerente foi detentora de dois entrepostos fiscais de armazenagem, autorizados para a armazenagem de produtos intermédios, bebidas espirituosas, vinhos espumantes e vinhos tranquilos.

(e) A ação inspetiva teve início em 13/05/2016, com a realização de varejo total nas instalações do entreposto fiscal n.º PT.... A equipa de inspeção que se deslocou ao entreposto fiscal n.º PT...verificou que não existiam aí quaisquer bens pertencentes à Requerente.

(f) A inspeção teve por base a análise estatística de quatro códigos pautais: 2208 30 71 00, 2208 50 11 00, 2208 20 29 00 e 2208 60 11 00.

(g) A entidade inspetiva procedeu à reconstituição dos stocks com base no inventário de 30 de junho de 2013 e o varejo realizado nas instalações do entreposto fiscal n.º PT..., tendo sido apuradas diferenças relativas ao período compreendido pela inspeção.

(h) Foram também confrontados os movimentos de entrada e saída registados na contabilidade do entreposto e os elementos constantes das declarações aduaneiras entregues, tendo a inspeção apurado divergências.

(i) Em consequência, a Requerida procedeu à liquidação oficiosa ora impugnada.

(j) A Requerente procedeu ao pagamento da quantia total de € 184.694,86, relativos ao imposto em falta, juros compensatórios e impressos.

(k) A liquidação tem por base as diferenças indicadas pela entidade fiscalizadora nos pontos V-4 (reconstituição de stocks) e V-5 (confrontação entre o conteúdo das declarações aduaneiras e os registos existentes na contabilidade de existências do entreposto fiscal de

armazenagem), correspondendo à diferença de imposto de 118.788,75 e 61.961,83, respetivamente.

(l) A título prévio, a Requerente alega, nos termos do artigo 14.º n.º 3 do RCPITA, a ilegalidade parcial da liquidação de IABA pela violação do período a que a inspeção se reportava: deveria considerar os factos ocorridos a partir de 1 de julho de 2014 até maio de 2016 e atendeu, para efeitos do ponto v-4, aos inventários à data de 30 de junho de 2013, da qual resultou um valor de € 39.839,17 de imposto liquidado e relativamente ao ponto v-5 o montante em excesso de € 24.199,13.

(m) Sem prejuízo, alega ainda que há uma desconformidade dos métodos utilizados pela inspeção. No ponto v-4 foi feita a reconstituição de stock do produto através do método “saldo reconstituído” vs contabilidade do requerente; no ponto v-5, servindo-se também da contabilidade do requerente e dos mesmos registos de entrada e saídas, apuraram-se as diferenças de entrada e saída, liquidando-se imposto quando a diferença é negativa. O erro resulta de que a soma das diferenças apuradas nos pontos v-4 e v-5 implicam uma dupla consideração das diferenças negativas nas saídas e conseqüentemente uma dupla tributação económica, uma vez que os mesmos factos servem de liquidação de tributo em dois momentos distintos.

(n) Neste sentido, todo o imposto liquidado pela Requerida com referência ao ponto v-5 do relatório de inspeção deve improceder, porquanto o imposto liquidado neste ponto mais não é do que a inexistência de declarações aduaneiras de um determinado produto para o qual já foi liquidado imposto no v-4.

(o) A liquidação é ainda ilegal porque, partindo dos dados preparados pela própria entidade inspetiva quanto ao stock inicial, entradas, stock final e quantidades apuradas no varejo, conclui-se que os valores apurados em sede de varejo são superiores aos valores de stock final, nos seguintes termos:

CP	Stock inicial	Entradas	Saídas DIC	Saídas ARC	Stock final	Varejo
2208371	73429,7	2699268,9	1739822,1	985681,9	47194,5	47549,6
	2	3	1	5	9	

2208500	6463	841187,94	613836,3	194770,3	39044,3	39573,5
1				1	3	6
2208601	19867,8	450519,06	253877,79	178127,5	38381,5	38618,0
1	3			8	2	5

(p) Deve, por isso, a liquidação ser anulada, nos termos dos artigos 5.º e 6.º do RCPITA e 99.º, al. a) do CPPT.

(q) Sem prescindir, relativamente ao imposto em falta relativamente ao ponto v-4, as diferenças identificadas pela entidade inspetiva resultam de errada contabilização em sede inspetiva de Caixas Mistas e Caixas Vazias e também da existência de quantidades de entrada e saída que a entidade inspetiva considerou num determinado mês e que são compensadas no mês seguinte. Em concreto:

- (i) Foi realizada a reconstituição de stocks considerando o inventário realizado pela Requerente em 30 de junho de 2013 e o varejo efetuado em 13 de maio de 2016, tendo sido selecionados quatro códigos pautais para análise: 2208 20 29; 2208 30 71; 2208 50 11; 2208 60 11;
- (ii) Relativamente ao código pautal 2208 20 29 foram apuradas diferenças positivas, pelo que não foi liquidado imposto por esta referência;
- (iii) Foram apuradas diferenças negativas relativamente aos demais códigos que resultam tão só pelo facto de existirem caixas mistas que apesar de aparecerem identificadas apenas com um código pautal contém códigos pautais distintos (junta no ficheiro contas correntes a informação original de registos de movimentos e a informação após separação das caixas mistas);
- (iv) Nos artigos 82.º a 186.º do Pedido, que aqui se consideram reproduzidos para todos os efeitos legais, a Requerente explicita a composição de cada uma das caixas mistas identificadas com os seguintes códigos principais:

690668	704196
692167	704996

692794	705409
693595	710577
697662	711241
697809	713604
698940	713620
698941	717233
700791	717328
701508	718696

(v) Conclui, por isso, que pelo exposto e documentos juntos ao processo, as diferenças apontadas pela inspeção estão devidamente refletidas na contabilidade e estão justificadas e tituladas por documentos fiscais.

(r) Quanto às diferenças identificadas pela entidade inspetiva no ponto v-5, a Requerente alega que:

- (i) Algumas das diferenças relacionam-se com o facto de na contabilidade de existências no entreposto fiscal as saídas serem registadas com base na data de emissão da guia de transporte e as entradas serem registadas apenas após a conferência da mercadoria;
- (ii) Contrariamente ao alegado pela Requerida, nos e-DA's também são considerados os códigos pautais corretos (temática das caixas mistas);
- (iii) As divergências identificadas podem ainda ser justificadas pela duplicação de registos de entradas e de saída de mercadoria nos registos da contabilidade de existências, que advém das operações de “copacking” que resultam da junção de um brinde que provoca a alteração do código de artigo;
- (iv) Há divergências que resultam de situações em que existiam movimentos de entrada e um correspondente movimento de saída que o anulava, tendo posteriormente sido efetuado um novo registo

de entrada, nos casos de recontagem de mercadorias entradas em entreposto;

- (v) Nos artigos 205.º a 394.º, a Requerente justifica cada um dos n.ºs de Ordem, o que para todos os efeitos legais aqui se consideram reproduzidos;
- (vi) Conclui, por isso, que realizada uma correta análise dos registos internos da Requerente é possível justificar as divergências, afastando-se a alegação de introdução irregular no consumo.

(s) Assim, deverá a liquidação ser anulada, nos termos do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.

(t) Considera ainda que, ainda que a contabilidade da Requerente não cumprisse com a obrigação de manutenção de uma contabilidade das existências em regime de inventário permanente, é certo que possuía um sistema de registos de entradas e saídas que permitia que se demonstrasse que não houver qualquer introdução irregular no consumo de produtos sujeitos a IABA (neste sentido, veja-se o Acórdão C-418/14 – caso ROZ-‘SWIT, do TJUE).

(u) A existência de irregularidades formais não põe em causa a materialidade e verdade das operações, sendo necessário atender a todos os elementos de prova das operações.

(v) Conclui com o pedido de reembolso dos valores pagos e o pagamento dos juros indemnizatórios devidos.

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e notificado à AT em 12 de novembro de 2019.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 26 de dezembro de 2019, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 27 de janeiro de 2020.

5. No dia 1 de julho de 2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com as inerentes consequências legais.

A Requerida juntou documentos e arrolou uma testemunha, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

Na mesma ocasião, a Requerida procedeu à junção aos autos do respetivo processo administrativo (doravante, *PA*).

6. A Requerida alicerçou a sua Resposta, essencialmente, na seguinte argumentação:

(a) A ação de inspeção teve como objetivo a verificação da regularidade das operações efetuadas nos interpostos fiscais e, atendendo a que o ano fiscal do operador decorre entre 1 de julho e 30 de junho do ano seguinte, a inspeção teve como base as existências registadas pela empresa ano inventário de 30 de junho de 2013 e os registos de entrada e saídas até 21 de dezembro de 2013, identificando-se as situações que deram origem ao cálculo do imposto ocorridas após 1 de janeiro de 2014.

(b) No âmbito da inspeção, iniciada em 13 de maio de 2016, foi realizado um varejo total ao entreposto fiscal n.º PT..., tendo sido elaborado o respetivo auto de inventário, tendo em deslocação ao EF n.º PT... verificado que não existia aí qualquer produto.

(c) A ora Requerente não possuía uma contabilidade organizada, em conformidade com o disposto no artigo 22.º do CIEC, não havendo registos com indicação da proveniência e destino dos produtos recebidos e expedidos do entreposto fiscal e identificação dos documentos de entrada e saída ou outros.

(d) Não se encontrando a contabilidade organizada em sistema de inventário permanente, com indicação da proveniência, do destino dos produtos e de outros elementos

relevantes para o cálculo do imposto, foi efetuada a reconstituição de stocks de produtos selecionados, com base no inventário disponibilizado pela Requerente, o que resultou nas diferenças constantes do ponto 4 do capítulo V do relatório de inspeção.

(e) O cruzamento dos registos de movimentos de entradas e saídas registados na contabilidade com os elementos constantes das declarações aduaneiras apresentadas, foram detetadas as diferenças vertidas no ponto 5 do capítulo V do relatório de inspeção.

(f) Nas páginas 11 a 13 do relatório, constam, por código pautal, devidamente especificadas as entradas e saídas de produto e respetivos documentos que as suportam; as diferenças negativas (saídas superiores às declaradas) não se encontram justificadas, constituindo, por isso, saídas irregulares.

(g) Quanto à alegada violação dos limites temporais da inspeção, a Requerida alega que:

- (i) Conforme se extrai do capítulo II do relatório final da inspeção, foi considerado o facto de o ano fiscal da empresa decorrer entre 1 de julho e 30 de junho do ano civil subsequente, razão pela qual “foram tidos como base das operações de cálculo as existências registadas pela empresa no Inventário de 30 de junho de 2013 e os registos de entras e saídas ocorridas até 21 de dezembro de 2013...”
- (ii) É claramente explicitada a referência ao ano de 2013 que se prende unicamente com o facto de o ano fiscal se iniciar em 1 de julho e terminar a 30 de junho do ano seguinte e da necessidade de ter uma base para o início das operações de cálculo e análise da documentação e cruzamento da informação.
- (iii) Embora a referência inicial seja o resultado do último varejo, no caso concreto verificou-se que a contabilidade da empresa nem sequer estava organizada nos termos exigidos pelo CIEC, nomeadamente a existência de sistema de inventário permanente para permitir que, em qualquer momento, seja possível determinar a situação fiscal dos produtos que se encontram em regime de suspensão de imposto no entreposto fiscal.
- (iv) No caso concreto, a reconstituição dos stocks e a confrontação com os registos de entradas e saídas só veio a ser efetuada em agosto de 2016.

- (v) As conclusões do relatório final resultam claramente fundamentadas, encontrando-se as irregularidades detetadas perfeitamente demonstradas e perceptíveis.
- (vi) Foram, por isso, respeitadas as formalidades e princípios previstos no RCPITA.

(h) Não se aceita também a alegação de que existiram dois métodos já que resulta claro que há apenas um método: consideraram-se as existências físicas e a contabilidade, após reconstituição para analisar e apurar as entradas e saídas, como se explica no relatório de inspeção.

(i) Cita, para este efeito, o Acórdão de 21/10/2013 do Tribunal Central Administrativo Sul (processo n.º 00518/03), que refere que *“Atenta a obrigação legal de manutenção de contabilidade atualizada de existências que impende sobre os depositários autorizados, se, no momento do varejo, não forem detetados eventuais erros contabilísticos que possam ser regularizados, não pode depois daquele realizado vir o depositário invocar erros de contabilização, nem provar através de prova testemunhal que os resultados então apurados pela fiscalização não estavam corretos, nomeadamente por os produtos considerados em falta se encontrarem no armazém na data do varejo nos “ajuntos finais”.*”

(j) Se as contas correntes ou outros elementos da contabilidade do entreposto não se encontravam atualizados, nos termos da lei, não pode a Requerente invocar *a posteriori*, em seu benefício, essa incorreção ou falta de atualização e num momento em que já não é possível ao serviço da AT determinar se essas incorreções se verificam ou não, dado que após o varejo poderão ser colocados ou retirados produtos do varejo.

(k) Neste sentido, o artigo 61.º, n.º 1, do RCPITA determina que os atos de inspeção consideram-se concluídos na data de notificação da diligência, ficando vedada a possibilidade de prática de novos atos, não sendo possível qualquer reabertura do procedimento para a prática de posteriores atos de inspeção.

(l) Durante o procedimento de inspeção foram cumpridas todas regras e formalidades e princípios que regem as ações de inspeção.

(m) Quanto às alegadas inexistências de introdução irregular de álcool no consumo e de IABA em falta, a situação descrita em V-4, tendo sido constatada diferenças, isto é faltas de

produtos, verifica-se uma introdução irregular no consumo relativamente às quantidades em causa.

(n) Relativamente à situação referente ao ponto v-5, as diferenças constatadas foram apuradas após o cruzamento das declarações que suportam as operações em entreposto com os registos contabilísticos do entreposto fiscal, o que constitui igualmente uma introdução irregular no consumo.

(o) Estas irregularidades não constituem meros erros formais mas formalidades essenciais que violam as disposições previstas no CIEC.

(p) No que tange ao tratamento dos registos das caixas mistas, a Requerida acrescenta o seguinte:

- (i) Em 01/06/2016, a ora Requerente apresentou em 01/06/2016 a listagem com os códigos de caixas mistas;
- (ii) Da análise feita, resulta que estas caixas mistas não tiveram movimento de stock, pelo que não houve qualquer correção nas quantidades de LAP (litros álcool puro);
- (iii) No pedido arbitral, são identificados outros 20 códigos (artigos 93.º a 180.º) que a Requerida analisou, concluindo que os códigos de artigo 690668, 692167 e 692794 não tiveram movimento, pelo que não têm impacto no cálculo do LAP;
- (iv) Nas restantes, para aferir a sua regularidade, a AT confrontou as quantidades constantes dos registos da empresa, relativamente à receção de mercadoria, com as quantidades declaradas às autoridades aduaneiras, bem como as quantidades constantes dos registos de saídas com os dados constantes dos e-DA e expedição e DIC apresentados, o que resultaram as diferenças mensais descritas no artigo 98.º da Resposta que aqui se dá por integralmente reproduzido.
- (v) As diferenças mensais superiores àquelas declaradas constituem saídas irregulares, o que constitui a Requerente em dívida.

(q) Relativamente às caixas vazias, aceitam-se as diferenças de 190,40 LAP relativo ao código pautal 22083071 e de 15,09 LAP atinente ao código pautal 220085011, sendo de reduzir tais quantidades apuradas com base no varejo de 13.05.2016.

(r) Quanto ao afirmado no artigo 199.º relativo ao “copacking” a que se refere o artigo 199.º do Pedido, a AT solicitou durante a inspeção a sua identificação, o que não aconteceu.

(s) Da análise decorrente da reconstrução de stocks resulta que o imposto a apurar deveria ser superior ao que foi apurado em sede de inspeção.

(t) Do confronto efetuado entre as saídas do entreposto e as declarações aduaneiras de saída, resulta um total de dívida de € 42.338,39, havendo uma redução do valor do imposto impugnado de € 20.186,21, relativos aos códigos pautais 2208 30 71 (17.860,26) e 2208 50 11 (2.325,95).

(u) Deve, por tudo o exposto, manter-se na ordem jurídica a liquidação efetuada, subtraído o valor indicado no número anterior.

(v) Alega, por fim, que não são devidos juros indemnizatórios porque não há qualquer erro imputável aos serviços, mas, pelo contrário, foi a Requerida que incumpriu as suas obrigações e não apresentou no âmbito dos procedimentos inspetivo e gracioso as provas que justificassem a anulação da liquidação.

7. Face às posições das partes e à prova documental apresentada, o Tribunal dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de prova testemunhal, tendo concedido prazo para a apresentação de alegações escritas e, ainda, fixado o dia 27 de outubro de 2020 como data para a prolação da decisão arbitral; posteriormente, o Tribunal prorrogou por 2 (dois) meses, a partir do seu termo, o prazo para a prolação da decisão arbitral.

8. Em 3 de setembro de 2020, a Requerida apresentou alegações, nas quais reafirma a posição anteriormente assumida na sua Resposta.

9. Em 16 de setembro de 2020, a Requerente apresentou alegações, nas quais reafirma a posição anteriormente assumida no PPA e acrescenta o seguinte:

(a) Desiste, ao abrigo do princípio da boa-fé, do alegado no pedido inicial relativamente à violação dos limites temporais da inspeção.

(b) A reconstituição dos saldos apresentada pela Requerida reflete a aplicação de métodos diferentes daqueles que foram seguidos pela inspetiva e não atende às justificações de divergências de entradas e saídas apresentadas pela Requerente em sede inspetiva.

(c) Sem prejuízo, partindo dos pressupostos apresentados pela Requerida no artigo 98.º da Resposta, e considerando os quadros na sua totalidade relativamente às entradas e saídas dos 3 códigos pautais 22083071, 22085011 e 2208601, fazendo a soma das entradas a diferença é de – 312,39 litros, o que computando entradas e saídas, tem-se como resultado 153,81 litros (positivo), valor esse muito longe dos 4.666,01 litros de diferença negativa.

(d) Acrescenta ainda que partindo dos dados que utiliza a Requerida, se se considerar a soma total das diferenças nas saídas, tem-se que está é de 466,2, valor que corresponde a uma diferença positiva e não negativa.

(e) A própria Requerida concluiu pela existência de diferenças positivas relativamente ao código pautal 2208 60 11, o que resulta de não ser possível proceder à reconstituição dos stocks apenas pela análise dos códigos inspecionados, mas deveria ter considerado os dados no seu conjunto, sob pena de análise insuficiente dos dados contabilísticos.

(f) Conclui, por isso, que a falta de fiabilidade da liquidação e conclusões apresentadas pela ação inspetiva deverão determinar a sua anulação, procedendo-se ao reembolso.

II. SANEAMENTO

10. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

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

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Não foram invocadas, nem existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

11. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas que se dedica ao comércio por grosso de bebidas alcoólicas (CAE 46341) e possui o estatuto aduaneiro de depositário autorizado. [cf. PA]
- b) O ano fiscal da Requerente decorre entre 1 de julho e 30 de junho. [cf. PA]
- c) No período compreendido entre janeiro de 2014 e maio de 2016, a Requerente foi detentora de dois entrepostos fiscais de armazenagem, autorizados para a armazenagem de produtos intermédios, bebidas espirituosas, vinhos espumantes e vinhos tranquilos. [cf. PA]
- d) Em setembro de 2013, a Requerente procedeu à transferência da sua atividade para o entreposto fiscal n.º PT..., situado nas instalações da empresa “B..., S. A.”, localizada no [cf. PA]
- e) A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2015..., a Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva por parte da Divisão Operacional do Sul da Direção de Serviços Antifraude Aduaneira, tendo por objetivo a verificação da regularidade das operações realizadas no âmbito do Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA), nomeadamente dos entrepostos fiscais n.ºs PT... e PT..., relativamente ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2014 e 13 de maio de 2016. [cf. PA]

f) A aludida ação inspetiva teve por base a análise específica dos códigos pautais 2208 30 71 00, 2208 50 11 00, 2208 20 29 00 e 2208 60 11 00, sendo que foram tidos como base das operações de cálculo as existências registadas pela Requerente no Inventário de 30 de junho de 2013 e os registos de entradas e saídas ocorridas até 31 de dezembro de 2013. [cf. PA]

g) A ação inspetiva teve início em 13.05.2016, com a realização do varejo total nas instalações do entreposto fiscal n.º PT..., tendo sido então elaborado o respetivo Auto de Inventário que aqui se dá por inteiramente reproduzido. [cf. documentos anexos ao PPA e PA]

h) Simultaneamente, outra equipa inspetiva deslocou-se às instalações onde funcionava o entreposto fiscal n.º PT..., com o mesmo objetivo, tendo então constatado que, nesse local, não existiam quaisquer bens pertencentes à Requerente. [cf. PA]

i) No decurso da ação inspetiva, com base no Inventário de 30 de junho de 2013, disponibilizado pela Requerente, e o varejo realizado em 13 de maio de 2016, foi efetuada a reconstituição de stocks para os quatro códigos pautais selecionados para análise e, ainda, a confrontação entre os registos de movimentos de entrada e de saída, registados na contabilidade de existências do entreposto fiscal e os elementos constantes das declarações aduaneiras apresentadas. [cf. PA]

j) Também no âmbito da ação inspetiva, procedeu-se ao confronto, por amostragem, da faturação emitida pela Requerente com os registos existentes na contabilidade de existências, com o conteúdo das declarações aduaneiras e com os registos dos extratos da contabilidade financeira, não se tendo detetado discrepâncias; o mesmo tipo de operação foi também realizado relativamente às compras, não se tendo também detetado discrepâncias. [cf. PA]

k) O referido procedimento inspetivo culminou com a elaboração do respetivo Relatório de Inspeção Aduaneira que aqui se dá por inteiramente reproduzido, do qual importa respigar os seguintes segmentos [cf. PA]:

«(...)

CAPÍTULO I – Conclusões da Ação Inspetiva

(...)

Deste controlo foi apurada prestação tributária em falta em sede de Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA), no montante total de 180.750,58€, conforme

resumidamente se indica no mapa abaixo e cujos cálculos se encontram discriminados no Capítulo VI infra:

Código pautal	Dívida apurada no ponto V-4			Dívida apurada no ponto V-5	
	Diferença apurada (lt. álcool puro)	Taxa (€/hl)	Soma	Soma	Total
	<i>a</i>	<i>b</i>	$c = a/100 \times b$	<i>d</i>	$e = c + d$
22083071	3.037,44	1.327,94 €	40.335,38 €	57.949,49 €	98.284,87 €
22085011	4.135,82	1.327,94 €	54.921,21 €	4.012,34 €	58.933,55 €
22086011	1.772,08	1.327,94 €	23.532,16 €	0,00 €	23.532,16 €
TOTAL	8.945,34	1.327,94 €	118.788,75 €	61.961,83 €	180.750,58 €

Esta prestação em falta advém das seguintes situações:

- Da comparação entre as quantidades apuradas nos aldos contabilísticos reconstituídos e as quantidades apuradas no Varejo efetuado no início do controlo, resultaram diferenças que deram origem ao cálculo de uma prestação tributária em falta no montante total de 118.788,75€;
- Da confrontação entre as declarações aduaneiras apresentadas pela A... e a contabilidade de existências do entreposto fiscal, resultaram diferenças que deram origem ao cálculo de uma prestação tributária em falta no montante total de 61.961,83€.

Além das situações supra referidas, foram ainda detetadas as seguintes irregularidades:

- Não apresentação dos elementos solicitados no prazo estabelecido na notificação que foi efetuada para o efeito, o que viola o dever legal de cooperação;
- Erros no preenchimento de declarações aduaneiras (e-DA de expedição), nomeadamente incorreta classificação pautal;

- *Não cumprimento da obrigação do depositário autorizado, prevista no art. 22.º, n.º 3, alínea b) do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, que, designadamente, estabelece a obrigação de manter no entreposto fiscal uma contabilidade das existências em sistema de inventário permanente, com indicação da proveniência, destino e dos elementos relevantes para o cálculo do imposto, relativamente aos produtos que está autorizado a armazenar.*

(...)

CAPÍTULO V – Descrição das Irregularidades Constatadas

(...)

V-3- Contabilidade de existências do entreposto fiscal

De acordo com o artigo 22.º, n.º 3, alínea b) do CIEC, o depositário autorizado deve manter atualizada, no entreposto fiscal, uma contabilidade de existências em sistema de inventário permanente, com indicação da proveniência e destino dos produtos e dos elementos relevantes para o cálculo do respetivo imposto.

Da análise dos elementos constantes da contabilidade de existências, constatou-se que esta não possuía registo dos documentos que tutelam o movimento de entradas e saídas dos produtos do entreposto, dos quais é possível extrair elementos relativos à proveniência e ao destino dos mesmos, o e-DA, a DIC ou outro documento de natureza aduaneira (ex: auto de inutilização).

Deste modo, não se encontra cumprida a obrigação prevista no art. 22.º, n.º 3, alínea b) do CIEC, visto que a empresa não tem nos seus registos elementos que permitam identificar a proveniência e o destino dos produtos que recebe e expede do entreposto fiscal.

Entretanto, a A... informou que a partir de agosto de 2016 a contabilidade de existências já respeitava o disposto no art. 22.º do CIEC, passando a incluir todos os elementos que até aí se encontravam em falta.

V-4- Reconstituição de stocks

A reconstituição de stocks foi efetuada tendo por base o inventário efetuado em 30 de junho de 2013, entregue pela A... e o Varejo efetuado em 13 de maio de 2016, relativamente aos quatro códigos pautais selecionados para análise. No mapa seguinte são apresentadas as

quantidades em litros de álcool puro (100% volume de álcool), por código pautal, que constam do inventário de 30-06-2013 e as apuradas no varejo efetuado no início do controlo, em 13-05-2016.

<i>Código Pautal</i>	<i>30-06-2013</i>	<i>13-05-2016</i>
<i>2208 20 29</i>	<i>10.608,12</i>	<i>16.500,74</i>
<i>2208 30 71</i>	<i>73.429,72</i>	<i>47.740,00</i>
<i>2208 50 11</i>	<i>6.463,00</i>	<i>39.588,64</i>
<i>2208 60 11</i>	<i>19.867,83</i>	<i>38.618,05</i>
<i>TOTAL</i>	<i>110.368,67</i>	<i>142.447,44</i>

Ao saldo existente em 30 de junho de 2013 foram adicionadas as quantidades registadas na contabilidade de existências pelo Operador relativas a entradas e subtraídas as quantidades relativas a saídas, chegando-se ao saldo contabilístico reconstituído à data de 01 de janeiro de 2014. A mesma metodologia foi seguida relativamente ao período compreendido no âmbito da extensão temporal a inspecionar, tendo-se obtido o saldo reconstituído à data de 13 de maio de 2016, que foi então comparado com as quantidades fisicamente existentes na mesma data, constantes do Auto de Varejo que foi efetuado.

Desta análise foram apuradas diferenças, por código pautal, como a seguir se indica:

V-4-a)-Código pautal 2208 20 29:

Ano	Mês	Registos da A...		Saldo
		Entradas	Saídas	
		1		
SALDO INICIAL 0-06-2013	11ho agosto	10.608,12	13.719,02	10.608,12
		20.528,64	15.904,22	17.417,74
		8.553,60	39.485,16	10.067,21
		47.750,04	14.654,30	18.331,99
	setembro	21.098,88	22.416,70	24.775,57
	outubro	17.107,20	38.011,46	19.467,07

	novembro	21.384,00		2.839,61
	dezembro			
2014 2014	aneiro	38.396,16	21.531,26	19.704,50
	Fevereiro	72,58	7.563,85	12.213,23
2014 2014 2014 2014	mar o abril	42.197,76	11.341,44	43.069,55
	maio unho	3.991,68	10.695,17	36.366,06
		17.297,28	16585,27	37.078,07
		12.545,28	8.590,75	41.032,60
2014 2014	\$1/2lho agosto	4.276,80	10.148,54	35.160,85
		4.276,80	15.049,8	24.388,07
		8.553,60	11.348,14	21.593,53
2014 2014 2014	setembro	30.300,48	21.231,29	30.662,72
	Outubro	12.936,24	26.510,54	17.088,42
	novembro	21.384,00	29.710,61	8.761,81
2014 2015 2015 2015	dezembro)janeiro	8.553,60	8.676,43	8.638,98
	fevereiro março	0,00	4.792,18	3.846,80
		30.386,88	21.738,91	12.494,77
2015 2015 2015	abril maio	12.830,40	12.0ce288	13.321,29
	junho	16.822,08	8.908,96	21.234,42
		4.276,80	14.405,90	11.105,31
2015 2015 2015	•julho agosto	21.098,88	7.235,57	24.968,62
	Setembro	12.830,40	18.700,16	19.098,86
		4.276,80	11.229,47	12.146,19
2015 2015 2015	outubro	21.098,88	15.814,56	17.430,42
	novembro	16.822,08	18.731,95	15.520,54
	dezembro	34.404,48	25.180,60	24.744,43
2016 2016 2016 2016	janeiro	4.276,80	-- 13.900,03 -- 18.924,24 -- 28.237,03	
	Fevereiro		-- 482,54 -- 2.332,80	

março	21.098,88	IS. \Zt20
abril	21.098,88	17.29±84
maio	0,00	10.157,68
	8.553,60	9.675 14
		15.895,94
		litros
		16.500,74
Quantidade apurada no varejo (em álcool puro)		604,80
Diferença a urada		

V-4-b)-Código pautal 2208 30 71:

Ano	Mês	Registos da A...		Saldo
		Entradas	Saídas	
SALDO INICIAL (30-06-2013)		1	2	73.429,72
		73.429,7		
	2			
2013	•julho	41.357,	39.611,64	75.175,84
<u>2013</u>	setembro	76	79.631,68	65.989,92
2013	outubro	70.445.	139.812,64	93.005,12
2013	novembro	76	111.077,28	85.382,72
2013	dezembro	166.827	149.900,28	92.115,56
2013		,84	122.229,17	54.460,44
		103.454,8		
		8		
		156.633		
		,12		
		84.574,		
		05		

2014	janeiro	61.468,	38.898,68	77.030,08
2014	fevereiro	32	29.486,80	83.655,64
2014	abril maio	36.122,	59.880,44	68.951,12
2014	junho julho	36	54.967,16	81.019,32
2014	agosto	45.175.	71.182,52	72.391,50
2014	setembro	92	86.640,78	61.271,04
2014	outubro	67.035,	37.755,44	56.646,64
2014	novembro	36	53.956,45	72.386,20
2014	dezembro	62.554,	72.148,33	88.734,51
2014		80	76.896,63	108.007,47
2014		75.520,	141.293,01	75.902,62
		32	128.113,27	54.010,41
		33.131.		
		04		
		69.696,		
		00		
		88.496,		
		64		
		96.169.		
		59		
		109.188		
		,16		
		106.221,		
		05		
2014	<u>janeiro</u>	20.660,	28.531,88	46.139,17
2015	fevereiro	64	46.779,93	65.722,12
2015	margo abril maio		98.663,56	68.364,24

2015	agosto	66.362,	50.453,16	75.584,28
2015	Setembro	88	56.554,04	91.014,88
2015	outubro	101.305,	76.684,77	49.885,63
2015	novembro	68	62.635,18	83.173,18
2015	dezembro	57.673,	100.459,05	78.362,29
2015		20	72.494,44	116.361,93
2015		71.984,	90.453,69	98.730,25
2015		64	131.006,38	49.126,82
2015		35.555.	114.762,59	44.754,64
2015		52		
		95.922,		
		72		
		95.648,		
		16		
		110.494,		
		08		
		72.822,		
		00		
		81.402,		
		96		
		110.390,		
		40		
2016	-La@ro	29.601,	42.497,81	31.858,43
2016	fevereiro	60	71.924,63	39.271,32
2016	abril maio	79.337,	104.197,36	15.833,25
2016		52	53.261,13	53.518,52
2016		80.759,	26.302,28	50.777,44
		28		

	100.946, 40 13.561, 20	
Quantidade apurada no varejo (em litros álcool puro) apurada		47.740,00 -3.037,44

V-4-c)-Código pautal 2208 50 11:

Ano	Mês	Registos da A...		Saldo
		Entradas	Saídas	
		1	2	
				6.463,00
SALDO	Julho	6.463,00	21.416,31 22.524,07 46.752,39	726,29
INICIAL 30-	agosto	15.679,60	19.055,23 12.783,22 34.398,51	17.727,91
06-2013	Setembro	39.528,69	7597,44	10.178,69
	outubro	39.203,17		17.507,13
	novembro	26.383,67		31.887,47
	dezembro	27.263,56		23.861,22
	janeiro	26.372,26		16.263,78
		0.00		
	fevereiro	11.038,73	5.538,80	21.763,71
	março	26.198,51	15.405,57	32.553,25
	abril	6.080,50	17.727,77	20.905,98
	maio	17.954,40	18.563,81	20.296,57
	junho	26.360,51	38.721,12	7.935,96
	julho	30.031,68	24.428,85	13.541,79
	Agosto	20.722,13	26.332,07	7.931,85
	setembro	40.802,08	19.022,20	29.711,73
	outubro	17.181,99	21.639,52	25.254,20
	novembro	28.581,76	20.317,16	23.518,80

	dezembro	35.648,17	30.222,94	28.944,03
	Janeiro	0.00	7.464.72	21.479,32

2015	março	35.582,54	26.584,31	28.586,33
2015		19.039,78	8.522,83	39.103,29
2015	abril	30.069,56	21.546,63	47.626,22
2015	maio	7.028,18		15.391,74
2015	junho	36.786,52	39.262,66	20.489,88
2015	julho	46.238,22	31.688,38	17.539,04
2015	agosto	39.397,44	49.189,06	34.205,39
2015	setembro	34.335,85	22.731,10	43.385,86
2015	outubro	10.767,04	25.155,37	30.312,93
2015	novembro	24.010,80	23.839,96	26.411,12
2016	dezembro	8.296,20	27.912,61	
2016	janeiro	27.561,34	14.903,38	19.803,95
2016	fevereiro	25.854,78	25.625,15	21.740,14
2016	março	32.497,58	38.690,39	8.904,53
2016	abril	23.828,99	38.690,39 8.079,72	33.322,39
2016	maio		8.079,72	43.724,46
2016			13.426,92	
Quantidade apurada no varejo (em litros álcool puro)				39.588,64

V-4-d)-Código pautal 2208 60 11:

Ano	Mês	Registos da A...		Saldo
		Entradas	Saídas	
		1	2	
				19.867,83

SALDO		19.867,83		8.394,26
INICIAL 30-06-2013)		3.433,50	14.907,07	13.470,90
		14.159,25	9.082,61	13.028,18
2013	julho a	21.569,78		17.101,62
2013	agosto	11.515,50		23.157,67
2013	setembro	10.026,24	22.022,50	
2013	outubro		7.442,07	
2013	novembro		3.970,18	
2013	dezembro	14.859,45	22.556,46	15.460,67
2014	janeiro	0,00	1.576,01	13.884,65
2014	fevereiro	IS.313€0	10.315,03	18.883,13
2014	março	5.426,40	4.503,00	19.806,53
2014	abril	11.674ps	4.019,94	27.461,54
2014	maio	126,00	7.764,57	19.822,97
2014	junho	25.847€0	21.073/425	24.590,83
2014	julho	6.039,00	13.300,86	17.328,96
2014	agosto	10.765,80	17.462,08	10.632,69
2014	setembro	15.189,75	7.647,49	18.174,95
2014	outubro	6.502,80	7.336,85	17.340,89
2014	novembro	16.320,15	5.681,84	27.979,20
2014	dezembro	0,00		24.956,21
2014			13.022,99	
2015	janeiro	5.481,00	1.660,23	18.776,99
2015	fevereiro	17.234,10	5.587,32	30.423,77
2015	março	10.206,00	19.225,67	21.404,10
2015	abril	20.857,so	26.057,31	16.204,29
2015	maio	6.786,30	10.458,56	12.532,02
2015	junho			

	julho a	20.508,30	17.941,22	15.099,10
	agosto	31.758,15	29.310,11	17.547,14
		10.152,00	8.447,44	19.251,69
	setembro	14.545,35	7.506,26	26.290,78
	outubro	4.230,40	14.109,68	16.411,21
	novembro	15.948,90	9.493,21	22.866,98
		20.705,25	23.513,52	20.058,72
2015	dezembro	18.756,00	9.010,09	29.804,63
2016				
2016				
2016	janeiro	12.485,10	18.219,72	24.070,01
2016				
	fevereiro	18.237,75	26.404,29	15.903,47
	março	21.613,02	6.743,65	30.772,84
	abril			

2016 maio n.295,58 2.678,29 40.390,13

litros álcool 38.618,05

Quantidade apurada no varejo	-
(em puro) Diferença apurada	1.772,08

As diferenças negativas apuradas na reconstituição de stocks relativas aos códigos pautais 2208 30 71, 2208 50 11 e 2208 60 11 evidenciam a existência de produto em falta no entreposto fiscal, conforme mapa resumo abaixo, totalizando 8.945,34 litros de álcool puro (100% volume álcool).

<i>Código Pautal</i>	<i>Litros de álcool puro em falta</i>
2208 30 71	3.07,44
2208 50 11	4.135,82
2208 60 11	1.772,08
TOTAL	8.945,34

V-5-Confrontação entre o conteúdo das declarações aduaneiras e os registos existentes na contabilidade de existências do entreposto fiscal de armazenagem:

Com o objetivo de verificar a regularidade e conformidade dos movimentos de entrada e de saída de mercadoria dos entrepostos fiscais, foram confrontadas, relativamente a cada mês, as quantidades constantes dos registos de receção de mercadoria da A... com as quantidades declaradas às autoridades aduaneiras através das declarações aduaneiras (eDA), bem como as quantidades constantes dos registos de saída com os dados constantes dos e-DA de expedição e DIC apresentados, cujo detalhe constitui os anexos 3, 4, 5 e 6.

Esta análise permitiu detetar diferenças mensais relativamente a cada código pautal.

Assim, conjuntamente com a A..., foi efetuado um trabalho de identificação das situações que estavam a provocar estas diferenças, tendo sido efetuadas inúmeras correções, que advêm, nomeadamente, das seguintes situações:

- Na contabilidade de existências do entreposto fiscal as saídas são registadas com base na data de emissão da Guia de transporte e as entradas são registadas após conferência da mercadoria. Ora, situações houve em que a Guia foi emitida no final do mês e o e-DA foi apresentado no início do mês seguinte, provocando uma diferença negativa num mês e positiva no mês seguinte. O mesmo aconteceu na entrada de mercadoria que foi rececionada num mês, mas a sua conferência e registo só ocorreu no mês seguinte. Sempre que foi possível, estas discrepâncias foram anuladas, por efeito da compensação de um mês para outro;*
- O código de artigo indicado no e-DA de expedição nem sempre corresponde ao artigo efetivamente expedido. Sempre que essas divergências diziam respeito a artigos com diferente volume de álcool, levou a que existissem diferenças aquando do cálculo da quantidade de álcool puro dos produtos registados na contabilidade de existências;*
- Duplicação de registos de entradas e de saídas de mercadoria nos registos da contabilidade de existências, que advêm de operações de “Copacking”, as quais resultam da junção de um brinde a um artigo já existente em entreposto, provocando a alteração do código de artigo e tendo como consequência o*

registo de saída relativamente ao código original do artigo e o registo de entrada relativo ao código do artigo resultante, sendo que na realidade não existiu nem saída nem entrada efetiva de mercadoria no entreposto;

- *Analisados os movimentos totais mensais de entrada e de saída por código pautal constantes das declarações aduaneiras, e por comparação com os registos existentes na contabilidade de existências, constatou-se que o total das quantidades entradas e das quantidades saídas constantes de tais registos é muito superior às quantidades constantes das declarações aduaneiras. No entanto, verificou-se que existiam movimentos de entrada e um correspondente movimento de saída que o anulava, tendo posteriormente sido efetuado um novo registo de entrada. Segundo o Operador, estas situações aconteceram quando ocorreram recontagens das mercadorias entradas em entreposto.*

As situações acima descritas e que foram identificadas, foram corrigidas.

Persistem no entanto as diferenças a seguir indicadas, individualizadas por código pautal:

V-5-a)- Código pautal 2208 20 29:

Ano	Mês	Entradas		Saídas			Registos da A...		Diferenças	
		E DA receção	E_DA expedição	DIC	Soma	Entradas	Saídas	Entradas	Saídas	
		1	2	3	4=2+3	5	6	7 =1-5	8=4-6	
2014	Janeiro	38.396,16	4.534,66	16.996,61	21.531,26	38396,16		0,00	0,00	
2014	fevereiro	72,58	3.517,78	4.046,08				0,00		
		42.197,76	2.714,40	8.627,04	7.563,85		7:56385	0,00	0,00	
2014	mar		4.238,93	6.483,46	11.341,44	42.197,76	1a .34144	0,00	0,00	
2014	abril	3.991,68	3.157,92	13.400,14	10.722,38	3.991,68	10.695>17	0,00	0,00	
2014	maio	17.297,28	3.479,76	5.110,99	16.558,06	17.297,28		0,00	0,00	
2014	unho	12.545,28	4.205,52	5.943,02	8.590,75	12.54328	8.590 75	0,00	0,00	
2014	julho	4.276,80	1.363,39	13.686,19	10.148,54	4.276,80	10.148,54	0,00	0,00	
2014	setembro	4.276,80	1.662,34	9.685,80	15.049,58	•	15.049,58	0,00	0,00	
2014		8.553,60	6.821,42	14.409,86		4.276,80		0,00	0,00	
2014			3.684,53	22.826,02	11.348,14	8.553,60	21.231,29	0,00	0,00	
2014	outubro	30.300,48	6.385,63	23.324,98	21.231,29	30.300,48	26.510 54	0,00	0,00	
2014	novembro	12.936,24			26.510,54	12.936,24				
2014	dezembro	21.384,00			29.710,61	21.384,00	29.710,61		0,00	
2015	janeiro	8.553,60	4.242,24	4.434,19	8.676,43	8.553,60	8.676,43	0,00	0,00	
		0,00	261,79	4.530,38	4.792,18		4.792,18	0,00	0,00	
2015	fevereiro	30.386,88	3.930,14	17.808,77	21.738,91	30.386,88	21.738,91	0,00	0,00	
2015	março	12.830,40	1.472,69	10.531,19				0,00		
2015	abril	16.822,08	3.487,10	5.421,85	12.003,88	121830,40		0,00	0,00	
		4.276,80	2.045,52	12.373,34		16.822,08		0,00		
2015	maio	21.111,84	551,66	6.683,90	8.908,96		8.908,96	0,00	0,00	
2015	junho		2.868,48	15.831,68	14.418,86	4.276,80	14.405 90	0,00	0,00	
2015	julho				7.235,57	21.098,88	• 7.235,57	0,00	0,00	

2015	agosto	12.830,40	3.431,18	7.796,52	18.700,16		18.700,16		
2015	setembro	4.276,80	4.160,16	12.164,26	11.227,70	12.830,40	11.229,77		0,00
2015	outubro	21.098,88	4.926,53	13.805,42	16.324,42		15.814,66		509,76
2015	novembro	16.822,08	2.158,27	22.391,60	18.731,95	21.098,88			0,00
						16.322,08			0,00
2015	dezembro	34.404,48			24.549,88	34.404,48	25.180,60		0,00
					75				
2016	janeiro	4.276,80	2.143,15	12.387,60	14.530,	4.276,80	13.900,03	0,00	0,00
2016	fevereiro	21.098,88	5.187,22	13.737,02	18.924,24	21.098,88	18.924,74	0,00	0,00
2016	março	21.098,88	1.041,55	27.195,48	28.237,03	21.098,88	28.237,03	0,00	0,00
2016	abril	21.098,88	482,54	0,00	482,54	0,00	482,54		0,00
		0,00		0,00					
2016	maio	8.553,60	2.332,80	0,00	2.332,80	8.553,60	2.332,80	0,00	0,00

V-5-b)- Código pautal 2208 30 71:

Ano	Mês	Entradas				Saídas		Registos da A...		Diferenças	
		E DA receção		E_DA expedição		DIC	Soma	Entradas	Saídas	Entradas	Saídas
		1	2	3	4=2+3	5	6	7=1-5			
2014	janeiro	61.468,32	21.089,60	17.809,08	38.898,68	61.468,32	38.898,68	0,00	0,00		
2014	fevereiro	36.112,36	9.762,72	19.724,08	29.486,80	36.112,36	29.486,80	0,00	0,00		
2014	março	45.175,92	12.803,76	48.706,28	61.510,04	45.175,92	-59.880,44	0,00	1.629,60		
2014	abril	67.035,36	18.884,40	36.995,72	55.880,12	67.035,36	54.967,416	0,00	912,96		
2014	maio	62.529,50	28.960,56	40.886,24	69.846,80	62.554,80		-25,20	-		
2014	Junho	75.142,32	19.236,00	66.807,33	86.043,33	75.520,32	86.640,78	-378,00	1.335,82		
2014	julho	32.932,80	9.503,04	28.057,52	37.560,56	33.131,04	37.755,44		-		
2014	agosto	69.696,00	5.009,04	48.623,41	53.632,45	69.596,00	53.956,45		597,45		
2014	setembro	88.496,64	23.148,72	48.791,29	71.940,01	88.496,64	72.148,33	-198,24	-		
2014	outubro	96.167,91	22.871,25	53.890,98	76.762,23	96.169,59	76.896,63	0,00	194,88		
2014	novembro	109.187,04	38.422,92	102.566,61					-		
2014	dezembro	106.199,21	39.066,96	89.132,83					-		
2014									324,00		
2014									0,00		
2014									-		
2014									1,68		
2014									-		
2014									134,40		
2014					140.989,53		141s293 01		-		
2014					128.199,79		128.113,27		-303		
2014									48		
2014						106.221,05			86,52		
2014									-		
2015	Janeiro	20.674,08	10.982,40	17.549,76	28.532,16	20.660,44	28.531,88	13,44	0,28		
2015	fevereiro	66.362,88	21.106,32	25.673,61	46.779,93	66.362,88	45.779,93	0,00	0,00		
2015	março	101.305,68	41.273,04	57.364,12	98.637,16	101.305,68	98.663,56	0,00	-		
2015	abril	57.673,20	29.015,52	22.989,48	52.005,00	57.673,20	50.453,46	0,00	26,40		
2015	maio	71.984,64	19.212,72	37.411,88	56.624,60		56.5+04		1.551,84		
2015	junho	35.555,52	26.247,97	52.159,92	78.407,89	71.984,64	76.684,77	0,00	70,56		
2015	julho	96.309,12	22.469,89	39.513,45	61.983,34	35.555,52	62.635,18	0,00	1.723,12		
2015	agosto	95.648,16	37.186,80	63.380,89	100.567,69	95.922,72		386,40	-651,84		
2015	setembro	110.494,08	32.472,24	40.022,20	72.494,44	95.648,16	100.459,05	0,00	108,64		
2015	outubro	72.819,60	34.403,97	55.299,88	89.703,85	110.494,08	72.494,44	0,00	0,00		
2015	novembro	81.020,96	41.369,36	89.788,78	131.158,14	72.822,00	90.453,19	-2,40	-749,84		
2015	dezembro	110.390,40	28.181,52	86.933,87	115.115,39	81.40,96	131.009,38				
2015						110.390,40	114962,59	0,00	151,76		
2015								0,00	352,80		

2016	janeiro	29.601,60	17.313,84	25.183,97	42.497,81	29.601,60	42.497,81	0,00	0,00
2016	fevereiro	79.295,52	30.683,28	41.199,35	71.882,63	79.337,52		-42,00	-42,00
2016	março	80.718,96	30.389,16	73.936,84	104.326,00	80.759,28		-40,32	128,64
2016	abril	100.969,92	36.418,32	16.826,73	53.245,05	100.946,40	531261,13	23,52	-16,08
2016	maio	13.556,40	17.647,20	8.655,08	26.302,28	13.561,20	26.302,28	4,80	0,00

V-5-c)- Código pautal 2208 50 11:

Ano	Mês	Entradas				Saídas		Registos da A...		Diferenças	
		E DA	E	Dtc	Soma	Entradas	Saídas	Entradas	Saldas		
		recepção	DAexpedição								
		1	2	3	4=2+3	5	6	7=1-5			
2014	janeiro	0,00	806,01	6.791,44	7.597,44	0,00	•	0,00	0 00		
2014	fevereiro	11.038,73	828,96	4.709,85	5.538,81	11.038,73	7.597444	0,00	0,01		
2014		26.195,11	2.544,53	13.404,25	15.948,78	26.195,11	5.538,80	0,00	543,21		
2014	abril	6.080,50	864,74	17.474,55	18.339,29	6.080,50	15.405i57	0,00	611,51		
2014	maio	17.941,80	3.715,90	16.034,11	19.750,02	17.954,40	17.727,77	-12,60	1.186,20		
2014	junho	26.360,51	10.282,29	28.754,38	39.036,67	-	18.563,81	0,00	315,56		
2014	julho	30.031,68	4.477,85	19.695,99	24.173,84	26.360,51	ag.723412	0,00	-252,01		
2014	agosto	20.722,13	8.937,78	17802,22	26.740,00	30.031,68	24.425,85	0,00	407,93		
2014	setembro	40.802,08	2.697,86	16.324,32	19.022,18	20.722,13	26.332,07	0,00	-0,02		
2014	outubro	17.181,99	6.074,76	15.564,76	21.639,52	40.802,08	•19.022t20	0,00	0,00		
2014	novembro	18.581,76	4.236,87	16.774,83	21.011,70	17.281,99	21.639,52	0,00	694,54		
2014	dezembro	18.581,76	4.236,87	16.774,83	21.011,70	18.53476	20.317,16	-3,62	784,79		
2014		35.644,55	4.216,18	26.791,56	31.007,73	35.648,17	30.222,94				

2015	janeiro	0,00	262,67	7.202,03	7.464,70	0,00	7.464,71	0,00	-0,01
2015	fevereiro	12.394,15	4.878,34	9.407,03	14.285,37	12.394,15	14.285,36	0,00	0,00
2015	março	35.582,54	6.238,00	20.346,32	26.584,32	35.582,54	26.584,31	0,00	0,00
2015	abril	19.039,78	390,55	8.132,28	8.522,82	19.039,78	8.522,83	0,00	-
2015	maio	30.069,56	4.489,33	17.057,30	21.545,63	30.069,56	21.546,53	0,00	0,01
2015	junho	7.010,08	3.920,03	35.360,41	39.280,44	7.028,18	39.262,66	-	0,00
2015	julho	36.849,52	4.647,92	27.260,94	31.908,85	36.785,52	31.688,38	18,10	17,78
2015	agosto	46.239,79	13.230,56	35.958,50	49.189,05		49.189,06	63,00	220,48
2015	setembro	39.397,44	1.421,01	21.247,08	22.668,09	46.238,22	22531,10	1,57	-0,01
2015	outubro	34.335,85	7.632,94			39.397,44	25.155,37	0,00	-
2015	novembro	10.767,04	8.056,39			34;335,85	23.839,96	0,00	-63,01
2015	dezembro	24.010,80	7.528,72	17.522,43	25.155,36	10.767,04	27.912,61	0,00	-0,01
2016	janeiro	8.296,20	6.132,03	8.771,35	14.903,39	8.296*20	14.903,38	0,00	0,01
2016	fevereiro	27.561,34	7.399,57	18.225,58	25.625,15	27.561,34	25.525,15	0,00	0,00
2016	março	25.854,78	2.107,17	36.583,21	38.690,38	25.83478	38.690,39	0,00	-0,02
2016	abril	32.497,58	1.773,98	6.305,74	8.079,72	32.497,58	8.079,72	0,00	0,00
2016	maio	23.828,99	6.130,64	7.296,28	13.426,92	23.828,99	13.426,92	0,00	0,00

V-5-d)- Código pautal 2208 60 11:

Ano	Mês	Entradas	Saídas			Registos da A...		Diferenças	
		E_DA recepção	E DA expedição	DIC	Soma	Entradas	Saídas	Entradas	Saídas
		1	2	3	4=2+3	5	6	7=1-5	8=4-6
2014	janeiro	0,00	115,40	1.460,62	1.576,01	0,00	1.576,01	0,00	0,00
2014	fevereiro	15.313,50	5.565,15	4.749,88	10.315,03		101315,03	0,00	0,00
2014	março a	5.426,40	1.832,40	2.670,60	4.503,00	5.426,40	4.503,00	0,00	0,00
2014	abril	11.674,95	696,60	3.389,49	4.086,09	11.674€	4.019,94	0,00	66,15
2014	maio	126,00	3.103,95	5.267,52		.176,ao	9.764,57.	0,00	606,90
2014	junho	25.847,10	4.434,30	16.926,35	8.371,47		21.079,25	0,00	281,40
2014	julho	6.039,00	1.823,85	11.477,01	21.360,65	25.847,10		0,00	0,00
				8.390,37	13.300,86	6.039,00	17.452,08	0,00	
2014	agosto	10.765,80	9.254,70	5.111,59	17.645,07	10.765,80	7.64149	0,00	183,00
2014	setembro	15.189,75	2.540,70	5.477,90	7.652,29	15.189 75	1336,85	0,00	4,80
2014	outubro	6.502,80	1.880,55	4.074,98	7.358,45	6.502 80		0,00	21,60
			1.614,06	10.475,20	5.689,04		13.022,99	0,00	
2014	novembro	16.320,15	2.571,80	1.590,90	13.046,99	16.320,15		0,00	7,20
2014	dezembro	0,00	74,13	1.658,59	1.665,03	opo		0,00	24,00
2015	Janeiro	5.481,00	3.943,13	10.131,47	5.601,72		1.660,2	0,00	4,80
2015	fevereiro	17.234,10	9.115,80	5.127,05	19.247,27	17.234,10	5.587,32	0,00	14,40
2015	março	10.206,00	20.939,85	7.072,91		10.206,00	-19.225,67	0,00	21,60
2015	abril	20.857,50	3.388,05	12.176,72	26.066,90	20.857,50	26.057A	-3,15	9,59
2015	maio	6.786,30	5.782,50	14.028,86	10.460,96		10.458756	-47,25	2,40
2015	junho	20.505,15	15.899,10	7.749,79	17.959,22		17*22	0,00	
2015	julho	31.710,90	709,65	5.288,36	29.927,96	20.508,30	29.310 11	0,00	18,00
			2.220,30	4.019,92		31.758,15	8.447/4	0,00	617,85
2015	agosto	10.152,00	10.089,66	3.583,42	8.459,44	10.152,00	7.506,26	0,00	12,00
2015	setembro	14.545,35	5.925,30	10.378,77	7.508,66	14.545,35	14.109,58	0,00	2,40
2015	outubro	4.230,00		6.802,39	14.109,58	4.230 00	9.47412	0,00	0,00
2015	novembro	15.948,90		5.864,59	9.508,72		23.513 52	0,00	15,60
			13.153,95	25.450,29	23.532,72	15.948,90	9.010,09	0,00	
2015	dezembro	20.705 25		291,55	20.705,25		18.219,72	0,00	19,20
2016	janeiro	18.756,00	2.207,70	631,42	9.010,09	18.756,00	26.404,29	0,00	0,00
2016	fevereiro	12.485,10	12.364,62		18.229,31		6.743,65	0,00	9,60
2016	março	18.237,75	954,00		26.404,29		2.678,29		0,00
2016	abril	21.613,02	6.452,10		6.743,65				0,00
2016	maio	12.295,58	2.046,87		2.678,29				0,00

As diferenças mensais negativas relativas às saídas, configurando situações em que ocorreram saídas de quantidades do entreposto superiores àquelas que foram declaradas, constituem saídas irregulares, o que consubstancia introdução no consumo, de acordo com o conceito estabelecido pelo art. 9.º, n.º 1, alínea a) do CIEC.

Assim, de acordo com o disposto no art. 8.º, n.º 1 do CIEC, constitui-se dívida em sede de IABA, conforme melhor se encontra explicitado no mapa constante do Capítulo VI infra.

Relativamente às diferenças negativas nas entradas, configuram situações em que ocorreram entradas de quantidades superiores àquelas que foram declaradas.

No entanto, não deixa de constituir o cumprimento deficiente da obrigação declarativa relativamente a essas situações, uma vez que existe a obrigação de as quantidades declaradas coincidirem com as efetivamente movimentadas e com as que são registadas na contabilidade de existências.

CAPÍTULO VI – Demonstração dos montantes de dívida apurados

Para demonstração do montante da prestação tributária em falta relativa às situações descritas nos pontos V-4 e V-5, que perfaz o montante total de 180.750,58€, relativo a IABA, foram elaborados os seguintes mapas:

VI-1- Cálculo da dívida das situações descritas no ponto V-4:

Código pautal	Diferença apurada em falta (lt. álcool puro)	Taxa IEC (€/hl)	Dívida Apurada
		b	a / 100 x b =c
2208 30 71	3.037,44	1.327,94 €	40.335,38 €
2208 50 11	4.135,82	1.327,94 €	54.921,21 €
2208 60 11	1.772,08	1.327,94 €	23.532,16 €
TOTAL	8.945,34	1.327,94 €	118.788,75 €

VI-2- Cálculo da dívida das situações descritas no ponto V-5:

VI-2-a)-Código pautal 2208 30 71:

Ano	Mês	Diferenças nas saídas	Taxa (€/hl)	Dívida IEC
2014	maio	-1.335,82	1.251,72	16.720,73
2014	junho	-597,45	1.251,72	7.478,40

2014	julho	-194,88	1.251,72	2.439,35
2014	agosto	-324,00	1.251,72	4.055,57
2014	setembro	-208,32	1.251,72	2.607,58
2014	outubro		1.251,72	1.682,31
2014	novembro	-303,48	1.251,72	3.798,72
2015	março	-26,40	1.289,27	340,37
2015	julho	-651,84	1.289,27	8.403,98
2015	outubro	-749,84	1.289,27	9.667,46
2016	fevereiro	-42,00	1.289,27	541,49
2016	abril	-16,08	1.327,94	213,53
TOTAL €				57.949,49

VI-2-b)-Código pautal 2208 50 11:

Ano	Mês	Diferenças nas saídas	Taxa (€/hl)	Dívida IEC
2014	julho	-252,01	1.251,72	3.154,46
2015	setembro		1.289,27	812,37
2015	novembro	-63,01		45,51
		-3,53	1.289,27	
TOTAL €				4.012,34

Assim, a dívida aduaneira em sede de IABA relativa a estas situações totaliza 61.961,83€.

Em suma, o total da prestação tributária que foi encontrada em falta resume-se no quadro seguinte:

	Dívida apurada no ponto V-4	Dívida apurada no ponto V-5
--	-----------------------------	-----------------------------

Código pautal	Diferença apurada (It. álcool puro)	Taxa (€/hl)	Soma	Soma	Total
	a	b	$c = a / 100 \times b$	d	$e = c + d$
22083071	3.037,40	1.327,94 €	40.335,38 €	57.949,49 €	98.284,87 €
22085011	4.135,82	1.327,94 €	54.921,21 €	4.012,34 €	58.933,55 €
22086011	1.772,08	1.327,94 €	23.532,16 €	0,00 €	23.532,16 €
TOTAL	8.945,34	1.327,94 €	118.788,75 €	61.961,83 €	180.750,58 €

(...))»

D) Sequentemente, foi emitida e liquidação oficiosa n.º ... com o registo de liquidação n.º 20107/..., de 15.03.2017, no montante total de € 186.694,86 (cento e oitenta e seis mil seiscientos e noventa e quatro euros e oitenta e seis cêntimos), sendo € 180.750,58 relativos a IABA, € 5.942,48 relativos a juros compensatórios e € 1,80 relativos a impressos. [cf. documentos anexos ao PPA e PA]

m) Em 30.03.2017, a Requerente efetuou, voluntária, integral e tempestivamente, o pagamento do aludido montante de € 186.694,86 (cento e oitenta e seis mil seiscientos e noventa e quatro euros e oitenta e seis cêntimos). [cf. documentos anexos ao PPA]

n) A Requerente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação oficiosa n.º ... com o registo de liquidação n.º 20107/... – cujo requerimento inicial aqui se dá por inteiramente reproduzido –, a qual correu termos, sob o n.º .../2017, na Alfândega de Alverca, tendo a mesma sido indeferida nos termos constantes da respetiva decisão que aqui se dá por inteiramente reproduzida, importando respigar os seguintes segmentos da respetiva fundamentação [cf. documentos anexos ao PPA e PA]:

«(...)

Da análise do Relatório da Inspeção Aduaneira resulta que todos os procedimentos foram legalmente cumpridos, nomeadamente, a confrontação entre o inventário realizado pela A... em 30/06/2013 e o varejo realizado em 13/05/2016 pela equipa inspetiva, resultando as diferenças plasmadas no ponto V-4 do referido Relatório, em que foram apuradas introduções irregulares no consumo que geraram a prestação tributária em falta no montante de e 180.750,58.

Desta forma, a dívida ora aqui em apreço, foi devidamente calculada devendo, por isso, a liquidação ser mantida na ordem jurídica.

(...)»

o) Por discordar da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a Requerente interpôs recurso hierárquico contra a mesma – cujo requerimento inicial aqui se dá por inteiramente reproduzido –, o qual foi autuado sob o n.º .../018 e correu termos na Divisão do Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas da DSIECIV, tendo o mesmo sido indeferido, nos termos constantes da respetiva decisão que aqui se dá por inteiramente reproduzida, importando destacar os seguintes segmentos da respetiva fundamentação [cf. documentos anexos ao PPA e PA]:

«A Recorrente reitera que os inspetores contaram caixas que se encontravam vazias, o que não encontra respaldo em face do exposto a pág. 25 in fine do relatório da inspeção, que evidencia que os inspetores não detetaram a existência de nenhuma caixa vazia.

Novamente, em sede de audição prévia, foi alegado que os inspetores não deram relevância à existência de Caixas Mistas.

As Caixas Mistas, sustenta a Recorrente, continham diferentes bebidas, com diferentes códigos pautais, mas que seriam todas bebidas espirituosas e como tal, o valor de imposto a pagar foi declarado, apesar de na contabilidade de existência do Entreposto Fiscal (E.F.) estas serem declaradas com um único código pautal, induzindo a ideia de que apenas de um produto se tratava, mas que na prática, segundo os inspetores, impossibilitou a verdadeira confrontação documental à ação inspetiva.

Acontece, porém, que ao ser declarado na contabilidade de existências apenas e só um código pautal para referência da Caixa Mista, não é possível aos inspetores fazerem a

correlação documental com os produtos efetivamente vendidos e saídos de E.F. com o respetivo imposto pago.

A esta situação, vem ainda a recorrente acrescentar novamente, que deveriam ser confrontados os e-DAs e e-DICs, para assim ser possível apurar que não existe imposto em falta.

Ocorre, porém, que os inspetores estão vinculados por lei à forma como deve ser realizado um varejo. Acresce que, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 22.º do CIEC, constitui dever do depositário autorizado detentor de um E.F. é (...) deter uma contabilidade de existências em sistema de inventário permanente, com indicação da sua proveniência, destino e os elementos relevantes para o cálculo do imposto.

Devendo os elementos constantes das e-DA e e-DIC fazer parte da análise das saídas e introduções no consumo realizadas pelo operador, estes foram analisadas em sede da ação inspetiva, tendo esse facto sido devidamente comprovado e ressaltado no relatório da inspeção, como se pode constatar in pag.24, e se vem dizer claramente que foi detetada uma situação de e-DA nº 14PT..., a que correspondia uma declaração de 16,8 Lts. de álcool puro que não tinha sido reportada pela Recorrente, e os inspetores abateram no álcool puro em falta, como lhes competia.

(...)

Vem ainda a recorrente afirmar que não encontra uma explicação para os valores em falta no quadro V-4, solicitando assim a liquidação parcial, a eles relativa.

Ora, neste ponto, e tendo em conta os argumentos invocados pela equipa inspetiva, consideram estes serviços não ser possível acolher tal solicitação, uma vez que, para apreciar as questões de ordem contabilística suscitadas pela recorrente, seria necessária a averiguação presencial dos documentos fornecidos à equipa inspetiva, sendo esta a única que a eles teve acesso.

Salienta-se, em face de todo o exposto, não ser descortinável, não obstante a análise realizada à argumentação ora aduzida, de que modo se vem alegar uma "possível dupla ou tripla tributação" em sede de IABA. Por um lado, as alegações de Direito remetem para "usos e costumes comerciais", para justificar a utilização de Caixas Mistas, e afastar a contabilidade da própria Recorrente como fundamento para o apuramento, por parte da Inspeção, do

imposto em falta. Por outro, junta em anexo (pendrive) a documentação relativa às declarações de produtos sujeitos a IEC, sem que se possa extrair quaisquer conclusões dessa informação. Entre estas, as e-DIC, ARC, facturas e ficheiro SAP relativo às caixas mistas.

Face ao já alegado, a Recorrente não apresenta assim quaisquer novos elementos, de facto ou de Direito, que permitam, nesta fase processual, comprovar a veracidade das conclusões e do pedido ora em apreço, nem tão pouco estes serviços se podem substituir à equipa inspetiva, pronunciando-se sobre a contabilização que nessa sede foi realizada e que tomamos por boa.

(...)»

p) Em 04.11.2019, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

q) No entreposto fiscal n.º PT..., aquando da referenciada ação inspetiva e como era do conhecimento dos respetivos inspetores, existiam caixas que, ainda que vazias e sem qualquer garrafa, possuíam código pautal atribuído e que foram contabilizadas como se contivessem litros de álcool puro (LAP). [cf. documentos anexos ao PPA]

r) As caixas vazias estão identificadas nos registos da Requerente, sendo possível localizá-las pelo facto de o código que lhes corresponde ser composto por um número acrescido da letra “C”. [cf. documentos anexos ao PPA]

s) No âmbito da aludida ação inspetiva foram contabilizadas (para o apuramento dos registos da Requerente) quatro caixas vazias com as referências 639906C, 683486C, 684122C e 693016C, totalizando 730 garrafas. [cf. documentos anexos ao PPA]

t) As caixas vazias com as referências 639906C, 683486C, 684122C foram consideradas no âmbito do código pautal 2208 30 71. [cf. documentos anexos ao PPA]

u) A caixa vazia com a referência foi considerada no âmbito do código pautal 2208 50 11. [cf. documentos anexos ao PPA]

v) A contabilização destas caixas vazias conduz a diferenças entre as existências no varejo e a contabilidade da Requerente, concretamente de 190,40 LAP no código pautal 2208 30 71 e de 15,09 LAP no código pautal 2208 50 11. [cf. documentos anexos ao PPA]

w) No mesmo entreposto fiscal, na mesma altura e como também era do conhecimento dos inspetores, existiam caixas mistas, isto é, caixas que podem surgir identificadas nos registos

da Requerente com apenas um código pautal – ainda que sejam constituídas por garrafas de bebidas alcoólicas com códigos pautais distintos daquele que surge identificado (códigos componentes ou subcódigos) –, sem código pautal ou identificadas simplesmente sob a designação “caixa mista”. [cf. documentos anexos ao PPA]

x) Não obstante nos registos internos da Requerente os produtos de uma caixa mista poderem estar designados sob um código pautal (que, em certos casos, não tem correspondência com o código correto), nos documentos administrativos eletrónicos e nos documentos de introdução no consumo, os produtos estão devidamente identificados pelo código pautal respetivo. [cf. documentos anexos ao PPA]

y) Tal significa que os códigos pautais de cada um dos produtos que compõem as caixas mistas são declarados separadamente, ainda que para efeito dos registos da Requerente a caixa mista seja considerada uma unidade de venda e seja reportada na totalidade. [cf. documentos anexos ao PPA]

z) No âmbito da aludida ação inspetiva, não foram devidamente contabilizadas as saídas nas caixas mistas com os seguintes códigos principais [cf. documentos anexos ao PPA]:

690668	704196
692167	704996
692794	705409
693595	710577
697662	711241
697809	713604
698940	713620
698941	717233
700791	717328
701508	718696

aa) A caixa mista 690668 é composta por um total de 42 garrafas, das quais 24 correspondem a whisky (código pautal 2 30 71) e as restantes 18 a outro código pautal que não foi objeto de inspeção (2208 30 82), encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas

(considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura com referência de guia de remessa	Qtd garr	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs
...	-126	0,7	40	CAIXA MISTA	16280 9 16282 5 162876
...	-84	0,7	40	CAIXA MISTA	16280 9 16282 5 16287 6
...	-966	0,7	40	CAIXA MISTA	16173 0 16174 8 16178 0
...	-924	0,7	40	CAIXA MISTA	16173 0 16174 8 16178 0

bb) Todas as indicadas saídas desta caixa mista foram associadas ao código pautal que não foi objeto de inspeção, estando registadas como stock à data de 13.05.2016, sendo que 336 LAP deveriam ter sido contabilizados como tratando-se de saídas de whisky e, portanto, como tendo o código pautal 2208 30 71. [cf. documentos anexos ao PPA]

cc) A caixa mista 692167 é composta por um total de 60 garrafas, das quais 48 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71) e as restantes 12 a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura com referência de guia de remessa	Qtd garr	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs
--	----------	------------	--------------	--------------	-----------

...	-3120	0,7	40	caixa	21026 9 21035 8 21036 6
...	-240	0,7	40	mista	21038 2
...	-240	0,7	40	caixa	21122 2 21128 1 21130 3
...	-1380	0,7	40	mista	21131 1
...	-1380	0,7	40	caixa	21122 2 21128 1 21130 3
...	-1380	0,7	40	mista	21131 1

dd) Todas as indicadas saídas desta caixa mista foram associadas ao registo de caixas mistas 692167, sendo que todas as caixas com esta referência tinham garrafas pertencentes ao código pautal 2208 30 71, pelo que, considerando que cada caixa levava 48 garrafas de whisky e que saíram, em novembro de 2013, 4740 garrafas com referência a esta caixa mista, deveriam ter sido considerados para efeitos dos registos de saídas de novembro de 2013, com referência ao código pautal 2208 30 71, 1.061,76 LAP. [cf. documentos anexos ao PPA]

ee) A caixa mista 692794 é composta por um total de 48 garrafas, das quais 36 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71) e as restantes 12 a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura com referência guia de	Qtd garr	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs

remessa					
...	- 2496	0,7	40	caixa mista	21600 3 1605 4 21606 2 21607 0
...	- 1728	0,7	40	caixa mista	21600 3 1605 4 21606 2 21607 0
...	- 1056	0,7	40	caixa mista	21600 3 1605 4 21606 2 21607 0

ff) Todas as referidas saídas, correspondentes a 1.478,40 LAP, referentes ao mês de novembro de 2013, estão associadas à caixa mista com a referência 692794, não tendo sido considerado, para efeitos das saídas, que 1.108,08 LAP correspondiam ao código pautal 2208 30 71. [cf. documentos anexos ao PPA]

gg) A caixa mista 693595 é composta por 5 garrafas, das quais 4 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71) e uma a gin (código pautal 2208 50 11), encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados nas tabelas abaixo, referentes a dezembro de 2013 e a janeiro de 2014, nas quais se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura referênciade guia de remessa	Qtd gar r	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs
...	-250	0,7	40	caixa mista	13PT... / 14PT...
...	-200	0,7	40	caixa mista	13PT...
...	-100	0,7	40	caixa mista	13PT...

Fatura com referência de guia de remessa	Qtd garr	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs
...	-950	0,7	40	caixa mista	14PT...

hh) As saídas associadas à caixa mista com a referência 693595 são, pois, atinentes a 336 LAP correspondentes ao código pautal 2208 30 71 e 84 LAP correspondentes ao código pautal 2208 50 11. [cf. documentos anexos ao PPA]

ii) A caixa mista 697662 é composta por 4 garrafas, das quais 3 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71) e uma ao código pautal 2208 50 11, encontrando-se mencionada nas DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas, respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

	Unidade	Graduação	NC declarado	

		NC		DICs/ARCs
EXP	-200	0,7	40	...
EXP	-120	0,7	40	...
EXP	-920	0,7	40	...
EXP	-200	0,7	40	...
EXP	-400	0,7	40	...
EXP	-320	0,7	40	...
EXP	-80	0,7	40	...
EXP	-200	0,7	40	...
EXP	-280	0,7	40	...
EXP	-444	0,7	40	...
EXP	-240	0,7	40	...
EXP	-480	0,7	40	...
EXP	-240	0,7	40	...
EXP	-96	0,7	40	...
EXP	-400	0,7	40	...
EXP	-40	0,7	40	...
EXP	-60	0,7	40	...
EXP	-80	0,7	40	...
EXP	-40	0,7	40	...
EXP	-240	0,7	40	...
EXP	-240	0,7	40	...
EXP	-96	0,7	40	...
EXP	-400	0,7	40	...
EXP	-360	0,7	40	...

mm) Todas estas saídas foram associadas a whisky e, portanto, como tendo o código pautal 2208 30 71, quando todas as caixas com esta referência continham também bebidas correspondentes a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, pelo que que 87,36 LAP foram erradamente contabilizados no código pautal 2208 30 71. [cf. documentos anexos ao PPA]

nn) A caixa mista 698940 é composta por 6 garrafas, das quais 3 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71), 2 correspondem a gin (código pautal 2208 50 11) e uma corresponde a vodka (código pautal 2208 60 11), encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura com referência de guia de remessa	Qtd garr	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs
...	-600	0,7	38,75	22083071
...	-72	0,7	38,75	22083071	...
...	-72	0,7	38,75	22083071	...
...	-360	0,7	38,75	22083071	...
...	-600	0,7	38,75	22083071	...
...	-600	0,7	38,75	22083071	...
...	-	0,7	38,75	22083071	...
...	1152	0,7	38,75	22083071	...
...	-600	0,7	38,75	22083071	...

...	-576	0,7	38,75	22083071	...
...	-288	0,7	38,75	22083071	...

oo) As saídas associadas à caixa mista com a referência 698940 são, pois, atinentes a 1.844,64 LAP correspondentes ao código pautal 2208 30 71, 1.152,90 LAP correspondentes ao código pautal 2208 50 11 e 576,45 LAP correspondentes ao código pautal 2208 60 11. [cf. documentos anexos ao PPA]

pp) A caixa mista 698941 é composta por 5 garrafas, das quais 3 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71), uma corresponde a gin (código pautal 2208 50 11) e uma corresponde a vodka (código pautal 2208 60 11), encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura com referência de guia de remessa	Qtd garr	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs
...	-1250	0,7	39	22083071	14PT...
...	-500	0,7	39	22083071	14PT...
...	-150	0,7	39	22083071	14PT...
...	-250	0,7	39	22083071	14PT...
...	-350	0,7	39	22083071	14PT...
...	-180	0,7	39	22083071	...
...	-320	0,7	39	22083071	...

qq) As saídas associadas à caixa mista com a referência 698941 são, pois, atinentes a 504 LAP correspondentes ao código pautal 2208 30 71, 157,50 LAP correspondentes ao código

pautal 2208 50 11 e 157,50 LAP correspondentes ao código pautal 2208 60 11. [cf. documentos anexos ao PPA]

rr) A caixa mista 700791 é composta por 48 garrafas, das quais 24 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71), 12 correspondem a gin (código pautal 2208 50 11) e 12 correspondem a vodka (código pautal 2208 60 11), encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura com referência de guia de remessa	Qtd garr	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs
...	-432	0,7	38,75	22083071	103910 103929 103953
...	-288	0,7	38,75	22083071	103910 103929 103953
...	-144	0,7	38,75	22083071	103910 103929 103953
...	- 1728	0,7	38,75	22083071	10791 6 107932 10798 3
...	-768	0,7	38,75	22083071	10791 6 107932 10798 3

ss) As saídas associadas à caixa mista com a referência 700791 são, pois, atinentes a 470,40 LAP correspondentes ao código pautal 2208 30 71, 220,50 LAP correspondentes ao

código pautal 2208 50 11 e 220,50 LAP correspondentes ao código pautal 2208 60 11. [cf. documentos anexos ao PPA]

tt) A caixa mista 701508 é composta por 48 garrafas, das quais 24 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71), 12 correspondem a gin (código pautal 2208 50 11) e 12 correspondem a vodka (código pautal 2208 60 11) [cf. documentos anexos ao PPA].

uu) As saídas associadas à caixa mista com a referência 700791 são, pois, atinentes a 349,44 LAP correspondentes ao código pautal 2208 30 71, 163,80 LAP correspondentes ao código pautal 2208 50 11 e 163,80 LAP correspondentes ao código pautal 2208 60 11. [cf. documentos anexos ao PPA]

vv) A caixa mista 704196 é composta por 54 garrafas, das quais 48 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71) e as restantes 6 a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura com referência de guia de remessa	Qtd garr	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs
...	-1728	0,7	40	22083071	180699 1 80788 1 80842 180761
...	-1080	0,7	40	22083071	181369 1 81440 1 81423 181431

ww) Todas estas saídas foram associadas a whisky e, portanto, como tendo o código pautal 2208 30 71, quando todas as caixas com esta referência continham também bebidas correspondentes a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, pelo que que 87,36 LAP foram erradamente contabilizados no código pautal 2208 30 71. [cf. documentos anexos ao PPA]

xx) A caixa mista 704996 é composta por 54 garrafas, das quais 36 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71) e as restantes 18 a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Faturas com referência de guia de remessa	Qtd garr	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs
...	-1890	0,7	40	22083071	22454 224 270 224 220 224246
...	-1890	0,7	40	22083071	22454 224 270 224 220 224246

yy) Todas estas saídas foram associadas a whisky e, portanto, como tendo o código pautal 2208 30 71, quando todas as caixas com esta referência continham também bebidas correspondentes a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, pelo que que 352,80 LAP

foram erradamente contabilizados no código pautal 2208 30 71. [cf. documentos anexos ao PPA]

zz) A caixa mista 705409 é composta por 48 garrafas, das quais 36 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71) e 12 a gin (código pautal 2208 50 11), encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados nas tabelas abaixo, nas quais se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Faturas com referência de guia de remessa	Qtd garr	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs
...	- 2640	0,7	39,375	caja mixta	226931 226958 226990

aaa) As saídas associadas à caixa mista com a referência 705409 são, pois, atinentes a 2.409,12 LAP correspondentes ao código pautal 2208 30 71 e 752,85 LAP correspondentes ao código pautal 2208 50 11. [cf. documentos anexos ao PPA]

bbb) A caixa mista 710577 é composta por 3 garrafas, das quais uma corresponde a whisky (código pautal 2208 30 71) e as restantes 2 a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura com referência de guia de remessa	Qtd gar r	Capacidad e	Graduaçã o NC	NC declarad o	DICs/ARCs

...	-144	0,7	36,67	2880	84137-84080
...	-150	0,7	36,67	3306	84137-84080
...	-360	0,7	36,67	2946	85176-85230
...	-30	0,7	36,67	2916	87284-87357
...	-108	0,7	36,67	2808	87284-87357
...	-84	0,7	36,67	2724	87284-87357
...	-36	0,7	36,67	2688	89570-89538
...	-324	0,7	36,67	2364	90625-90692
...	-48	0,7	36,67	2316	92059-92091
...	-90	0,7	36,67	2226	93225-93276
...	-30	0,7	36,67	2196	93225-93276
...	-126	0,7	36,67	2070	102437-102470
...	-120	0,7	36,67	1950	105860-105916
...	-30	0,7	36,67	1920	105860-105916
...	-120	0,7	36,67	1800	160828-160860
...	-150	0,7	36,67	1650	206372-206437
...	-300	0,7	36,67	1350	15PT0000000000961198 2
...	-900	0,7	36,67	450	217110-217153
...	-450	0,7	36,67	0	218354-218400

ccc) Todas estas saídas estão associadas à caixa mista com a referência 710577, não tendo sido considerado, para efeitos das saídas, que 336 LAP correspondiam ao código pautal 2208 30 71. [cf. documentos anexos ao PPA]

ddd) A caixa mista 711241 é composta por 48 garrafas, das quais 36 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71) e as restantes 12 a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela

abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Faturas com referência de guia de remesa	Qt d gar r	Capacida de	Graduaç ão NC	NC declarad o	DICs/AR Cs
...	- 292 8	0,7	38,75	CAIXA S MISTA S	109164- 109245
...	- 264 0	0,7	38,75	CAIXA S MISTA S	109164- 109245
...	- 254 4	0,7	38,75	CAIXA S MISTA S	109164- 109245
...	- 297 6	0,7	38,75	CAIXA S MISTA S	110588- 110634
...	-432	0,7	38,75	CAIXA S MISTA S	110588- 110634

eee) Todas estas saídas estão associadas à caixa mista com a referência 711241, não tendo sido considerado, para efeitos das saídas, que 2.419,20 LAP correspondiam ao código pautal 2208 30 71. [cf. documentos anexos ao PPA]

fff) A caixa mista 713604 é composta por 30 garrafas, das quais 24 correspondem a vodka (código pautal 2208 60 11) e as restantes 6 a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura com referência de guia de remessa	Qt d gar r	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICS
...	-960	0,7	38	22083071	126247 - 126182
...	- 114 0	0,7	38	22083071	126247 - 126182

ggg) As saídas associadas à caixa mista com a referência 713604 são, pois, atinentes a 441 LAP correspondentes ao código pautal 2208 60 11 e 111,72 LAP correspondentes a outro código pautal que não foi objeto de inspeção. [cf. documentos anexos ao PPA]

hhh) A caixa mista 713620 é composta por 48 garrafas, das quais 18 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71), 12 correspondem a gin (código pautal 2208 50 11), 12 correspondem a vodka (código pautal 2208 60 11) e as restantes 6 a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's

identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura com referência de guia de remessa	Quantidade	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs
...	1872	0,7	38	CAIXA MISTA	146914- 146892- 146884- 146876
...	1488	0,7	38	CAIXA MISTA	146914- 146892- 146884- 146876

iii) As saídas associadas à caixa mista com a referência 713620 são, pois, atinentes a 352,80 LAP correspondentes ao código pautal 2208 30 71, 220,50 LAP correspondentes ao código pautal 2208 50 11, 220,50 LAP correspondentes ao código pautal 2208 60 11 e 102,90 LAP a outro código pautal que não foi objeto de inspeção. [cf. documentos anexos ao PPA]

jjj) A caixa mista 717233 é composta por 54 garrafas, das quais 48 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71) e as restantes 6 outro código pautal que não foi objeto de inspeção, encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Faturas com referência de guia de remessa	Qtd gar r	Capacidade	Gradação o NC	NC declarado	DICs/ARCs
...	-486	0,7	40	22083071	245971- 245947- 245920- 255912
...	- 3348	0,7	40	22083071	245971- 245947- 245920- 255912
...	- 2970	0,7	40	22083071	245971- 245947- 245920- 255912
...	- 3294	0,7	40	22083071	245971- 245947- 245920- 255912
	-				247397- 247036- 247010-

...	2862	0,7	40	22083071	247001
-----	------	-----	----	----------	--------

kkk) Todas estas saídas foram associadas a whisky e, portanto, como tendo o código pautal 2208 30 71, quando todas as caixas com esta referência continham também bebidas correspondentes a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, pelo que que 403,20 LAP foram erradamente contabilizados no código pautal 2208 30 71. [cf. documentos anexos ao PPA]

III) A caixa mista 717328 é composta por 30 garrafas, das quais 24 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71) e as restantes 6 outro código pautal que não foi objeto de inspeção, encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura com referência de guia de remessa	Qt d ga rr	Capacida de	Graduaç ão NC	NC declarad o	DICs/AR Cs
...	-180	0,7	41,44	CAIXA MISTA	244851- 244843- 244835- 244827
...	-930	0,7	41,44	CAIXA MISTA	244851- 244843- 244835- 244827
				CAIXA	244851- 244843- 244835-

...	-990	0,7	41,44	MISTA	244827
-----	------	-----	-------	-------	--------

mmm) Todas estas saídas foram associadas a whisky e, portanto, como tendo o código pautal 2208 30 71, quando todas as caixas com esta referência continham também bebidas correspondentes a outro código pautal que não foi objeto de inspeção, pelo que que 138,768 LAP foram erradamente contabilizados no código pautal 2208 30 71. [cf. documentos anexos ao PPA]

nnn) A caixa mista 718696 é composta por 48 garrafas, das quais 36 correspondem a whisky (código pautal 2208 30 71) e 12 correspondem a gin (código pautal 2208 50 11), encontrando-se mencionada nas faturas e DIC's/ARC's identificados na tabela abaixo, na qual se inclui ainda a quantidade de garrafas expedidas (considerando o número de caixas expedidas), respetiva capacidade e graduação [cf. documentos anexos ao PPA]:

Fatura com referência de guia de remesa	Qt d garra	Capacidade	Graduação NC	NC declarado	DICs/ARCs
...	-672	0,7	40	CAIXA MISTA	274025- 274009- 273983- 273975
...	-864	0,7	40	CAIXA MISTA	274025- 274009- 273983- 273975
				CAIXA	274025- 274009- 273983-

...	-48	0,7	40	MISTA	273975
				CAIXA	274025- 274009- 273983-
...	-96	0,7	40	MISTA	273975

ooo) As saídas associadas à caixa mista com a referência 718696 são, pois, atinentes a 352,80 LAP correspondentes ao código pautal 2208 30 71 e 126,714 LAP correspondentes ao código pautal 2208 50 11. [cf. documentos anexos ao PPA]

ppp) Na contabilidade de existências do entreposto fiscal n.º PT..., as saídas são registadas com base na data de emissão da Guia de transporte e as entradas são registadas após conferência da mercadoria, tendo havido situações em que a Guia foi emitida no final do mês e o e-DA foi apresentado no início do mês seguinte – provocando uma diferença negativa num mês e positiva no mês seguinte –, tendo o mesmo acontecido ainda na entrada de mercadoria que foi rececionada num mês, mas a sua conferência e registo só ocorreu no mês seguinte. [cf. PA]

qqq) No mesmo entreposto fiscal houve situações de duplicação de registos de entradas e de saídas de mercadoria na respetiva contabilidade de existências, que advêm de operações de “Copacking”, as quais resultam da junção de um brinde a um artigo já existente em entreposto, provocando a alteração do código de artigo e tendo como consequência o registo de saída relativamente ao código original do artigo e o registo de entrada relativo ao código do artigo resultante, sendo que na realidade não existiu nem saída nem entrada efetiva de mercadoria no entreposto. [cf. PA]

rrr) Ainda no mencionado entreposto fiscal, nos casos de recontagens das mercadorias entradas em entreposto, houve situações em que existiram movimentos de entrada e um correspondente movimento de saída que o anulava, tendo posteriormente sido efetuado um novo registo de entrada. [cf. PA]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

12. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

13. O Tribunal não se pronunciou sobre o demais vertido nos articulados das partes por constituírem afirmações conclusivas e/ou juízos de direito – e que, por isso, não podem ser objeto de uma pronúncia em termos de “provado” ou “não provado” – ou por se tratar de factualidade irrelevante à boa decisão da causa.

Com efeito, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à 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 CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja adesão à realidade não foi posta em causa e no acervo documental carreado para os autos, incluindo o processo administrativo, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

III.2. DE DIREITO

§1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO

14. O ato de liquidação oficiosa de IABA controvertido emerge das diferenças de LAP apuradas no âmbito da sobredita ação inspetiva e indicadas nos pontos V-4 (reconstituição de stocks) e V-5 (confronto entre o conteúdo das declarações aduaneiras e os registos existentes na contabilidade de existências do entreposto fiscal) do Relatório de Inspeção Aduaneira, do qual importa aqui recuperar os seguintes segmentos:

«Deste controlo foi apurada prestação tributária em falta em sede de Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA), no montante total de 180.750,58€, (...)

Esta prestação em falta advém das seguintes situações:

- *Da comparação entre as quantidades apuradas nos aldos contabilísticos reconstituídos e as quantidades apuradas no Varejo efetuado no início do controlo, resultaram diferenças que deram origem ao cálculo de uma prestação tributária em falta no montante total de 118.788,75€;*
- *Da confrontação entre as declarações aduaneiras apresentadas pela A... e a contabilidade de existências do entreposto fiscal, resultaram diferenças que deram origem ao cálculo de uma prestação tributária em falta no montante total de 61.961,83€.»*

O dissenso da Requerente relativamente àquele ato de liquidação assenta, nuclearmente, em dois argumentos:

a) A existência de dupla tributação, na medida em que os mesmos factos servem de base à liquidação de imposto em dois momentos distintos, decorrente dos métodos utilizados pela Inspeção Aduaneira para o apuramento da eventual existência de IABA em falta.

A este propósito, alega a Requerente o seguinte no PPA:

«49. Com efeito, resulta patente que a entidade inspetiva seguiu dois métodos, correspondentes aos pontos v-4 e v-5 do relatório final de inspeção, (...), para apurar da eventual existência de IABA em falta.

50. Após ter apurado a existência de diferenças em ambos os pontos procedeu à soma dos valores alegadamente em dívida para determinar o valor total de imposto em falta.

51. Ora, sucede que, ambos os métodos têm em comum a consideração dos registos contabilísticos da Requerente,

52. Os quais, sendo exatamente os mesmos, são contrapostos, por um lado às existências no varejo e, por outro lado, com os registos de entradas e saídas assentes nos documentos administrativos eletrónicos/declarações de introdução no consumo.

53. Ou seja, no ponto v-4 é feita a reconstituição de stock do produto através do método “Saldo reconstituído” vs “Contabilidade da Requerente”,

54. E no ponto v-5, servindo-se também da contabilidade da Requerente e dos mesmos registos de entradas e saídas, apuram-se as diferenças de entradas e saídas, sendo liquidado imposto nos casos em que se verifica a existência de saldo (negativo) de saídas.

55. Na prática, a soma das diferenças apuradas nos pontos v-4 e v-5 implica uma dupla consideração das diferenças negativas nas saídas (...).

56. Conduzindo por isso a uma dupla tributação económica, na medida em que os mesmos factos servem de base à liquidação de tributo em dois momentos distintos, com fundamento na introdução irregular no consumo,»

b) A inexistência de introdução irregular de álcool no consumo e, por consequência, a inexistência de IABA em falta.

Neste conspecto, importa evidenciar os seguintes segmentos do alegado pela Requerente no PPA:

«59. Com efeito, partindo dos dados preparados da própria entidade inspetiva quanto ao stock inicial, entradas, saídas, stock final e quantidades apuradas no varejo, conclui-se que os valores apurados em sede de varejo são superiores aos valores de stock final, nos seguintes termos:

CP	stock inicial	Entradas	Saídas DIC	Saídas ARC	stock final	Varejo
22083071	73429,72	2699268,93	1739822,11	985681,95	47194,59	47549,6
22085011	6463	841187,94	613836,3	194770,31	39044,33	39573,56
22086011	19867,83	450519,06	253877,79	178127,58	38381,52	38618,05

60. Ora, daqui resulta precisamente que todas as saídas foram devidamente documentadas e comunicadas às autoridades, tendo sido pago o competente imposto sempre que devido.»

Nesta conformidade, a Requerente peticiona o seguinte:

«(i) Ser declarada a ilegalidade e a conseqüente anulação da liquidação do ato de liquidação correspondente ao registo de liquidação n.º 2017...;

(ii) Ser reembolsada à Requerente a quantia de 186.694,86 Euros (cento e oitenta e seis mil seiscientos e noventa e quatro euros e oitenta e seis cêntimos);

(iii) Ser condenada a AT no pagamento de juros indemnizatórios à Requerente, devidos pelo pagamento indevido do ato de liquidação ilegalmente emitido.»

15. Noutra ordem de considerações, importa aqui salientar que o processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cf. artigo 124.º, n.º 2, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa declarar a ilegalidade de atos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT e eliminar os efeitos jurídicos por eles produzidos, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência (cf. artigos 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

Assim, sendo o objeto de apreciação do Tribunal Arbitral o ato praticado, a sua legalidade tem de ser apreciada em face do seu teor, tal como foi praticado, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos¹. Por isso que, além do mais, é irrelevante a fundamentação *a posteriori*.

Destarte, é perante a fundamentação vertida no Relatório da Inspeção Aduaneira que tem de ser apreciada a legalidade do ato de liquidação oficiosa de IABA controvertido, sendo irrelevantes quaisquer outros motivos que naquele não sejam invocados, designadamente os que apenas tenham sido esgrimidos já no decurso deste processo arbitral.

¹ Neste sentido, entre outros, ver os acórdãos do STA prolatados em 09.10.2002, no processo n.º 600/02 e em 12.03.2003, no processo n.º 1661/02.

Em sentido idêntico, Marcello Caetano (*Manual de Direito Administrativo*, volume II, 9.ª edição, p. 1329) afirma que «*não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa*»; e Mário Esteves de Oliveira (*Direito Administrativo*, volume I, p. 472) diz que «*as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade*».

§2. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

16. O artigo 4.º, n.º 1, alínea a), do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), determina que o depositário autorizado é sujeito passivo de impostos especiais de consumo, sendo que constitui depositário autorizado a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto (artigo 22.º, n.º 1, do CIEC). O depositário autorizado enquanto sujeito passivo de imposto é responsável pelas obrigações de declaração, inclusivamente quanto a produtos de que não seja proprietário, estando ainda sujeito às seguintes obrigações (artigo 22.º, n.ºs 2 e 3, do CIEC): a) Prestar uma garantia, no caso dos entrepostos fiscais de armazenagem, destinada a cobrir os riscos inerentes à introdução no consumo de produtos no estado de poderem ser utilizados como produtos sujeitos a impostos especiais de consumo; b) Manter atualizada, no entreposto fiscal, uma contabilidade das existências em sistema de inventário permanente, com indicação da sua proveniência, destino e os elementos relevantes para o cálculo do imposto; c) Introduzir os produtos no entreposto fiscal e inscrevê-los na contabilidade de existências, no termo da circulação em regime de suspensão do imposto; d) Prestar-se aos varejos e outros controlos determinados pela autoridade aduaneira; e) Comunicar a nomeação ou a substituição de gerentes ou administradores, bem como qualquer alteração dos pressupostos subjacentes à concessão do estatuto; f) Cumprir os demais procedimentos prescritos pela autoridade aduaneira.

A produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em regime de suspensão do imposto, apenas podem ser efetuadas em entreposto fiscal mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira competente, sendo que é entendido por regime de suspensão do imposto o regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, em que é suspensa a cobrança dos referidos impostos (artigo 21.º, n.ºs 1 e 2, do CIEC). Por seu turno, é entendido por entreposto fiscal o local onde são produzidos, transformados, armazenados, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos a

impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto. (artigo 24.º, n.º 1, do CIEC). No entreposto fiscal podem ser colocados, em regime de suspensão do imposto, produtos provenientes de outro entreposto fiscal e de um expedidor registado, a coberto do documento de acompanhamento eletrónico, podendo dali sair produtos, em regime de suspensão do imposto, quer destinados a um entreposto fiscal ou a um destinatário registado, através da emissão do respetivo documento de acompanhamento eletrónico, quer destinados à exportação, através da respetiva declaração aduaneira de exportação ou, se a estância aduaneira de exportação não coincidir com a estância aduaneira de saída, da emissão do respetivo documento de acompanhamento eletrónico. (artigo 25.º, n.ºs 2 e 3, do CIEC).

No que tange especificamente ao IABA, o n.º 1 do artigo 66.º do CIEC estatui que o imposto incide sobre a cerveja, os vinhos, outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas, genericamente designadas por bebidas alcoólicas, e sobre o álcool etílico, genericamente designado por álcool.

O artigo 7.º do CIEC estabelece, no seu n.º 1, que constitui facto gerador do imposto a produção ou a importação em território nacional dos produtos sobre os quais incidem os impostos especiais de consumo, bem como a sua entrada no referido território quando provenientes de outro Estado-membro; contudo, quando os produtos forem sujeitos a um procedimento ou a um regime aduaneiro suspensivo, só é aplicável o regime específico dos impostos especiais de consumo no momento em que o produto deixe de estar abrangido pelo mesmo (n.º 3).

Como decorre do artigo 8.º do CIEC, o imposto é exigível em território nacional no momento da introdução no consumo dos produtos sobre os quais incidem os impostos especiais de consumo ou da constatação de perdas que devam ser tributadas em conformidade com o CIEC (n.º 1), sendo que a taxa de imposto a aplicar no território nacional é a que estiver em vigor na data da exigibilidade (n.º 2).

É considerada introdução no consumo de produtos sujeitos a imposto, além de outras situações, a saída, mesmo irregular, desses produtos do regime de suspensão do imposto, sendo que, se não for possível determinar, com exatidão, o momento em que ocorreu a introdução no consumo, o momento a considerar para efeitos de exigibilidade do imposto é o da constatação dessa introdução pela autoridade aduaneira (artigo 9.º, n.ºs 1, alínea a) e 3, do CIEC). A introdução no consumo deve ser formalizada através da declaração de introdução no consumo (DIC) ou, no ato de importação, através da respetiva declaração aduaneira, sendo a DIC processada por transmissão eletrónica de dados (exceto no caso dos particulares, que continuam a poder apresentá-la em suporte de papel), até ao final do dia útil seguinte àquele em que ocorra a introdução no consumo (artigo 10.º, n.ºs 1, 2 e 3, do CIEC). Por outro lado, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo podem circular, em regime de suspensão do imposto, nos termos previstos no artigo 35.º do CIEC, a coberto de um documento administrativo eletrónico que é processado por transmissão eletrónica de dados (artigo 36.º, n.ºs 1 e 2, do CIEC).

§3. O CASO CONCRETO: APRECIÇÃO E SUBSUNÇÃO NORMATIVA

17. Voltando agora ao caso concreto, apreciando-o e subsumindo-o às pertinentes normas legais, começemos por analisar a questão atinente à dupla tributação que a Requerente alega existir, nos termos que acima já enunciámos. Neste conspecto, importa, pois apurar se existe uma duplicação de tributação – e, portanto, imposto pago a mais –, ou seja, se estamos perante uma «*pluralidade de aplicações da mesma norma*»² tributária o que, a verificar-se, consubstancia uma «*pretensão duplamente exigida*»³ por parte da AT, o que é «*vedado pelo princípio ne bis in idem, o qual se coloca no plano da actividade tributária concreta ou secundária*»⁴.

Tendo em consideração, por um lado, o que se mostra vertido no aludido Relatório de Inspeção Aduaneira (cf. facto provado k)) e, por outro lado, todo o acervo probatório carreado

² Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Actualizada, Almedina, Coimbra, 2007, p. 42.

³ *Idem, ibidem.*

⁴ *Idem, ibidem.*

para os autos, designadamente pela Requerente, afigura-se-nos que os métodos de análise utilizados pela inspeção, tendo em vista o apuramento real da situação da Requerente e detetar a eventual existência de IABA em falta – correspondentes aos pontos V-4 e V-5 do Relatório de Inspeção Aduaneira –, têm em comum a consideração dos registos contabilísticos da Requerente, os quais são contrapostos, num primeiro momento, às existências no varejo e, num segundo momento, aos registos de entradas e saídas assentes nos documentos administrativos eletrónicos/declarações de introdução no consumo. Temos assim que, como afirma a Requerente, *«no ponto v-4 é feita a reconstituição de stock do produto através do método “Saldo reconstituído” vs “Contabilidade da Requerente”»* e *«no ponto v-5, servindo-se também da contabilidade da Requerente e dos mesmos registos de entradas e saídas, apuram-se as diferenças de entradas e saídas, sendo liquidado imposto nos casos em que se verifica a existência de saldo (negativo) de saídas»*.

No entanto, pese embora o acervo documental constante dos autos e o que, a partir dele, aqui resultou demonstrado, deparamo-nos com uma dúvida fundada quanto ao facto de que *«a soma das diferenças apuradas nos pontos v-4 e v-5 implica uma dupla consideração das diferenças negativas nas saídas»*; por conseguinte, não podemos afirmar que a diferença apurada no ponto V-5 já teria sido apurada no ponto V-4, *«fazendo com que o imposto alegadamente em falta indicado no ponto v-5 também já tivesse sido liquidado no ponto v-4»*.

Em face desta fundada dúvida sobre se, por via do método subjacente ao dito ponto V-5, estão, ou não, a ser tributados, duas vezes, os mesmos produtos considerados no dito ponto V-4, impõe-se fazer atuar o disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT), segundo o qual *“sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado”*. Como refere Jorge Lopes de Sousa, estamos perante *«uma norma de carácter geral de que resulta recair sobre a administração tributária o ónus da prova dos factos que relevem para quantificação da matéria tributável»*, devendo a mesma *«aplicar-se não só aos casos em que haja dúvidas fundadas sobre a existência total dos factos tributários considerados para efectuar a liquidação, como nos casos em que existam dúvidas apenas em relação a uma parte*

desses factos, pois as razões que justificam esta regra valem também nestas situações. Neste último caso, porém, o acto de liquidação não deverá ser anulado na sua totalidade, mas apenas na parte correspondente à matéria tributável sobre cuja existência há dúvidas fundadas. (...) Essa anulação parcial é sempre admissível quando o fundamento da anulação valha apenas em relação a uma parte do acto, isto é, quando haja uma ilegalidade apenas parcial»⁵.

Nesta conformidade, o ato de liquidação oficiosa de IABA controvertido é anulado na parte em que assenta e decorre do vertido no ponto V-5 do Relatório de Inspeção Aduaneira e, portanto, quanto ao valor de € 61.961,83 de IABA.

Na justa medida em que mantiveram, na íntegra, o ato de liquidação oficiosa de IABA controvertido, também a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º.../2017 e a decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º .../2018 são anulados na parte em que corroboram o vertido no ponto V-5 do Relatório de Inspeção Aduaneira e, portanto, quanto à liquidação de € 61.961,83 de IABA.

18. Isto posto, tendo por referência o vertido no ponto V-4 do Relatório de Inspeção Aduaneira (cf. facto provado k)), importa agora apurar se se verifica, ou não, a introdução irregular de álcool no consumo e, por consequência, a existência de IABA em falta.

Conforme resulta dos factos provados q) a ooo), temos que:

- (i) Relativamente ao código pautal 2208 30 71, estavam registados, a 13.05.2016, 47.353,40 LAP, os quais devem ser contrapostos aos 47.549,60 LPA em varejo (dedução aos 47.740,60 LPA, apurados pela inspeção no varejo, de 190,40 LAP referentes a caixas vazias), pelo que não existem diferenças negativas entre os registos da Requerente e o valor apurado no varejo;
- (ii) Relativamente ao código pautal 2208 50 11, dos 4.135,74 LAP apurados pela inspeção no varejo, estão devidamente justificados 4.014,76 LAP, existindo pois

⁵ Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume II, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, pp. 133 e 134.

uma diferença negativa de 120,98 LAP entre os registos da Requerente e o valor apurado no varejo;

- (iii) Relativamente ao código pautal 2208 60 11, a diferença negativa de 1.772,07 LAP resultante do varejo está integralmente justificada pelos 1.779,75 LAP registados em saídas em caixas mistas, pelo que não existem diferenças negativas entre os registos da Requerente e o valor apurado no varejo.

Destarte, concluímos que apenas se verifica uma diferença negativa de 120,98 LAP relativa às saídas respeitantes ao código pautal 2208 50 11, o que consubstancia a ocorrência de saídas de quantidades do entrepostos fiscal n.º PT... superiores àquelas que foram declaradas.

Consequentemente, o ato de liquidação oficiosa de IABA, na parte em que assenta e decorre do vertido no ponto V-4 do Relatório de Inspeção Aduaneira, concretamente quanto à introdução irregular no consumo de 3.037,40 LAP com o código pautal 2208 30 71 – a que corresponde o valor de € 40.335,38 de IABA –, de 4.014,76 LAP (4.135,74 - 120,98) com o código pautal 2208 50 11 – a que corresponde o valor de € 53.313,61 de IABA – e de 1.772,08 LAP com o código pautal 2208 60 11 – a que corresponde o valor de € 23.532,16 de IABA –, padece de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na errada aplicação do disposto nos artigos 7.º, n.ºs 1 e 3, 8.º, n.º 1 e 9.º, n.º 1, alínea a), do CIEC e, consequentemente, tem de ser anulado nessa mesma parte (artigo 163.º, n.º 1, do CPA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

Uma vez que mantiveram, integralmente, o ato de liquidação oficiosa de IABA controvertido, também a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º .../2017 e a decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º .../2018 padecem do mesmo vício invalidante, o que determina igualmente a declaração de ilegalidade e consequente anulação na parte em que corroboram o vertido no ponto V-4 do Relatório de Inspeção Aduaneira, concretamente quanto à introdução irregular no consumo de 3.037,40 LAP com o código pautal 2208 30 71 – a que corresponde o valor de € 40.335,38 de IABA –, de 4.014,76 LAP (4.135,74 - 120,98) com o código pautal 2208 50 11 – a que corresponde o valor de € 53.313,61 de IABA

– e de 1.772,08 LAP com o código pautal 2208 60 11 – a que corresponde o valor de € 23.532,16 de IABA.

19. Importa frisar que a declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial do ato de liquidação oficiosa de IABA controvertido, nos termos acima enunciados, abrange quer o respetivo imposto liquidado, quer os correspondentes juros compensatórios liquidados. Porquanto, o artigo 35.º, n.º 1, da LGT determina que estes são devidos “*quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária*”; ora, no caso concreto, atento a acima exposto, não se verifica o pressuposto constitutivo de qualquer obrigação de juros compensatórios, pois não foi retardada nem a liquidação de imposto que fosse devido, nem a entrega de imposto retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.

§4. DO REEMBOLSO DO MONTANTE (INDEVIDAMENTE) PAGO, ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

20. A Requerente peticiona o reembolso do montante de € 186.694,86 (cento e oitenta e seis mil seiscientos e noventa e quatro euros e oitenta e seis cêntimos), decorrente da liquidação oficiosa de IABA controvertida, acrescido de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais; sendo que resultou comprovado que a Requerente procedeu ao pagamento integral daquele valor (cf. facto provado m)).

O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que

estabelece, que *a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão.*

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “*declaração de ilegalidade*” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

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

Por outro lado, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Isto posto, cumpre, então, apreciar os pedidos de reembolso do montante (indevidamente) pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

§4.1. DO REEMBOLSO DO MONTANTE (INDEVIDAMENTE) PAGO

21. Na sequência da declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato de liquidação oficiosa de IABA controvertido, há lugar a reembolso da prestação tributária indevidamente suportada pela Requerente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal afigura-se essencial para restabelecer a situação que existiria se aquele ato tributário não tivesse sido praticado nos termos em que foi.

Destarte, procede o pedido de reembolso à Requerente dos montantes indevidamente suportados e pagos quer a título de imposto – € 179.142,98 (61.961,83 + 40.335,38 + 53.313,61 + 23.532,16) –, quer a título de juros compensatórios, sendo que o valor destes deverá ser determinado em execução de julgado.

§4.2. DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

22. O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estatui que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*, statuindo o n.º 5 do artigo 61.º do CPPT que os *“juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos”*.

No caso concreto, verifica-se que a ilegalidade e a consequente anulação parcial do ato de liquidação oficiosa da IABA controvertido, nos termos acima referidos, é inteiramente imputável à AT; o mesmo sucedendo, aliás, quanto à declaração de ilegalidade e anulação parcial da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º .../2017 e da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º .../2018.

Destarte, concluímos que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, a liquidar após a determinação, em cumprimento da presente decisão, do valor de juros compensatórios indevidos que acresce ao valor de imposto indevido – € 179.142,98 –, perfazendo o respetivo somatório o montante total indevidamente pago pela Requerente e sobre o qual incidirão os juros indemnizatórios.

*

23. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) Declarar ilegal e anular a liquidação oficiosa de IABA n.º ... com o registo de liquidação n.º 20107/..., de 15.03.2017, nos seguintes termos:
 - (i) na parte em que assenta e decorre do vertido no ponto V-5 do Relatório de Inspeção Aduaneira e, portanto, quanto ao valor de € 61.961,83 (sessenta e um mil novecentos e sessenta e um euros e oitenta e três cêntimos) de IABA;
 - (ii) na parte em que assenta e decorre do vertido no ponto V-4 do Relatório de Inspeção Aduaneira, concretamente quanto à introdução irregular no consumo de 3.037,40 LAP com o código pautal 2208 30 71 – a que corresponde o valor de € 40.335,38 de IABA –, de 4.014,76 LAP (4.135,74 - 120,98) com o código pautal 2208 50 11 – a que corresponde o valor de € 53.313,61 de IABA – e de 1.772,08 LAP com o código pautal 2208 60 11 – a que corresponde o valor de € 23.532,16 de IABA;
- b) Declarar ilegal e anular as decisões de indeferimento da reclamação graciosa n.º .../2017 e do recurso hierárquico n.º.../2018, nos seguintes termos:
 - (i) na parte em que mantêm o vertido no ponto V-5 do Relatório de Inspeção Aduaneira e, portanto, quanto ao valor de € 61.961,83 (sessenta e um mil novecentos e sessenta e um euros e oitenta e três cêntimos) de IABA;

- (ii) na parte em que mantêm o vertido no ponto V-4 do Relatório de Inspeção Aduaneira, concretamente quanto à introdução irregular no consumo de 3.037,40 LAP com o código pautal 2208 30 71 – a que corresponde o valor de € 40.335,38 de IABA –, de 4.014,76 LAP (4.135,74 - 120,98) com o código pautal 2208 50 11 – a que corresponde o valor de € 53.313,61 de IABA – e de 1.772,08 LAP com o código pautal 2208 60 11 – a que corresponde o valor de € 23.532,16 de IABA;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente os seguintes montantes, acrescidos de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais:
- € 179.142,98 (cento e setenta e nove mil cento e quarenta e dois euros e noventa e oito cêntimos), a título de imposto indevidamente pago;
 - o montante de juros compensatórios que, em execução desta decisão, se apure ter sido suportado em excesso.
- d) Condenar ambas as partes, na proporção dos respetivos decaimentos, no pagamento das custas do presente processo.

*

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € **186.694,86 (cento e oitenta e seis mil seiscentos e noventa e quatro euros e oitenta e seis cêntimos)**.

*

CUSTAS

Em conformidade com o acima decidido e nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em € **3.672,00 (três mil seiscentos e setenta e dois euros)**, a cargo de ambas as partes, na proporção de 3% – correspondente a € 110,16 – para a Requerente e de 97 % – correspondente a € 3.561,84 – para a Requerida.

*

Notifique.

Lisboa, 27 de outubro de 2020.

Os Árbitros,

(José Poças Falcão)

(Amândio Silva)

(Ricardo Rodrigues Pereira)