

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 640/2017-T**

**Tema: ISP – Gasóleo Colorido e Mercado.**

O Árbitro Marisa Almeida Araújo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar este Tribunal Arbitral Singular, toma a seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. Relatório:**

**1.1.** A..., NIF ..., (doravante designado por “Requerente”), residente na Rua ..., n.º...-..., ...-... ..., apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de tribunal arbitral singular, no dia 5 de dezembro de 2017, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por “Requerida” ou “AT”).

**1.1.** O Requerente pretende, no referido pedido de pronúncia arbitral, que seja anulado o acto tributário correspondente à liquidação oficiosa relativo a Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), no valor de € 4.386,08, Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), no valor de € 2.338,28, taxa de retenção no valor de 46,91 Euros e juros compensatórios no valor de 435,97 Euros e impressos no valor de 1,80 euros, no montante total de 7.209,04 Euros (sete mil duzentos e nove euros e quatro cêntimos), notificada através de ofício n.º ... de 28/08/2017.

**1.2.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Requerida, em 6 de dezembro de 2017.

- 1.3.** O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável e as partes não manifestaram recusar a designação, nos termos do artigo 11.º, n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e do art. 7.º do Código Deontológico.
- 1.4.** A 15 de fevereiro de 2018 foi constituído o tribunal arbitral.
- 1.5.** Notificada para o efeito a 15 de fevereiro de 2018, a Requerida apresentou, em 20 de março de 2018, a sua Resposta, tendo remetido cópia do processo administrativo na mesma data.
- 1.6.** Em 23 de março de 2018, foi dispensada a reunião arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo-se convidado a Requerente e Requerida a alegar por escrito.
- 1.7.** A Requerente apresentou alegações escritas a 9 de abril de 2018 e a Requerida apresentou as suas alegações a 23 de abril, mantendo, no essencial, posições já assumidas.
- 1.8.** A 27 de abril de 2018 foi fixado o prazo limite para publicação da decisão final a 4 de junho de 2018.
- 1.9.** O Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:
- (i) Como questão prévia a sua legitimidade processual e interesse em agir, considerando que a sociedade comercial de que era sócio único foi dissolvida em 22/11/2016 e, sendo a dívida solidária conclui que tem legitimidade e interesse em agir, pessoalmente.
  - (ii) O Requerente foi notificado, na qualidade de gerente da sociedade comercial B..., Lda., NIPC ... (de ora em diante “sociedade”), pela Delegação Aduaneira da ..., para proceder ao pagamento de € 7.209,04, correspondente, € 4.386,08 a ISP, € 2.338,28 a taxa de CSR, € 46,91 a taxa de retenção, € 435,97 a juros compensatórios e € 1,80 a impressos.

- (iii) Alega o Requete que a sociedade foi objecto de uma acção de inspecção com o n.º OI2016..., cujo projecto de conclusões do relatório de inspecção aduaneira, datado de 14 de março de 2017, lhe foi notificado através do ofício n.º .../... /16 (...) tendo sido exercido audição prévia, por escrito a 31/03/2017.
- (iv) A sociedade foi notificada do relatório final da inspecção por Ofício n.º .../... /... (...) de 19/04/2017, mantendo, segundo o Requerente, as conclusões do projecto apresentado, não obstante os argumentos suscitados em sede de audição prévia – a saber:
- a) Não foram registados pela firma, enquanto revendedor de GCM, 886,500 Lt durante o ano de 2013 e 221.700 Lt durante o ano de 2015;
  - b) Foram emitidas facturas em 2015 e 2016, a que correspondem 16.038,380Lt e 3.398,360Lt, respectivamente, sem identificação de qualquer cliente e porquanto sem identificação de qualquer titular de cartão de acesso;
  - c) Foram facturadas em 2015 a que correspondem 1.339,750Lt de GCM, com identificação de clientes não titulares de cartão de acesso;
- (v) Concluindo a AT, conforme suscita o Requerente, que se deverá, proceder-se á liquidação oficiosa do ISP devido que deverá ser efectuada tendo por base a diferença entre as taxas de gasóleo rodoviário e colorido e marcado (agrícola), previstas para cada um dos períodos (...). Assim, sendo, o montante de imposto apurado é de € 6.771,27, ao qual acrescem os respectivos juros compensatórios calculados por aplicação do disposto no art. 35.º da LGT.
- (vi) Por ofício n.º ... de 23/08/2017 a Requerente foi notificada de despacho que recaiu sobre o pedido de redução da coima e,
- (vii) Por ofício n.º..., de 28/08/2017, a Requerente foi notificada da liquidação oficiosa, que impugna, para pagamento de € 7.209,04, correspondente, € 4.386,08 a ISP, € 2.338,28 a taxa de CSR, € 46,91 a taxa de retenção, € 435,97 a juros compensatórios e € 1,80 a impressos.
- (viii) Valores que o Requerente pagou em 08/09/2017.
- (ix) O Requerente alega, desde logo, que a fundamentação da AT é obscura e deficiente o que, no seu entender, equivale à falta de fundamentação do acto

tributário em apreço nos autos suscitando nomeadamente que, no âmbito do relatório da acção inspectiva n.º OI2016..., o acto de liquidação refere que “(...) houve informação recolhida junto do fornecedor de combustíveis (C..., S.A.)”, que o Requerente alega desconhecer, não tendo sido fornecedor da sociedade de que era gerente.

- (x) Por outro lado, alega que o valor da taxa de CSR (€ 2.338,28), o acto de liquidação não se encontra em consonância com o previsto no mencionado relatório final (€ 2.385,19), o que, segundo o Requerente, tem em implicação na taxa de retenção.
- (xi) O mesmo se verificando à taxa de gasóleo rodoviário (após 11/02/2016): no ato de liquidação é referido o valor de € 338,41 e no relatório é referido o valor de € 318,41 e à taxa de CRS (aplicável ao ano de 2013), em que no acto de liquidação é referido o valor de € 91,00 e no relatório é referido o valor de € 89,12.
- (xii) Alega ainda o Requerente que é obscura e até ininteligível a fundamentação contida no acto de liquidação com referência à contagem dos juros compensatórios, uma vez que, a liquidação refere que são calculados diariamente à taxa de 4,5% ao ano, de acordo com a Portaria n.º 291/2003, de 08/04 “na situação referente a 2013 e 2015, desde 31 de dezembro e na situação referente a 2016, desde a data de início do procedimento de fiscalização e, nos dois casos até ao registo da liquidação”.
- (xiii) Alegando o Requerente que não sabe decifrar os “dois casos” e muito menos o cálculo realizado nos anos de 2015 e 2016 já que, no que tange ao ano de 2015: de 01/12/2015 quando, momentos antes refere que teria de ser desde 31 de dezembro e, com referência ao ano de 2016: de 04/05/2016, quando, momentos antes refere que teria de ser desde o início do procedimento de fiscalização, que a final, só aconteceu em 10 de novembro de 2016, com a assinatura da ordem de serviço pelo TOC da sociedade.
- (xiv) Por outro lado, alega que a AT sufraga uma errada aplicação e interpretação do art.93.º, n.º 5 do CIEC, padecendo a liquidação de erro nos pressupostos de facto e de direito.

- (xv) Do relatório final da inspeção que originou a liquidação do imposto impugnada o Requerente conclui que a AT teve em consideração a análise dos registos efectuados no TPA n.º..., instalado no posto de abastecimento de combustível da ..., ..., utilizado pela sociedade para o exercício de revenda de GCM.
- (xvi) Suscitando o Requerente que, de acordo com o relatório, a soma de litros consumidos, com referência ao TPA, nos anos de 2013 a 2016, resulta:
- Para o ano 2013 — 26.153,500 Lt
  - Para o ano 2014 — 31.557,300 Lt
  - Para o ano 2015 — 26.078,30 Lt
  - Para o ano 2016 — 6.872,600 Lt
- Perfazendo um total de 90.661,700
- (xvii) Dos elementos recolhidos pela AT, relacionados com os inventários de GCM, declarados fiscalmente e referentes aos anos de 2012 a 2015, resulta:
- Para o ano 2012 — 2.200,000Lt
  - Para o ano 2013 — 3.466,000 Lt
  - Para o ano 2014 — 700,000 Lt
- Perfazendo um total de 2.392,000
- (xviii) Segundo o Requerente resulta ainda do relatório que a B... comprou as seguintes quantias ao seu fornecedor D...:
- Para o ano 2013 — 28.006,000Lt
  - Para o ano 2014 — 28.003,000 Lt
  - Para o ano 2015 — 27.992,000 Lt
- Perfazendo um total de 84.001,000
- (xix) Perante tais elementos, alega o Requerente que a AT conclui, entre o mais, que relativamente ao ano de 2013 há 886.500Lt de vendas não registadas e, em relação ao ano de 2015, há 221,700 Lt de vendas não registadas.
- (xx) Alega ainda o Requerente que a AT em resultado da análise efectuada aos dados das vendas declaradas durante os anos de 2015 e 2016 (com recurso ao SAF-T Facturação), tendo como critério a identificação do cliente em cada um dos documentos de venda emitidos, que foram emitidas em 2015 e 2016 a que

correspondem 16.038,380Lt e 3.398,360Lt, respectivamente, sem identificação de qualquer cliente e, portanto sem identificação de qualquer titular de cartão de acesso.

- (xxi) Para além disso alega que a AT conclui que foram emitidas em 2015 num total de 1.339,750 Lt de GCM, com identificação de clientes não titulares de cartão de acesso.
- (xxii) Tendo a AT procedido à liquidação oficiosa de um montante de imposto que o Requerente parcialmente impugna, no que tange aos pontos descritos em (xx) e (xxi).
- (xxiii) Alega o Requerente que, com referência aos anos de 2015 e 2016, o disposto no n.º 5 do art. 93.º e al. h) do n.º 2 do art. 4.º do CIEC, os quais prevê que o proprietário ou responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público de gasóleo colorido e marcado é responsável pelo pagamento do montante do imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e o aplicável ao gasóleo colorido e marcado, relativo às quantidades que venderam e que não se encontram devidamente registados no sistema informático associado aos cartões electrónicos atribuídos, bem como em relação às quantidades para as quais não tenham sido emitidas as correspondentes facturas em nome do titular do cartão.
- (xxiv) Normas complementadas por normas de natureza regulamentar, designadamente pelas Portarias n.os 117-A/2008, de 8 de fevereiro e 361-A/2008 de 12 de maio, ambas aprovadas ainda na vigência do anterior CIEC, que se mantêm em vigor.
- (xxv) A Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, estabelece as regras de comercialização do GCM e respectivos mecanismos de controlo.
- (xxvi) Considerando o Requerente que a inobservância do n.º 8 da aludida portaria, concretamente a falta de emissão da factura ou documento equivalente, emitida em nome do titular do respectivo cartão de microcircuito, poderá quanto muito, fazer incorrer o seu autor em responsabilidade contraordenacional nos termos do art. 109.º, n.º 2, al. p) do RGIT, por violação das regras de comercialização.

- (xxvii) Entendendo o Requerente que a aludida violação não faz incorrer o autor na responsabilidade prevista no art. 93.º, n.º 5 do CIEC, quando, como no caso, a maioria das vendas foram registadas nos terminais POS no momento em que ocorreram, no caso no TPA n.º... .
- (xxviii) Posição que a AT não assumiu, concluindo que um fornecimento efectuado a um titular de cartão que fique até registado no sistema informático subjacente ao cartão electrónico atribuído, mas em que a factura tenha sido emitida a “consumidor final”, faz automaticamente responsabilizar o proprietário ou responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação a tais quantidades, nos termos do art. 93.º, n.º 5 do CIEC.
- (xxix) Desta forma, a AT segundo o Requerente, “invalida” as quantias de 16.038,380 Lt (em 2015) e 3.398,360Lt (em 2016) apenas porque foram emitidas facturas nos respectivos anos sem a identificação de qualquer cliente, desconsiderando as quantias registadas no TPA n.º...: 26.078,300Lt (2015) e 6.872,600 (2016), mormente, segundo o Requerente, quando é possível fazer a respectiva correspondência.
- (xxx) Da mesma forma, no que respeita ao ano de 2015, com emissão de documentos comerciais com identificação de adquirentes não titulares de cartão de acesso, questiona o Requerente porque deverão ser responsabilizados os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a sua venda ao público pelas quantidades vendidas de GCM facturadas com NIF’s de pessoas não titulares de cartão de acesso, pessoas essas, sim, que objectivamente fizeram uso indevido de um cartão de acesso que não lhes pertence.
- (xxxii) Entende o Requerente que o que o legislador quis estabelecer na parte final do normativo que a responsabilidade pelas quantidades mesmo não tendo sido registadas no sistema de controlo, não foram, ainda assim, facturadas com um NIF de um beneficiário de cartão electrónico.
- (xxxiii) Concluindo que estar diante de uma hipotética norma de incidência baseada numa presunção de que o GCM não foi vendido a titulares de um cartão com

microcircuito nem usado para os fins que legalmente está autorizada a sua comercialização, mas sim para os fins a que se destina o gasóleo rodoviário.

(xxxiii) E assim, sendo uma presunção relativa à incidência tributária, sempre seria possível ilidi-la, demonstrando que o gasóleo foi vendido a titulares de cartão com microcircuito que detinham condições legais para o adquirir.

(xxxiv) E sendo os cartões pessoais e intransmissíveis os titulares são os responsáveis pela sua utilização com um código que só por si é conhecido.

(xxxv) A interpretação, como o Requerente alega que a AT faz, do art. 93.º, n.º 5 do CIEC é simplesmente “retirar de cena” as quantias efectivamente registadas no sistema electrónico de controlo, olhando só para a emissão das facturas.

(xxxvi) Tal interpretação viola a vertente do equilíbrio, racionalidade ou proporcionalidade em sentido estrito, segundo o Requerente.

(xxxvii) Uma vez que, ainda que a AT reconheça, segundo o Requerente que foram vendidos, em 2015 e 2016, 26.078,300Lt e 3.872,600Lt, respectivamente a titulares de cartão e que tais vendas foram registadas no sistema informático subjacente aos cartões atribuídos, estando afastada a hipótese de fraude, ainda assim se aplicasse a estatuição da norma em causa, apenas e tão só, porque as respectivas facturas foram emitidas a consumidores finais ou a consumidores não titulares do cartão de acesso mas que fizeram uso indevido de um.

(xxxviii) Não houve, segundo o Requerente, qualquer dano para a receita fiscal, ainda que haja ilícito é contraordenacional por violação da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, sob pena de violação do princípio do *ne bis in idem*.

(xxxix) Concluindo, assim, o Requerente que a interpretação da AT é errada, impugnando dessa forma a liquidação, parcialmente, no que concerne aos anos de 2015 e 2016 em relação às quantias facturadas sem identificação do cliente (consumidor final) de 16.038,380 Lt e 3.398,360 Lt, respectivamente, e em relação ao ano de 2015, no que tange a quantidades facturadas com identificação de cliente não titular de cartão de acesso, de 1.085,80Lt.

**1.10.** Por sua vez, a Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e alegando, em síntese, que:



- (i) No âmbito da acção inspectiva efectuada ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2016..., de 08.11.2016, da Delegação Aduaneira da ..., procedeu ao controlo da comercialização de gasóleo colorido e marcado daquele posto de abastecimento, tendo em consideração os registos efectuados no TPA n.º..., instalado no PAC da ..., no concelho de ..., para o período de tempo entre o ano de 2013 e o ano de 2016.
- (ii) No âmbito da acção, iniciada em 10.11.2016 procedeu à análise dos elementos comerciais e contabilísticos recolhidos junto da contabilidade do operador e da relação dos registos efectuados no TPA utilizado para o efeito, obtida junto da Direcção Geral da Agricultura e do Desenvolvimento Regional (DGADR).
- (iii) Verificou a Requerida, referindo-se ao relatório final, que
- Quanto à Determinação de Vendas Efectivas, com recurso aos inventários finais e às compras efectuadas em cada um dos anos em análise foi possível apurar a quantidade de vendas efectivas.  
Para o ano 2013 — 27.040,000 Lt  
Para o ano 2014 — 30.769,000 Lt  
Para o ano 2015 — 26.300,000 Lt  
Para o ano 2016 — 2.392,000 Lt
  - Como resultado da comparação entre Vendas efectivas e registos efectuados no TPA n.º..., verificou que, nos anos de 2013 e 2015 não foram objecto de registo 886.500 Lt e 221.700Lt, respectivamente, de GCM comercializados;
  - Em resultado da análise efectuada aos dados das vendas declaradas durante os anos de 2015 e 2016, tendo como critério a identificação do cliente em cada um dos documentos de venda emitidos, concluiu,
    - emissão de facturas em 2015 e 2016, a que correspondem 16.038.380Lt e 3.398.360lt, respectivamente, sem identificação de qualquer cliente e portanto sem identificação de qualquer titular de cartão de acesso
    - emissão de facturas em 2015 a que correspondem 1.339.750Lt de GCM, com identificação de clientes não titulares de cartão de acesso.
- (iv) Em resultado do que a AT apurou:

- 1º - Falta de registo no sistema informático utilizado para o efeito (TPA) de GCM durante os anos de 2013 e 2015;
- 2º - Emissão, em 2015 e 2016, de documentos comerciais sem identificação dos respectivos adquirentes;
- 3º - Emissão, em 2015, de documentos comerciais com identificação de adquirentes não titulares de cartão de acesso.
- (iv) O Requerente foi notificado, em 16.03.2017, do projecto de relatório da acção para se pronunciar em sede de audiência prévia, o que fez, alegando, segundo a AT, o desconhecimento da lei que entrou em vigor sobre a obrigatoriedade de emitir todos os documentos de venda com a identificação dos beneficiários, e manifestando a intenção de proceder ao pagamento do imposto em dívida, mais solicitando o pagamento da coima reduzida por aplicação do disposto no artigo 29.º do RGIT.
- (v) Em 16.03.2017 o Requerente foi notificado do Relatório Final da Acção de Natureza Inspectiva, nos termos do artigo 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.
- (vi) Na sequência do despacho de 18.04.2017, do Director da Alfândega de ..., exarado no Relatório Final da ANI, o ora Requerente foi notificado pelo Ofício n.º..., de 28.08.2017 para proceder ao pagamento da dívida apurada no montante total de 7.209,04 € correspondentes a 4.386,08 € de ISP, 2.338,28 € de taxa CRS, 46,91 € de taxa de retenção, 435,97 € de Juros compensatórios e 1,80 € de impressos.
- (vii) O Requerente efectuou o pagamento e impugnou a dívida em causa através da apresentação do presente pedido arbitral.
- (viii) Segundo a AT, o regime fiscal do gasóleo colorido e marcado encontra-se vertido no Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, com as alterações que, posteriormente, vieram a ser introduzidas.
- (ix) Relativamente à incidência subjectiva dos impostos especiais de consumo (IEC) dispõe o artigo 4.º do CIEC, de acordo com o qual, além do depositário autorizado e do destinatário registado, são também sujeitos passivos deste tipo

de impostos, as pessoas singulares ou colectivas que introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto, nas demais situações de irregularidade, conforme dispõe a alínea h) do n.º 2 deste artigo.

- (x) Dispondo o artigo 93.º do CIEC, relativo ao benefício fiscal consubstanciado na aplicação de taxas reduzidas de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos, quanto à utilização de determinados produtos petrolíferos, designadamente o gasóleo colorido e marcado (GCM), em situações específicas.
- (xi) Estando em causa, nos presentes autos, factos tributários ocorridos em 2013, 2015 e 2016 há, no entanto, que ter em consideração, porque relevante para o caso em apreço, a redacção do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC em vigor à data dos factos em questão, dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.
- (xii) Aplicando-se aos factos ocorridos em 2015, e em 2016, o n.º 5 do mesmo artigo 93.º, a redacção dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro.
- (xiii) O regime plasmado no CIEC, atinente à tributação e comercialização do GCM, foi regulamentado pelas Portarias n.ºs 117-A/2008, de 8 de Fevereiro, e 361-A/2008, de 12 de Maio, aprovadas ainda na vigência do anterior Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, que veio a ser revogado pelo n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei que aprovou o actual CIEC.
- (xiv) Tal regulamentação, como, aliás, as restantes disposições regulamentares aprovadas à luz do CIEC anterior, mantêm-se em vigor por força da norma transitória constante do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho.
- (xv) Dispondo a Portaria n.º 117-A/2008, que regulamenta as formalidades e procedimentos relativos ao reconhecimento dos benefícios fiscais, ao controlo das isenções e taxas reduzidas previstas no n.º 1 do artigo 71.º e artigo 74.º do CIEC (actuais artigos 89.º e 93.º do CIEC em vigor), e que regula, por isso, igualmente, a matéria do reconhecimento do benefício relativo a utilização de gasóleo colorido e marcado nos usos referidos no n.º 3 do artigo 93.º, mediante a atribuição prévia de cartão de microcircuito/electrónico.

- (xvi) Assim, segundo a AT, conforme resulta do disposto do n.º 5.º da Portaria n.º 117-A/2008, os benefícios fiscais concretizados através da utilização de gasóleo colorido e marcado são efectuados, obrigatoriamente, mediante a utilização de um cartão de microcircuito, previsto no n.º 5 do artigo 74.º (n.º 5 do 93.º) do CIEC e, em caso de violação dos pressupostos do benefício fiscal, é ainda liquidado o imposto devido, considerando-se que há violação dos mesmos pressupostos quando existe, designadamente, utilização de produtos autorizados em fim diferente do declarado e a utilização de produtos em equipamentos não autorizados (n.º 12.º e alínea b) e c) do n.º 13.º da supra citada Portaria).
- (xvii) Já a Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio, estabelece as regras de comercialização de GCM e respectivos mecanismos de controlo.
- (xviii) A comercialização deste tipo de produto obedece, pois, às especificidades descritas, em virtude da taxa reduzida de imposto de que beneficia.
- (xix) Já quanto à sua introdução no consumo, em regra prévia àquela comercialização, a mesma é efectuada nos termos da parte geral do CIEC, estando sujeita às formalidades previstas no artigo 10.º do mesmo código, formalidades essas que se encontram associadas à exigibilidade e subsequentes liquidação e pagamento do imposto (artigos 8.º, 9.º e 10.º do CIEC).
- (xx) E o artigo 4.º do CIEC, supra mencionado, relativo à incidência subjectiva, prevê, no n.º 2, alíneas e) e h), como sujeitos passivos de imposto.
- (xxi) De acordo com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 88.º (Incidência objectiva) do CIEC, o gasóleo rodoviário e o gasóleo colorido e marcado encontram-se sujeitos a Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos.
- (xxii) Resultando, pois, inequívoco, segundo a AT, que o legislador pretendeu que apenas o GCM utilizado em determinados fins beneficiasse da taxa reduzida de ISP/ISPPE, utilização essa, cujo controlo é efectuado mediante um mecanismo de abastecimento desse produto apenas a determinados adquirentes, que terão de ser titulares do cartão eletrónico atribuído pelos serviços da DGADR do Ministério da Agricultura, dependendo a atribuição deste cartão da prova da titularidade ou exploração dos equipamentos elegíveis.

- (xxiii) A leitura ou registo desse cartão nos terminais ligados ao sistema informático instituído para efeitos de controlo da aquisição e afectação do GCM são obrigatórios no momento do abastecimento, estabelecendo-se uma norma de responsabilidade tributária dos proprietários ou responsáveis pela exploração dos postos de venda ao público de GCM, sempre que os abastecimentos efectuados não se encontrem devidamente registados.
- (xxiv) Sendo igualmente obrigatória, neste contexto, segundo a AT, a emissão de factura ou documento equivalente emitidos em nome do mesmo titular de cartão eletrónico, pois só assim se assegura que é o próprio titular do cartão a fazer o abastecimento, e não um terceiro, já que aquele cartão é pessoal e intransmissível.
- (xxv) Daqui resulta, que o legislador, segundo a AT, pretendeu que o benefício fiscal, atinente à aplicação de taxas reduzidas ao GCM, estivesse sujeito, para o que aqui importa, às seguintes exigências:
- O GCM só pode ser fornecido ou vendido a titulares de postos de abastecimento devidamente licenciados que sejam detentores de terminais de pagamento automático - point of sale, TPA-POS (Terminais TPA);
  - O GCM só pode ser vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP que sejam titulares de cartões de microcircuito/electrónico, instituídos para efeitos de controlo da afectação do GCM aos destinos legalmente previstos, os quais são pessoais e intransmissíveis e através dos quais são registadas todas as transacções de gasóleo colorido e marcado no sistema informático gerido pela Sociedade Interbancária de Serviços (SIBS);
  - Tais vendas são obrigatoriamente registadas no sistema informático, através dos Terminais TPA, no momento em que ocorram;
  - O registo no sistema informático, através dos Terminais TPA, de cada abastecimento efectuado, não dispensa a emissão da respectiva factura ou documento equivalente, emitida em nome do titular do respectivo cartão de microcircuito;

- Em caso de erros de digitação ou outras anomalias verificadas na utilização dos Terminais TPA, devem os mesmos ser imediatamente comunicados;
  - O proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda de GCM, é responsável pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao GCM:
    - i) Em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema electrónico de controlo,
    - ii) Bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes facturas em nome do titular de cartão.
- (xxvi) Assim, segundo a AT, o gasóleo colorido e marcado é um produto de utilização condicionada, que se concretiza num benefício fiscal com taxa reduzida de ISP, tratando-se, assim, por força do regime em vigor, de um produto condicionado:
- Aos equipamentos previstos no n.º 3 do artigo 93.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho;
  - À titularidade do cartão electrónico para a sua aquisição – cfr. n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, conjugado com o n.º 5 da Portaria n.º 117-A/2008, de 8 de Fevereiro e o n.º 11 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio;
  - Ao reconhecimento prévio das autoridades competentes – por força do n.º 11 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio, de acordo com o qual, o gasóleo colorido e marcado, só pode ser abastecido aos equipamentos previstos no n.º 3 do artigo 93.º do CIEC após verificação pela entidade competente dos pressupostos e das condições exigíveis nos termos da legislação aplicável, determinando o n.º 7 da Portaria n.º 117-A/2008, de 8 de Fevereiro, que os beneficiários ficam sujeitos, sob pena de incorrerem em infracção tributária, à obrigação de comunicar às autoridades competentes qualquer alteração dos pressupostos do benefício fiscal e outras alterações relevantes, designadamente as relativas aos equipamentos autorizados;
  - À manutenção dos pressupostos e condições verificados à data do reconhecimento do benefício.

- (xxvii) No que concerne à contribuição de serviço rodoviário (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que, de acordo com o disposto no artigo 1.º, visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da E..., E.P.E., e determina igualmente as condições da sua aplicação, constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis (n.º 1 do artigo 3.º).
- (xxviii) E, nos termos do n.º 1 e n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, a CSR "incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e dele não isentos", e o seu valor varia em função do produto petrolífero utilizado (gasolina ou gasóleo rodoviário).
- (xxix) Dispondo o n.º 1 do artigo 5.º do mesmo diploma que, a CSR, é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e, não obstante constitua receita da E... (artigo 6.º), a sua liquidação e cobrança incumbe à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (hoje à AT), aplicando-se à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo.
- (xxx) A definição de "nível de tributação" encontra-se prevista no n.º 5 do artigo 88.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho.
- (xxxi) Assim, quando o n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, actualmente em vigor, se dispõe que o proprietário é responsabilizado pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, está a incluir neste "nível de tributação" não só o ISP, como também a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR).
- (xxxii) Nestes termos, a CSR constitui, pois, um tributo devido pelos sujeitos passivos de ISP que incide sobre o gasóleo rodoviário sujeito a ISP não isento.
- (xxxiii) Quanto ao dever de fundamentação, sustenta a AT que o dever da administração decorre do princípio plasmado no artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, acolhido pelo artigo 152.º do CPA e 77.º da Lei Geral Tributária (LGT), aplicando-se o CPA, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º, ao procedimento e à actividade administrativa adotada no uso de poderes públicos

ou regulada de modo específico por disposições de direito administrativo, contendo a LGT disposições próprias, aplicáveis ao procedimento de natureza tributária.

- (xxxiv) E, quanto à fundamentação e eficácia do procedimento tributário, de acordo com o artigo 77.º da LGT, a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária (n.º 1).
- (xxxv) Referindo o n.º 2, do mesmo artigo 77.º da LGT, que a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.
- (xxxvi) Assentando a liquidação num procedimento de natureza inspectiva, regula, ainda, o artigo 63.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) o qual dispõe, quanto à fundamentação da decisão, que os actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório (n.º 1).
- (xxxvii) De qualquer modo, caso o Requerente entendesse, como afirma, que a fundamentação era deficiente, sempre poderia, segundo a AT, ter requerido a notificação dos requisitos omitidos ou a passagem de certidão que os contivesse, isenta de qualquer pagamento, ao abrigo do artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o que não fez.
- (xxxviii) As razões, de facto e de direito, constantes da notificação da liquidação, segundo a AT, são perfeitamente perceptíveis para o destinatário normal, tanto assim é que, o sujeito passivo, a impugnou invocando questões de direito relacionadas com a interpretação das normas jurídicas aplicáveis.



- (xxxix) Não consubstanciando, o eventual erro de cálculo dos juros compensatórios, uma preterição de formalidade essencial que determine a anulação do acto, o qual, de acordo com a informação da Alfândega terá, de facto, ocorrido.
- (xl) Já quanto à invocada divergência de valores de ISP e CRS, entre aqueles que foram apurados no relatório da acção inspectiva e os que constam na liquidação, a AT alega não compreender as invocadas divergências, porquanto, em todo relatório da acção inspectiva, mormente no capítulo VI-Demonstração dos Montantes de Dívida Apurados, o ISP apurado (6.771,27 €) corresponde exactamente ao imposto liquidado.
- (xli) Relativamente ao afirmado no artigo 20.º do Pedido Inicial, a AT refere que, tanto no projecto de relatório como no relatório final, faz-se menção expressa ao facto de que o fornecedor habitual da impugnante é a sociedade D..., SA, e não qualquer outra, acrescentando, ainda, que o n.º de ordem interna, que vem mencionado (OI2016...), certamente por lapso, não existe associado a qualquer acção inspectiva realizada pela Delegação Aduaneira da ... .
- (xlii) A fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma sucinta, foi clara, congruente e contemplou os aspectos, de facto e de direito, que permitem conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela administração tributária para a determinação do acto, segundo posição da AT.
- (xliii) Concluindo a AT que, ao contrário do invocado, o acto de liquidação do imposto, e dos juros compensatórios, encontram-se devidamente fundamentados, inexistindo qualquer obscuridade e/ou contradição que não tenha permitido ao Requerente avaliar se se deveria conformar com tais liquidações, ou se, ao invés, deveria impugná-las, como veio a fazer, demonstrando ter apreendido o seu conteúdo.
- (xliv) Por outro lado, defende a Requerida que a interpretação do Requerente é algo confusa e contraditória das normas do CIEC invocadas já que sustenta, o Requerente, a sua posição, nas mesmas normas sobre as quais a AT assenta a liquidação de ISP, retirando ainda de jurisprudência arbitral conclusões que não podem ser extraídas para o caso vertente.

- (xlv) Suscitando a AT que estamos perante impostos indirectos, sobre o consumo, cujo regime, consagrado no CIEC, deriva da legislação comunitária, encontrando-se os mesmos harmonizados em toda a União Europeia.
- (xlvi) O CIEC transpôs para o direito interno a Directiva horizontal n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro (que revogou a Directiva 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de fevereiro), relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo, e as diretivas verticais atinentes a todos os IEC – Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas, Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos e Imposto sobre o Tabaco.
- (xlvii) Vigorando ainda, no direito interno, os regulamentos comunitários relativos aos IEC que, como se sabe, se aplicam diretamente na ordem jurídica nacional.
- (xlviii) Tornando-se imperativo, segundo a AT, no que concerne à interpretação do regime consagrado no CIEC, ir além do elemento literal e recorrer aos elementos sistemático e teleológico.
- (xlix) Não obstante ainda que não exista uma harmonização ao nível das taxas dos impostos, ela existe ao nível da restante regulamentação, e estando em causa produtos altamente permeáveis à fraude e evasão fiscais, encontram-se instituídos, a nível nacional e em toda a União Europeia, mecanismos de controlo com vista a minimizar e eliminar o risco de fraude, decorrente, designadamente, da tributação no destino e da eliminação das fronteiras intracomunitárias.
  - (l) Razões pelas quais, ao nível da União Europeia, se encontram definidas, segundo a AT, medidas de combate à fraude e evasão fiscais, para serem aplicadas em todos os Estados-membros, com vista ao controlo dos produtos sujeitos a IEC, seguindo-se, neste âmbito, as orientações europeias emitidas pelo Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) e os princípios consagrados no Tratado de Funcionamento da União Europeia.
  - (li) Segundo a AT, ao abrigo da Directiva horizontal (artigo 39.º) os Estados-Membros podem exigir a utilização de marcas fiscais, tendo estas como função, precisamente, o controlo da utilização e comercialização de determinado tipo de produtos, o que ocorre a nível nacional, com a desnaturação do álcool e a

marcação dos produtos petrolíferos, que beneficiam de isenções ou taxas reduzidas desde que utilizados em determinados fins, conforme decorre das directivas sectoriais n.º 92/83/CEE, do Conselho, de 19 de Outubro, (relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas) e n.º 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de Outubro, (que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade), relevando, ainda, quanto à marcação de produtos petrolíferos, a Diretiva 95/60/CE, do Conselho, de 27 de Novembro e, para o álcool, o Regulamento 3199/93, da comissão, de 22 de Novembro, relativo aos processos de reconhecimento de desnaturação do álcool para efeitos de isenção.

- (lii) Deste modo, no atinente ao benefício fiscal em causa nos autos, a adição de um corante e marcador reveste a natureza de marca fiscal instituída a nível nacional no CIEC e portarias, têm precisamente como escopo a prevenção da fraude e evasão fiscais, destinando-se a assegurar que o produto em causa seja efectivamente utilizado nos fins visados pela norma, tendo em conta que, apesar de colorido e marcado, o gasóleo continua a poder ser utilizado como qualquer outro carburante (gasóleo não marcado), proporcionando, assim, vantagens fiscais que contrariam o fim e intenção visados pelo legislador, comunitário e nacional.
- (liii) Não há dúvida, segundo a AT, que o facto de o gasóleo ser colorido e marcado, tem como objectivo o controlo fiscal, efectivo, da sua utilização, dependendo a concessão da vantagem fiscal que lhe está associada do cumprimento das regras instituídas para a sua comercialização e utilização.
- (liv) Devendo, pois, as normas em causa ser interpretadas neste contexto, por referência ao sistema dos IEC e ao fim visado pelo legislador, comunitário e nacional.
- (lv) Concluindo, assim, que carece de qualquer sentido o pugnado pelo Requerente quando afirma que a falta de emissão de factura ou documento equivalente poderá, quando muito, fazer incorrer o seu autor em responsabilidade contra-ordenacional.

- (lvi) Até porque, segundo a AT, a norma constante do n.º 6 do artigo 93.º, ao estabelecer que a venda, a aquisição ou o consumo dos produtos referidos no n.º 1 com violação do disposto nos n.ºs 2 a 5 estão sujeitos às sanções previstas no Regime Geral das Infracções Tributárias e em legislação especial, revelar-se-ia completamente desnecessária.
- (lvii) É que a responsabilidade criminal ou contra-ordenacional em sede de infracções tributárias e aduaneiras, por um lado, e a incidência subjectiva e a responsabilidade tributária (e respectiva exigibilidade de imposto) em sede de ISP, por outro, obedecem a pressupostos distintos, sendo enquadradas por normas de fonte nacional (legal e constitucional) e comunitária distintas, podendo, em caso de irregularidades, os factos originar responsabilidade criminal ou contraordenacional, com ou sem constituição de dívida de imposto, da mesma forma que pode constituir-se dívida de imposto sem se preencherem os pressupostos da responsabilidade penal ou contra-ordenacional na esfera dos devedores, havendo que as analisar de forma autónoma.
- (lviii) Conclui a AT que o n.º 5 do artigo 93.º do CIEC consagra uma responsabilidade fiscal, objetiva, para os responsáveis pela exploração de postos de abastecimento de combustíveis os quais estão adstritos ao cumprimento das disposições regulamentares previstas para o abastecimento de gásóleo colorido e marcado, ficando directamente responsáveis pelo pagamento da diferença de ISP nos casos em que, efectuando abastecimentos, não cumpram as disposições que obrigam à utilização obrigatória de cartões electrónicos em todos os abastecimentos efetuados, pretendendo-se, com esta medida evitar situações de abastecimento de gásóleo colorido e marcado por pessoas que legalmente não podiam adquirir o produto, dado não serem titulares dos respectivos cartões electrónicos.
- (lix) E foi precisamente para reforçar tal entendimento, relativo à responsabilidade fiscal dos responsáveis legais pelos postos de venda de gásóleo colorido e marcado, que foi alterada a redacção do n.º 5 do artigo 93.º, reforçando, segundo a AT, a eficácia do sistema de controlo ao permitir o cruzamento da informação

relativa às quantidades de GCM vendidas pelo posto de abastecimento e adquiridas pelo beneficiário com taxa reduzida.

- (Ix) E, segundo a AT, sem a identificação do beneficiário, titular do cartão, o qual é pessoal e intransmissível, não seria possível concluir, apenas através do registo no sistema eletrónico, que as quantidades em causa sejam efetivamente fornecidas ao verdadeiro beneficiário.
- (Ixi) Assim, ao invés do invocado, a AT não alega desconsiderar os registos do sistema eletrónico, pelo contrário, só com a análise e cruzamento desta informação com a informação constante nas facturas é possível aferir da atribuição do benefício ao beneficiário, titular do cartão instituído para efeitos de afetação aos destinos indicados no n.º 3 do artigo 93.º do CIEC.
- (Ixi) E também não tem qualquer sentido a afirmação do Requerente, segundo a AT, plasmada no 49.º do articulado inicial, porque simplesmente, retiraria qualquer utilidade, para efeitos de controlo, à emissão de facturas com a identificação do titular beneficiário.
- (Ixi) E, como decorre da letra da lei, através do uso da expressão “bem como” exige-se, para aferir da regularidade da venda/fornecimento do GCM, que, além do registo, sejam, igualmente, emitidas as facturas correspondentes à venda, com identificação fiscal do adquirente, titular do benefício.
- (Ixi) Por outro lado a tese da alegada pelo Requerente da existência de uma “hipotética norma de incidência” olvida, segundo a AT, que, no regime dos IEC, por força do disposto no artigo 7.º do CIEC, o facto gerador é constituído pela produção, pela importação e pela entrada no território nacional dos produtos provenientes de outros Estados-membros, objecto da incidência objetiva do imposto (artigo 5.º), factos que ocorrem antes da comercialização dos produtos, os quais, nos casos de isenção ou de redução de taxa, são, em regra, quando são conhecidos os destinos isentos, objeto de uma introdução no consumo através de uma declaração de introdução no consumo (DIC) isenta.
- (Ixi) E, havendo cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal, o imposto é exigível, por força do artigo 8.º, no momento da sua constatação, o que ocorre, designadamente, quando se constata uma irregularidade na

utilização de produtos sujeitos a taxa reduzida nos termos definidos no n.º 5 do artigo 93.º.

- (lxvi) É que só podem beneficiar da aplicação de uma taxa reduzida as pessoas que, comprovadamente, utilizem os produtos petrolíferos, no caso o GCM, nas atividades e equipamentos previstos no n.º 3 do artigo 93.º, o que nada tem de subjetivo.
- (lxvii) E o vocábulo “comprovadamente”, conclui a AT, também não apresenta dúvidas quanto ao seu significado, concluindo-se que, para ser beneficiário da isenção ou taxa reduzida, para efeitos de reconhecimento do benefício fiscal, deve comprovar a verificação dos respectivos pressupostos, designadamente que o produto em questão é utilizado nas atividades referidas na lei.
- (lxviii) Daqui decorrendo, que o controlo do benefício é efetuado em duas vertentes, em momento anterior para verificação dos pressupostos e condições do benefício fiscal, e posteriormente, sendo que, a violação daqueles pressupostos e condições determina a revogação do benefício, bem como, conforme o estabelecido no artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, a reposição da tributação regra.
- (lxix) Deste modo, no caso da taxa reduzida de ISP prevista no artigo 93.º do CIEC, tendo em conta que o GCM, atentas as características do produto, se destina a ser utilizado em determinados fins, pelos beneficiários titulares de cartão eletrónico obtido de acordo com os procedimentos instituídos por lei, só beneficia da redução de taxa o gasóleo que for vendido nos termos definidos.
- (lxx) E, de acordo com o sistema instituído de controlo do benefício fiscal, na situação específica a que se refere o n.º 5 do artigo 93.º, o proprietário/responsável legal é, segundo a AT, responsável pelo CGM detido no posto de venda, quanto às quantidades que não se encontrem devidamente registadas como vendas no sistema informático, na redação anterior à Lei n.º 82-B/2014, e também, após a entrada em vigor deste diploma, quanto às quantidades que não tenham sido objeto de emissão de facturas em nome do titular do cartão.

- (lxxi) Quanto ao princípio da capacidade contributiva suscitado pelo Requerente, a AT invoca que, *in casu*, estamos perante impostos indirectos, incidentes sobre o consumo, pelo que, tendo embora, tal princípio, aplicação nos impostos directos, sobre o rendimento e sobre o património, o mesmo não se dirá quanto aos impostos sobre o consumo, os quais, de acordo com o artigo 2.º do CIEC, obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.
- (lxxii) Defende o Requerente a inexistência dos pressupostos de que depende a responsabilidade tributária em causa com fundamento na natureza sancionatória da norma, mas, quanto a esta questão, reitera a AT o referido quanto à natureza de tal responsabilidade, consagrada no n.º 5 do artigo 93.º, a qual, conforme defende a doutrina e a jurisprudência, trata-se de uma responsabilidade fiscal objetiva.
- (lxxiii) Efetivamente com a alteração da redacção do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, a lei passou a consagrar expressamente a responsabilização do proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema electrónico de controlo, bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes facturas em nome do titular do cartão, resultando claro o sentido da norma também quanto a esta obrigatoriedade de emissão de factura devidamente emitida pelo vendedor ao beneficiário, titular do cartão.
- (lxxiv) Ficando abrangidas também todas as situações em que nas facturas não sejam identificados os respectivos titulares de cartão de acesso, associado ao benefício, e nelas sejam identificados adquirentes sem direito ao benefício, isto é, sem cartão de acesso.
- (lxxv) No caso dos autos e em resultado da acção de fiscalização efectuada, a AT concluiu que, durante os anos de 2013 e 2015, foi vendido GCM que não foi registado no sistema informático, nos termos do exigido no referido n.º 5 do

artigo 93º do CIEC, em vigoa à data, o que o Requerente parece não refutar, não impugnando a liquidação nesta parte.

(lxxvi) Já impugnando, por outro lado, as situações apuradas referentes à emissão, em 2015 e 2016, de documentos comerciais sem identificação dos respectivos adquirentes, e em 2015, de documentos comerciais com identificação de adquirentes não titulares de cartão de acesso.

(lxxvii) Ora, a lei exige, segundo a AT, a obrigatoriedade da identificação dos adquirentes beneficiários nas facturas, como a venda do GCM exclusivamente a quem seja beneficiário, isto é, que seja titular do cartão que comprova o direito ao benefício fiscal, porquanto, quer a falta de registo, quer a venda a não beneficiários, podem configurar um desvio do fim isento.

(lxxviii) As situações de incumprimento das obrigações inerentes à fruição do benefício, violam, segundo a AT, não só o estabelecido no artigo 93.º do CIEC, que dispõe no seu n.º 5 que o gasóleo colorido e marcado só pode ser adquirido pelos titulares do cartão electrónico instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos referidos no n.º 3, como também contende com o disposto nas Portarias n.º 117-A/2008, que estabelece no seu n.º 5. que os benefícios fiscais concretizados através da utilização de gasóleo colorido e marcado são efectuados obrigatoriamente através da utilização de um cartão de microcircuito, e com o disposto no n.º 5 da Portaria n.º 361-A/2008, que estabelece que o gasóleo colorido e marcado só pode ser vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP que sejam titulares de cartões de microcircuito emitidos para o efeito pela DGADR.

(lxxix) E ao emitir facturas sem identificação dos respectivos adquirentes, não é possível controlar se o GCM foi utilizado por adquirente a quem não foi reconhecido o benefício ou se foi utilizado para outro fim ou, ainda, se foi utilizado em equipamento não autorizado.

(lxxx) Concomitantemente, ao vender GCM a adquirentes não titulares de cartão de acesso, o proprietário do posto de abastecimento vendeu GCM a adquirente sem direito ao benefício, com clara preterição do sistema de controlo instituído segundo posição da AT.



- (lxxxix) O GCM trata-se de um produto com benefício fiscal (redução de taxa), só podendo, segundo interpretação da AT, ser utilizado pelos equipamentos taxativamente fixados por lei, devendo, ainda, quer a venda, quer a utilização do gasóleo, ser sujeita a registo em terminal informático mediante a utilização de cartão microcircuito para o efeito atribuído aos respectivos beneficiários, após estarem reunidos os pressupostos legais para a fruição do benefício em causa.
- (lxxxii) Ora, vender GCM sem registar no sistema informático, e vender GCM com emissão de factura a consumidor final, sem identificação do titular do cartão electrónico, em ambas situações não é possível saber se o produto foi vendido a titular do benefício; e bem assim, vender GCM a adquirentes não titulares de cartão de acesso, por conseguinte, sujeitos não beneficiários da isenção, todas elas são situações que configuram a violações daquele preceito legal.
- (lxxxiii) Sendo, por conseguinte, segundo a AT, de considerar que existe violação dos pressupostos do regime de utilização de GCM com benefício de taxa reduzida, sempre que se demonstre não se ter verificado alguma das referidas situações, e não somente um mero ilícito contraordenacional por se entender não ter sido defraudado o Estado em termos de arrecadação do imposto.
- (lxxxiv) Parece, segundo a AT, não suscitar qualquer dúvida que, deixando o Estado de arrecadar imposto por o produto em causa estar a ser consumido por quem não tem direito ao benefício, existe, sem dúvida, dano para o Estado, na medida em que deixa de arrecadar receita que lhe seria devida se o produto fosse tributado à taxa normal.
- (lxxxv) É que, só quando se prova que todas as vendas de GCM foram efectuadas a sujeitos passivos com direito à sua aquisição, isto é, com direito ao benefício fiscal, é que não se verifica qualquer dano para a receita tributária, o que manifestamente não aconteceu no caso dos autos, pelo que, para a Requerida a responsabilização prevista no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC ocorre sempre que essas vendas não fiquem “devidamente” registadas, abrangendo as situações de irregularidade relativas às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes facturas em nome do titular do cartão, sendo que, como

também dispõe a já citada Portaria n.º 361-A/2008 (que estabelece as regras de comercialização do gasóleo colorido e marcado e os respectivos mecanismos de controlo), no seu n.º 6.º, “As vendas a que se refere o número anterior são obrigatoriamente registadas nos terminais POS no momento em que ocorram.” .

(lxxxvi) E, tendo em conta que, constituindo os benefícios fiscais “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, conforme dispõe o Estatuto dos Benefícios Fiscais, no n.º 1 do artigo 2.º, só o cumprimento das regras instituídas permite derrogar a aplicação da tributação regra.

(lxxxvii) De tudo, conclui a Requerida que a B... vendeu GCM sem o correspondente registo no sistema informático utilizado para o efeito, durante os anos de 2013 e 2015; que emitiu facturas, em 2015 e 2016, sem a identificação dos respectivos adquirentes; e que emitiu, em 2015, facturas com identificação de adquirentes não titulares de cartão de acesso, consubstanciando, tais comportamentos, por parte do ora Requerente, um incumprimento do regime de controlo previsto para a comercialização do GCM previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC e legislação regulamentar.

(lxxxviii) Concluindo que, nestes termos, e conforme decorre da alínea h), do n.º 2, do artigo 4.º (Incidência Subjectiva) do CIEC, a empresa B... é também sujeito passivo, sendo responsável pelo pagamento do ISP, resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que vendeu e que não foram objecto de correcta movimentação, nos terminais POS, bem como relativamente às quantidades para as quais não foram emitidas as correspondentes facturas em nome do titular do cartão.

(lxxxix) Decorre do exposto, conclui pela improcedência do pedido.

## **2. Saneador:**

**2.1.** Foi suscitada pelo Requerente a questão da legitimidade, matéria de excepção que a Requerida não tomou posição.

Quanto a este pressuposto processual consideramos que a existência da solidariedade passiva entre a sociedade e o Requerente, nos termos do art. 147.º, n.º 2 do CSC “As dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução não obstam à partilha nos termos do número anterior, mas por essas dívidas ficam ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios, embora reservem, por qualquer forma, as importâncias que estimarem para o seu pagamento”.

Estabelece-se, assim, solidariedade passiva e, em conformidade um litisconsórcio passivo voluntário, sendo o Requerente o sujeito passivo da relação jurídica, solidariamente estabelecida com a sociedade comercial, tem interesse directo na demanda.

Desta forma, encontra-se aferida a sua legitimidade e interesse em agir, conforme se encontra configurado no arts. 30.º e 32.º do CPC e 517.º do CC.

Face ao exposto, as partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

**2.2.** Não se verificam nulidades nem outras questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

### **3. Matéria de facto:**

#### **3.1. Factos Provados:**

Cabe ao tribunal seleccionar os factos que importam para a decisão da causa e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do

CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e os elementos constantes do Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se **provados**, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados.

- a) No âmbito de uma acção inspectiva, efectuada ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2016... de 08.11.2016, da Delegação Aduaneira da ..., foi realizado o controlo da comercialização de gasóleo colorido e marcado daquele posto de abastecimento, tendo em consideração os registos efectuados no TPA n.º..., instalado no PAC da ..., no concelho de ..., para o período de tempo entre o ano de 2013 e o ano de 2016, da sociedade B... .
- b) No âmbito da ANI identificada, iniciada em 10.11.2016 procedeu-se à análise dos elementos comerciais e contabilísticos recolhidos junto da contabilidade do operador e da relação dos registos efectuados no TPA utilizado para o efeito, obtida junto da Direcção Geral da Agricultura e do Desenvolvimento Regional (DGADR).
- c) Como resultado da comparação entre Vendas efectivas e registos efectuados no TPA n.º ..., verificou-se que, nos anos de 2013 e 2015 não foram objecto de registo 886.500 Lt e 221.700Lt, respectivamente, de GCM comercializados;
- d) Em resultado da análise efectuada aos dados das vendas declaradas durante os anos de 2015 e 2016, tendo como critério a identificação do cliente em cada um dos documentos de venda emitidos, concluiu-se pela
  - emissão de facturas em 2015 e 2016, a que correspondem 16.038.380Lt e 3.398.360lt, respectivamente, sem identificação de qualquer cliente e portanto sem identificação de qualquer titular de cartão de acesso;
  - emissão de facturas em 2015 a que correspondem 1.339.750Lt de GCM, com identificação de clientes não titulares de cartão de acesso.
- e) O Requerente foi notificado, em 16.03.2017 do projecto de relatório da acção para se pronunciar em sede de audição prévia, o que fez e solicitando

o pagamento da coima reduzida por aplicação do disposto no artigo 29.º do RGIT.

- f) Em 16.03.2017 o Requerente foi notificado do Relatório Final da Acção de Natureza Inspectiva, nos termos do artigo 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.
- g) Na sequência do despacho de 18.04.2017, do Director da Alfândega de..., exarado no Relatório Final da ANI, o ora Requerente foi notificado pelo Ofício n.º..., de 28.08.2017 para proceder ao pagamento da dívida apurada no montante total de 7.209,04 € correspondentes a 4.386,08 € de ISP, 2.338,28 € de taxa CRS, 46,91 € de taxa de retenção, 435,97 € de Juros compensatórios e 1,80 € de impressos.
- h) O Requerente efectuou o pagamento 08/09/2017.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa, considerando as possíveis soluções de direito.

### **3.2. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada:**

A convicção sobre a matéria de facto resultou das alegações das partes e respectivo suporte documental junto ao processo.

## **4. Matéria de Direito – questões decididas:**

### **4.1. Objecto e âmbito do presente processo:**

Constituem questões decididas nos presentes autos saber:

- A) Se o acto de liquidação em apreço nos autos é anulável por vício de forma por ser a fundamentação obscura e deficiente, o que equivale à falta de fundamentação?
- B) Com base nos factos descritos, sobre a legalidade da liquidação de ISP, CRS, taxa de retenção e juros compensatórios, em relação à venda de gasóleo colorido e marcado efetuada em violação das regras de comercialização deste produto, mas tão somente no que concerne aos anos de 2015 e 2016, e em referência a vendas

sem emissão de fatura nominativa emitida ao titular do cartão microcircuito, ou seja, no que respeita a vendas faturadas a “consumidor final”, de 16.038,380 Lt e 3.398,360 Lt, respectivamente e, em relação ao ano de 2015, em referência a vendas de quantidades facturadas com identificação de cliente não titular de cartão de acesso, de 1.339,750Lt?

Cumprido decidir,

A) Quanto à falta de fundamentação.

A obrigação de fundamentação dos actos, como imposição constitucional e legal, que a Requerida não nega.

De acordo com o artigo 77.º da LGT, como sufraga a Requerida, “a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária (n.º 1)”.

“Referindo o n.º 2, do mesmo artigo 77.º da LGT, que a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.

Conforme alega a Requerida, “assentando a liquidação num procedimento de natureza inspectiva, regula, ainda, o artigo 63.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) o qual dispõe, quanto à fundamentação da decisão, que os actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório (n.º 1)”.

Pela factualidade descrita e pelo exercício de subsunção jurídico foi, de facto, cumprido o dever de fundamentação, sendo a descrição clara e perceptível e, tanto o foi, que o Requerente não teve qualquer obstáculo ao exercício do respectivo

contraditório, impugnando e invocando questões de facto e de direito relacionadas com a interpretação das normas jurídicas aplicáveis.

Sendo que, erros de cálculo de juros compensatórios não constituem preterição de formalidade essencial que determine a anulação do acto.

Desta forma, conclui-se que não padece o acto de falta fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma sucinta, por ser clara, congruente e contemplou os aspectos, de facto e de direito, o que o Requerente apreendeu de forma cabal e, em conformidade, exerceu o contraditório sem qualquer obstáculo à sua defesa.

B) Quanto à legalidade da liquidação de ISP, CRS, taxa de retenção e juros compensatórios.

Considerando a posição do Requerente, e ainda que peticione a anulação do acto tributário, de facto só o impugna parcialmente quanto a esta questão, cingindo-se, assim, a causa de pedir à matéria relativa aos anos de 2015 e 2016 conforme supra especificado.

No que a esta matéria tange sufragamos a posição defendida pela Requerida e conforme foi já decidido no âmbito do processo do CAAD n.º 557/2017-T ([in www.caad.pt](http://www.caad.pt)).

No que tange à exigência da emissão de factura em nome do titular do cartão, nos termos do art. 93.º, n.º 5 do CIEC, na redacção introduzida pela Lei 82-B/2014 aplicável à situação *sub judice*, reportada a factos relativos aos anos de 2015 e 2016.

Nos termos do aludido preceito:

*“5 - O gasóleo colorido e marcado só pode ser adquirido pelos titulares do cartão eletrónico instituído para efeitos de controlo da sua afetação aos destinos referidos no n.º 3, sendo responsável pelo pagamento do montante de imposto, resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, o proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo, bem como em relação às quantidades para as quais não*

*sejam emitidas as correspondentes faturas com a identificação fiscal do titular de cartão”.*

Com efeito, não sendo o registo no sistema eletrónico de controlo uma formalidade nem um documento de natureza comercial, a sua confrontação com o documento comercial correspondente – a fatura em nome do titular do cartão - afigura-se imprescindível para efeitos do controlo da afetação do produto, a fim de verificar se a venda foi efectivamente registada através do cartão do adquirente, sendo os requisitos cumulativos.

Entendemos que a exigência de emissão de fatura em nome do titular do cartão, nos termos do artigo 93.º, n.º 5, do CIEC, não constitui um requisito puramente formal que só deve sustentar uma liquidação de IEC quando associado à existência de um dano para a receita tributária.

Constituindo, isso sim, uma causa de responsabilização do proprietário ou responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, pelo pagamento do IEC relevante.

Desta forma, e como conclui a Requerida, o incumprimento da obrigação de emitir fatura em nome do titular do cartão através do qual foram registados os litros vendidos, inviabiliza o controlo da afetação do produto a entidades habilitadas e impede a confirmação de que o GCM foi vendido ao titular do cartão utilizado no registo afastando, portanto, o benefício fiscal.

Já que, podendo os combustíveis ser objeto de transmissão a taxa reduzida, como é o caso do gasóleo que se destine a ser utilizado em atividades agrícolas, na pesca, transportes por caminho de ferro e outras utilizações expressamente previstas no artigo 93.º do Código do IEC, resulta imprescindível assegurar, como resulta da decisão supra mencionada, que este combustível é apenas utilizado “(...) nos fins que justificam a atribuição do benefício fiscal, e prevenir situações de fraude e evasão, o gasóleo fornecido aos utilizadores a taxa reduzida de ISP ostenta uma coloração e uma marca fiscal específicas”, conforme Diretiva 95/60/CE, do Conselho, de 6 de Dezembro, Portaria n.º 1509/2002, de 17 de Dezembro e Decisão de Execução da Comissão n.º 2011/544/UE, de 16 de Setembro de 2011 - substituída pela Decisão de Execução (UE) 2017/74, da Comissão de 25 de



Novembro de 2016, atualmente em vigor - relativas a um marcador fiscal comum para o gasóleo, conforme suscita a Requerida.

Para além da coloração, marcação e limitações quanto à sua utilização, e na senda da decisão 557/2017-T do CAAD em apreço “(...) a comercialização do produto em causa encontra-se subordinada a um conjunto de condicionalismos estabelecidos, não só naquele artigo 93.º do CIEC, como também na Portaria n.º 117-A/2008 de 8/02, e, em especial, na Portaria n.º 361-A/2008, de 12/05”, em virgor.

Nos termos da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio:

*2.º O gasóleo colorido e marcado é um produto de venda condicionada, cuja disponibilização no mercado nacional só pode ser efectuada pelas empresas petrolíferas que tenham celebrado com o Estado, representado pela Direcção-Geral de Agricultura e do Desenvolvimento Rural (DGADR), um contrato para o efeito, no qual aquelas se comprometam a disponibilizar a venda ao público de gasóleo colorido e marcado, na proporção de, pelo menos, um posto de abastecimento por cada 600 000 l vendidos.*

*3.º O gasóleo colorido e marcado só pode ser fornecido ou vendido a titulares de postos de abastecimento devidamente licenciados que sejam detentores de terminais point of sale (POS).*

*4.º O disposto no número anterior é aplicável aos distribuidores, desde que disponham igualmente de terminais POS.*

*5.º O gasóleo colorido e marcado só pode ser vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP que sejam titulares de cartões de microcircuito emitidos para o efeito pela DGADR, através dos quais são registadas todas as transacções de gasóleo colorido e marcado no sistema informático gerido pela Sociedade Interbancária de Serviços (SIBS).*

*6.º As vendas a que se refere o número anterior são obrigatoriamente registadas nos terminais POS no momento em que ocorram.*

...

*8.º O registo no sistema informático, através dos terminais POS, de cada abastecimento efectuado, não dispensa a emissão da respectiva factura ou*

*documento equivalente, emitida em nome do titular do respectivo cartão de microcircuito.*

...

Por sua vez, de acordo com o n.º 5 do artigo 93.º do Código dos IEC, na redação em vigor à data da ocorrência dos factos a que se refere o presente processo (na redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro) e já transcrito, a aquisição de GCM só pode ser efectuada pelos titulares do cartão electrónico instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos referidos no n.º 3, sendo responsável pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, o proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema electrónico de controlo, bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular de cartão.

Desta forma, e uma vez mais na senda da decisão referida, e de acordo com a posição sufragada pela Requerida, à qual aderimos, tendo a sociedade do Requerente, no que concerne aos anos de 2015 e 2016, e em referência a vendas sem emissão de fatura nominativa emitida ao titular do cartão microcircuito, ou seja, no que respeita a vendas faturadas a “consumidor final”, de 16.038,380 Lt e 3.398,360 Lt, respectivamente deu causa a uma “(...) irregularidade na comercialização do produto (que) afasta o benefício fiscal previsto no n.º 1 do artigo 93.º do Código dos IEC e determina a aplicação da tributação pelo nível normal, definindo-se como sujeito passivo da obrigação de imposto o proprietário ou o responsável legal pela exploração do posto de abastecimento que forneceu o gasóleo colorido e marcado em violação das regras legais aplicáveis (cfr., CIEC, arts. 93.º, n.º 5 e 4.º, n.º 2, al. h))”.

Concluindo, sufragando uma vez mais a posição vertida na douta decisão referida “a obrigação que incumbe ao proprietário ou responsável legal pela exploração de posto de abastecimento de combustíveis que proceda à venda ao público de gasóleo colorido e marcado, no que concerne à emissão de fatura em nome do titular do

cartão resulta diretamente da lei não se podendo suscitar quaisquer dúvidas. No caso, o sujeito passivo não observou uma prescrição legal que é clara, que tinha obrigação de conhecer e cujas consequências se encontram claramente especificadas na lei”.

Quanto ao ano de 2015, em referência a vendas de quantidades facturadas com identificação de cliente não titular de cartão de acesso, de 1.339,750Lt.

Mais uma vez sufragamos a interpretação da Requerida, constituindo a evidência da não observação de uma prescrição legal pelo sujeito passivo com as consequências legais e, “de acordo com o sistema instituído de controlo do benefício fiscal, na situação específica a que se refere o n.º 5 do artigo 93.º, o proprietário/responsável legal é responsável pelo CGM detido no posto de venda, quanto às quantidades que não se encontrem devidamente registadas como vendas no sistema informático, na redação anterior à Lei n.º 82-B/2014, e também, após a entrada em vigor deste diploma, quanto às quantidades que não tenham sido objeto de emissão de facturas em nome do titular do cartão”.

Como já referido supra a lei exige tanto a obrigatoriedade da identificação dos adquirentes beneficiários nas facturas, como a venda do GCM exclusivamente a quem seja beneficiário, isto é, que seja titular do cartão que comprova o direito ao benefício fiscal, porquanto, quer a falta de registo, quer a venda a não beneficiários, configuram um desvio do fim isento, conforme sufraga a Requerida.

As situações de incumprimento das obrigações inerentes à fruição do benefício, que em qualquer caso a sociedade do Requerente fez, violam, não só o estabelecido no artigo 93.º do CIEC, que dispõe no seu n.º 5, como também contende com o disposto nas Portarias n.º 117-A/2008, que estabelece no seu n.º 5.º que os benefícios fiscais concretizados através da utilização de gasóleo colorido e marcado são efectuados obrigatoriamente através da utilização de um cartão de microcircuito, e com o disposto no n.º 5 da Portaria n.º 361-A/2008, que estabelece que o gasóleo colorido e marcado só pode ser vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP que sejam titulares de cartões de microcircuito emitidos para o efeito pela DGADR.

Ora a emissão de facturas, quer seja pela ausência de identificação do titular, quer seja pela emissão a outrem a quem não foi reconhecido o benefício, não é possível controlar se o GCM foi utilizado por adquirente a quem não foi reconhecido o benefício ou se foi utilizado para outro fim ou, ainda, se foi utilizado em equipamento não autorizado.

Tendo, em qualquer um dos casos, o proprietário do posto de abastecimento vendido GCM, de facto, a adquirente sem direito ao benefício, pela clara preterição do sistema de controlo instituído.

Como sufraga a Requerida, e ao qual aderimos, “com a alteração da redacção do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, a lei passou a consagrar expressamente a responsabilização do proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema electrónico de controlo, bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes facturas em nome do titular do cartão, resultando claro o sentido da norma também quanto a esta obrigatoriedade de emissão de factura devidamente emitida pelo vendedor ao beneficiário, titular do cartão”.

“Ficando abrangidas também todas as situações em que nas facturas não sejam identificados os respectivos titulares de cartão de acesso, associado ao benefício, e nelas sejam identificados adquirentes sem direito ao benefício, isto é, sem cartão de acesso”.

Concluimos, da mesma forma da Requerida uma vez mais, “(...) o n.º 5 do artigo 93.º do CIEC consagra uma responsabilidade fiscal, objetiva, para os responsáveis pela exploração de postos de abastecimento de combustíveis os quais estão adstritos ao cumprimento das disposições regulamentares previstas para o abastecimento de gásóleo colorido e marcado, ficando directamente responsáveis pelo pagamento da diferença de ISP nos casos em que, efectuando abastecimentos, não cumpram as disposições que obrigam à utilização obrigatória de cartões electrónicos em todos os abastecimentos efetuados, pretendendo-se, com esta medida evitar situações de abastecimento de gásóleo colorido e marcado por

peças que legalmente não podiam adquirir o produto, dado não serem titulares dos respectivos cartões electrónicos”.

Em qualquer caso, não resulta, da interpretação da AT, qualquer violação ao princípio da capacidade contributiva já que, estando perante impostos indirectos, de acordo com o artigo 2.º do CIEC, obedecem ao princípio da equivalência, “procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”, como resulta da posição da AT.

Quanto ao princípio do *ne bis in idem* cuja violação o Requerente suscita, e que a nosso ver não lhe assiste razão, já que em causa estão responsabilidades de natureza distinta, a responsabilidade fiscal objectiva que resulta do art. 93.º, n.º 5 do CIEC e a responsabilidade sancionatória, derivada de uma conduta típica contraordenacional.

Por um lado, a responsabilidade tributária em sede de ISP e a respectiva exigência do imposto e, por outro, e independentemente da constituição de dívida de imposto, a responsabilidade contraordenacional em sede de infracções tributárias e aduaneiras. Sendo responsabilidades autónomas.

Por tudo isto entende o tribunal que as descritas situações de incumprimento das obrigações inerentes à fruição do benefício, violam o regime estabelecido no artigo 93.º do CIEC, n.º 5 (bem como contende com o disposto nas Portarias n.º 117-A/2008 e Portaria n.º 361-A/2008) já que, ao emitir facturas sem identificação dos respectivos adquirentes, não é possível controlar se o GCM foi utilizado por adquirente a quem não foi reconhecido o benefício ou se foi utilizado para outro fim ou, ainda, se foi utilizado em equipamento não autorizado.

Da mesma forma, ao vender GCM a adquirentes não titulares de cartão de acesso, o proprietário do posto de abastecimento vendeu GCM a adquirente sem direito ao benefício.

Em qualquer caso em com clara preterição do sistema de controlo instituído e regime legal previsto para a concessão do benefício fiscal (redução de taxa), o que não se verifica quando, como no caso, o Requerente apresenta vendas de GCM sem registo no sistema informático, como quando vende GCM com emissão de factura a

consumidor final, sem identificação do titular do cartão electrónico, em ambas situações não é possível saber se o produto foi vendido a titular do benefício; e bem assim, quando vende GCM a adquirentes não titulares de cartão de acesso, por conseguinte, sujeitos não beneficiários da isenção, todas elas são situações que configuram a violações daquele preceito legal, como configura a Requerida.

Assim, quando o n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, actualmente em vigor, o proprietário é responsabilizado pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, não só o ISP, como também a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) sendo um tributo devido pelos sujeitos passivos de ISP que incide sobre o gasóleo rodoviário sujeito a ISP não isento.

Assim, conforme decorre da alínea h), do n.º 2, do artigo 4.º (Incidência Subjectiva) do CIEC, a empresa B... é também sujeito passivo, sendo responsável pelo pagamento do ISP, resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que vendeu e que não foram objecto de correcta movimentação nos terminais POS, bem como relativamente às quantidades para as quais não foram emitidas as correspondentes facturas em nome do titular do cartão, seja por emissão a “consumidor final”, seja pela emissão a outrem que não o titular do cartão, por incumprimento do regime de controlo previsto para a comercialização do GCM previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC e legislação regulamentar.

Pelos fundamentos invocados, conclui-se, assim, pela legalidade da liquidação ora impugnada.

##### **5. Da responsabilidade pelo pagamento de custas arbitrais:**

Nos termos do artigo 527.º, n.º 1 do Código de Processo Civil, *ex vi* 29.º, n.º 1, e) do RJAT, estabelece que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

Em face do exposto deve a Requerente ser condenada em custas.

##### **6. Decisão:**

Nestes termos e com a fundamentação *supra*, o tribunal decide,

- a. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral.
- b. Condenar o Requerente no pagamento das custas do presente processo.

**7. Valor do processo:**

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.º-A, n.º 1 do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 7.209,04.

**8. Taxa de Arbitragem:**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00 nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de maio de 2018

O Árbitro

(Marisa Almeida Araújo)