

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 413/2020-T**

**Tema: IRC. Gastos. Inventários. Correção de erros. Provisões**

## **Decisão Arbitral**

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Jorge Manuel Figueiredo e Prof. Doutor Eduardo Paz Ferreira (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 13-11-2020, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

A, NIPC..., com sede ..., ..., ..., doravante designada por “Requerente”, veio, nos termos do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade das liquidações de IRC n.º 2020 ... (IRC 2016) e n.º 2020 8... (IRC 2017), bem como das respectivas liquidações de juros compensatórios.

A Requerente pede ainda reembolso de quantia paga com juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 18-08-2020.

Nos termos do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 14-10-2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas *a*) e *b*) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 13-11-2020.

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

Em 07-04-2021, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal, em que foi decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

A Requerente juntou documentos com as alegações, que não foram admitidos por despacho de 24-05-2021, em que se ordenou que fossem desentranhados.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

- A.** A Requerente faz parte do Grupo B, uma multinacional da indústria de vestuário e calçado desportivo, sendo que a sua casa-mãe se encontra sediada na ... – C (doravante “C”) (depoimento da testemunha X);

- B.** A Requerente dispõe de lojas em Portugal (depoimento da testemunha X);
- C.** A Requerente dedica-se, exclusivamente, à execução de serviços de distribuição a retalho de produtos B no mercado português, sob coordenação dos escritórios da C na ... (depoimento da testemunha X);
- D.** A D é a sociedade que faz a gestão das funções logísticas da cadeia de distribuição na Europa (depoimento da testemunha X);
- E.** A D faz aquisições às fábricas e vende as mercadorias à C, que as vende à Requerente, que as vende ao consumidor final (depoimento da testemunha X);
- F.** A gestão dos inventários e processos contabilísticos é centralizada e tratada pela C (depoimento da testemunha X);
- G.** A Requerente adoptou o manual de procedimentos de contagem de inventários (...) que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido (depoimento da testemunha X);
- H.** No final de cada mês a C faz o regista no seu sistema de contabilidade SAP todas as operações de mercadorias que ocorrem em todas as lojas europeias (depoimento da testemunha X);
- I.** O volume que usam para registar os inventários é o das vendas por grosso que a C faz à D (depoimento da testemunha X);
- J.** O inventário é registado em 2 contas separadas, por razões de reporte interno de performance de gestão (depoimento da testemunha X);
- K.** O preço utilizado para efeitos internos é baseado num desconto entre sociedades de 44%, calculado sobre o preço líquido (depoimento da testemunha X);
- L.** A separação do preço entre duas contas não tem efeitos sobre o valor do inventário, que é o da soma das duas contas, Net Account e Mark up (depoimento da testemunha X);
- M.** O custo médio ponderado dos itens adquiridos e não o custo de cada um deles é o que representa o custo do inventário para a C e para todas as sucursais (depoimento da testemunha Y);

- N. No caso da **C**, as facturas vêm com os descontos, são registadas sem descontos na conta Net e são registados os descontos na conta Mark-up (depoimento da testemunha Y);
- O. A Requerente não esclareceu durante o processo inspectivo que tipo de descontos eram indicados nas facturas, designadamente se eram descontos comerciais ou financeiros (depoimento da testemunha Y);
- P. Não havia qualquer desconto contabilizado em conta de proveitos, mas apenas em conta de inventários 3210005, que é a conta de Mark-up (depoimento da testemunha Y);
- Q. Os descontos referidos nas facturas foram feitos linha a linha, variando conforme grupos de produtos sendo em média de 48%/49% (depoimento da testemunha Y);
- R. Nos anos de 2016 e 2017, a Requerente não estava autorizada a utilizar o método referido (depoimento da testemunha Y);
- S. A **C** faz anualmente contagem de stock (depoimento da testemunha X);
- T. Existem vários factos que podem ocorrer nas lojas, como furtos e perdas de mercadorias, produtos obsoletos que não estão em condições de serem vendidos, produtos desemparelhados, que provocam ajustamentos do stock, nos momentos em que fazem as contagens (depoimento da testemunha X);
- U. As contagens físicas nas lojas são executadas por empresas externas, ajudada pelas equipas das lojas contagens (depoimento da testemunha X);
- V. Com referência às datas de 31-05-2017 e 31-05-2018, a empresa **E**, independente da Requerente, efectuou as contagens físicas de stocks nas suas lojas em ..., ... e ..., que se referem no documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- W. As contagens de stocks são feitas pela empresa contratada, que vai à loja no final do dia, utiliza o seu próprio equipamento de scanning e conta tudo o que está em todas as localizações das lojas (depoimento da testemunha X);
- X. A contagens são feitas nas lojas, item a item, mas a **C** não tem capacidade de registar inventários item a item, pelo que regista o inventário no sistema por loja ou então por categorias de produtos (depoimento da testemunha X);

- Y.** Feita a contagem, o gestor da loja confirma se foi efectuada correctamente e carrega a contagem no sistema informático da loja que é enviada à **C** (depoimento da testemunha X);
- Z.** Se houver diferenças com o que está registado na **C** é feito por esta ajustamento do stock, para garantir a coincidência com o inventário das lojas (depoimento da testemunha X);
- AA.** No exercício de 2018 foi aumentada a segurança das lojas para diminuir os furtos (depoimento da testemunha X);
- BB.** Todas as lojas têm perdas (depoimento da testemunha X);
- CC.** A equipa de prevenção de perdas toma medidas de reforço da segurança nas lojas se houver perdas excessivas ou melhora os processos, impondo às lojas a realização de mais contagens (depoimento da testemunha X);
- DD.** A previsão do valor da percentagem de perdas é feita anualmente pela **C**, através da soma das contagens anuais de stocks divididas pelas receitas geradas pelas lojas (depoimento da testemunha X);
- EE.** O valor de 1% de perdas expectáveis fixado para os anos de 2016 e 2017 foi apurado somando os valores das contagens físicas de anos anteriores (depoimento da testemunha X);
- FF.** Essa análise é feita todos os anos e a previsão de perdas pode ser aumentada ou diminuída (depoimento da testemunha X);
- GG.** Nos anos de 2016 e 2017, a Requerente apurou a percentagem de 1% das vendas como «*perdas expectáveis*» em inventários, calculado sobre o resultado das vendas líquidas e ligada a contagem física dos inventários, sem qualquer desconto intragrupo, nos termos do documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, perdas essas que considerou serem perdas por imparidade e a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu serem provisões;
- HH.** Depois do ano de 2017, houve um aumento de 1% para 1,5% na percentagem de perdas expectáveis (depoimento da testemunha X e documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- II. O volume das perdas varia entre países e entre lojas do mesmo país e tem a ver com circunstâncias como a localização da loja e a sua segurança e a procura por determinados produtos (depoimento da testemunha X);
- JJ. A percentagem de perdas expectáveis é fixada globalmente pela C, para todos os países (depoimento da testemunha X);
- KK. A Requerente contabiliza habitualmente as mercadorias em trânsito para as lojas no inventário destas, mesmo antes de estas os receberem (depoimentos das testemunhas X e Y);
- LL. Em 2019, a Requerente entendeu existirem erros nos inventários relativos aos exercícios de 2014 e 2015 na contabilização das mercadorias em trânsito e, com base nesses erros (na perspectiva da Requerente), fez correcções aos inventários relativos aos exercícios de 2016 e 2017 (depoimentos das testemunhas X e Y);
- MM. Foi efectuada uma inspecção tributária à Requerente relativa aos exercícios de 2016 e 2017, em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

**III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS**

**III.1-IRC**

*III.1.1 - Solicitação de informação/documentos*

*Como já referido anteriormente o sujeito passivo, nos exercícios em análise, tem período especial de tributação, nos termos do n.º 2 do art.º 8.º do CIRC, o qual inicia em 01 de junho e termina em 31 de maio do ano seguinte. Assim, os exercícios em análise, 2016 inicia em 01-06-2016 e termina em 31-05-2017 e o exercício de 2017 inicia em 01-06-2017 e termina em 31-05-2018.*

*De acordo com o n.º 2 do artigo 12.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, e com o Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária, a Direção de Finanças de Lisboa deve assegurar o Acompanhamento Permanente de um conjunto de empresas sediadas no distrito de Lisboa, entre as quais se inclui a A....*

*No âmbito do mencionado no parágrafo anterior, foi solicitado ao contribuinte, por notificação pessoal de 13/05/2019 (anexo 21, nos termos do disposto no artigo 9.º do RCPITA e artigo 59.º da Lei Geral Tributária*

*(LGT) a remessa aos Serviços de Inspeção Tributária (equipa 34) dos seguintes documentos/ficheiros:*

*I. Balancete Analítico antes e após encerramento, em ficheiro Excel, relativo aos exercícios 2016 e 2017;*

*II. Ficheiro Normalizado de Exportação de Dados - SAF-T (PT) integrado (contabilidade e faturação) para os exercícios de 2016 e 2017, previsto na Portaria n.º 321-Â/2007 de 26 de março, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 274/2013, de 21 de agosto;*

*III. Certificação legal de contas bem como relatório e contas para os referidos anos.*

*IV. Imposto sobre o Rendimento das Pessoal Coletivas (IRC)*

*a) Mapa de depreciações e amortizações, incluindo os de mais/menos valias e abates - Modelo 31 e 32 (em suporte digital Excel);*

*b) Dossier de preços de transferência relativo aos anos de 2016 e 2017;*

*c) Conta 688 gastos não especificados - justificação da natureza e contabilização destes valores;*

*d) Envio dos inventários iniciais e finais valorizados referentes aos anos de 2016 e 2017;*

*e) Justificação dos valores de € 13.465,96 e € 82.881,50 referentes a ajustamentos/imparidade de inventários dos anos de 2016 e 2017, respetivamente, com indicação do respetivo tratamento contabilístico e eventual acréscimo no quadro 07 da Modelo 22 de IRC.*

*Em resposta à notificação efetuada em 13/05/2019, o sujeito passivo respondeu/enviou documentação relativamente aos seguintes pontos:*

*Ponto I - O sujeito passivo respondeu no seu email de 9/7/2019 o seguinte:*

*"- O programa com que trabalhamos SAP na configuração com que trabalhamos não permite para o mesmo período fiscal tirar balancetes antes e após encerramento."*

*Ponto II- O sujeito passivo foi colocando na nuvem através da box criada pelo mesmo, os ficheiros saft t solicitados em virtude de os mesmos terem tamanhos que não possibilitam o envio via email.*

*Ponto III - O sujeito passivo enviou os referidos documentos no seu email de 03/06/2019.*

*Ponto IV:*

*a - O sujeito passivo enviou os referidos documentos/justificação no seu email de 04/06/2019*

*b - O sujeito passivo enviou os referidos documentos/justificação no seu email de 04/06/2019*

*c - O sujeito passivo enviou os referidos documentos/justificação no seu email de 04/06/2019*

*d - O sujeito passivo enviou os referidos documentos/justificação no seu email de 04/06/2019*

*e - O sujeito passivo enviou os referidos documentos/justificação no seu email de 26/06/2019*

*e - O sujeito passivo enviou os referidos documentos/justificação no seu email de 30/7/2019*

*Por emails de 4/06/2019 e 6/6/2019 (anexo 3) foi solicitado ao sujeito passivo as seguintes informações/documentos:*

*- Justificação do valor preenchido no campo A5016 da /ES (3.099.400,83), ano 2016, quais as contas SNC que compõem este valor.*

- justificação do valor preenchido no campo A5016 da IES (1.305.442,75 - 2017), quais as contas SNC que compõem este valor.

- Solicita-se ainda o envio de cópias das notas de crédito emitidas pela C à A bem como cópias das 10 faturas de maior valor emitidas pela C à A

- Solicita-se cópias da comprovação das contagens aos inventários feitas nas lojas da A.

- Solicito o envio de cópias da apólice de seguro que cobre os roubos feitos nas lojas B, bem como informar quantos roubos foram participados à policia e ao seguro."

Em resposta aos emails supra o sujeito passivo respondeu no seu email de 24/6/2019 (anexo 4) o seguinte: "Conforme solicitado, seguem abaixo respostas aos seguintes pontos:

(...)

Em virtude de o sujeito passivo não ter respondido a todas as questões formuladas bem como ao envio de todos os documentos solicitados aos nossos emails de 4/06/2019 e 6/6/2019 bem como na notificação pessoal efetuada em 13/05/2019, foi feito o ponto da situação tendo sido enviado email em 26/6/2019 (Anexo 7) a solicitar a informação/documentos em falta:

1 - Solicita-se cópias da comprovação das contagens aos inventários feitas nas lojas da B em Portugal

2 - Balancete Analítico antes e após encerramento, em ficheiro Excel, relativo aos exercícios 2016 e 2017

3 - Ficheiro Normalizado de Exportação de Dados - SAF-T (PT) faturação para os exercícios de 2016 e 2017

4 ~ Envio dos inventários iniciais e finais valorizados referentes aos anos de 2016 e 2017

5 - Justifique valor preenchido no campo A5016 da IES (3.099.400,83), quais as contas SNC que compõem este valor?

6 - As notas de crédito enviadas não trazem toda a informação que precisamos, pelo que solicito justificação/documentos que compõem estas notas de credito."

Ainda no dia 26/6/2019 (anexo 8) o sujeito passivo enviou/justificou por email resposta a alguns pontos do nosso email enviado nesse mesmo dia conforme mails infra:

"Em resposta ao Ponto 4:

Junto enviamos os ficheiros relativos aos inventários valorizados finais dos anos fiscais 2016 (FY 2017) e 2017 (FY 2018). Nos referidos ficheiros é possível fazer o devido filtro por cada loja.

Segue abaixo resposta ao Ponto 5 da sua mensagem:

O total para o campo A5016 é composto pelas contas abaixo mencionadas no quadro e ainda a variação dos valores acumulados nas contas 329 entre os anos 2015(FY16) e 2016(FY17)- conforme quadro demonstrativo também abaixo(13465.96€):

(...)

Em resposta à dúvida colocada no ponto 6 foi no dia 28/6/2019 (anexo 9) enviado email a clarificar a mesma:

*"As notas de crédito enviadas não contêm a informação pretendida, a informação é muito reduzida, queremos os documentos que justifiquem aqueles valores, a nota de crédito refere-se a artigos, se sim queremos a listagem dos artigos constantes dessa nota crédito, se apenas for a aplicação de um desconto acordado, queremos os documentos que justifiquem como chegaram aquele valor."*

*Por email de 01/07/2019 (anexo 10) foi solicitado ao sujeito passivo, após análise às faturas e notas de crédito enviadas, o seguinte:*

*"1 - O envio mais detalhado dos documentos que compõem as notas de crédito.*

*2 - Da análise às faturas verifica-se que as mesmas também já incorporam também um desconto, especifique que tipo de descontos são os que se encontram nas faturas e os que se encontram nas notas de crédito.*

*3-0 envio de copia das restantes faturas de compra referentes aos anos de 2016 e 2017, as dez que foram solicitadas não permitem ter materialidade suficiente para efectuar testes."*

*Em 2/7/2019 (anexo 11) foi solicitado via email a seguinte informação:*

*" 1 - O envio da restante informação que compõe cada fatura de compra, ou seja, quais os itens que a compõem (preço quantidade, designação, código produto).*

*2- Informação se as apólices de seguros cobrem o roubo de mercadorias nas lojas."*

*Ao solicitado nos emails de 1/7 e 2/7 apenas nos foi facultado informação/documentos referentes aos pontos 1 e 3 do mail de 1/7, ficando por responder ao solicitado ao ponto 2 do email de 01/07 e a todo o email de 02/07.*

*Após a análise dos documentos recebidos foi solicitado ao sujeito passivo pelo email de 4/07/2019 (anexo 12) as seguintes informações/justificações:*

*"Ano de 2016*

*Solicita-se que informe/discrimine os valores constantes da conta 65200006 - €2.604.354,48, designadamente:*

*1 -Juntando copia dos documentos de suporte*

*2 -Discriminação do valor registado através destes documentos*

*3 -Indicação e justificação em sede de IRC para o enquadramento dado a este gasto.*

*Ano de 2017*

*Solicita-se que informe/discrimine os valores constantes das contas 65200005 e 65200006, € 840.205.35 e € 294.694,63, designadamente:*

*1 - Juntando copia dos documentos de suporte*

*2 - Discriminação dos valores registados através destes documentos*

*3 - Indicação e justificação em sede de IRC para o enquadramento dado a estes gastos*

4 -Em relação ao ano anterior verifica-se que houve inversão de valores entre as contas 65200005 e 65200006, queira informar qual a razão desta inversão informações/justificações."

Por email de 30/7/2019 (anexo 13) o sujeito passivo, em resposta ao email de 04/07/2019, enviou as seguintes informações/justificações:

"QUESTÃO 1 e 2 - ANOS 2016 E 2017- CONTA 65200006:

- Ano de 2016 / Ano 2017

RESPOSTA:

Os valores registados nesta conta podem decompor-se no seguinte:

6520006 {USGAAP 59503003}	2016	2017
Shortage Accrual	9 492	83 877
Obsolescence Posting	218 963	417 105
Stock Count	2 375 899	-206 287
<b>Total</b>	<b>2 604 354</b>	<b>294 695</b>

- *Shortage accrual*: (sublinhado nosso) trata-se de uma conta usada para registar perdas expectáveis de stock, baseadas numa percentagem das vendas e calculada mensalmente, ou seja, está diretamente ligado com a contagem de stock.

- *Obsolescence posting*: (sublinhado nosso) trata-se de uma provisão feita com base trimestral para refletir situações em que o preço de venda dos bens em inventário é inferior ao preço de custo, de modo a registar sempre o valor mais baixo entre o preço de custo e o preço de venda.

No final do ano fiscal, é efetuada uma contagem física de stock em cada uma das lojas retail, sendo que o valor da contagem de stock é depois comparado com o valor do stock registado em SAP.

O resultado da contagem de stock é registado em duas contas de inventário: (i) Net GL 58006000; (ii) Markup GL 59503003. A conta 11503500 (SNC 32100004) é a net account e a conta 11503526 (SNC 32100005) corresponde à conta mark up, sendo que ambas as contas têm que ser consideradas para chegarmos ao valor total do inventário. A soma destas contas representa o valor real dos inventários.

A conta net é utilizada apenas para efeitos de reporte interno de performance de gestão. Com efeito, esta conta regista o custo do inventário de acordo com o preço Wholesale menos o desconto praticado pela **D** (GL account 11503500). Por seu turno, a conta mark up representa o valor do desconto concedido as lojas **A** (GL account 11503526). Deste modo, podemos concluir que o custo constante do Sistema está baseado no denominado "Wholesale cost". A **C** compra à **D** pelo Wholesale price e o custo médio ponderado dos itens que vão sendo adquiridos a este preço é o que representa o custo do inventário para a **C** e para todas as suas sucursais, entre as quais a **A** (sublinhado nosso).

Quanto à composição da conta aqui em análise # 59503003, após uma revisão aprofundada efetuada dos registos contabilísticos constantes da rubrica referida supra, verificou-se que, por mero lapso, os valores totais registados não respeitam integralmente a ajustamentos de inventários

*decorrentes da contagem anual de stock, conforme se passa a explicar (sublinhado nosso).*

*i) Em primeiro lugar, detetou-se, ao efetuar a revisão das contas, a existência em períodos fiscais anteriores de um saldo subvalorizado em € 1.084.150 respeitante a mercadorias em trânsito, o qual originou a necessidade de refletir o respetivo gasto (em 2016 e em 2017).*

*ii) Adicionalmente, verificou-se ainda a existência de um impacto no montante de € 2.872.303 e no montante de €292.556, relativamente aos exercícios de 2016 e 2017, respetivamente, uma vez que, no momento da venda, o valor registado contabilisticamente na compra foi excedentário quando comparado com a percentagem de mark-up média dos dois exercícios (sublinhado nosso).*

*iii) Deste modo, os resultados na conta de stock count ficaram inflacionados em virtude da menor percentagem de desconto alocada à conta mark up para as vendas efetuadas quando comparada com a percentagem que havia sido registada na compra (sublinhado nosso). Esta limitação resulta do facto do sistema não permitir uma correspondência de percentagens de mark up entre compras e vendas, o que significa que sempre que o desconto é maior ou menor, tal gera discrepâncias a nível de valores registados em inventários, na comparação entre compras e vendas.*

*Em termos práticos, a título de exemplo, esta limitação do sistema significa que se os produtos foram comprados com um desconto de 51%, enquanto que as vendas são registadas considerando um desconto de 49%, o valor da conta mark up (na qual é registado o desconto) mantém-se positivo mesmo no caso em que todos os produtos comprados tenham sido vendidos. Ou seja, uma vez que o saldo final da conta mark up é um dos elementos relevantes do cálculo do resultado final da contagem de stock, tal resulta num registo em excesso do resultado da contagem de stock contabilizado na conta aqui em análise.*

*Por exemplo, se considerarmos que para uma das lojas Retail em causa - neste caso, Lisboa -, nos anos de 2016 e 2017 os produtos foram adquiridos com um desconto médio de 66% e vendidos com um desconto de 50%, o que origina um valor residual nas contas de inventário que é de seguida des-registado aquando da contagem do stock anual.*

*Exemplificando:*

*- O SAP é debitado por uma compra de 100 (divididos entre 34 na conta net e 66 na conta markup);*

*- Na venda, o SAP é creditado com 76 (divididos entre 34 na conta net e 42 na conta markup);*

*- Deste modo permanece um valor em SAP de 24 para zero unidades. Este valor de 24 é des-registado durante as contagens de stock finais.*

*Foi este tipo de limitação de sistema que determinou a discrepância entre o valor de inventário em SAP e o valor resultante da contagem anual de stock. Não estão em causa roubos, perdas ou extravios, mas apenas e tão somente uma diferente contabilização de compras e vendas, na parte do desconto aplicado (sublinhado nosso).*

*Deste modo, concluiu-se que do saldo total da rubrica # 59503003 no exercício de 2016, ascendente a € 2.604.354 deverá ser reduzido para €816.202, devendo o remanescente pelas duas razões acima expostas ser reclassificado para Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas.*

*Já relativamente ao exercício de 2017, a totalidade do saldo da rubrica # 59503003 ascendia a €294.695, sendo que este valor deverá ser incrementado no valor de € 1.084.150 e deduzido de € 292.556, o que significa que o valor a considerar como ajustamento de inventários ascende a € 1.086.289.*

*Ora, a este respeito, cumpre referir que, os montantes reclassificados a título de CMVMC constituem gastos aceites para efeitos fiscais (em nada respeitam a ajustamentos de inventários, mas sim a um errado registo contabilístico, o qual apenas foi detetado com a contagem anual de stock) uma vez que se tratam de custos de inventário dedutíveis contabilística e fiscalmente, conforme determina o artigo 26º do CIRC.*

*Podemos concluir que apenas os saldos remanescentes de € 816.202 (em 2016) e de € 1.086.289 (em 2017) dizem respeito efetivamente a ajustamentos de inventários, conforme tabela abaixo:*

	2016	2017
6520006 (USGAAP 59503003)	2 604 354	294 695
1. Incorrect GIT calculaton	1 084 150	1 084 150
2. Incorrect mark up used	(2 872 303)	(292 556)
<b>Recalculated (USGAAP 59503003)</b>	<b>816 202</b>	<b>1 086 289</b>

*Ora, relativamente a estes ajustamentos cabe referir que, no final de cada ano fiscal, é efetuada uma contagem física de stock em cada uma das lojas Retail em território português.*

*Por sua vez, o valor das contagens de stock é comparado com o valor do stock registado em SAP, sendo que as discrepâncias que resultem desta comparação estão na origem dos montantes referidos, os quais se encontram registados na conta de inventários.*

*O resultado da contagem de stock é registado nas seguintes duas contas já acima mencionadas (Net GL 58006000, Markup GL 59503003).*

*Foi junta ao procedimento de inspeção documentação demonstrativa da contagem anual de stocks das suas lojas efetuada por parte de uma entidade independente, sendo esta, por natureza, a única documentação de suporte deste tipo de ajustamentos.*

Fiscal year	COUNT	Store Number	Store Name	Country	Concept	Type	Count date	BI Units Counted	Units SOH	Units Variance
2017	MAY	513		Portugal	WE NFS	WE NFS	31/mai/17	40 937	45 510	-4 573
2017	MAY	812		Portugal	WE NFS	WE NFS	31/mai/17	31 665	35 951	-4 286
2017	MAY	965		Portugal	WE NFS	WE NFS	31/mai/17	27 901	29 969	-2 068
2017	MAY	924		Portugal	WE NFS	WE NFS	31/mai/17	59 645	65 217	-5 572
2017	MAY	541		Portugal	WE NFS	WE NFS	31/mai/17	32 192	38 264	-6 072
2018	FEB	541		Portugal	NFS	CLEARANCE	18/fev/18	31 056	35 773	-4 717
2018	MAY	965		Portugal	NFS	NFS	31/mai/18	18 324	29 517	-11 193
2018	MAY	513		Portugal	NFS	NFS	31/mai/18	29 176	39 985	-10 809
2018	MAY	924		Portugal	NFS	NFS	31/mai/18	44 760	60 516	-15 756
2018	MAY	812		Portugal	NFS	NFS	31/mai/18	25 015	32 873	-7 858
2018	MAY	541		Portugal	NFS	CLEARANCE	31/mai/18	31 069	31 864	-795

### QUESTÃO 3- ANO 2016: RESPOSTA:

Os custos foram considerados como fiscalmente dedutíveis, pois correspondem a custos de aquisição das mercadorias. As diferenças decorrentes da contagem de stock decorrem da natureza da atividade, estando justificadas documentalmente através das contagens efetuadas em loja por parte de uma empresa independente.

Relativamente a variação do ano 2016 (€ 9.491,52) da perda por imparidade em inventários, reconhecida na rubrica #32900001 - Inventory-Reserve-Finished Goods Markup e na medida em que a perda por imparidade em questão não se enquadra nos termos do artigo 28º do Código do IRC, a mesma foi devidamente ajustada no campo 718 da declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC do período de tributação de 2016. Para Vossa referência, o total ajustado neste campo (de € 13.465,96) segrega-se do seguinte modo:

€9.491,52, referente ao reforço da perda por imparidade em inventários reconhecida na rubrica #32900001 - Inventory-Reserve-Finished Goods Markup; e

€ 3.974,44, referente ao reforço da perda por imparidade em inventários reconhecida na rubrica #32900002 ~ Provisão para Obsolescência Fora de Linha, cujo custo subjacente foi registado na rubrica #65200001

### QUESTÃO 1 e 2-ANO 2017- CONTA 65200005: RESPOSTA:

Cremos que por lapso foi referido como valor da conta a soma de EUR 890.205, mas o saldo da conta registado no exercício ascende a EUR 840.205. Em anexo, segue ficheiro com a discriminação dos valores contabilizados.

Sum of In company code currency Row Labels	Column Labels		
	2017	2018	Grand Total
Inventory adjustments	28.260	29.844	58.104
Rounding	0	0	0
Shortage reserve	271.588	458.714	730.302
Stock count adjustment	(53.039)	351.647	298.608
<b>Grand Total</b>	<b>246.810</b>	<b>840.205</b>	<b>1.087.015</b>

### QUESTÃO 3 – ANO 2017

#### RESPOSTA

Os custos foram considerados como fiscalmente dedutíveis, nos termos acima referidos para o ano de 2016 (sublinhado nosso). As quebras em

*mercadorias são inerentes à sua atividade, pelo que se entende que os custos subjacentes devem ser enquadrados na regra geral de indispensabilidade prevista no artigo 23º do Código do IRC - sendo assim dedutíveis para efeitos fiscais.*

*Adicionalmente, foi ainda registado nesta rubrica o reforço deste período na perda por imparidade em inventários (sublinhado nosso), reconhecida na rubrica #32900001 — Inventory-Reserve-Finished Goods Markup, uma vez que esta perda por imparidade não cumpre com os requisitos fiscais previstos no artigo 28.º do Código do IRC, o valor de € 83.876,80 foi tributado, mediante o respetivo ajustamento no campo 718 da declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC de 2017.*

**QUESTÃO 4 - ANO 2017: RESPOSTA:**

*Como acima referido estas duas contas devem ser lidas em conjunto para determinar o resultado total da contagem final de stock. Em 2016 ambas as contas têm um valor inferior comparado com o ano seguinte, o que se pode explicar pelas diferenças resultantes das contagens anuais físicas de stock, uma vez que em 2016 a diferença entre unidades contadas versus unidades em SAP era inferior face ao ano seguinte de 2017.º*

*Relativamente ao nosso email de 26/6/2019 vem o sujeito passivo ainda responder via email de 8/7/2019 (anexo 14) o seguinte:*

*"Relativamente aos pontos em falta, vimos deste modo informar*

*1 - Junto enviamos alguns documentos reunidos junto das lojas que comprovam que as mesmas foram efetuadas por entidade externa à empresa. Agradecemos que nos indiquem se é esta informação que necessitam.*

*2- Esta entrega de informação já tinha sido efetuada no passado dia 3 de junho, aproveitamos para informar que não temos períodos antes e após encerramentos nos nossos balancetes.*

*3- Os ficheiros Saft vão ser uploaded no link anteriormente informado (BOX) em: [https://\\_\\_\\_\\_\\_](https://_____).*

*4- Entendemos que esta informação já foi prestada.*

*5- Entendemos que esta informação já foi prestada."*

*Em resposta ao mail supra foi enviado email também a 8/7/2019 (anexo 15) a fim de esclarecer o pretendido nos pontos 1 e 2 em que se esclarece o seguinte:*

*"Em relação ao ponto 1, não é esta a informação que se pretende, pretendemos informação conforme ficheiro anexo relativo aos anos anteriores, pretendemos também que seja anexado a este documento as referências, as quantidades e os nomes dos produtos contados, bem como dos que se encontram em falta.*

*Quanto ao ponto 2, qualquer programa de contabilidade permite retirar balancetes antes e após o encerramento de contas, se entregou esta informação no dia 3/6 peço-lhe que me indique se me mandou por ema// ou se colocou na box, se mandou por mail peço-lhe que me faça o favor de me voltara reenviar esse email, não solicitei balancetes referentes a períodos mas sim os balancetes antes e depois do encerramento de contas.*

*Solicito ainda que me envie os extratos das contas 65200005 e 65200006, se não for possível em excel, mande-me em pdf."*

*Em resposta ao nosso email de 08/017/2019, vem o sujeito passivo, por email de 09/07 (anexo 16), informar o seguinte:*

*"Relativamente às questões colocadas neste pedido de elementos, vimos deste modo informar o seguinte:*

*Ponto 1 - Foi solicitado ao devido departamento, estimamos receber em breve.*

*Ponto 2 - O programa com que trabalhamos SAP na configuração com que trabalhamos não permite para o mesmo período fiscal tirar balancetes antes e após encerramento.*

*Por último enviamos os extratos da conta 65200005 e 65200006, sendo que contem ainda uma terceira conta, pelo que para qualquer análise terá que utilizar os filtros."*

*Em 9/7/2019 foi enviado email ao sujeito passivo no sentido de se marcar uma reunião para se tirarem algumas dúvidas que parecem pertinentes serem esclarecidas, pelo que se pretendeu saber se seria possível reunir nas instalações da A nos dias 15/7 ou 16/07.*

*Em resposta via email do mesmo dia o SP sugeriu o dia 16, terça, de manhã.*

*"Solicitou ainda que lhe fosse informado que tipo de dúvidas / questões seriam abordadas, para que pudesse verificar se seria necessária a presença na reunião de outras pessoas mais indicadas?"*

*Em 10/07 em resposta ao email do sujeito passivo de 09/07(email supra), foi respondido que e citamos "não existia qualquer problema que a reunião se realize terça feira de manhã.*

*Quanto ao tipo de duvidas/questões que seriam abordadas, teriam a ver com as contas 65200005 e 65200006 em relação aos lançamentos contabilísticos que foram feitos, em virtude do modo de contabilização destas contas ter sido modificado de 2016 para 2017 havendo também algumas duvidas sobre essa mudança.*

*Dentro destas contas existem várias subcontas por assim dizer, dado que estão em inglês e muitas vezes a tradução poder não corresponder exatamente ao que a A contabilizou, pretende-se explicação sobre a ligação dessas subcontas com o manual de procedimentos de contagem de stocks que enviaram."*

*Em resposta ao email supra vem o sujeito passivo também em 10/07 informar que em relação ao tipo de dúvidas/questões colocadas as mesmas "... já foram colocadas ao departamento responsável. Estando ainda a aguardar resposta sobre este tema e aos esclarecimentos pedidos no email de 4/07, pelo que estando ainda a aguardar resposta, teria que avaliar a data da reunião mais perto do dia."*

*Em relação à marcação da referida reunião o SP em 15/7 respondeu via email que esteve a fazer o ponto da situação"... sobre as questões pendentes de envio e coordenação da informação/documentação a receber dos vários departamentos envolvidos, em virtude de a informação solicitada não ter*

*sido ainda remetida pelo departamento responsável, estando a aguardar receção da mesma nestes dias. Pelo que, crê ser melhor desmarcar a reunião inicialmente planeada para dia 15/7.ºInformou ainda que serão enviados ainda no decorrer do dia 10/07 mais elementos / documentação solicitados no âmbito da presente inspeção.*

*No mesmo dia (10/07) foi solicitado ao SP via email (anexo 17) a tradução "... para português com a maior brevidade possível da descrição das contas USGAAP que fazem parte dos quadros infra, justificando os valores constantes das contas mencionadas nos referidos quadros, foi ainda solicitado o envio de 5 documentos comprovativos dos movimentos que fazem parte das mesmas, solicitou-se ainda a tradução para português da descrição dos movimentos que compõem as contas SNC 65200006 e 65200005 de 2016 e 2017:*

*(...)*

*Por mail de 15/7/2019 (anexo 19) e em resposta ao nosso email de 10/7 o sujeito passivo enviou "... o plano USGAAP com as contas alternativas, enviou também listagem de descrição de movimentação de contas, assim como 5 documentos em que as contas snc 65200006 e 65200005 de 2016 e 2017 estavam incluídas."*

*Em 16/7/2019 (anexo 20) e em resposta ao email supra foi o SP informado que em "... relação aos documentos solicitados, efetivamente o que foi solicitado foi o documento de suporte ao registo contabilístico e não o "diário de lançamento". Assim, reiterou-se o pedido de cópia de 5 documentos de suporte dos movimentos que fazem parte das mesmas diversas subcontas listadas nos quadros constantes no mail enviado anteriormente."*

*Foi ainda o SP informado que "... em referência ao nosso email de 10/07, o que foi pedido foi a tradução para português das contas que fazem parte dos quadros enviados, essa tradução deve ser feita de acordo com as contas do SNC.*

*Não tendo sido objeto de tradução, foi solicitado que essa tradução deva ser feita (linha a linha das contas USGAAP) de forma a ser possível o respetivo enquadramento no âmbito das contas do SNC (ex: 65200005 -Other COGS - Shrinkage & Theft e 65200006 - Intercompany COGS - Obsolescence Reserve -Markup)."*

*Em 23/7/2019 (anexo 21) o SP envia por email tradução referente a 2 quadros solicitados pelo nosso email de 10/7, conforme quadros infra:*

Quadro traduzido pelo sujeito passivo – ano 2016

CtaAlt	Texto item balanço/cálculo lucros e perd	Total período relatório
65200001	65200001 Perdas por imparidade em inventários	3.974,44
65200005	65200005 Perdas por imparidade em inventários	246.809,56
65200006	65200006 Perdas por imparidade em inventários	2.604.354,48
68130001	68130001 Impostos - Taxas	28.509,33
68300001	68300001 Dívidas incobráveis	1.713,57
68420003	68420003 Perdas por quebras em inventários	10.661,61
68880004	68880004 Outros gastos não especificados	-1,31
68880007	68880007 Outros gastos não especificados	20.642,09
69280007	69280007 Diferenças de câmbio desfavoráveis - Outras	539,68
69280009	69280009 Diferenças de câmbio desfavoráveis - Outras	1,69
69280012	69280012 Diferenças de câmbio desfavoráveis - Outras	42,71
69880001	69880001 Outros gastos e perdas de financiamento - Outros	195.618,94
	<b>Total</b>	<b>3.112.866,79</b>

Quadro traduzido pelo sujeito passivo – ano 2017

CtaAlt	Texto item balanço/cálculo lucros e perd	Total período relatório
65200001	65200001 Perdas por imparidade em inventários	-995,15
65200005	65200005 Perdas por imparidade em inventários	840.205,31
65200006	65200006 Perdas por imparidade em inventários	294.694,63
68130001	68130001 Impostos - Taxas	21.172,81
68300001	68300001 Dívidas incobráveis	1.829,27
68420003	68420003 Perdas por quebras em inventários	14.044,06
68880007	68880007 Outros gastos não especificados	1.068,47
69280007	69280007 Diferenças de câmbio desfavoráveis - Outras	-2,48
69880001	69880001 Outros gastos e perdas de financiamento - Outros	216.307,33
		<b>1.388.324,25</b>

*Relativamente aos restantes quadros informou que enviaria as traduções assim que possível.*

*Relativamente aos documentos de suporte informou que vai fazer o devido upload na "box" para as contas SNC 68130001, 68880007 e 69880001.*

*Por email de 24/7/2019 (anexo 22) e em virtude da resposta dada no email supra referente às traduções enviadas, foi informado o SP que "... conforme consta do código de contas do SNC a conta 65 representa as perdas por imparidade em inventários, no entanto o que se pretende saber é a tradução das subcontas incluídas na conta 65, dado que já é a terceira vez que foi efetuado o pedido e a resposta continua a ser a mesma "perdas por imparidade em inventários". (...)*

*Existe assim a necessidade da entidade em provar o valor realizável líquido sob pena da imparidade não ser aceite para efeitos fiscais, ainda que seja relevada contabilisticamente.*

*Pelo que se os valores constantes das contas 65200001, 65200005 e 65200006 são perdas por imparidade em inventários deverá a A ter em seu*

*poder a listagem do VRL de cada item que levou ao apuramento dos valores inscritos nas referidas contas, solicitou-se ainda ao SP que fosse enviada no prazo de 5 dias a listagem item a item com o valor realizável líquido dos mesmos.*

*Em virtude das justificações dadas pelo SP às perguntas que entendemos serem pertinentes para o desenrolar do processo de inspeção estarem a ser morosas e não responderem de facto ao que se lhe foi pedido, em 23/7/2019 (anexo 23) foi enviada notificação através do nosso ofício nº 17369, solicitando informações/justificações que se encontravam em falta:*

*1- Para os referidos anos, envio de copias dos documentos justificativos referentes às "quebras identificadas" e "quebras não identificadas" (abates, quebras, roubos, outros), onde conste todos os elementos identificativos por produto / artigo (descrição, código, quantidade, valor contabilístico, valor realizável líquido (demonstração), valor do ajustamento (demonstração) motivo da quebra e destino do produto, no caso de destruição documento comprovativo de participação ao Serviço de Finanças), que suportam os valores inscritos na contabilidade, conforme folhas 12, 13, 20 e 21 do manual de contagem (Inventory Count Procedure).*

*2- Solicito que traduza para português a descrição das contas USGAAP que fazem parte dos quadros infra, justificando os valores constantes das contas mencionadas nos referidos quadros, enviando os documentos comprovativos dos movimentos que fazem parte das mesmas,  
(...)*

*3-Ano de 2016*

*Solicita-se que informe/discrimine os valores constantes da conta 65200006 - €2.604.354,48, designadamente:*

*1- Juntando copia dos documentos de suporte*

*2- Discriminação do valor registado através destes documentos*

*3- Indicação e justificação em sede de IRC para o enquadramento dado a este gasto.*

*-Ano de 2017*

*Solicita-se que informe/discrimine os valores constantes das contas 65200005 e 65200006 -€890.205.35 e € 294.694,63, designadamente:*

*1- Juntando copia dos documentos de suporte*

*2- Discriminação dos valores registados através destes documentos*

*3- Indicação e justificação em sede de IRC para o enquadramento dado a estes gastos*

*4- Em relação ao ano anterior verifica-se que houve inversão de valores entre as contas 65200005 e 65200006, queira informar qual a razão desta inversão.*

*4 As notas de crédito enviadas não contêm a informação pretendida, a informação é muito reduzida, solicita-se o envio dos documentos que justifiquem aqueles valores, a nota de crédito refere-se a artigos, se sim solicita-se o envio da listagem dos artigos constantes dessa nota crédito, se apenas fora aplicação de um desconto, solicita-se os documentos/justificação do valor de desconto aplicado.*

5 Solicita-se cópias da comprovação das contagens aos inventários feitas nas lojas A (conforme documentos enviados referente aos anos de 2014 e 2015).

6 Após o apuramento das falhas encontradas solicita-se que justifique o tratamento dado aos valores apurados quer à lei do SNC quer ao tratamento dado em termos de IRC."

Em 30/07/2019 (anexo 24) o SP respondeu ao nosso email de 15/7 sobre a diferença apurada entre o valor total das faturas de compra de 2016 e o valor que consta da IES do mesmo ano, justificando a diferença com a informação constante dos quadros infra:

considerando que  $Compras = Custo\ das\ mercadorias\ vendidas\ e\ das\ matérias\ consumidas\ (CMVM) + Existências\ Finais - Existências\ Iniciais$

2016	
Custo das merc. vendidas e das mat. Consumidas	18.267.074,90
Saldo final	6.718.036,22
Saldo inicial	5.128.231,84
<b>Compras CMVM</b>	<b>19.856.879,28</b>

SNC 2	Descrição	2017.01 - 2017.12
61100002	50000500 Cost of Goods Sold-Off Price	-648.930,85
61100008	59500500 Intercompany COGS- Off Price	19.135.437,31
61100010	59503001 Intercompany COGS-Stock Transfer-Markup	-215.334,04
	51501000 Misc Product COGS-Goods Receipt	
61200001	Over/Short	-4.097,52
61200002	51502000 Misc Product COGS-Value Added Services	0,00
<b>Saldo Final</b>		

SNC 2	Descrição	2017.01 - 2017.12
32100004	11503500 Inventory-Finished Goods-Off Price	3.534.631,35
32100005	11503526 Inventory-FGS-Statutory Markup-Off Price	3.183.404,87

Saldo Inicial		2016.01 - 2016.12
SNC 2	Descrição	
32100004	11503500 Inventory-Finished Goods-Off Price	2.700.456,10
32100005	11503526 Inventory-FGS-Statutory Markup-Off Price	2.427.775,74

Por mail de 31/7/2019 (anexo 25) o sujeito passivo na sequência do ema// de 24/7, junto envia os 5 documentos relativos às contagens físicas de stock das 5 lojas relativas ao final do exercício de 2017.

Relativamente às diferenças encontradas entre unidades contadas e unidades em SAP, envia quadros com a informação abaixo:

(...)

Por email de 2/8/2019 (anexo 26) vem o sujeito passivo, conforme solicitado em diversos emails, traduzir para português e informar sobre os valores constantes das contas 6520005 e 6520006 para os anos de 2016 e 2017.

(...)

Após as explicações dadas pelo SP no seu email de 2/8, foi enviado ao SP email em 04/09/2019 (anexo 27) no sentido de esclarecer alguns pontos que consideramos que nunca foram esclarecidos ou que nos suscitaram algumas dúvidas, pelo que foi solicitado ao SP ao abrigo do dever de colaboração previsto no art. 59º, n.º 4 da Lei Geral Tributária (LGT), o envio de respostas/cópias de documentos no prazo de 15 dias às seguintes perguntas: 1- A 28 de junho de 2019 foi solicitado o seguinte esclarecimento via email, o qual citamos:

"As notas de crédito enviadas não contêm a informação pretendida, a informação é muito reduzida, queremos os documentos que justifiquem aqueles valores, a nota de crédito refere-se a artigos, se sim queremos a listagem dos artigos constantes dessa nota crédito, se apenas fora aplicação de um desconto acordado, queremos os documentos que justifiquem como chegaram aquele valor."

Em resposta à solicitação efetuada foram enviados documentos com indicação do valor (vide exemplo abaixo), mas sem discriminação ou justificação do valor do ajustamento efetuado.

(...)

Solicita-se justificação para os valores constantes das notas de crédito, bem como o registo contabilístico direto na conta "Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC)", face à informação apresentada.

2- Anos de 2016 e 2017 - "Obsolescence posting" - no vosso mail de 30 julho 2019 é referido que a rubrica "Obsolescence posting" respeita a "... uma provisão feita com base trimestral para refletir situações em que o preço de venda dos bens em inventário é inferior ao preço de custo, de modo a registar sempre o valor mais baixo entre o preço de custo e o preço de venda", suportado no seguinte mapa:

(...)

6520006 {USGAAP 59503003}	2016	2017
Shortage Accrual	9 492	83 877
Obsolescence Posting	218 963	417 105
Stock Count	2 375 899	-206 287
<b>Total</b>	<b>2 604 354</b>	<b>294 695</b>

a) O valor registado nesta rubrica e de fato uma provisão (conforme vossa resposta) ou é uma perda por imparidade?

b) Se for uma provisão, justifique a aceitabilidade para efeitos fiscais em sede de IRC;

c) Se for uma perda por imparidade, solicita-se (conforme já solicitado em mail de 24 julho 2019) envio de listagem que discrimine o valor de compra e o valor realizável líquido de cada item, de forma a validar a perda reconhecida.

3- De acordo com vosso mail de 30 julho 2019, o valor registado na conta 6520006 (USGAAP 59503003), está incorreto, devendo ser objeto de "reclassificação" para efeitos de análise contabilístico e fiscal, de acordo com o seguinte quadro:

	2016	2017
6520006 (USGAAP 59503003)	2 604 354	294 695
1. Incorrect GIT calculaton	1 084 150	1 084 150
2. Incorrect mark up used	(2 872 303)	(292 556)
Recalculated (USGAAP 59503003)	<u>816 202</u>	<u>1 086 289</u>

Para a menção "Incorrect GIT calculation" é adiantada a seguinte justificação e citamos, "Em primeiro lugar, detetou-se, ao efetuar a revisão das contas, a existência em períodos fiscais anteriores de um saldo subvalorizado em € 1.084.150 respeitante a mercadorias em trânsito, o qual originou a necessidade de refletir o respetivo gasto (em 2016 e em 2017)."  
Pretende-se saber:

- Ano(s) em que o saldo de "Mercadorias em trânsito" estava subvalorizado;
- Decomposição do valor indicado, juntando documento de suporte do mesmo;
- Razão porque é "reexpressado" o mesmo valor nos dois exercícios;
- Justificação da sua aceitabilidade para efeitos fiscais em sede de IRC.

Para a menção "Incorrect mark up used" é justificado e citamos "... no momento da venda, o valor registado contabilisticamente na compra foi excedentário quando comparado com a percentagem de mark-up média dos dois exercícios".

Pretende-se saber:

- Justificação para as diferenças entre mapas apresentados em mails de 30 e 31 de julho de 2019, relativamente às unidades contadas em cada loja ("BI Units Counted"), conforme quadros abaixo, os quais têm impacto no valor do ajustamento efetuado, por comparação com as unidades "SAP" ou "SOH":

(...)

- Atendendo às diferenças entre os quadros apresentados, qual o significado do valor da coluna "IMPACT" e como são encontrados os valores "Value/unit" para determinar o valor do "IMPACT", e em que contas se encontram registados estes montantes;
- Esclarecimento sobre o que significa a expressão "... o valor registado contabilisticamente na compra foi excedentário quando comparado com a percentagem de mark-up média dos dois exercícios", atendendo às regras contabilísticas e fiscais vigentes para a valorização dos inventários;
- De que forma é que o desconto "mark-up" nas compras se repercute no valor do desconto "mark-up" nas vendas, e consequentemente no valor dos inventários, atendendo às regras vigentes relativamente ao reconhecimento do rédito:

e) *Justifique porque razão na apresentação das contas finais dos exercícios / IES, são apresentadas como perdas decorrentes de contagem de stocks valores que são "reexpressos" agora em grande parte como diferença entre margens "mark-up" na compra e na venda:*

f) *Justificação para as margens "mark-up" usadas e que influencia o valor dos inventários, discriminando os valores indicados, por item.*

iii. *Relativamente aos valores remanescentes (€816.202 em 2016 e €1.086.289 em 2017), agora "reexpressos" extra-contabilmente e apresentados como "Recalculated/USGAAP 59503003", a considerar como ajustamento de inventários, solicita-se:*

a) *Indicação da origem destes valores;*

b) *Discriminação dos mesmos por item e qual o enquadramento dos mesmos, atendendo à justificação apresentada (diferenças de contagem de stock), designadamente se se tratam de roubos, perdas, extravios ou outro tipo de perda.*

iv. *No email enviado a 15 de julho de 2019 é solicitada justificação para a discrepância entre o valor das faturas de fornecedores e valor das compras constante da IES. Na resposta (datada de 30 de julho 2019) é enviado mapa com decomposição do valor das compras, com indicação do valor das existências inicial e final e do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC), sendo apurado o valor das compras por diferença.*

*Na medida em que a variável a determinar (para apuramento do resultado da atividade) é o CMVMC e não o valor das compras, queiram justificar o mapa apresentado para os dois exercícios, atendendo igualmente às dúvidas anteriormente colocadas relativamente à forma de determinação do CMVMC.*

v. *No email enviado a 15 de julho de 2019 é solicitada justificação para a discrepância entre o valor de inventários constante da IES e do ficheiro de inventários enviada por vós, conforme informação abaixo:*

Exercício	NET	Wholesale	Markup	IES	Diferença Wholesale vs IES
2016	3.081.611,48	5.769.490,29	2.687.878,81	6.718.036,22	-948.545,93
2017	2.253.866,21	4.311.893,96	2.058.027,75	5.644.521,13	-1.332.627,17

*Até à data não foi apresentada qualquer justificação, pelo que se solicita esclarecimento sobre estas diferenças."*

*Em 19/09/2019 (anexo 28) também via email o SP respondeu às questões acima colocadas conforme mail infra:*

*"Junto enviamos respostas às suas questões constantes do email datado do passado dia 4 de setembro. Inserimos as respostas (a cor verde) diretamente na sua mensagem para maior facilidade de análise.*

*1- A 28 de junho de 2019 foi solicitado o seguinte esclarecimento via email, o qual citamos:*

*"As notas de crédito enviadas não contêm a informação pretendida, a informação é muito reduzida, queremos os documentos que justifiquem aqueles valores, a nota de crédito refere-se a artigos, se sim queremos a listagem dos artigos constantes dessa nota crédito, se apenas for a aplicação*

*de um desconto acordado, queremos os documentos que justifiquem como chegaram aquele valor."*

*Em resposta à solicitação efetuada foram enviados documentos com indicação do valor (vide exemplo abaixo), mas sem discriminação ou justificação do valor do ajustamento efetuado.*

*(...)*

*Solicita-se justificação para os valores constantes das notas de crédito, bem como o registo contabilístico direto na conta "Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC)", face à informação apresentada.*

*Resposta: No que diz respeito aos valores constantes das notas de crédito cabe referir que, a política de preços de transferência aplicável às operações de compra de produtos acabados pelo Grupo B consiste na aplicação de uma margem operacional que ascende a 2.3% (cfr. indicado na tabela supra), a qual é expressa como uma percentagem de vendas líquidas a partes independentes, atribuíveis às Sucursais Retalhistas na Europa, incluindo a A, Ao abrigo da sua política de preços de transferência (conforme discriminado no dossier cie preços de transferência), a A como as outras Sucursais, deverá obter uma margem operacional que ascenda a 2,3% no final de cada período de tributação de modo a cobrir os gastos incorridos. Pelo que, com o objetivo de garantir a obtenção desta inanam, o preço de aquisição dos produtos é analisado numa base trimestral, e se necessário é ajustado o preço praticado na operação intragrupo de venda dos produtos Este ajustamento é efetuado através da emissão de notas de crédito ou notas de débito por parte da C à A, nos casos em que o preço conduza a uma margem superior ou inferior à estipulada pela política de preços de transferência do grupo (i.e., 2,3%).*

*2- Anos de 2016 e 2017 - "Obsolescence posting" - no vosso mail de 30 julho 2019 é referido que a rubrica "Obsolescence posting" respeita a "... uma provisão feita com base trimestral para refletir situações em que o preço de venda dos bens em inventário é inferior ao preço de custo, de modo a registar sempre o valor mais baixo entre o preço de custo e o preço de venda", suportado no seguinte mapa:*

6520006 [USGAAP 59503003]	2016	2017
Shortage Accrual	9 492	83 877
Obsolescence Posting	218 963	417 105
Stock Count	2 375 899	-206 287
<b>Total</b>	<b>2 604 354</b>	<b>294 695</b>

*a) O valor registado nesta rubrica é de fato uma provisão (conforme vossa resposta) ou é uma perda por imparidade?*

*Resposta: Cumpre desde já referir que, os montantes indicados na tabela supra, relativamente a "Shortage Accrual" e a "Obsolescence Posting", foram, por lapso, trocados entre si. Como tal, os valores que deverão ser considerados são os constantes da tabela infra:*

6520006 (USGAAP 59503003)	2016	2017
Shortage Accrual	218 963	417 105
Obsolescence Posting	9 492	83 877
Stock Count	2 375 899	-206 287
<b>Total</b>	<b>2 604 354</b>	<b>294 695</b>

*Os valores registados na rubrica "Obsolescence Posting" foram denominados como uma "reserva", em português provisão (cfr. documento n.º 1 junto em anexo). Ato entanto, em substância trata-se de um valor constituído numa «ase trimestral de modo a refletir as situações em que o preço de venda dos bens em inventário é inferior ao seu preço de custo. Se o item tiver um preço de venda superior ao preço de custo, não é feito qualquer ajustamento em inventário. Contudo, se o item tiver um valor de venda inferior ao preço de custo, é feito um ajustamento ao inventário por este valor*

*No que diz respeito aos montantes registados na rubrica "Shortage Accrual" (i.e., €218.963 em 2016 e € 417.105 em 2017), vide documento 2 junto em anexo, o qual contem um discriminativo dos montantes em apreço. De notar que, conforme resulta também do documento, a rubrica "Shortage Accrual" trata-se de uma conta utilizada para registar perdas expectáveis de inventários, baseada numa percentagem de vendas calculada periodicamente, ou seja, está diretamente ligada com a contagem física de inventários. No final de cada ano fiscal, é efetuada uma contagem física de inventários em cada uma das lojas. O valor da contagem de stock é depois comparado com o valor de inventários registado na contabilidade.*

*b) Se for uma provisão, justifique a aceitabilidade para efeitos fiscais em sede de IRC;*

*Resposta: n.a.. uma vez que não se trata de uma provisão.*

*c) Se for uma perda por imparidade, solicita-se (conforme já solicitado em mail de 24 julho 2019) envio de listagem que discrimine o valor de compra e o valor realizável líquido de cada item, de forma a validar a perda reconhecida.*

*Resposta: No que diz respeito ao tratamento fiscal conferido aos montantes agora corretamente apresentados, os quais foram reconhecidos na rubrica "Obsolescence Posting" (i.e., € 9,492 em 2016 e € 83,877 em 2017), cumpre esclarecer que os referidos montantes foram dados à tribulação, mediante o respetivo ajustamento no campo 718 da declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC. com referência ao exercício de 2016 e 2017, na medida em que, segundo foi entendimento da C, estes gastos constituíam perdas por imparidade que não cumpriam com os requisitos fiscais previstos no artigo 23.º do Código do IRC, que permitissem a sua respetiva aceitação para efeitos fiscais (conforme resulta da explicação já facultada no email de resposta enviado no passado dia 30 de julho.*

*Vide documento n.º 1 já junto acima.*

*3- De acordo com vosso mail de 30 julho 2019, o valor registado na conta 6520006 (USGAAP 59503003), está incorreto, devendo ser objeto de*

"reclassificação" para efeitos de análise contabilístico e fiscal, de acordo com o seguinte quadro:

	2016	2017
6520006 (USGAAP 59503003)	2 604 354	294 695
1. Incorrect GIT calculaton	1 084 150	1 084 150
2. Incorrect mark up used	(2 872 303)	(292 556)
<b>Recalculated (USGAAP 59503003)</b>	<b>816 202</b>	<b>1 086 289</b>

vi. Para a menção "Incorrect GIT calculation" é adiantada a seguinte justificação e citamos, "Em primeiro lugar, detetou-se, ao efetuar a revisão das contas, a existência em períodos fiscais anteriores de um saldo subvalorizado em € 1.084.150 respeitante a mercadorias em trânsito, o qual originou a necessidade de refletir o respetivo gasto (em 2016 e em 2017)." Pretende-se saber:

a) Ano(s) em que o saldo de "Mercadorias em trânsito" estava subvalorizado;

Resposta: Os saídos de "mercadorias em trânsito" encontraram-se subvalorizados nos exercidos de 2014 e 2015.

b) Decomposição do valor indicado, juntando documento de suporte do mesmo;

Resposta: Vide documento n.º3 junto em anexo.

c) Razão por que é "reexpressado" o mesmo valor nos dois exercidos;

Resposta: O montante "reexpressado" no exercício de 2016 e 2017 ascendente a 1.084.150 (i.e., aumento cie gasto) na rubrica # 59503003, resulta essencialmente do seguinte: o saldo respeitante a mercadorias em trânsito, reconhecido nos exercícios de 2014 e 2015 deveria ter sido deduzido à totalidade do saído registado a título de ajustamentos de inventários em 2014 e 2015, no entanto, por lapso, foram acrescidos, o que se traduziu num saldo subvalorizado em 2014 e 2015. Desse modo, de forma a refletir o saldo correto relativo a mercadorias em trânsito, o saldo de 2016 foi incrementado de modo a compensar a subvalorização dos saldos transitados de 2014 e 2015. O mesmo valor é reconhecido em 2017, na medida em que, neste período, foi reconhecido o saldo que transitou do exercício anterior, ou se/a, o saldo que havia transitado de 2016.

Notamos ainda que esta situação tem uma natureza atípica que só decorreu do lapso ocorrido nos exercícios de 2014 e 2015, não se verificando a mesma situação no decurso normal da atividade. Numa situação normal, o valor das mercadorias em trânsito é deduzido ao saldo reconhecido na contabilidade, e como tal o impacto circunscreve-se à conta de inventários (account 11503000 & 11503026 (net inventory and markup). Ou seja, esta situação atípica só decorreu de um lapso de aplicação de uma fórmula nestes anos (2014 e 2015), não expressando o modo de contabilização destes valores no decurso normal da atividade.

*d) Justificação da sua aceitabilidade para efeitos fiscais em sede de IRC.*

*resposta: A este respeito, cumpre referir que, os montantes reclassificados a título de CMVMC constituem gastos aceites para efeitos fiscais (em nada respeitam a ajustamentos de Inventários, mas sim a um errado registo contabilístico, o qual apenas foi detetado com a contagem anual de stock, uma vez que se tratam de custos de inventário dedutíveis contabilística e fiscalmente, conforme determina o artigo 26º do CIRC.*

*vii. Para a menção "Incorrect mark up used" é justificado e citamos "... no momento da venda, o valor registado contabilisticamente na compra foi excedentário quando comparado com a percentagem de mark-up média dos dois exercícios".*

*Pretende-se saber:*

*a) Justificação para as diferenças entre mapas apresentados em maio e 30 e 31 de julho de 2019, relativamente às unidades contadas em cada loja ("BI Units Counted"), conforme quadros abaixo, os quais têm impacto no valor do ajustamento efetuado, por comparação com as unidades "SAP" ou "SOH":*

*(...)*

*Resposta: As tabelas apresentadas supra traduzem uma comparação efectuada entre as unidades físicas contadas nas lojas e as unidades registadas contabilisticamente em SAP. Deste modo, este exercício representa um recálculo do ajustamento de inventários.*

*b) Atendendo às diferenças entre os quadros apresentados, qual o significado do valor da coluna "IMPACT" e como são encontrados os valores "Value/unit" para determinar o valor do "IMPACT", e em que contas se encontram registados estes montantes;*

*Resposta: A coluna "Impact" traduz o valor recalculado da diferença de ajustamento de inventários na demonstração cie resultados. Os valores relativos ao "value/unit" são registados do sistema cie gestão de inventários.*

*c) Esclarecimento sobre o que significa a expressão "...o valor registado contabilisticamente na compra foi excedentário quando comparado com a percentagem de mark-up média dos dois exercícios", atendendo às regras contabilísticas e fiscais vigentes para a valorização dos inventários:*

*Resposta: Os resultados na conta de "stock count" ficaram inflacionados em virtude da menor percentagem de desconto alocada à conta mark-up para as vendas efetuadas quando comparada com a percentagem que havia sido registada na compra. Esta limitação resulta do fato do sistema não ter permitido de forma temporária e extraordinária nestes exercícios, uma correspondência de percentagens de mark-up entre compras e vendas, o que significou que sempre que o desconto é maior ou menor, tal gera discrepâncias a nível de valores registados em inventários, na comparação*

*entre compras e vendas. Essa diferença é refletida na demonstração de resultados no momento das contagens físicas de stocks.*

*Ou seja, estamos perante uma situação excepcional nestes períodos (sublinhado nosso). Com efeito, cabe referir que, no âmbito da normal da atividade da A, a percentagem de desconto alocada à conta mark-up encontra-se em conformidade no momento da compra e no momento da venda, não existindo discrepâncias entre ambas, ao contrário do que aconteceu nos exercícios de 2016 e 2017, em virtude de um erro / limitação no sistema informático. De notar ainda que, a equipa de controlo interna da C, promove, de forma periódica, análises às margens praticadas de modo a detetar erros como os verificados nos exercícios ora objeto de inspeção.*

*d) De que forma é que o desconto "mark-up" nas compras se repercute no valor do desconto "mark-up" nas vendas, e consequentemente no valor dos inventários, atendendo às regras vigentes relativamente ao reconhecimento do rédito:*

*Resposta: Vide comentário à questão c).*

*e) Justifique porque razão na apresentação das contas finais dos exercícios / IES, são apresentadas como perdas decorrentes de contagem de stocks valores que são "reexpressos" agora em grande parte como diferença entre margens "mark-up" na compra e na venda;*

*Resposta: conforme explicado no email de 30 de julho, esta análise foi efetuada em momento posterior ao de apresentação das contas finais, após uma revisão aprofundada efetuada dos registos contabilísticos constantes da rubrica referida supra, na qual se verificou que, por mero lapso, os valores totais registados não respeitavam integralmente a ajustamentos de inventários decorrentes da contagem anual de stock.*

*f) Justificação para as margens "mark-up" usadas e que influencia o valor dos inventários, discriminando os valores indicados, por item.*

*Resposta: Vide documento n.º4 junto em anexo.*

*viii. Relativamente aos valores remanescentes (€816.202 em 2016 e €1.086.289 em 2017), agora "reexpressos" extra-contabilisticamente e apresentados como "Recalculated/USGAAP 59503003", a considerar como ajustamento de inventários, solicita-se:*

*a) Indicação da origem destes valores;*

*Resposta: Os montantes referidos dizem respeito aos valores "reexpressos" de ajustamento de inventários cuja origem é resultante da diferença entre o saldo total da conta #59503003 e os ajustamentos efetuados, de modo a refletir o correto montante de ajustamento de inventários, nomeadamente o "incorrect GIT calculation" e o "Incorrect Mark-Up Used". Pelo que-, apenas os referidos valores remanescentes respeitam a ajustamentos de inventários após contagem física de stock.*

*b) Discriminação dos mesmos por item e qual o enquadramento dos mesmos, atendendo à justificação apresentada (diferenças de contagem de stock), designadamente se se tratam de roubos, perdas, extravios ou outro tipo de perda.*

*Resposta: Os montantes de € 818.202 em 2016 e € 1.088.289 em 2017, estão relacionados com perdas, quebras e roubos de inventários verificados após contagem física de stocks. De referir que o volume de perdas, quebras e roubos de Inventários verificado nas lojas da **A**, quando comparado com o existente em outros países europeus onde a **B** atua, não são expressivos. Adicionalmente, cabe referir que existe um acompanhamento efetuado por uma equipa específica de prevenção de perdas que analisa periodicamente a percentagem de perdas anuais para cada loja de modo a identificar falhas no processo de controlo de inventários e de forma a corrigir/melhorar procedimentos.*

*No âmbito das análises efetuadas às percentagens de perdas de inventários por loja, são também definidas diferentes periodicidades de contagens físicas de inventários em função das lojas que apresentam maiores percentagens ou potencialmente se encontram mais sujeitas a roubos (i.e., lojas com maior percentagem de perdas / quebras / roubos de inventários são sujeitas a contagens físicas de inventários duas ou mais vezes por ano); são realizadas ações de formação para os colaboradores das lojas, são aumentadas as medidas de segurança (sinalização, espelhos, câmaras e aumento dos colaboradores).*

*ix. No email enviado a 15 de julho de 2019 é solicitada justificação para a discrepância entre o valor das faturas de fornecedores e valor das compras constante da IES.*

*Nota: nesse mesmo mapa que nos foi enviado para justificar a discrepância (abaixo), encontravam-se 2 faturas em duplicado, sendo que faltavam incluir outras 3 no mapa, que aproveitamos para enviar (...)*

*Na resposta (datada de 30 de julho 2019) é enviado mapa com decomposição do valor das compras, com indicação do valor das existências inicial e final e do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC), sendo apurado o valor das compras por diferença. Na medida em que a variável a determinar (para apuramento do resultado da atividade) é o CMVMC e não o valor das compras, queiram justificar o mapa apresentado para os dois exercícios, atendendo igualmente às dúvidas anteriormente colocadas relativamente à forma de determinação do CMVMC.*

*Resposta: conforme o esclarecimento enviado no email de 30 de Julho de 2019, o valor do CMVMC é composto pelas contas que Incluímos no ficheiro em anexo ao email. Os saldos das contas que contribuem para o CMVMC foram retirados do balancete da **A** para a elaboração das Demonstrações Financeiras.*

*Quanto à informação que foi tida em conta relativamente às compras, e conforme comentado anteriormente, o valor foi calculado conforme o ficheiro em anexo. Os saldos das contas que contribuíram para o cálculo do montante das compras derivam do balancete que foi disponibilizado para a elaboração das Demonstrações Financeiras.*

*x. No email enviado a 15 de julho de 2019 é solicitada justificação para a discrepância entre o valor de inventários constante da IES e do ficheiro de inventários enviada por vós, conforme informação abaixo:*

Exercício	NET	Wholesale	Markup	IES	Diferença Wholesale vs IES
2016	3.081.611,48	5.769.490,29	2.687.878,81	6.718.036,22	-948.545,93
2017	2.253.866,21	4.311.893,96	2.058.027,75	5.644.521,13	-1.332.627,17

*Até a data não foi apresentada qualquer justificação, pelo que se solicita esclarecimento sobre estas diferenças.*

*Resposta: Os valores aqui mencionados constantes no IES, são baseados na informação contabilística da empresa, nomeadamente para as contas do nosso plano SNC 32100004 e 32100005, tal como abaixo se demonstra.*

		AT 2016	AT2017
32100004	11503500 Inventory-Finished Goods-Off Price	3,534,631.35	2,851,329.65
32100005	11503526 Inventory-FGS-Statutory Markup-Off Price	3,183,404.87	2,793,190.78

*As diferenças que foram encontradas entre os valores constantes do IES e os ficheiros dos inventários, estão relacionados com as mercadorias em transito. Pode existir alguma outra diferença menor relacionada com as interfaces dos ERP"s, versos a casuística temporal.*

*Em resultado da resposta do sujeito passivo aos esclarecimentos solicitados pela Inspeção, cumpre analisar e esclarecer:*

*Questão 1:*

*O sujeito passivo não respondeu na sua plenitude à questão colocada, limitando-se a constatar que os acertos trimestrais efetuados têm por base a política de preços de transferência do grupo B, que consiste no apuramento de uma margem operacional através da aplicação duma percentagem das vendas líquidas, que ascende a 2,3%.*

*Não foram remetidas cópias das notas de débito que suportam o gasto que induz a este acerto da margem operacional.*

*Também o sujeito passivo não adianta qualquer justificação para o registo direto destes ajustamentos numa conta de "Custo das Mercadorias e das Matérias Consumidas (CMVMC)".*

*Questão 2:*

*Alínea a)*

*O sujeito passivo indica que, por lapso, houve uma troca de valores e rubricas, sendo que os valores classificados como "Obsolescence Posting" foram acrescentados no apuramento do lucro tributável, no campo 718 da declaração Modelo 22 de IRC.*

*Relativamente à rubrica "Shortage Accrual", refere o sujeito passivo que se trata de uma perda expectável de inventários baseado numa percentagem das vendas e diretamente ligada com a contagem física de inventários. Ou seja, e atendendo à descrição do sujeito passivo, esta rubrica não mais é do que uma provisão constituída para fazer face a perdas expectáveis nos inventários.*

*Contudo, e numa análise global às respostas formuladas pelo sujeito passivo, verificamos que o valor da provisão para quebras expectáveis (constituída nos anos de 2016 e 2017) foram registadas em rubricas distintas de duas contas 65200005 e 65200006 (contas net e mark-up), nos seguintes montantes (conforme resposta datada de 2 de agosto de 2019):*

AT 2016 (FY17)

Sum of Mont.moeda doc.	Column Label			
Row Labels	Y	65200001	65200005	65200006 Grand Total
Ajustamentos por material obsoleto/danificado			20,964.32	20,964.32
Arredondamentos			0.05	0.05
Incompatível/desigual/dispar			7,295.82	7,295.82
Perdas após contagem de stock- conta mark up				2,375,899.47
Perdas após contagem de stock- conta net			-53,038.88	-53,038.88
Provisão de Obsoletos Trimestral- conta mark up				9,491.52
Provisão de Obsoletos Trimestral- conta net	3,974.44			3,974.44
Provisão de quebras expetaveis - Conta net			271,588.25	271,588.25
Provisão por quebras expetaveis- conta mark up				218,963.49
<b>Grand Total</b>	<b>3,974.44</b>		<b>246,809.56</b>	<b>2,604,354.48</b>

AT 2017(FY18)

Sum of Mont.moeda doc.	Column Labels			
Row Labels	Y	65200001	65200005	65200006 Grand Total
Ajustamentos por material obsoleto/danificado			28,242.82	28,242.82
Arredondamentos			0.16	0.16
Incompatível/desigual/dispar			2,417.85	2,417.85
Indeminização por material danificado por fornecedor			-816.41	-372.59
Perdas após contagem de stock- conta mark up				-206,287.36
Perdas após contagem stock - conta net			351,646.73	351,646.73
Provisão de Obsoletos Trimestral- conta mark up				83,876.80
Provisão de Obsoletos Trimestral- conta net	-995.15			-995.15
Provisão de quebras expetaveis - Conta net			458,714.16	458,714.16
Provisão por quebras expetaveis- conta mark up				417,477.78
<b>Grand Total</b>	<b>-995.15</b>		<b>840,205.31</b>	<b>294,694.63</b>

*Em resumo, o total da provisão por quebras expetáveis ascende aos seguintes valores para cada ano:*

Descrição	2016	2017
Provisão de quebras expectáveis - conta net - # 65200005	271.588,25	458.714,16
Provisão de quebras expectáveis - conta mark up - # 65200006	218.963,49	417.477,78
<b>TOTAL</b>	<b>490.551,74</b>	<b>876.191,94</b>

*Verificamos que constam nestas rubricas valores referentes a perdas expectáveis, que traduzem perdas em inventários baseadas numa percentagem sobre as vendas.*

*No âmbito da ação inspetiva anterior aos exercícios de 2014 e 2015, realizada através das Ordens de Serviço com os n.ºs 012017..., verificámos que o sujeito passivo tinha como prática a constituição de uma provisão que representava e citamos "uma rubrica intitulada "provisão 1% sobre vendas*

*para refletir perdas em inventários", sendo que foi validado e aceite pela Inspeção Tributária os valores e percentagens constantes do seguinte quadro:*

Correção provisão quebras	2014	2015
Volume vendas	17.961.989,82	22.805.117,36
Provisão constituída	140.965,39	171.048,29
Percentagem sobre volume vendas considerada pelo sujeito passivo	0,78%	0,75%

*Para enquadrar a questão de direito, entendemos ser relevante referir:*

*i. a jurisprudência emanada pelo CAAD sobre este tipo de operações (vide Processo n.º 615/2014-T), e citamos "A percentagem de 0,94% das vendas constatada a partir das perdas detectadas por inventário físico, situa-se em limites de razoabilidade para o sector não contestados.":*

*ii. Parecer n.º 63/92 do Centro de Estudos Fiscais, de 13 de julho de 1992, no que concerne aos valores considerados razoáveis para efeitos da perda em inventários na venda a retalho, que passamos a citar:*

*"b) Existências*

*Nos casos já atrás assinalados de pequenos furtos de existências verificados em superfícies de venda a retalho, poderá solicitar-se, a requerimento da empresa interessada e independentemente de participação policial, a correspondente perda para efeitos de determinação do lucro tributável, devendo o contribuinte demonstrar que tais perdas se situam dentro de limites razoáveis para o respetivo sector de atividade e condições de exercício do mesmo e indicar quais os sistemas de controlo e contabilístico designadamente de natureza informática, instituídos em conexão com a verificação destes eventos."*

*No âmbito da análise ao setor do retalho, e pela consulta ao relatório intitulado "The Global Retail The Barometer 2014-2015", do Centre for Retail Research - entidade independente que se dedica a análise do impacto do furto no sector do retalho a nível europeu - o mesmo concluiu, em referência aos exercícios de 2014 e 2015, que a taxa de perdas desconhecidas em Portugal, no sector do retalho, se cifrou em 0,90% das vendas. Assim os valores declarados excederiam em muito o valor aceite caso se utilizasse este indicador, pelo que a aceitação destes valores exigiria sempre uma fundamentação documentalmente sustentada.*

*Atendendo à fundamentação anterior e considerando que para os exercícios de 2016 e 2017 não existem dados atualizados sobre as perdas consideradas razoáveis para este setor de atividade (venda a retalho), mas considerando que as condições de exercício da atividade por parte do sujeito passivo não sofreram alterações, constrangimentos que o mesmo tenha dado conhecimento a estes Serviços de Inspeção, consideramos ser razoável a aceitabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, de uma perda equivalente a 0,9% do volume de vendas declarada, percentagem esta*

superior aos valores calculados pelo sujeito passivo nos exercícios de 2014 (0,78%) e 2015 (0,75%), de acordo com os seguintes cálculos:

Correção provisão quebras	2016	2017	Obs
Volume vendas	27.230.033,85	30.565.325,52	a)
Percentagem aceite (sobre volume vendas)	0,90%	0,90%	b)
Limite aceite	245.070,30	275.087,93	c) = a) x b)
Provisão constituída	490.551,74	876.191,94	d)
Correção proposta à provisão constituída	245.481,44	601.104,01	e) = d) - c)

Alínea b) e c)

O sujeito passivo responde na alínea a) que terá havido uma troca na classificação nos valores por si indicados, adiantando que procedeu ao acréscimo ao lucro tributável dos valores respeitantes a "Obsolescence Posting", não justificando nada relativamente ao enquadramento em sede da IRC da outra rubrica "trocada" designada de "Shortage Accrual".

Questão 3:

Tendo sido solicitado ao sujeito passivo os documentos de suporte relativamente à rubrica "Incorrect GIT calculation", por si reclassificada, no valor de €1.084.150, bem como a justificação para o qual o valor reexpressado é igual nos dois exercícios, o mesmo junta uma lista (ficheiro em suporte excel), não indicando nem juntando os documentos de suporte (facturas de compra) a esse valor.

O sujeito passivo justifica esta reclassificação como sendo a diferença entre o valor dos bens faturados pelo fornecedor D e que não tinham sido ainda rececionados nas lojas em Portugal no final de cada exercício de 2014 e 2015, e que deveriam ter sido objeto de acerto negativo ao valor dos inventários, mas que por erro de fórmula terão sido adicionados e não deduzidos; porquanto pretende que seja considerado neste momento o valor do acerto negativo em duplicado, nos seguintes montantes:

Mercadorias em trânsito - acerto 2014 e 2015	2014	2015
Mercadorias em trânsito sobrevalorizado	396.450,00	145.625,00
Mercadorias em trânsito sobrevalorizado - duplicado	792.900,00	291.250,00
SOMA	1.084.150,00	

Relativamente à questão em apreço, já no procedimento anterior aos exercícios de 2014 e 2015, o sujeito passivo tinha prestado esclarecimentos, tendo justificado e citamos:

Após análise dos montantes registados no resultado da contagem de stock dos anos aqui em causa, foram detetados os seguintes 2 pontos:

1. Incorreto cálculo do resultado da contagem de stock para o ano fiscal de 2015, o que se traduziu num valor sobrestimado de contagem de stock final para o ano fiscal de 2015- que ascendeu a EUR 792,900 e conseqüentemente num valor abaixo de resultado de contagem de stock para o ano fiscal de 2016. Ou seja, o impacto total considerando os anos fiscais de 2015 e 2016 dado um erro aritmético, implicou que o saldo final do ano fiscal de 2015 deveria ser 4.4M (0.8M menos, dado que foi registado 5.2M) e para o ano fiscal de 2016 o saldo final da contagem de stock deveria correspondera 3.3M enquanto que o valor registado foi de 2.5M.

Abaixo demonstramos o impacto ajustado dos resultados das contagens de stock:

<b>Conta 59503003</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Valor registado</b>	<u>5,280,251</u>	<u>2,547,142</u>
<b>Valor que deveria ter sido registado</b>	<u>4,487,351</u>	<u>3,340,042</u>
<b>Valor em excesso / valor subestimado</b>	792,900	(792,900)

2. Registo em excesso (por lapso) do resultado da contagem de stock para os anos fiscais de 2015 e 2016 devido a uma errada alocação à conta mark up para menos do desconto relativamente a vendas registadas, conforme explicado na tabela abaixo:

Sum of In company code currency	Column Labels	*			
Row Labels	11503500	11503526	Grand Total	Management Discount %	
<b>FY15</b>					
Purchases	12,451,757	12,709,336	25,161,092	51%	
Sales	(11,691,993)	(9,186,566)	(20,878,559)	44%	
<b>FY16</b>					
Purchases	15,822,448	15,673,895	31,496,343	50%	
Sales	(15,714,029)	(12,346,737)	(28,060,765)	44%	
<b>Grand Total</b>	<b>868,183</b>	<b>6,849,928</b>	<b>7,718,111</b>		

Notamos que a conta 11503500 (SNC 32100004) é a net account e a conta 11503526(SNC 32100005) corresponde à conta mark up.

Importa esclarecer o motivo da existência desta separação das contas de inventário. Em respeito da política global de preços de transferência da B, o preço total do produto para a B e os descontos são contabilizados em contas separadas (net account e management discount/markup account).

A soma destas contas representa o valor real dos inventários. Por exemplo, se a A compra um produto à D por EUR 100 com um desconto de 44%, os EUR 56 serão registados na conta 11503500 e os EUR 44 na conta 11503026. O valor do inventário total é sempre EUR 100 (representando o total das duas contas).

A conta net é utilizada apenas para efeitos de reporte interno de performance de gestão. Esta conta regista o custo do inventário de acordo com o preço wholesale menos o desconto praticado pela D (GL account 11503500). A conta markup representa o valor do desconto concedido às lojas A (GL account 11503526). Mais uma vez, a soma das duas contas corresponde ao custo total do inventário da A.

Relativamente ao ano fiscal de 2015, uma vez que os produtos foram comprados com um desconto de 51% (ver coluna: management discount%), enquanto que as vendas são registadas considerando um desconto de 44%, o valor da conta mark up mantém-se mesmo no caso em que todos os produtos comprados tenham sido vendidos. Uma vez que o saldo final da conta mark up é um dos elementos relevantes do cálculo do resultado final da contagem de stock, tal resulta num registo em excesso do resultado da contagem de stock.

Para o ano fiscal de 2015, resulta da tabela acima que se o desconto utilizado para as vendas fosse 51%, o valor creditado na conta 11503526 teria sido (10,546,148) em vez do valor mencionado acima (9,186,566), ou seja, uma diferença de (1,359,582).

Já para o ano fiscal de 2016, resulta também da tabela acima que se o desconto utilizado para as vendas tivesse correspondido a 50%, o valor creditado na conta 11503526 teria sido (13,964,208) em vez do valor acima mencionado de (12,346,737), correspondendo a diferença a (1,617,471). Os registos a associar para esta correção seriam (sem qualquer impacto no resultado):

Debito custo das mercadorias vendidas (COGS)

Crédito Outros COGS

	2015	2016
<b>6520006 (USGAAP 59503003)</b>	5,282,266	2,549,158
1. Reclass of stock count result from FY15 to FY16	(792,900)	792,900
2. Reclass from other COGS to Product cost	(1,359,582)	(1,617,471)
<b>Recalculated 6520006 (USGAAP 59503003)</b>	<b>3,129,783</b>	<b>1,724,586</b>

Ou seja, resulta dos argumentos do sujeito passivo, que o acerto ao valor dos inventários no ano de 2014 (2015 para efeitos estatutários da entidade), no valor de € 792.900 já tinha sido considerado como componente positiva do resultado líquido (ao ser deduzido ao saldo da conta 6520006) e compensado negativamente no exercício seguinte (2015), conforme quadros anteriores.

Por outro lado, verificamos a incongruência da justificação apresentada no âmbito do procedimento inspetivo anterior (erros de contagem de stock) e no presente procedimento inspetivo (correção em mercadorias em trânsito). Atendendo à normalização contabilística em vigor em Portugal, a rubrica de "Mercadorias em trânsito" correspondem a inventários (mercadorias) adquiridos pela empresa, que ainda não entraram no armazém, mas que, de acordo com as condições de compra, são já da propriedade da empresa, sendo esta situação característica das empresas importadoras, em que entre a data de recepção dos documentos de compra e a chegada dos inventários decorre um certo prazo.

Tendo o sujeito passivo indicado que procede a contagens de inventários no final de cada exercício, apurando diferenças de stock em cada loja até à unidade por artigo, não pode ser aceite que a entidade tinha mercadorias em trânsito empoladas nas suas demonstrações financeiras em cada um dos exercícios de 2014 e 2015, no valor de €792.900 e €1.084.150, respetivamente, e que esta discrepância influencia o valor dos inventários nos exercícios de 2016 e 2017, tendo só agora detetado este erro no acerto dos inventários.

Em complemento, se só agora detetou este erro, não pode o mesmo argumentar que esse acerto influencia o valor dos gastos nesses mesmos exercícios de 2016 e 2017 e com essa alegação, justificar o montante de gastos registados; ou seja, se só agora detetou um erro no valor das mercadorias em trânsito, só agora é que pode (e deve) proceder à correção do mesmo erro e não pretender que essa correção seja considerada nos exercícios sob análise.

Adicionalmente, se se trata de um erro contabilístico, o mesmo tem um tratamento contabilístico que deve ter em conta o disposto na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 4 - Políticas Contabilísticas,

*Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, que nos seus § 5, 32 e 33 definem e citamos:*

*Definições*

*Erros de períodos anteriores: são omissões, e declarações incorretas, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação fiável que:*

- a) Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e*
- b) Poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.*

*Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas Contabilísticas, faltas de cuidado ou interpretações incorretas de factos e fraudes.*

*Erros*

*32 - Podem surgir erros no que respeita ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos de demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras não estão em conformidade com as NCRF se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade. Os erros potenciais do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Contudo, os erros materiais por vezes só são descobertos num período posterior, e estes erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior (ver parágrafos 33 a 38).*

*33 - Sem prejuízo do disposto no parágrafo 34, uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente ao primeiro conjunto de demonstrações financeiras aprovadas após a sua descoberta:*

- a) Reexpressando as quantias comparativas para o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro: ou*
- b) Se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressando os saldos de abertura dos ativos, passivos e capital próprio para o período mais antigo apresentado.*

*Concluimos que, tratando-se de um erro, o mesmo deverá ser objeto de tratamento retrospectivo, afetando a posição das primeiras demonstrações financeiras aprovadas após a descoberta do erro, ou seja, no exercício económico presente de 2019, não devendo, consequentemente, afetar o resultado dos exercícios objeto de análise (2016 e 2017).*

*O sujeito passivo justifica as diferenças nos valores das contagens efetuadas em cada loja, com referência aos vários sistemas de informação (SOH vs*

SAP vs "Entidade independente") com base e citamos "...recalculo do ajustamento de inventários".

No entanto, esta justificação nada adianta relativamente aos esclarecimentos solicitados no que respeita:

a) Às diferenças nos valores apresentados tendo por base as diferentes fontes de informação interna da entidade, conforme quadros resumo seguintes:

1. SAP e SOH

ANO: 2016 – contagem a 31/05/2017

Fiscal year	COUNT	Store Number	Store Name	Count date	BI Units Counted - SOH e SAP	Units SOH	UNITS SOH - diferença	UNITS SAP	UNITS SAP - diferença	Diferença das diferenças
					1)	2)	3) = 1) - 2)	4)	5) = 1) - 4)	6) = 5) - 3)
2017	MAY	513		31-mai-17	40937	45510	-4573	48.716	-7.779	-3.206
2017	MAY	541		31-mai-17	32192	38264	-6072	43.661	-11.469	-5.397
2017	MAY	812		31-mai-17	31665	35951	-4286	40.461	-8.796	-4.510
2017	MAY	924		31-mai-17	59645	65217	-5572	70.120	-10.475	-4.903
2017	MAY	965		31-mai-17	27901	29969	-2068	29.357	-1.456	612
					192340	214911	-22571	232315	-39975	-17404

ANO: 2017 – contagem a 31/05/2018

Fiscal year	COUNT	Store Number	Store Name	Count date	BI Units Counted - SOH	Units SOH	UNITS SOH - diferença	BI Units Counted - SAP	Units SAP	UNITS SAP - diferença	Diferença das diferenças
					1)	2)	3) = 1) - 2)	4)	5)	6) = 4) - 5)	7) = 6) - 3)
2018	MAY	513		31-mai-18	29176	39985	-10809	29.175	36.878	-7703	3106
2018	MAY	541		31-mai-18	31069	31864	-795	31.292	36.387	-5095	-4300
2018	MAY	812		31-mai-18	25015	32873	-7858	25.015	33.680	-8665	-807
2018	MAY	924		31-mai-18	44760	60516	-15756	44.760	59.797	-15037	719
2018	MAY	965		31-mai-18	18324	29517	-11193	18.324	22.966	-4642	6551
					148344	194755	-46411	148566	189708	-41142	5269

2. Relatório externo contagens - "OCS Retail support" vs Ficheiro de inventários vs "Stock count" (disponível informação para o exercício de 2016)

Fonte informação	Relatório externo contagens - "OCS Retail support"			Ficheiro de inventários			"Stock count"		
	UNITS COUNTED	UNITS EXPECTED	DIFFERENCE	UNITS COUNTED	UNITS EXPECTED	DIFFERENCE	UNITS COUNTED	UNITS EXPECTED	DIFFERENCE
Albufeira	33.439	34.931	1.492	40.607	48.716	8.109	40.937	48.716	7.779
Lisbon	25.474	28.916	3.442	31.325	43.661	12.336	32.192	43.661	11.469
Lisbon	25.748	27.758	2.010	31.289	40.461	9.172	31.665	40.461	8.796
Lisbon	24.410	25.095	685	27.491	29.357	1.866	27.901	29.357	1.456
Porto	50.520	54.694	4.174	58.733	70.120	11.387	59.645	70.120	10.475
	159.591	171.394	11.803	189.445	232.315	42.870	192.340	232.315	39.975

b) À valorização dos inventários no final de cada exercício, calculado com base nos quadros fornecidos pelo sujeito passivo, que é desconforme com os valores de inventários reportados em sede de declaração anual / IES, conforme quadro seguinte:

Descrição	2016	2017
Valor inventários IES (1)	6.718.036,22 €	5.644.521,13 €
Valor inventários "stock count"	6.045.573,00 €	6.045.573,00 €
Valor inventários ficheiro inventários	5.769.490,29 €	4.311.893,96 €

(1) Valor inventários bruto, sem impacto da perda por imparidades constituídas

No que respeita à explicação solicitada sobre a natureza da coluna "IMPACT" e como são determinados os valores "Value/unit", o sujeito passivo não apresenta qualquer justificação, limitando-se a referir que o mesmo tem impacto na demonstração de resultados, via ajustamento de inventários, sendo que os "Value/unit" são registados do sistema de gestão de inventários.

Relativamente ao esclarecimento prestado pelo sujeito passivo para a expressão "... no momento da venda, o valor registado contabilisticamente na compra foi excedentário quando comparado com a percentagem de mark-up média dos dois exercícios", o mesmo justifica com a menor percentagem de desconto alocada à conta mark-up para as vendas efetuadas quando comparada com a percentagem que havia sido registada na compra, pelo que cumpre referir:

1) Relativamente à justificação apresentada pelo sujeito passivo de que, e citamos "Os resultados na conta de "stock count" ficaram inflacionados em virtude da menor percentagem de desconto alocada à conta mark-up para as vendas efetuadas quando comparada com a percentagem que havia sido registada na compra", temos a referir que o sujeito passivo não apresentou qualquer evidência ou prova de que a percentagem de desconto na venda praticada seja inferior à percentagem de desconto obtida na compra junto do seu fornecedor intra-grupo C.

2) Tendo por base de trabalho o ficheiro de inventários disponibilizado pelo sujeito passivo, procedeu-se ao cálculo da percentagem de desconto praticado pelo fornecedor interno do grupo B, tendo sido apurado um desconto de 44% para a quase totalidade dos itens constantes dos inventários do sujeito passivo para os exercícios de 2016 e 2017.

Relativamente às margens praticadas nas vendas, por comparação com o valor líquido de descontos do valor das compras, constatamos que a margem para a quase totalidade dos itens foi de 66%, contrariando o que o sujeito passivo responde no ponto 1.

Tendo o sujeito passivo referido que os anos de 2016 e 2017 são períodos excecionais, dado que no âmbito normal da atividade a percentagem de desconto atacada à conta mark-up está em conformidade no momento da compra e no momento da venda, não existindo discrepâncias entre ambas, conforme ocorreu nestes exercícios, por erro no sistema informático,

*entendemos proceder ao teste de coerência das mesmas margens para os exercícios de 2014 e 2015, anos objeto de procedimento inspetivo anterior. Relativamente aos exercícios de 2016 e 2017, exercícios em que terá ocorrido a errónea imputação da margem de venda, por comparação com a margem de compra, verificamos que a margem do preço de venda sobre o preço de compra é para a maioria dos itens de 66% e o desconto praticado pelo fornecedor C (grupo B) é de 44%, ou seja, existe uma coerência nos valores de margens (nas vendas) e descontos (nas compras) nos exercícios de 2014 a 2017.*

*Ou seja, mantendo-se as margens nas vendas e o desconto obtido nas compras coerente durante estes períodos, não foi apresentado pelo sujeito passivo qualquer justificação para ter sido aplicada uma percentagem menor de desconto alocada à margem mark-up para as vendas, quando comparada com a margem que tinha sido praticada pelo fornecedor na compra.*

*O sujeito passivo remeteu "Documento n.º 4" onde pretende demonstrar, para o exercício de 2017, qual a margem obtida nas compras, sendo que os cálculos apresentados confirmam que a percentagem média obtida (fornecedor C) foi de cerca de 44%; contudo, não apresenta o mesmo mapa equivalente para o exercício de 2016 nem mapa evidenciando qual a margem obtida nas vendas.*

*Contudo, e como já foi referido anteriormente, procedeu a Inspeção Tributária ao cálculo das margens nas compras e vendas, para os anos de 2014 a 2017, cujos mapas constam do (anexo 29), mantendo-se os valores de 66% para as vendas e 44% para as compras.*

*Ponto iii*

*O sujeito passivo indica que as diferenças remanescentes entre os saldos da conta 59503003 e os valores "reexpressos" contabilisticamente, nos montantes de € 816.202 e € 1.086.289, em 2016 e 2017, respetivamente, relacionam-se com efetivos ajustamentos de inventários após contagem física de stock, estando os mesmos relacionados com perdas, quebras e roubos de inventários verificados após contagem física de stock. Adianta que tais valores não são expressivos, quando comparados com a realidade de outros países europeus, sendo que existe um acompanhamento periódico de prevenção de perdas, de forma a evitar essas perdas.*

*Relativamente a este ponto, convém referir que, conforme já anteriormente justificado na análise às contas 65200005 e 65200006, já consta na contabilidade nestas contas uma rubrica referente a provisão de quebras expetáveis (contas net e mark-up), onde constam os valores discriminados no quadro abaixo, pelo que, a assumir a natureza que o sujeito passivo pretende dar aos valores remanescentes dessas contas (roubos, quebras e perdas), haveria uma duplicação de gastos.*

Descrição	2016	2017
Provisão de quebras expectáveis - conta net - # <b>65200005</b>	271.588,25	458.714,16
Provisão de quebras expectáveis - conta mark up - # <b>65200006</b>	218.963,49	417.477,78
TOTAL	492.567,74	878.208,94

*Verificamos que constam nestas rubricas valores referentes a perdas expectáveis, que traduzem perdas em inventários baseada numa percentagem sobre as vendas, sendo que o sujeito passivo não apresenta qualquer justificação aceitável para esses valores "remanescentes", bem como não apresenta a discriminação dos mesmos, apesar de solicitado para fornecer essa informação.*

*Porquanto não é aceite para efeitos fiscais os valores "reexpressos" pelo sujeito passivo, que o mesmo pretende serem tratados como roubos, perdas e quebras de inventários nos montantes de €816.202 e €1.086.289, para 2016 e 2017, respetivamente.*

*Ponto iv*

*Questionado sobre as diferenças do valor das compras constantes da IES de 2016 com o somatório do valor das faturas, o sujeito passivo justifica que o mapa por si enviado tinha duas situações irregulares: por um lado, duas faturas em duplicado e por outro a omissão de faturas não reportadas referente a junho, golf-julho e golf-outubro.*

*Procedemos à correção do mapa fornecido pelo sujeito passivo com base na informação prestada e documentos enviados, conforme mapa seguinte, verificando-se que se mantém uma diferença relevante de € 755.016,60, não tendo o sujeito passivo apresentado qualquer justificação para a divergência.*

*Adicionalmente, verificamos pela leitura do mapa que a percentagem média de desconto obtida nas compras é de 47.54%, sendo que o total dos descontos sobre o valor bruto das compras é de € 19.685.397,59 / € 40.297.293,47 = 48.85%, valores estes divergentes para o valor indicado pelo sujeito passivo como desconto obtido (44%).*

*(...)*

*Relativamente à última questão colocada neste ponto, sobre a forma de cálculo do CMVMC e das compras, o sujeito passivo limita-se a justificar que os saldos das contas que compõem o CMVMC foram retirados do balancete da entidade para a elaboração das demonstrações financeiras (sublinhado nosso), sendo composto por diversas contas, não justificando porque razão apresenta o apuramento do valor das compras em função do CMVMC, sendo que a variável a determinar no final de cada exercício é o CMVMC e não o valor das compras; como é consabido, o CMVMC é que é determinado em função do valor dos inventários inicial e final, das compras e de eventuais regularizações efetuadas ao longo do exercício e não é o valor das compras que é determinado em função do CMVMC. Vide mapa de cálculo das compras em função do CMVMC (2016), enviado pelo sujeito passivo em mail datado de 30.07.2019:*

	2016
Custo das merc. vendidas e das mat. Consumidas	18.267.074,90
Saldo final	6.718.036,22
Saldo inicial	5.128.231,84
<b>Compras</b>	<b>19.856.879,28</b>

**CMVM**

SNC 2	Descrição	2017.01 -2017.12
61100002 50000500	Cost of Goods Sold-Off Price	-648.930,85
61100008 59500500	Intercompany COGS- Off Price	19.135.437,31
61100010 59503001	Intercompany COGS-Stock Transfer-Markup	-215.334,04
61200001 51501000	Misc Product COGS-Goods Receipt Over/Short	-4.097,52
61200002 51502000	Misc Product COGS-Value Added Services	0,00

**Saldo Final**

SNC 2	Descrição	2017.01 -2017.12
32100004 11503500	Inventory-Finished Goods-Off Price	3.534.631,35
32100005 11503526	Inventory-FGS-Statutory Markup-Off Price	3.183.404,87

**Saldo Inicial**

SNC 2	Descrição	2016.01 -2016.12
32100004 11503500	Inventory-Finished Goods-Off Price	2.700.456,10
32100005 11503526	Inventory-FGS-Statutory Markup-Off Price	2.427.775,74

*Adicionalmente, encontramos mais uma incoerência nas respostas/justificações dadas pelo sujeito passivo, verificamos que apesar de ter sido solicitado ao sujeito passivo o envio de balancetes analíticos no final de cada exercício, o mesmo referiu e citamos (a título de exemplo):*

*Mail de 09/07/2019 (anexo 15) - "O programa com que trabalhamos SAP na configuração com que trabalhamos não permite para o mesmo período fiscal tirar balancetes antes e após encerramento."*

*Finalmente e em relação às diferenças apuradas entre os valores dos inventários declarados na IES, por comparação com o ficheiro de inventários disponibilizado pelo sujeito passivo, o mesmo apenas justifica que os valores contantes da IES são baseados na informação contabilística da empresa, o que não corresponde à realidade, dado que, se assim fosse, não existiria a divergência apurada.*

*Adianta ainda que as diferenças estão relacionadas com as mercadorias em trânsito, o que não é uma justificação plausível na medida que, e como já anteriormente referido, as mesmas devem ter um tratamento contabilístico próprio, não estando as mesmas evidenciadas na contabilidade dos exercícios sob análise.*

### **III. 1.3 - ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO FISCAL**

*No sentido de melhor enquadrar os custos que o sujeito passivo contabilizou nas contas 65200005 e 65200006, com o objetivo de validar os ajustamentos que foram feitos nos inventários finais pelo sujeito passivo, faremos de seguida uma análise da norma do SNC que rege a classificação de inventários e na sua decorrência, o enquadramento em sede de IRC.*

*A temática dos inventários e mais em concreto a problemática concernente à sua mensuração é tratada pela NCRF2 18. De acordo com a mesma, a mensuração inicial faz-se pelo custo de aquisição ou de produção e a mensuração subsequente "pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo" (NCRF 18, § 9).*

*Assim, a análise da mensuração subsequente dos inventários terá de ser efetuada com base no apuramento do seu custo e do valor realizável líquido. Por força do § 10 da NCRF 18 e no que ao custo diz respeito, define a norma que "o custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra ou aquisição, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais.". Contudo, este custo tem de ser atribuído aos inventários em momentos distintos: nas entradas e nas saídas (inicialmente e subsequentemente), atendendo ao facto de que os critérios de mensuração (valorimetria) que são aplicados às saídas de inventários num determinado período, são os mesmos que se aplicam às existências finais desse período.*

*Atendendo à realidade da B, a parte da norma que enquadra a mensuração de inventários através de custos de compra aplica-se essencialmente a inventários que sejam mercadorias e matérias (primas, subsidiárias e de consumo, embalagens e materiais diversos). Os custos de aquisição "incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra." (NCRF 18, §11).*

*Importa aqui abordar os outros custos que entram na mensuração dos inventários, isto após se ter definido os custos de aquisição e da conversão ou produção de inventários. Estes custos têm um carácter residual, mas se de facto contribuírem para colocar o inventário no seu local e no estado em que se encontra, devem ser incluídos no custo do inventário (§16, NCRF18). No entanto, e de uma maneira geral, o § 16 da NCRF 18 dá exemplos que excluem uma grande parte de outros custos, que não de compra ou conversão, do custo dos inventários. Ou seja, na sua maioria são custos não produtivos ou custos não industriais.*

*De acordo com a doutrina contabilística e no que diz respeito aos gastos contabilizados nos inventários, a mais usualmente citada é a seguinte:*

- Gastos Industriais ou de Produção são todos os gastos necessários à produção dos produtos (Consumos de Matérias-primas + Mão-de-obra Direta + Gastos Gerais de Fabrico Fixos e Variáveis) (NCRF 18, §12); Apenas este tipo de gasto é inventariável, sendo considerado como gasto do período em que o inventário é vendido (NCRF 18; §34), daí a rubrica onde este valor é reconhecido se designar de Custo das Vendas e dos Serviços Prestados, conceito este não aplicável no caso em apreço;*
- Gastos Comerciais ou Distribuição são todos os gastos necessários para colocar o produto/serviço no cliente (gastos de transporte, seguros de transporte, desgaste da frota, vencimentos dos vendedores, comissões, gastos com comunicação e marketing, etc.);*
- Gastos Administrativos são todos os gastos com as atividades administrativas (vencimentos do pessoal administrativo, gestores,*

*contabilistas, gastos com comunicação, energia, desgaste de ativos fixos e equipamentos administrativos, etc.);*

*- Gastos Financeiros ou de Financiamento são os custos associados ao financiamento da organização (juros suportados de empréstimos, obrigações e títulos de participação, perdas de investimentos financeiros, etc.)*

*No que aos custos de financiamento diz respeito, o § 17 da NCRF 18, remete-nos para a NCRF 10 - Custos de empréstimos obtidos, referindo o seguinte: "... em circunstâncias limitadas os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários ....", conceito este também não aplicável no caso em apreço.*

*Assim e de acordo com a norma que enquadra a temática dos inventários (NCRF 18), no que diz respeito aos gastos que podem ser considerados nos inventários, os gastos reconhecidos pela A e aqui em análise não se enquadram em nenhuma das categorias identificadas.*

*O mesmo entendimento se pode retirar da leitura do artigo 26º do CIRC que vai ao encontro da norma contabilística conforme a seguir se transpõem:*  
(...)

*A norma fiscal remete para os critérios de mensuração previstos no SNC, no entanto, fá-lo reforçando alguns aspetos e acrescentando outros.*

*Ou seja, as entidades poderão seguir as definições do SNC que tratam os custos de aquisição e produção, partindo-se do princípio que a valorização das saídas e existências poderão seguir as fórmulas de custeio definidas na normalização contabilística: custo específico, FIFO ou custo médio.*

*Por outro lado, nos termos das alíneas b) e c) do mesmo articulado, são também admissíveis para efeitos fiscais a utilização das técnicas para a mensuração do custo nomeadamente as baseadas em custos padrão (art. 26º, n.º 1 b)) ou o método do retalho (art. 26º, n.º 1 c)).*

*O n.º 2 do mesmo artigo refere que "podem ser incluídos no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos, bem como outros gastos que lhes sejam diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável."*

*No que diz respeito aos custos padrões, "sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, a Autoridade Tributária e Aduaneira pode efetuar as correções adequadas, tendo em conta o campo de aplicação dos mesmos, o montante das vendas e dos inventários finais e o grau de rotação dos inventários" (art. 26º, n.º 3).*

*Quanto ao método do retalho o n.º 5 do mesmo artigo refere "só é aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, podendo a margem normal de lucro, nos casos de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda."*

*Admitindo a fundamentação apresentada pelo sujeito passivo de que os gastos objeto de análise dos resultados na conta de "stock count" serem inflacionados em virtude da menor percentagem de desconto alocada à*

*conta mark-up para as vendas efetuadas, quando comparada com a percentagem que havia sido registada na compra, não tendo o sujeito passivo apresentado justificação/documentos referentes ao valor do desconto aplicado na venda, poderia, em último caso, os produtos em questão terem sido vendidos abaixo do preço de custo, o que não é o caso conforme se pode verificar nos ficheiros fornecidos pelo sujeito passivo referente aos inventários finais dos anos em análise.*

*Não sendo esse o caso, a justificação apresentada pelo sujeito passivo não tem acolhimento na norma contabilística NCRF 18, que nos parágrafos 34, 35 e 36 (Reconhecimento como gasto) refere o seguinte:*

*"34 – Quando os inventários forem vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respetivo rédito seja reconhecido. A quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorra. A quantia de qualquer reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorra.*

*35 – A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período, que é muitas vezes referida como o custo de venda, consiste nos custos previamente incluídos na mensuração do inventário agora vendido, nos gastos gerais de produção não imputados e nas quantias anormais de custos de produção de inventários. As circunstâncias da entidade também podem admitira inclusão de outras quantias, tais como custos de distribuição.*

*36 – Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do ativo, como por exemplo, inventários usados como um componente de ativos fixos tangíveis construídos para a própria entidade. Os inventários imputados desta forma a um outro ativo são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse ativo."*

*Entendemos que os referidos gastos não se enquadram na respetiva norma contabilística conforme referido no parágrafo 34: A quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorra", sendo que o valor que o sujeito passivo pretende incluir nos CMVCM não diz respeito a uma perda por imparidade nem a qualquer outra perda que possa ser considerada como gasto do período, porquanto estes gastos também não têm enquadramento na norma fiscal, o que decorre da própria leitura do artigo 28º do CIRC:*

*(...)*

*O CIRC adota, no art.º 28º, um conceito semelhante de imparidades de inventários àquele que se verifica no normativo contabilístico, ou seja, a diferença entre o custo de aquisição ou de produção e o seu valor realizável líquido (VRL) se este for inferior, podendo deduzi-las ao lucro tributável.*

*As reversões das imparidades, por sua vez também concorrem para a formação do lucro tributável (art.º 28º n.º 3, CIRC).*

*De referir que o art.º 28º n.º 2 refere que o valor realizável líquido deverá ser o determinado de acordo com o art.º 26º n.º 4, ou seja, "consideram-se preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco."*

*Este conceito fiscal é um pouco diferente do conceito contabilístico, ou seja, para efeitos do § 30 da NCRF 18, o VRL baseia-se em provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar, nomeadamente em variações em preços ou custos que sejam relacionados com acontecimentos que se esperam que ocorram após o fim do período contabilístico em que se está a relevar a imparidade, na medida em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim desse período.*

*Para efeitos do art.º 26º n.º 4 do CIRC, os preços de venda para efeitos do cálculo do VRL dizem respeito aos últimos praticados pela entidade ou os que no final do período forem os correntes de mercado desde que sejam idóneos ou de controlo inequívoco. Ou seja, o CIRC é mais específico na determinação do preço que pode ser utilizado: os últimos praticados ou os de mercado na data de encerramento do período económico.*

*Assim, existe a necessidade da entidade em provar o valor realizável líquido sob pena da imparidade não ser aceite para efeitos fiscais, ainda que seja relevada contabilisticamente.*

*Pelo que foi anteriormente explanado, verificamos que os ajustamentos efetuados pela A não encontram acolhimento quer na norma contabilística (SNC) quer no artigo 26.º do CIRC, o mesmo se podendo aferir em relação às perdas por imparidade previstas no artigo 28º do CIRC.*

*Poderemos ainda tipificar e enquadrar os ajustamentos em inventários referentes a quebras, tais como:*

*a) Quebras normais que são objeto de registo na contabilidade*

*Os produtos vendidos pela A como roupa, calçado, poderão ser considerados obsoletos ou estarem danificados, podem também no caso do calçado e no caso de meias serem considerados incompatíveis, desiguais ou díspares, neste caso são considerados contabilisticamente como quebras. Ainda que seja normal neste tipo de atividades, o sujeito passivo deverá registar contabilisticamente essas quebras. Assim, os registos contabilísticos seriam:*

*Débito: 6842 Perdas em inventários / Quebras*

*Crédito: 382 Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos/ Mercadorias Débito: 382 Reclassificação e regularização de inventários Crédito: 32 Mercadorias*

*Saliente-se que o sujeito passivo deverá documentar essas quebras, que deverá ser com base em contagens físicas das mercadorias (e não através de uma percentagem).*

*Em termos fiscais, estes gastos referentes a quebras normais dos produtos são aceites fiscalmente, uma vez que as mesmas fazem parte do exercício da atividade do sujeito passivo, isto sem prejuízo de que as perdas só serão aceites fiscalmente no exercício em que ocorrem.*

*Em relação a estes gastos, os mesmos foram considerados e aceites, mesmo estando os mesmos contabilizados erroneamente na conta 65 - perdas por imparidade.*

*b) Quebras anormais*

*Aqui damos o exemplo do "roubo de mercadorias". Nesta situação, apesar de ser considerada uma quebra anormal, pois tem um carácter imprevisível (resultou de factos alheios à atividade da empresa), em termos contabilísticos, deverá ser considerada nos mesmos moldes das quebras normais. Deverá assim evidenciar-se este roubo como um sinistro na referida conta 6841 — Perdas em inventários — sinistros e, do mesmo modo, o sujeito passivo deverá regularizar as mercadorias em armazém.*

*Em termos fiscais, e para efeito da dedutibilidade fiscal destes gastos, nesta ação de inspeção foram considerados gastos referentes a quebras anormais nos valores contabilizados pelo sujeito passivo constantes do quadro infra:*

Provisão por quebras expectáveis

Descrição	2016	2017
Provisão de quebras expectáveis - conta net - # <b>65200005</b>	271.588,25	458.714,16
Provisão de quebras expectáveis - conta mark up - # <b>65200006</b>	218.963,49	417.477,78
<b>TOTAL</b>	<b>490.551,74</b>	<b>876.191,94</b>

*Verificamos que constam nestas rubricas valores referentes a perdas expectáveis, que traduzem perdas em inventários baseada numa percentagem sobre as vendas.*

*Atendendo à fundamentação anterior explanada sobre as perdas consideradas razoáveis para este setor de atividade (venda a retalho), considerando que as condições de exercício da atividade por parte do sujeito passivo não sofreram alterações, constrangimentos que o mesmo tenha dado conhecimento a estes Serviços de Inspeção, consideramos ser razoável a aceitabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, de uma perda equivalente a 0,9% do volume de vendas declarada, conforme fundamentação referida na página 55, e de acordo com os seguintes cálculos:*

Correção provisão quebras	2016	2017	Obs
Volume vendas	27.230.033,85	30.565.325,52	a)
Percentagem aceite (sobre volume vendas)	0,90%	0,90%	b)
Limite aceite	245.070,30	275.087,93	c) = a) x b)
Provisão constituída	490.551,74	876.191,94	d)
Correção proposta à provisão	245.481,44	601.104,01	e) = d) - c)

6520006 (USGAAP 59503003)	2016	2017
Shortage Accrual	218.963	417.105
Obsolescence Posting	9.492	83.877
Stock Count	2.375.899	-206.287
<b>Total</b>	<b>2.604.354</b>	<b>294.695</b>

No quadro supra enviado pelo sujeito passivo, referente à conta SNC 6520006, a rubrica a que chama "Shortage Accrual, encontra-se registado para os anos de 2016 e 2017 os valores de € 218.963,00 e € 417.105,00, verifica-se que estes valores se encontram nos quadros traduzidos também enviados pelo sujeito passivo (vide quadros infra), nas contas 6520005 e 6520006 nas rubricas Provisões para quebras expectáveis - conta mark up, no ano 2017 (€ 417.477,78 - € 372,59 = € 417.105,19), valores estes constantes dos quadros acima intitulados" Provisão por quebras expectáveis" e "Correção provisão quebras", pelo que estes valores irão ser incluídos na correção acima proposta.

AT 2016 (FY17)

Sum of Mont.moeda doc.	Column Label			
Row Labels	Y	65200001	65200005	65200006 Grand Total
Ajustamentos por material obsoleto/danificado			20,964.32	20,964.32
Arredondamentos			0.05	0.05
Incompatível/desigual/dispar			7,295.82	7,295.82
Perdas após contagem de stock- conta mark up				2,375,899.47 2,375,899.47
Perdas após contagem de stock- conta net			-53,038.88	-53,038.88
Provisão de Obsoletos Trimestral- conta mark up				9,491.52 9,491.52
Provisão de Obsoletos Trimestral- conta net		3,974.44		3,974.44
Provisão de quebras expetaveis - Conta net			271,588.25	271,588.25
Provisão por quebras expetaveis- conta mark up				218,963.49 218,963.49
<b>Grand Total</b>		<b>3,974.44</b>	<b>246,809.56 2,604,354.48</b>	<b>2,855,138.48</b>

AT 2017(FY18)

Sum of Mont.moeda doc.	Column Labels			
Row Labels	Y	65200001	65200005	65200006 Grand Total
Ajustamentos por material obsoleto/danificado			28,242.82	28,242.82
Arredondamentos			0.16	0.16
Incompatível/desigual/dispar			2,417.85	2,417.85
Indeminização por material danificado por fornecedor			-816.41	-372.59 -1,189.00
Perdas após contagem de stock- conta mark up				-206,287.36 -206,287.36
Perdas após contagem stock - conta net			351,646.73	351,646.73
Provisão de Obsoletos Trimestral- conta mark up				83,876.80 83,876.80
Provisão de Obsoletos Trimestral- conta net		-995.15		-995.15
Provisão de quebras expetaveis - Conta net			458,714.16	458,714.16
Provisão por quebras expetaveis- conta mark up				417,477.78 417,477.78
<b>Grand Total</b>		<b>-995.15</b>	<b>840,205.31 294,694.63</b>	<b>1,133,904.79</b>

Em relação aos valores constantes das contas 6520005 e 6520006 referente às rubricas Perdas após contagem de stocks conta net e conta mark up, apresentamos os seguintes quadros infra, onde nos iremos basear na restante correção a propor:

<b>6520005 (USGAAP 58006000)</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Shortage Accrual	- €	- €
Obsoloscence posting	- €	- €
Stock Count	- 53.038,88 €	351.646,73 €
<b>Total</b>	<b>- 53.038,88 €</b>	<b>351.646,73 €</b>

  

<b>6520006 (USGAAP 59503003)</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Shortage Accrual	- €	- €
Obsoloscence posting	9.491,52 €	83.877,80 €
Stock Count	2.375.899,47 €	- 206.287,36 €
<b>Total</b>	<b>2.385.390,99 €</b>	<b>- 122.409,56 €</b>

  

<b>6520005 (USGAAP 58006000) + 6520006 (USGAAP 59503003)</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Shortage Accrual	- €	- €
Stock Count	2.322.860,59 €	145.359,37 €
<b>Total</b>	<b>2.322.860,59 €</b>	<b>145.359,37 €</b>

*Quanto aos valores referentes à rubrica "Stock Count" no valor de € 2.322.860,59 para o ano de 2016 e de € 145.359,37, para o ano de 2017 não serão aceites como gastos, conforme já explanado no ponto acima, dado que não se enquadram no tipo de gastos aceites quer na norma contabilística quer na norma fiscal, além de que o sujeito passivo não explica a proveniência dos valores como lhe foi solicitado, nem cálculos para chegar ao valor apresentado.*

*Em todo o processo de inspeção o sujeito passivo apresentou documentação insuficiente, sendo que dos mais relevantes pedidos, apresentou faturas e notas de crédito, mesmo assim, estes documentos não permitem fazer uma análise mais abrangente em virtude do sujeito passivo não apresentar os restantes suportes que justifiquem estes documentos.*

*Foi também solicitado balancetes antes e após encerramento, tendo o sujeito passivo informado que o seu sistema de contabilização de documentos não lhe permitia obter tais documentos, no entanto posteriormente refere numa das respostas que deu a uma questão colocada o seguinte "Os saldos das contas que contribuem para o CMVM foram retirados do balancete da A para a elaboração das Demonstrações financeiras"*

*Na resposta onde pretende justificar a passagem dos valores constantes da conta "stock count" para gastos na conta 61 - CMVCM, refere o seguinte "Os resultados na conta de "stock count" ficaram inflacionados em virtude da menor percentagem de desconto alocada à conta mark-up para as vendas efetuadas quando comparada com a percentagem que havia sido registada na compra. Esta limitação resulta do facto do sistema não ter permitido de forma temporária e extraordinária nestes exercícios, uma correspondência de percentagens de mark-up entre compras e vendas, o que significou que sempre que o desconto é maior ou menor, tal gera discrepâncias a nível de valores registados em inventários, na comparação entre compras e vendas. Essa diferença é refletida na demonstração de resultados no momento das contagens físicas de stocks."*

No entanto pode ler-se no relatório de inspeção realizado aos anos de 2014 e 2015 a seguinte resposta referente à contabilização dos mesmos gastos contabilizados na conta 65200006.

"Relativamente ao ano fiscal de 2015, uma vez que os produtos foram comprados com um desconto de 51% (ver coluna: management discount%), enquanto que as vendas são registadas considerando um desconto de 44%, o valor da conta mark up mantém-se mesmo no caso em que todos os produtos comprados tenham sido vendidos. Uma vez que o saldo final da conta mark up é um dos elementos relevantes do cálculo do resultado final da contagem de stock, tal resulta num registo em excesso do resultado da contagem de stock.

Para o ano fiscal de 2015, resulta da tabela acima que se o desconto utilizado para as vendas fosse 51%, o valor creditado na conta 11503526 teria sido (10,546,148) em vez do valor mencionado acima (9,186,566), ou seja, uma diferença de (1,359,582).

Já para o ano fiscal de 2016, resulta também da tabela acima que se o desconto utilizado para as vendas tivesse correspondido a 50%, o valor creditado na conta 11503526 teria sido (13,964,208) em vez do valor acima mencionado de (12,346,737), correspondendo a diferença a (1,617,471).

Os registos a associar para esta correção seriam (sem qualquer impacto no resultado): Débito custo das mercadorias vendidas (COGS) Crédito Outros COGS

	2015	2016
<b>6520006 (USGAAP 59503003)</b>	5,282,266	2,549,158
1. Reclass of stock count result from FY15 to FY16	(792,900)	792,900
2. Reclass from other COGS to Product cost	(1,359,582)	(1,617,471)
<b>Recalculated 6520006 (USGAAP 59503003)</b>	<b>3,129,783</b>	<b>1,724,586</b>

Demonstramos assim que as respostas do sujeito passivo são incoerentes ao informar que o problema apenas aconteceu nos anos de 2016 e 2017, sendo que tal não corresponde à realidade, uma vez que, como podemos constatar em 2014 e 2015, já existia o problema dos descontos de venda alocados às lojas serem inferiores aos descontos de compra.

No entanto, não justificou/explicou porque razão a diferença obtida e relacionada com a limitação do software teria de ser refletida numa conta de gastos, tendo assim efeito na demonstração de resultados.

Nos anos de 2016 e 2017, o sujeito passivo pretende ver reclassificado os mesmos valores, mas desta vez com denominações diferentes conforme se pode constatar dos quadros apresentados pelo sujeito passivo.

	2016	2017
<b>6520006 (USGAAP 59503003)</b>	2 604 354	294 695
1. Incorrect GIT calculaton	1 084 150	1 084 150
2. Incorrect mark up used	(2 872 303)	(292 556)
<b>Recalculated (USGAAP 59503003)</b>	<b>816 202</b>	<b>1 086 289</b>

Conforme já explanado anteriormente, não irão ser considerados como gastos, como o sujeito passivo pretende, os valores de € 1.084.150,00 para

*os anos de 2016 e 2017, nem os valores de € 2.872.303,00 e €292.556,00 referente aos anos de 2016 e 2017, respetivamente.*

*Na resposta 3 ponto viii alínea b vem o sujeito passivo informar o seguinte: "Os montantes de €816.202 em 2016 e € 1.086.289 em 2017, estão relacionados com perdas, quebras e roubos dos inventários verificados após contagem física de stocks."*

*Estes montantes, como se pode verificar, são os valores remanescentes do quadro apresentado pelo contribuinte que se encontra na página anterior. Constatamos que a contabilidade do sujeito passivo assenta na sua maioria em cálculos efetuados em folhas de excel, pelo que o sujeito passivo não apresenta os documentos solicitados, conforme legalmente previsto, incumprindo assim o artigo 23º n.ºs 3 e 4, conjugado com o artigo 23-A n.º 1 c) do CIRC.*

*Estes ajustamentos - repetimos, não previstos nas normas contabilística e fiscal - conduzem à redução do resultado da entidade, procedimento este que tem como intuito, conforme referido pelo sujeito passivo nas suas respostas aos nossos pedidos de esclarecimentos, adequar a margem operacional da A, que deve estar em consonância com o exposto no dossier de preços de transferência relativo aos anos fiscais sob análise, sendo que a política de preços de transferência aplicável à operação de compra de produtos acabados pelo Grupo B consiste na aplicação de uma margem operacional que ascende a 2,3% expressa como uma percentagem de vendas líquidas, devendo a A - tal como as outras sucursais - obter esta margem no final de cada período de tributação, de modo a cobrir os gastos incorridos. É o próprio sujeito passivo que afirma que para garantir a obtenção deste objetivo em termos de margem, o preço de aquisição dos produtos é analisado numa base trimestral, e se necessário é ajustado o preço praticado na operação intra-grupo de venda dos produtos.*

*Este ajustamento é efetuado através da emissão de notas de crédito ou notas de débito por parte da C à A, nos casos em que o preço conduza a uma margem operacional superior ou inferior à estipulada pela política de preços de transferência do grupo.*

*Tendo sido notificado o sujeito passivo para apresentar cópia dos documentos que suportam a contabilização destes valores, o mesmo limitou-se a entregar cópia das notas de crédito que permitiram o ajustamento negativo (trimestral) ao preço de aquisição das mercadorias, não apresentando documentação adicional, designadamente a que suporta os montantes acima referidos de ajustamento decorrentes de "Contagem de Stock" (€ 2.322.860,59 em 2016 e € 145.359,37 em 2017), nem qualquer nota de débito que permita concluir que se trata de adequar a margem ao estipulado no dossier de preços de transferência, pelo que teremos que necessariamente concluir pela inexistência de documento de suporte válido nos termos do artigo 23º n.ºs 3 e 4 do CIRC.*

*Podemos referir que a A tem uma estrutura simples, sendo que a sua atividade decorre essencialmente - conforme referido pelo sujeito passivo - das decisões tomadas a nível central pelo grupo B.*

*Desta forma, a entidade recorre a terceiros e à própria sede para garantir o seu normal funcionamento, não dispondo de armazém próprio, sendo que as mercadorias vêm diretamente do estrangeiro para as lojas retail.*

*Assim, a estrutura de gastos da empresa tem na sua componente de gastos essencialmente o custo das mercadorias vendidas e fornecimentos e serviços externos.*

*Os gastos relevados decorrentes das regras de preços de transferência não são mais que uma transferência de resultados intra-grupo, sem que o sujeito passivo demonstre de forma inequívoca que os mesmos foram incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, desde logo porque não foi possível com rigor aferir a sua natureza, a que acresce o facto de que não existe suporte documental adequado, nomeadamente nota de débito emitida pelo fornecedor no caso a "casa mãe".*

*Mais em detalhe podemos referir que ao nível fiscal, deveremos procurar no artigo 23.º do CIRC o enquadramento a dar aos gastos contabilizados pelas entidades sujeitas a este imposto.*

*Preconiza o artigo 23.º deste Código, no seu n.º 1 que são considerados como gastos elegíveis em sede de IRC os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para a obtenção dos rendimentos sujeitos a imposto.*

*No número seguinte do artigo 23.º do CIRC é feita uma lista extensa dos tipos de encargos e perdas elegíveis em termos fiscais, que não sendo uma lista fechada, faz uma equivalência bastante alargada entre os gastos previstos no SNC e os gastos previstos nesse n.º 2.*

*Este novo n.º 1 do artigo 23.º do CIRC (redação da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro), embora tenha sofrido uma alteração no seu texto face à litigância existente entre a AT e os contribuintes, tem como entendimento que "a indispensabilidade dos gastos deve, num plano geral, ser entendida como considerando dedutíveis aqueles que sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das respetivas atividades.", conforme é mencionado no ponto III.I do Relatório da Comissão para a Reforma do IRC.*

*Ainda segundo esse ponto, as alterações ocorridas no CIRC, nomeadamente com a redação dos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC, visaram também clarificar a questão da prova documental dos gastos suportados: "também a questão da prova documental dos gastos reconhecidos pela contabilidade tem dado azo a interpretações divergentes. Quer as operações realizadas com terceiros, quer as que resultam de fatos patrimoniais ocorridos na esfera interna das sociedades, têm suscitado questões, muitas vezes delicadas, de documentação probatória. Neste contexto, procurou-se também clarificar as regras a observar na documentação de suporte aos gastos contabilizados."*

*E dessa forma os n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC estipulam o seguinte:*

- 3. Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da*

*natureza, forma ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.*

*4. No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens a terceiros ou o fornecimento de serviços por terceiros, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve adotar a forma escrita e conter, pelo menos, os seguintes elementos:*

*a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;*

*b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de pessoas singulares com residência em Portugal ou entidades não residentes com estabelecimento estável no território nacional;*

*c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;*

*d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;*

*e) Data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente ou em que os serviços foram realizados.*

*Desta forma, os gastos que não respeitam o estipulado no artigo 23.º do CIRC, nomeadamente nos seus n.ºs 3 e 4, deverão ser considerados como não dedutíveis para efeitos fiscais nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC:*

*Artigo 23.º A- Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1. Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*(...)*

*c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por suje/tos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8º;*

*Tal questão tem assentimento legal previsto na alínea b) do n.º 2 do art.º 123.º do CIRC, conjugado com o n.º 3 do art.º 23.º do CIRC, "... os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito."*

*Ainda nos termos do n.º 1 do artigo 123.º do CIRC, o sujeito passivo é obrigado a dispor de contabilidade organizada que "permita o controlo do lucro tributável, pelo que a contabilidade, conforme o n.º 2 do artigo 123.º do CIRC, deve observar-se em especial o seguinte:*

"a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário;

b) As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos."

Ora, do *modus operandi* utilizado na contabilização dos gastos referidos a primeira ilação que se retira, é a violação do n.º 2 do art.º 123.º do CIRC. Concludentemente, o reconhecimento dos gastos assenta na infração de normativos legais, que impedem a sua elegibilidade fiscal.

Face ao exposto, conclui-se pela inexistência de comprovação da majoração sobre o custo das vendas (USGAAP) ou imparidades / diferenças de contagem de stocks, por parte do sujeito passivo, porquanto a proposta de correção encontra-se plenamente justificada por a mesma decorrer das normas previstas nos artigos 23º, 23º-A, 55º e 123º do CIRC. Assim deve ser acrescido ao lucro tributável declarado os valores de € 2.322.860,59 em 2016 e € 145.359,37 em 2017.

Por outro lado, não deu cumprimento ao estipulado nos artigos 26º e 28º desta norma, conforme amplamente se demonstrou neste relatório, facto que igualmente impediria a aceitação destes gastos à luz das citadas normas.

Em síntese, os gastos contabilizados como redução do valor de inventários/imparidades não cumprem o disposto na legislação contabilístico/fiscal enumerada, pelo que devem ser acrescidos fiscalmente (€ 2.322.860,59 em 2016 e € 145.359,37 em 2017).

### III.2 - Depreciações e amortizações

(...)

### III.4 Resumo correções

De acordo com a fundamentação e factos apurados, anteriormente descritos, resumimos no seguinte quadro as correções propostas em sede de IRC (euros):

Descrição	2016	2017	Obs
Lucro tributável declarado	744.198,30 €	880.623,11 €	a)
Correção inventários/imparidades	2.322.860,59 €	145.359,37 €	b)
Correção provisão perdas expectáveis	245.481,44 €	601.104,01 €	c)
Correção depreciações	5,389,41 €	0,00 €	d)
Total Correções propostas	2.573.731,44 €	746.463,38 €	e) =b) + c) + d)
Lucro tributável corrigido	3.312,540,33 €	1.627.086,49 €	f) = a) + e)

Atentas as correções expostas e conforme demonstrado, tendo sido, por razões imputáveis ao contribuinte, retardada a liquidação do imposto, verifica-se que, ao abrigo do disposto no artigo 35.º, da Lei Geral Tributária, do artigo 102º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, todos conjugados com o preceituado no artigo 559.º do Código Civil subsidiariamente aplicável às obrigações tributárias *ex vi* do

*artigo 2.º da LGT, se demonstra devida, a título de juros compensatórios, a quantia correspondente à aplicação da taxa consignada na Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril, ao montante de imposto em falta.*

(...)

**X - CONCLUSÕES**

*Tendo sido detetado que o valor referente à correção das depreciações não foi incluído na linha correspondente das correções propostas, e tratando-se de um mero lapso aritmético, encontrando-se a correção devidamente fundamentada no projeto de relatório, procede-se nesta fase à consideração do referido valor no apuramento do resultado tributável.*

*Face ao exposto anteriormente resultam correções em sede de IRC para os exercícios de 2016 e 2017 no valor de € 3.320.194,82, acrescidas de juros compensatórios, conforme quadro infra:*

Descrição	2016	2017	Obs
<b>Lucro tributável declarado</b>	<b>744.198,30 €</b>	<b>880.623,11 €</b>	a)
<b>Correção inventários/imparidades</b>	<b>2.322.860,59 €</b>	<b>145.359,37 €</b>	b)
<b>Correção provisão perdas expectáveis</b>	<b>245.481,44 €</b>	<b>601.104,01 €</b>	c)
<b>Correção depreciações</b>	<b>5,389,41 €</b>	<b>0,00 €</b>	d)
<b>Total Correções propostas</b>	<b>2.573.731,44 €</b>	<b>746.463,38 €</b>	e) =b) + c) + d)
<b>Lucro tributável corrigido</b>	<b>3.317,929,74 €</b>	<b>1.627.086,49 €</b>	f) = a) + e)

*Para as infrações descritas anteriormente, elaborou-se o correspondente documento de correção e levantou-se o respetivo auto de notícia referente às faltas verificadas em sede de IRC.*

*Os atos de inspeção foram concluídos em 28-11-2019, com a assinatura da respetiva nota de diligência pelo sujeito passivo, em conformidade com o disposto no artigo 61.º do RCPITA.*

**NN.** Na sequência da inspeção, a Requerente foi notificada das liquidações adicionais de IRC, acompanhadas das liquidações de juros compensatórios e respetivas demonstrações de acerto de contas que constam do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, se se sintetizam no quadro que segue:

Período de Tributação	N.º da liquidação	Demonstração de acerto de contas	Valor
2016	2020	2020	686.261,93
2017	2020	2020	179.164,51

- OO.** Em 16-06-2020, a Requerente efectuou o pagamento voluntário das duas liquidações referidas (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- PP.** Em 09-07-2019, a Requerente enviou à inspecção tributária o email cuja cópia consta do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, relativo a envio de coberturas para a apólice multirriscos referentes aos períodos de 2016 e 2017 (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- QQ.** A Requerente elaborou o dossier de preços de transferência que consta do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- RR.** A Requerente elaborou o Relatório da actividade da sua sucursal em Portugal que consta do documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- SS.** Na sede da Requerente em Portugal havia pouca documentação sendo as respostas às questões colocadas por email e respondidas pela representante da Requerente, após informações obtidas na sede da C na ... (depoimento da testemunha Y);
- TT.** A documentação que foi facultada à inspecção foram facturas, notas de crédito relativas ao acerto dos preços de transferência, guias de contagem das mercadorias, bem como quadros em excel, sem documentos lançados na

contabilidade comprovativos da forma como foram determinados os valores nesses quadros indicados (depoimento da testemunha Y);

**UU.** A C utiliza um sistema de contabilização das notas de crédito em que as contabiliza no custo das mercadorias vendidas e consumidas (depoimento da testemunha Y);

**VV.** A Administração Tributária não colocou em causa o dossier de preços de transferência (depoimento da testemunha Y);

**WW.** A Requerente não fez participações às entidades policiais ou a empresas de seguros relativas aos furtos que refere (depoimento da testemunha Y);

**XX.** Em 17-08-2020, o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados**

**2.2.1** Não se provou que em períodos anteriores a 2016 tivessem ocorrido lapsos no registo de valores na conta # 59503003, referentes a mercadorias em trânsito, que tivessem como resultado um saldo subvalorizado em € 1.084.150,00.

Como se refere no RIT, na inspecção tributária anterior à referida nestes autos a justificação apresentada foi que se tratava de erros de contagem de stock, não tendo a Requerente feito referência a mercadorias em trânsito.

Para além disso, como se refere no RIT, *«tendo o sujeito passivo indicado que procede a contagens de inventários no final de cada exercício, apurando diferenças de stock em cada loja até à unidade por artigo, não pode ser aceite que a entidade tinha mercadorias em trânsito empoladas nas suas demonstrações financeiras em cada um dos exercícios de 2014 e 2015»*.

Tratando-se de matéria que, por sua natureza, é susceptível de ser comprovada documentalmente (designadamente através das facturas relativas à aquisição da mercadorias e lançamentos contabilísticos com os respectivos documentos de suporte) e cuja prova é presumivelmente de fácil apresentação por uma entidade sujeita a regime de contabilidade

organizada, a falta de apresentação dessa prova numa situação em que foi referida no RIT a necessidade da sua apresentação é, à face das regras da experiência comum [que os árbitros devem utilizar na fixação da matéria de facto, nos termos do artigo 16.º, alínea e), do RJAT], um indício de que os alegados lapsos e as referidas mercadorias em trânsito com o valor referido não correspondem à realidade, pois, se correspondessem, seria normal que fossem apresentadas essas provas documentais.

Nestas condições não podia a Autoridade Tributária e Aduaneira nem pode este Tribunal Arbitral concluir que existia o valor referido de mercadorias em trânsito, nem a subvalorização de saldo que a Requerente invoca.

**2.2.2.** Não se provou a que tipos de produtos e modelos se referem as unidades contadas nas lojas pela empresa **E**, nem como foram determinados os valores referidos no documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

**2.2.3.** Não se provou que a Requerente tenha efectuado desreconhecimento de provisões relativas a perdas expectáveis.

A testemunha X referiu esse desreconhecimento, mas a testemunha Y disse que não consta desreconhecimento de provisões quer nas contas de provisões quer nas declarações modelo 22 de 2016 e 2017.

Esse hipotético desreconhecimento tem de contar da contabilidade e não foi apresentada qualquer prova de que tivesse ocorrido.

## **2.2. Fundamentação da decisão da matéria de facto**

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pela Requerente e os que contam do processo administrativo e, nos pontos indicados, no depoimento das testemunhas X e Y.

A testemunha X trabalha para a **C** como gestora de inventários em toda a Europa aparentou depor com conhecimento dos factos que relatou.

A testemunha Y é o inspector tributário que realizou a inspecção.

### 3. Matéria de direito

A Requerente faz parte do Grupo **B**, sendo a sucursal em Portugal da **C**, com sede na ....

Na sequência de uma inspecção à Requerente, relativa aos exercícios de 2016 e 2017, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou as correcções que se resumem n quadro que segue:

Descrição	2016	2017	Obs
Lucro tributável declarado	744.198,30 €	880.623,11 €	a)
Correcção inventários/imparidades	2.322.860,59 €	145.359,37 €	b)
Correcção provisão perdas expectáveis	245.481,44 €	601.104,01 €	c)
Correcção depreciações	5,389,41 €	0,00 €	d)
Total Correcções propostas	2.573.731,44 €	746.463,38 €	e) =b) + c) + d)
Lucro tributável corrigido	3.317,929,74 €	1.627.086,49 €	f) = a) + e)

A correcção relativa a depreciações não foi impugnada pela Requerente, no presente processo.

#### 3.1. Correcções relativas a «inventários/imparidades» (nos valores totais de 2.322.860,59 em 2016 e € 145.359,37 em 2017)

Estas correcções aos exercícios de 2016 e 2017 reportam-se a ajustamentos efectuados pela Requerente na contabilização de stocks.

A Requerente fez ajustamentos nos inventários finais relativos aos exercícios de 2016 e 2017, contabilizando os custos decorrentes desses ajustamentos nas contas 65200005 e 65200006.

Para além disso, Requerente defende que efectuou ajustamentos para corrigir erros atinentes a contabilização de mercadorias em trânsito nos anos de 2014 e 2015 e discrepâncias na contabilização de descontos.

### 3.1.1. Fundamentos das correcções

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele], pelo que os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados.

Assim, importa, antes de mais, determinar os fundamentos destas correcções.

A Requerente interpreta o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) como baseando as correcções no entendimento de que *«os ajustamentos efetuados nas contas objeto de correção pela equipa de inspeção visam a transferência de resultados intra-grupo»*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que *«o fundamento legal que sustenta as correcções meramente aritméticas prende-se, pois, como resulta do RIT, da Resposta e do depoimento do seu autor, o Inspetor Tributário Y, com o incumprimento do disposto nos artigos 26.º e 28.º do CIRC, bem como no que respeita à comprovação dos gastos, com o incumprimento das normas previstas nos artigos 23.º, 23.º-A, 55.º e 123.º do CIRC»*.

No RIT, refere-se:

*Os gastos relevados decorrentes das regras de preços de transferência **não são mais que uma transferência de resultados intra-grupo**, sem que o sujeito passivo **demonstre de forma inequívoca que os mesmos foram incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC**, desde logo porque não foi possível com rigor aferir a sua natureza, a que acresce o facto de que não existe suporte documental adequado, nomeadamente nota de débito emitida pelo fornecedor no caso a "casa mãe". (Negrito nosso)*

Neste excerto, a Autoridade Tributária e Aduaneira manifesta a convicção de que os ajustamentos serão *«uma transferência de resultados intra-grupo»*, mas o obstáculo que se indica à sua aceitação como gastos é o de a Requerente não demonstrar *«de forma inequívoca que os mesmos foram incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC»*.

Outros excertos do RIT confirmam que o obstáculo à aceitação desses ajustamentos como gastos não foi qualquer violação das regras sobre preços de transferência, mas, por um

lado, a falta de documentação dos valores quantificados e, por outro lado, a não observância do regime previsto nos artigos 26.º e 28.º do CIR,:

*Tendo sido notificado o sujeito passivo para apresentar cópia dos documentos que suportam a contabilização destes valores, o mesmo limitou-se a entregar cópia das notas de crédito que permitiram o ajustamento negativo (trimestral) ao preço de aquisição das mercadorias, **não apresentando documentação adicional, designadamente a que suporta os montantes acima referidos de ajustamento decorrentes de "Contagem de Stock" (€ 2.322.860,59 em 2016 e € 145.359,37 em 2017), nem qualquer nota de débito que permita concluir que se trata de adequar a margem ao estipulado no dossier de preços de transferência, pelo que teremos que necessariamente concluir pela inexistência de documento de suporte válido nos termos do artigo 23º n.ºs 3 e 4 do CIRC.***

(...)

*Ora, do modus operandi utilizado na contabilização dos gastos referidos a primeira ilação que se retira, é a **violação do nº 2 do art.º 123.º do CIRC.***

*Concludentemente, o reconhecimento dos gastos assenta na infração de normativos legais, que impedem a sua elegibilidade fiscal.*

*Face ao exposto, conclui-se pela inexistência de comprovação da majoração sobre o custo das vendas (USGAAP) ou imparidades / diferenças de contagem de stocks, por parte do sujeito passivo, porquanto a proposta de correção encontra-se plenamente justificada por a mesma decorrer das **normas previstas nos artigos 23º, 23º-A, 55º e 123º do CIRC.** Assim deve ser acrescido ao lucro tributável declarado os valores de € 2.322.860,59 em 2016 e € 145.359,37 em 2017.*

***Por outro lado, não deu cumprimento ao estipulado nos artigos 26º e 28º desta norma, conforme amplamente se demonstrou neste relatório, facto que igualmente impediria a aceitação destes gastos à luz das citadas normas.***

*Em síntese, os gastos contabilizados como redução do valor de inventários/imparidades **não cumprem o disposto na legislação contabilístico/fiscal enumerada, pelo que devem ser acrescidos fiscalmente (€ 2.322.860,59 em 2016 e € 145.359,37 em 2017).** (Negrito nosso)*

Constata-se, por estes excertos do RIT que, embora a Autoridade Tributária e Aduaneira aluda a preços de transferência, não baseou a correcção no regime do artigo 63.º do CIRC, nem entendeu sequer que se pudesse concluir que com tais ajustamentos relativos a inventários «*se trata de adequar a margem ao estipulado no dossier de preços de transferência*».

Assim, no entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, os obstáculos à

aceitação como gastos dos valores de tais ajustamentos situam-se à margem da aplicação do regime de preços de transferência, na falta de prova dos valores que poderiam ser relevantes para esse efeito (23º, 23º-A, 55º e 123º do CIRC) e não admissibilidade das correcções de erros invocadas pela Requerente, à face da legislação fiscal e contabilística (artigos 26.º e 28.º do CIRC).

Por isso, não está aqui em causa qualquer violação do artigo 63.º do CIRC, que estabelece o regime dos preços de transferência, nem uma utilização abusiva das normas sobre comprovação de gastos e valores de inventários para atingir objectivos próprios de correcções baseadas em preços de transferência.

Na verdade, para aplicação dos regimes de preços de transferência é necessário demonstrar, antes de mais, que correspondem à realidade os valores que servem de base às operações entre entidades relacionadas e a falta de prova desses valores e a não admissibilidade como gastos das correcções efectuadas pela Requerente aos valores dos inventários, invocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, constituem fundamentos autónomos da sua actuação que não assentam nas normas relativas ao regime dos preços de transferência, mas nas normas gerais sobre a relevância de gastos e determinação de valores de inventários.

Neste contexto, é irrelevante que a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha mostrado a convicção de os ajustamentos em causa *«não são mais que uma transferência de resultados intra-grupo»*, pois o que está em causa, na perspectiva da Autoridade Tributária e Aduaneira, é apenas saber se a documentação de tais valores satisfaz ou não as exigências fiscais.

Quanto aos fundamentos de direito destas correcções constata-se ainda que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca **duas fundamentações alternativas**:

- **por um lado**, a não observância das *«normas previstas nos artigos 23º, 23º-A, 55º e 123º do CIRC»*, que prevêem, os requisitos do reconhecimento dos gastos;
- **por outro lado**, o não cumprimento do *«estipulado nos artigos 26º e 28º» «facto que igualmente impediria a aceitação destes gastos»*

**3.1.2. Não aceitação pela Autoridade Tributária e Aduaneira da relevância nos exercícios de 2016 e 2017 de erros respeitantes a exercícios anteriores**

A Requerente refere, sobre esta matéria, refere o seguinte, em suma:

- por mero lapso, os valores totais registados não respeitavam integralmente a ajustamentos de inventários decorrentes da contagem anual de stock, estando os saldos das referidas sub-contas influenciados por dois erros aritméticos;
- em períodos fiscais anteriores havia um saldo subvalorizado em € 1.084.150 respeitante a mercadorias em trânsito, cujos valores foram adicionados e não deduzidos aos valores dos inventários, que originou a necessidade de refletir o respectivo gasto (quer em 2016 e em 2017);
- o saldo dos bens em trânsito sempre esteve nas contas e o que a Requerente fez foi refletir a errada expressão valor em 2014 e 2015 nos exercícios subsequente de 2016 e 2017.

No presente processo, a Administração Aduaneira, quanto a este ponto, reafirma a posição assumida no RIT.

Como resulta da fixação da matéria de facto, não foi considerado provado que tivessem existido, nos anos de 2014 e 2015, os erros referidos relativos a mercadorias em trânsito.

Por outro lado, como se refere no RIT, resulta do § 33 da NCRF 4 que *«tratando-se de um erro, o mesmo deverá ser objeto de tratamento retrospectivo, afetando a posição das primeiras demonstrações financeiras aprovadas após a descoberta do erro, ou seja, no exercício económico presente de 2019, não devendo, conseqüentemente, afetar o resultado dos exercícios objeto de análise (2016 e 2017)»*.

O princípio contabilístico dispõe que, uma vez detectado um erro, esse erro deve ser reflectido (contabilizado) nas demonstrações financeiras do ano em o mesmo foi detectado, não no ano das demonstrações financeiras ao qual se refere, e que o respectivo efeito deve ser determinado de uma forma retrospectiva.

Tal significa que, com base no recálculo, como exercício quantitativo, das demonstrações financeiras do ano em que o erro efectivamente ocorreu, bem como os anos seguintes, tal ajustamento será apenas reflectido nas demonstrações financeiras do ano em que o erro foi detectado. Estas últimas (e apenas estas) demonstrações financeiras devem expressar a realidade patrimonial incorporando a situação como se tal erro tivesse sido

contabilizado nas demonstrações financeiras do ano em que ocorreu.

Assim, um erro na contabilidade ocorrido em 2014 e 2015, mas apenas identificado em 2019, deverá ser corrigido nas demonstrações financeiras de 2019, de uma forma retrospectiva. Não haverá “reabertura de contas”, e preparação de novas demonstrações financeiras para os anos do período de 2014 – 2018 (aliás, até porque já teriam sido aprovadas em Assembleia Geral e efectuadas distribuição de lucros ou reservas durante esses anos).

Como se exige que tal ajustamento seja retrospectivo, é necessário então efectuar um exercício quantitativo que consiste em recalculas as demonstrações financeiras de 2014 e 2015, como se o erro não tivesse ocorrido, mais o respectivo impacto em 2016 a 2018, e qual o valor a contabilizar em 2019 como ajustamento, de modo que a situação patrimonial da sociedade reflecta a situação como se nunca tivesse ocorrido qualquer erro em 2014 e 2015. No fundo, é a reconstituição da situação patrimonial da sociedade, mas apenas em 2019, não nos anos cujas as demonstrações financeiras já se encontram aprovadas.

O artigo 26.º do CIRC, que trata dos «*Inventários*», no seu n.º 1, remete, em geral, para as normas contabilísticas e entre as suas normas não se contra nenhuma que afaste a aplicação do regime de correcção de erros previsto na NCRF 4.

Assim, para além de não se poder considerar provados os erros que a Requerente refere como relativos a mercadorias em trânsito, não há qualquer fundamento, quer à face das normas contabilísticas vigentes em Portugal, quer à face do artigo 26.º do CIRC, para esses hipotéticos erros ocorridos em 2014 e 2015 e detectados em 2019 influenciarem o valor dos inventários nos exercícios de 2016 e 2017.

Pelo exposto, o artigo 26.º do CIRC e a NCRF 4 invocados no RIT dão suporte à correcção efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, o que leva a concluir que, quanto a esta questão, improcede o pedido de pronúncia arbitral.

### **3.1.3. Correcções relativas aos ajustamentos feitos pela Requerente com fundamento em erro do sistema gerador de resultados inflacionados da conta stock count**

Trata-se de correcções que a Requerente fez com fundamento em erro do sistema, que

consistia no facto de para as compras estar assumido um desconto de 66% e para as vendas um desconto de 44%, de que resultava que os resultados na conta de stock count ficarem inflacionados.

Por isso, a Requerente defende que devem ser retirados os montantes relativos ao erro na conta mark up nos anos de 2016 e 2017» (página 29 das alegações).

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância fiscal das correcções efectuadas pela Requerente por entender, em suma, que «*os ajustamentos efetuados pela A não encontram acolhimento quer na norma contabilística (SNC) quer no artigo 26.º do CIRC, o mesmo se podendo aferir em relação às perdas por imparidade previstas no artigo 28º do CIRC*».

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira reafirma a posição assumida no RIT.

A norma contabilística sobre inventários é a NCRF 18, que nos seus §§ 34 a 36 trata do «*reconhecimento como um gasto*».

Naquele § 34 refere-se o seguinte:

*34 – Quando os inventários forem vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respetivo rédito seja reconhecido. **A quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorra.** A quantia de qualquer reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorra. (negrito nosso)*

Como resulta desta norma, os ajustamentos dos inventários relevantes como gastos dos períodos em que ocorram **são apenas os ajustamentos para o valor realizável líquido e por perdas.**

No caso em apreço, não se está perante ajustamento para o valor realizável líquido, como a própria Requerente garante página 31 das alegações, dizendo que «*os valores contabilizados nos exercícios aqui em discussão não se prendem com diferenças entre o custo de aquisição dos produtos e o respetivo valor realizável líquido*». (Negrito nosso)

Também não se está perante ajustamento dos inventários resultante de perdas, designadamente derivados de contagem física de stocks, como confirma a Requerente na

página 30 das suas alegações.

Por outro lado, também não se está perante perda por imparidade fiscalmente relevante para efeitos do artigo 28.º do CIRC, pois não se está em situação em que o valor realizável líquido seja inferior ao custo de aquisição (n.º 1 deste artigo).

Sendo, assim, não se encontra nesta norma contabilística suporte para atribuir relevância como gasto ao ajustamento efectuado pela Requerente baseado no invocado erro do sistema, gerador de inflação do valor dos stocks.

O mesmo sucede com o artigo 26.º do CIRC que, como se referiu, remete genericamente para as normas contabilísticas e não contém qualquer disposição que atribua relevância fiscal como gastos à correcção de erros do tipo dos referidos pela Requerente.

Por isso, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão ao não considerar como gastos os valores destes ajustamentos à conta Mark up.

Acrescente-se ainda que é irrelevante, para a relevância fiscal dos descontos registados na conta Mark up como gasto, a natureza de descontos financeiros que a Requerente lhes atribui, na página 17 das alegações, dizendo que eles se traduzem num «*valor percentual aplicado à totalidade do documento – “sales order” na venda dos produtos feita pela D à C*».

A Requerente defende que os descontos financeiros não devem ser deduzidos aos custos dos inventários, baseando-se, *a contrario*, no § 11 da NCRF 18, em que se refere que «*os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação dos custos de compra*»: para a Requerente, «*o §11 da NCRF 18 refere que se devem deduzir na determinação dos custos de compra os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes. Assim, os descontos financeiros, por terem uma natureza diferente do desconto comercial, não devem ser deduzidos ao custo dos inventários*».

No entanto, esta interpretação *a contrario* não tem fundamento, pois os descontos financeiros não integram sequer o custo dos inventários, pois não têm a ver com o custo de aquisição.

Na verdade, os descontos financeiros baseiam-se em antecipação do pagamento ao fornecedor que, como contrapartida da antecipação, está disposto aceitar um custo, que é o desconto que concede ao adquirente.

Assim, o desconto financeiro obtido não constitui uma redução do preço de custo de

aquisição, nem tem a ver com o valor do inventário, pois baseia-se apenas nas específicas condições de pagamento, tendo natureza semelhante a um proveito financeiro obtido por aplicação de capitais e é, por isso, considerado um rendimento e contabilizado numa conta classe 7-Rendimentos (conta 782) e não numa conta de inventários.

*«Neste caso, o que está em causa é, para o fornecedor, o recebimento antecipado de um determinado montante, o que representa uma operação diferente da operação económica realizada anteriormente. Isto é, a concessão de um desconto de pronto pagamento não vai afectar a compra e a venda anteriormente efectuada, razão pela qual a sua contabilização é feita numa conta de resultados financeiros e não numa conta de custos ou proveitos operacionais, levando em consideração a efectiva natureza financeira da operação em causa».* ( <sup>1</sup> )

Assim, tem razão a Autoridade Tributária e Aduaneira, à face do artigo 26.º do CIRC e das normas contabilísticas referidas, para que aquele remete genericamente, ao não aceitar a relevância dos ajustamentos derivados de erros do sistema como gastos.

### **3.1.4. Questões de conhecimento prejudicado**

Como se referiu no ponto 3.1.1. a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou dupla fundamentação para a não aceitação dos ajustamentos referidos como gastos:

- **por um lado**, a não observância das *«normas previstas nos artigos 23º, 23º-A, 55º e 123º do CIRC»*, que prevêem, os requisitos do reconhecimento dos gastos;
- **por outro lado**, o não cumprimento do *«estipulado nos artigos 26º e 28º» «facto que igualmente impediria a aceitação destes gastos»*

Sendo autónomos os fundamentos invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo cada um deles com potencialidade para sustentar as correções efetuadas, o facto de se considerar que tem suporte legal um deles leva a concluir que fica prejudicado, por inútil, o conhecimento do outro, como decorre dos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

---

<sup>1</sup> ANTÓNIO NABO, *Da não aplicação de IVA nos descontos de pronto pagamento*, in *Revista TOC*, de Janeiro de 2006, n.º 70, páginas 41-43.

Na verdade, como vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo, quando um acto administrativo ou tributário tem mais que um fundamento, cada um deles com potencialidade para, só por si, assegurar a legalidade de um acto tributário (ou administrativo) é irrelevante que um deles seja ilegal, pois "*o tribunal, para anular ou declarar a nulidade da decisão questionada, emitida no exercício de actividade vinculada da Administração, não se pode bastar com a constatação da insubsistência de um dos fundamentos invocados, pois só após a verificação da improcedência de todos eles é que o tribunal fica habilitado a invalidar o acto*".<sup>(2)</sup>

Isto é, se há um fundamento do acto que subsiste, ele não pode ser declarado ilegal, independentemente da eventual ilegalidade de outro ou outros fundamentos.

Pelo que se referiu, as correcções relativas à não aceitação pela Autoridade Tributária e Aduaneira da relevância nos exercícios de 2016 e 2017 de erros de exercícios anteriores (ponto 3.1.2) e relativas aos ajustamentos efectuados pela Requerente com base em erro do sistema (ponto 3.1.3) têm fundamento nos artigos 26.º e 28.º do CIRC, invocados no RIT.

Assim, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento da questão de saber se essas correcções também teriam fundamento válido nos artigos 23.º, 23.º-A, 55.º e 123.º do CIRC.

Pelo exposto, não se toma conhecimento das questões da validade das correcções referidas, à face dos artigos 23.º, 23.º-A, 55.º e 123.º do CIRC

### **3.1.5. Conclusão sobre as correcções relativas a «inventários/imparidades» (nos valores totais de 2.322.860,59 em 2016 e € 145.359,37 em 2017)**

Pelo exposto, improcede integralmente o pedido de pronúncia arbitral quanto a estas correcções.

---

<sup>(2)</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-5-2000, processo n.º 39073, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 09-12-2002, página 4229.

Na mesma linha, pode ver-se o acórdão do acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 28-10-2004, processo n.º 28055, em que se entendeu que «*tendo o acto contenciosamente impugnado uma pluralidade de fundamentos, a invalidade de um deles não obsta a que o tribunal conheça dos restantes e só no caso de concluir pela invalidade de todos eles pode e deve julgar o acto nulo ou anulável*».

### 3.2. Correções relativas a «perdas expectáveis»

A Requerente apurou a percentagem de 1% das vendas como «perdas expectáveis» em inventários, calculado sobre o resultado das vendas líquidas e ligada a contagem física dos inventários, sem qualquer desconto intragrupo, nos termos do documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

A Autoridade Tributária e Aduaneira considerou que «esta rubrica não mais é do que uma provisão constituída para fazer face a perdas expectáveis nos inventários».

A Autoridade Tributária e Aduaneira discordou da fixação dessa percentagem em 1%, entendendo que deve ser fixada em 0,9%, pelas seguintes razões:

- i. a jurisprudência emanada pelo CAAD sobre este tipo de operações (vide Processo n.º 615/2014-T), e citamos "A percentagem de 0,94% das vendas constatada a partir das perdas detectadas por inventário físico, situa-se em limites de razoabilidade para o sector não contestados.";*
- ii. Parecer n.º 63/92 do Centro de Estudos Fiscais, de 13 de julho de 1992, no que concerne aos valores considerados razoáveis para efeitos da perda em inventários na venda a retalho, que passamos a citar:*

*"b) Existências*

*Nos casos já atrás assinalados de pequenos furtos de existências verificados em superfícies de venda a retalho, poderá solicitar-se, a requerimento da empresa interessada e independentemente de participação policial, a correspondente perda para efeitos de determinação do lucro tributável, devendo o contribuinte demonstrar que tais perdas se situam dentro de limites razoáveis para o respetivo sector de atividade e condições de exercício do mesmo e indicar quais os sistemas de controlo e contabilístico designadamente de natureza informática, instituídos em conexão com a verificação destes eventos."*

*No âmbito da análise ao setor do retalho, e pela consulta ao relatório intitulado "The Global Retail The Barometer 2014-2015", do Centre for Retail Research - entidade independente que se dedica a análise do impacto do furto no sector do retalho a nível europeu - o mesmo concluiu, em referência aos exercícios de 2014 e 2015, que a taxa de perdas desconhecidas em Portugal, no sector do retalho, se cifrou em 0,90% das vendas. Assim os valores declarados excederiam em muito o valor aceite caso se utilizasse este indicador, pelo que a aceitação destes valores exigiria sempre uma fundamentação documentalmente sustentada.*

*Atendendo à fundamentação anterior e considerando que para os exercícios de 2016 e 2017 não existem dados atualizados sobre as perdas consideradas razoáveis para este setor de atividade (venda a retalho), mas considerando que as condições de exercício da atividade por parte do sujeito passivo não sofreram alterações, constrangimentos que o mesmo tenha dado conhecimento a estes Serviços de Inspeção, consideramos ser razoável a aceitabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, de uma perda equivalente a 0,9% do volume de vendas declarada, percentagem esta superior aos valores calculados pelo sujeito passivo nos exercícios de 2014 (0,78%) e 2015 (0,75%), de acordo com os seguintes cálculos: (...)*

A Requerente discorda da percentagem fixada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, dizendo o seguinte, em suma:

- o valor calculado corresponde a uma provisão de 1% de quebras sobre as vendas líquidas (livres de qualquer desconto, i.e., as vendas sem o desconto intra-grupo registado na sub-conta de inventários – conta markup), pelo que, sendo o valor total do inventário composto pelas duas contas todos os valores contabilizados são necessariamente inscritos pelo respetivo valor na conta net e mark up (o que significa que considerando as duas contas, o valor total registado ascende a 1,8% em 2016 e 2,8% em 2017);
- este valor é analisado periodicamente pela Requerente, face às características do mercado e da sua atividade a nível global, tendo sido o valor contabilizado como provisão para perdas expectáveis incrementado para 1,5% em 2018 e 1,8% em 2019, para todos os países da Europa;
- a Autoridade Tributária e Aduaneira não dispõe de dados actualizados e não servem de fundamento um parecer de 1992 e um decisão arbitral sobre factos tributários ocorridos em 2009, sobre uma empresa do sector livreiro e não de venda a retalho de equipamento desportivo, como é a Requerente;
- pretendendo a AT questionar os valores contabilizados pela Requerente como percentagem de quebras expectáveis, a si lhe caberia recolher dados efetivamente comparáveis que permitissem recusar a aceitabilidade dos valores efetivamente declarados pela Requerente nos dois exercícios, o que não sucedeu;
- o “The Global Retail The Barometer 2014-2015” do Centre for Retail Research,

faz análises não por país, mas por sector, em que prevê percentagens de perdas de 1,80%, 1,11% e 1,66%;

- não recolhendo informação actualizada, a Autoridade Tributária e Aduaneira violou os princípios do inquisitório e da verdade material;
- a admitir-se a prática da AT, a mesma redundaria numa flagrante violação do princípio da legalidade tributário previsto nos artigos 103º e 104º da CRP, pois que à inspeção tributária está vedada a possibilidade de fixar administrativamente elementos essenciais das normas de incidência tributária;
- os dados mais recentes do setor mostram que os valores de perdas expectáveis de stock são bastantes superiores aos indicados pela Autoridade Tributária e Aduaneira:

Global Retail Shrinkage - by Region, 2017-2018<sup>(1)</sup>

Region	Shrinkage, 2017-2018 as a percentage (%) of sales	Shrinkage Value (\$ billion)
USA	1.85%	42.49
Europe	1.83%	29.05
Latin America	1.81%	3.99
Asia Pacific	1.75%	24.03
Global	1.82%	99.56

nte: Relatório Anual da Planet Retail RNG (disponível em <https://->)

- as percentagens efectivas de perdas foi superior à previsão de 1%, tanto no ano de 2016 como de 2017.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira, no essencial, mantém a posição assumida no RIT.

Quanto a esta correcção, afiguram-se insuficientes os elementos utilizados pela Autoridade Tributária e Aduaneira como referência ou termos de comparação de percentagens de perdas, designadamente por não se reportarem aos anos em causa, nem especificamente a empresas de venda a retalho de artigos desportivos, como é a Requerente.

O facto de em anos anteriores as provisões para perdas expectáveis terem sido de

0,78% e 0,75%, não justifica necessariamente uma redução das provisões, pois as circunstâncias podem alterar-se e, como refere a Requerente, em anos posteriores a 2017, mesmo as provisões de 1% adoptadas nos exercícios de 2016 e 2017 ter-se-ão mostrado insuficientes, como indicia o documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que é proposto o ajustamento da percentagem para 1,5%.

Por outro lado, trata-se de previsões de perdas cuja fixação envolve necessariamente subjectividade, pelo que, detendo o Sujeito Passivo maior informação sobre as perspectivas do seu negócio, só se justificará uma correção do seu juízo sobre as perdas previsíveis e preferir o da Autoridade Tributária e Aduaneira quando houver elementos seguros para concluir que aquele é errado.

Não é isso que sucede no caso em apreço em que a diferença entre a percentagem adoptada pela Requerente e a pretendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira é de apenas 0,1%, uma divergência tão reduzida que, atenta a margem de subjectividade ínsita numa previsão, não permite considerar errado qualquer dos entendimentos, quer o da Requerente, quer o da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Neste contexto, no mínimo, terá de constatar-se a existência de uma dúvida fundada sobre a adequação da quantificação das perdas expectáveis efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que justifica a anulação desta correcção, nos termos do artigo 100.º n.º 1, do CPPT.

Procede, assim o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

### **3.3. Liquidações de juros compensatórios**

As liquidações de juros compensatórios têm como pressupostos as respectivas liquidações de IRC, pelo que enfermam dos mesmos vícios e se justifica também a sua anulação, mas partes correspondentes às correcções que enfermam de vícios.

## **4. Restituição de quantia paga indevidamente e juros indemnizatórios**

Em 16-06-2020, a Requerente efectuou o pagamento voluntário das liquidações

impugnadas e pede o reembolso do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.

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

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do

artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

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

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

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

Na sequência da anulação da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente suportada, que é o IRC e juros compensatórios correspondentes às correcções efectuadas relativas as provisões, referidas no ponto 3.2 deste acórdão.

Não havendo elementos para determinar com exactidão o montante a reembolsar, ele deverá ser determinado em execução do presente acórdão, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, e do artigo 609.º, n.º 2, do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

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

**Artigo 43.º**  
**Pagamento indevido da prestação tributária**

*1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

No caso em apreço, conclui-se que há erro nas liquidações imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde 16-06-2020, data em que a Requerente efectuou o pagamento das quantias liquidadas, até ao integral reembolso do montante pago indevidamente, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

## **5. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam, neste Tribunal Arbitral, em

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto às correcções referidas no ponto 3.2 deste acórdão, relativas a provisões para perdas expectáveis;
- b) Anular parcialmente a liquidação de IRC n.º 2020 8..., relativa ao exercício de 2016, na parte correspondente à correcção no valor de € 1.084.150,00 referida no ponto 3.2 deste acórdão, bem como as respectivas liquidação de juros compensatórios e demonstração de acerto de contas;
- c) Anular parcialmente a liquidação de IRC n.º 2020 8..., relativa ao exercício de 2017, na parte correspondente à correcção no valor de € 1.084.150,00 referida no ponto 3.2 deste acórdão, bem como as respectivas liquidação de juros compensatórios e demonstração de acerto de contas;
- d) Julgar parcialmente procedente o pedido de reembolso e condenar a Administração Tributária a pagar à Requerente a quantia que for liquidada em execução deste acórdão;
- e) Julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Administração Tributária a pagá-los à Requerente nos termos do ponto 4 deste acórdão, calculados sobre a quantia a reembolsar;
- f) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte restante.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **865.426,449**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **7. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **12.240,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Quanto às correcções impugnadas, o pedido de pronúncia arbitral improcede quanto ao valor de valor de € 2.468.219,96 (2.322.860,59 em 2016 e € 145.359,37 em 2017) e procede quanto ao valor de € 846.585,45 (€ 245.481,44 em 2016 e € 601.104,01 em 2017).

Em função das percentagens de decaimento, fixa-se a responsabilidade por custas em 74,46% a cargo da Requerente e 25,54% a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 15-06-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Jorge Manuel Figueiredo)

(Eduardo Paz Ferreira)