

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º:483/2014 -T

Tema: Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos; Contribuição Rodoviária – gasóleo colorido e marcado

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório¹

1. A, SA, pessoa colectiva n.º ..., com sede social em ..., Salvaterra de Magos (a seguir designada por Requerente), apresentou em 11.07.2014, em conformidade com os artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro, com as alterações posteriores (a seguir Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT), pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário, praticado pelo Diretor da Alfândega de ..., datado de 28 de Abril de 2014, de liquidação *a posteriori* de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), no montante de €35.292,64, de Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), no montante de €15.655,95, e de juros compensatórios no montante de €167,50, tudo perfazendo o valor global de €51.116,09, em que é demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (a seguir, Requerida ou AT).

a) Constituição do Tribunal Arbitral

2. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro singular o signatário, que aceitou o encargo.

¹ Adota-se a ortografia resultante do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, tendo sido atualizada, em conformidade, a grafia constante das citações efectuadas.

3. Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 16.09.2014.

b) História processual

4. No pedido de pronúncia arbitral (a seguir petição inicial ou PI), a Requerente peticiona a anulação parcial do indicado ato tributário datado de 28 de Abril de 2014, praticado pelo Diretor da Alfândega de ... no proc. n.º ..., de liquidação de ISP, de CSR e de juros compensatórios, no montante total de €51.116,09, e a condenação da Requerida “ao pagamento e à devolução da quantia de EUR 49.756,30, sendo que EUR 33.886,34 correspondente a ISP sobre gasóleo; EUR 15.655,95 respeitante a Contribuição de Serviço Rodoviário; EUR 214,01 de juros compensatórios [sic]; tudo indevidamente liquidado, acrescido ainda de juros indemnizatórios desde 21 de maio de 2014 e até efetivo e integral pagamento, calculados sobre o indicado valor (EUR 49.756,30)”.

5. Para sustentar o peticionado, a Requerente alega, no essencial, o seguinte na sua PI:

i) A Requerente revendeu, de 1.1.2013 a 5.12.2013, um total de 519.298,47 litros de gasóleo colorido e marcado (GCM) aos seus acionistas, sendo que 343.625,80 litros foram objecto de movimentação no respectivo POS no dia 29.8.2013 e 175.672,67 litros foram objecto de comunicação no dia 16.1.2014 à Coordenação Nacional do Gasóleo Agrícola da DGADR, que procedeu à movimentação dos litros abastecidos em nome dos acionistas identificados (cfr. arts. 17.º, 18.º, 20.º, 21.º, 27.º, 28.º e 29.º).

ii) Os movimentos processados no dia 29.8.2013, “respeitantes a todos os abastecimentos produzidos desde janeiro de 2013, embora não realizados simultaneamente ao abastecimento, foram validamente aceites, considerados e atendidos pela Requerida”, mas “de forma ostensivamente incoerente” “já não aceitou os movimentos de registos que foram realizados relativamente às transações discriminadas nas tabelas 14 e 16 do ato tributário sob pronúncia”

justificados em 16.1.2014, pelo que existe “uma patente e notória contradição entre os fundamentos e a decisão na exata medida em que, assente exatamente sob os mesmos fundamentos, distingue positivamente os registos realizados em 29 de agosto de 2013 a que corresponde a tabela 15 do ato sob pronúncia e distingue negativamente os registos realizados no dia 16 de janeiro de 2014” (cfr. arts. 19.º, 31.º, 32.º, 36.º, 37.º, 38.º, 39.º, 40.º e 54.º).

iii) “[O]correu a regularização da obrigação fiscal em causa mediante o registo junto da DGADR de todas as vendas realizadas no período fiscal”, registo esse que a DGADR considerou e realizou, pelo que “todas as vendas foram objecto de registo” (cfr. arts. 34.º, 35.º, 41.º).

iv) Está apenas em discussão “uma situação de forma” quanto a saber se “a realização do registo em momento diverso ao da venda acarreta inelutavelmente a responsabilidade em causa” – ora, como, “[n]ão obstante o haver feito em momento distinto, o sujeito passivo deu cumprimento às respectivas obrigações a que se encontra vinculado na qualidade de explorador do posto autorizado”, sendo que “não existiu qualquer vantagem para o sujeito passivo, nem acarretou qualquer prejuízo da requerida, nomeadamente a perda de receita fiscal em virtude da A não ter registado os abastecimentos que fez a favor dos seus associados em simultâneo às vendas”, “resulta evidente que uma decisão de responsabilizar o sujeito passivo pelo pagamento do imposto devido como se da venda de gasóleo rodoviário se tratasse, apenas por a venda ter ocorrido em momento distinto do seu registo sem que tal se traduza em qualquer ganho ou vantagem para o vendedor ou sequer em qualquer prejuízo ou perda de receita fiscal para a requerida, é uma solução absolutamente injusta e aberrante (cfr. arts. 42.º, 43.º, 50.º a 53.º e 55.º).

v) A responsabilidade disposta no n.º 5 do art. 93.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo “apenas tem lugar quando ocorra a violação das regras destinadas a assegurar a correta afectação da utilização do GCM, ou seja, apenas opera quando a venda de GCM tenha ocorrido a quem não seja titular de cartão electrónico” e “o registo da venda em momento distinto e não simultâneo à transação não integra a hipótese disposta no n.º 5 do artigo 93.º do

CIEC – por conseguinte, se esta realidade não se subsume na norma, não está sujeita à sanção aí preconizada”; “a lei fulmina a venda a não titulares de cartão de micro circuito com a sanção disposta no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC mas já não dispõe de idêntica cominação para a situação diversa de as vendas terem sido realizadas a titulares de cartão electrónico válido e que tão somente não hajam sido registadas no momento da transação” (cfr. arts. 62.º a 69.º, 73.º a 81.º).

vi) “se a requerente violou uma obrigação procedimental (de registo simultâneo da venda no momento do abastecimento), tal apenas é punível em sede de responsabilidade contraordenacional nos termos combinados dos artigos 6.º e 19.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio e al. p) do n.º 2 e n.º 6 do artigo 109.º do RGIT” (art. 82.º).

vii) A interpretação do disposto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC “no sentido de aí abarcar situações em que as vendas são realizadas a favor de entidades habilitadas à aquisição de GCM e titulares de cartão electrónico válido mas em que apenas o registo não ocorreu em simultâneo à transação constitui (...) uma interpretação analógica que contende com a reserva de lei fiscal e com o disposto no n.º 2 do artigo 103.º e alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º, ambos da Constituição da República Portuguesa” (art. 89º).

viii) “não tem cabimento que por conta de todas as demais vendas discriminadas e realizadas a entidades legalmente habilitadas à aquisição de GCM e titulares de cartão electrónico válido, apenas porque registadas em momento distinto ao momento da transação, importem a sanção pecuniária disposta no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, esta com a medida do ISP que não foi perdido”, pois “tratar-se-iam da mesma forma e com a mesma penalização situações que são absolutamente distintas”, o que “traduziria uma flagrante violação dos princípios da legalidade, da igualdade e da proporcionalidade fiscal, o que a Constituição da República Portuguesa claramente repudia” (cfr. arts. 97.º a 99.º).

ix) “não pode ser aplicado em sede de CSR o disposto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, porquanto aquele normativo dispõe e regula unicamente no

tocante ao ISP e nada diz ou refere no tocante à CSR”, pelo que “a liquidação da CSR carece de previsão legal prévia em matéria fiscal, de acordo com a reserva da lei fiscal, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa” (cfr. arts. 106.º a 113.º e 121.º a 123.º).

6. A AT apresentou resposta em que peticiona que o pedido de pronúncia arbitral seja julgado totalmente improcedente e mantido o ato de liquidação, sustentando, no essencial, o seguinte (conforme conclusões da respectiva peça processual que se transcrevem):

“I – O GCM é um produto que beneficia de tributação em ISP/ISPPE a uma taxa reduzida, sendo a sua venda condicionada, pelo que só pode ser adquirido por titulares de cartão de microcircuito/electrónico, com o objectivo de controlar a afectação ou utilização do referido produto para os fins previstos na lei;

II – A leitura, ou registo, desse cartão nos terminais ligados ao sistema informático criado para efeitos de controlo da aquisição e afectação do GCM é obrigatória no momento do abastecimento, estabelecendo a lei a responsabilidade tributária dos proprietários ou responsáveis pela exploração dos postos de venda ao público de GCM, sempre que sejam efectuados abastecimentos sem esse registo/leitura;

III – Improcede o argumento da Requerente segundo o qual as vendas/abastecimentos de GCM que não foram registadas no terminal TPA/POS, não são devidos quaisquer impostos por terem sido feitas a titulares de cartão de microcircuito. Com efeito, desde logo, a circunstância de alguém ser titular de cartão de microcircuito/electrónico em determinada altura anterior ou posterior à data de determinado abastecimento de GCM, nada prova quanto à sua titularidade noutra qualquer momento (designadamente no momento relevante que é o do abastecimento). Em todo o caso, ainda que tal prova se fizesse, a mesma seria inútil já que a mera titularidade de cartão de microcircuito do comprador não é suficiente para afastar a tributação pela taxa

normal do combustível abastecido, caso não tenha havido a sua efetiva leitura nos terminais TPA/POS no momento do abastecimento, conforme é imposto pela lei;

IV – De igual modo, não colhe a justificação apresentada pela Requerente da alegada leitura dos cartões de microcircuito em data posterior à do abastecimento pois, a lei, inequivocamente, exige a leitura do cartão na ocasião do abastecimento, de tal modo que prevê mesmo a possibilidade de utilização de TPA/POS móveis. Quanto ao erro da Autoridade Tributária e Aduaneira em aceitar justificadas vendas anteriores a 29/08/2013 e com registo posterior nessa data, não torna legais as demais introduções irregulares no consumo de GCM feitas pela requerente”.

7. Por despacho de 22.10.2014, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na al. c) do art. 16.º do RJAT, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o art. 18.º do RJAT, por não estarem presentes as circunstâncias previstas nas diversas alíneas do n.º 1 deste dispositivo. Mais decidiu, em conformidade com o n.º 2 do art. 18.º do RJAT, não ser necessária a produção de alegações orais, por estarem perfeitamente expostas as posições das partes nos respectivos articulados.

Foi, posteriormente, fixada como data para prolação da decisão arbitral o dia 29 de janeiro de 2015.

8. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões suscitadas (art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e encontram-se devidamente representadas, não ocorrendo quaisquer nulidades ou questões prévias de que cumpra conhecer, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

c) Objecto do processo e questões a decidir

9. Constitui objecto do presente processo arbitral, em face do peticionado na PI, a referida decisão do Diretor da Alfândega de ..., de 28 de Abril de 2014, adoptada nos termos do n.º 3 do art. 11.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21.6 (com as alterações posteriores), de liquidação de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos, no montante de €35.292,64, de Contribuição de Serviço Rodoviário, no montante de €15.655,95, e de juros compensatórios no montante de €167,50, no valor global de €51.116,09.

A importância cuja anulação se pretende em relação à indicada liquidação, como acima se citou (n.º 4), respeita apenas ao montante de €49.756,30, em que corresponde €33.886,34 a ISP, €15.655,95 a CSR e €214,01 a juros (compensatórios e moratórios), porquanto a Requerente, nos arts. 22.º a 25.º, 70.º a 72.º, 87.º, 94.º e 126.º da PI, aceita que não podem ser atendidos os movimentos das vendas num total de 7.000 litros à sociedade B-Prestação de Serviços Agrícolas, Lda por se tratar de entidade que não se encontrava à data legalmente habilitada à aquisição de GCM, constituindo €1.406,30 o valor do ISP correspondente em falta.

10. A matéria a decidir, tal como se retira das posições assumidas e dos fundamentos alegados na PI da Requerente e na resposta da Requerida, acima indicados (n.ºs 5 e 6), prende-se com a invocada ilegalidade do ato impugnado por ter aplicado o disposto no n.º 5 do artigo 93.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo em relação a vendas de GCM realizadas a titulares de cartão de microcircuito ativo por tais vendas terem sido objecto de comunicação/registo em momento distinto da transação, e por ter compreendido, no âmbito da aplicação da mencionada previsão legal, a CSR.

Cumprido, então, apreciar e decidir.

II. Decisão da matéria de facto e sua motivação

11. Examinadas as alegações constantes das peças processuais apresentadas, a prova documental produzida e o processo administrativo (PA) junto, o Tribunal julga provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

I. A Requerente é uma sociedade comercial anónima que tem o seguinte objecto social: “A comercialização de arroz produzido pelos seus acionistas, promovendo a sua concentração e preparação para venda. Apoiar as produções dos seus acionistas em termos técnicos, sanitários e ambientais e promover a regularização dos preços no estágio da produção. Pôr à disposição dos acionistas produtores os meios técnicos adequados para o acondicionamento, transporte e comercialização dos produtos. A compra em comum dos factores de produção e de equipamentos destinados às explorações orizícolas dos seus acionistas. Promover a aplicação das técnicas de proteção integrada e produção integrada. Promover e realizar ações de formação em proteção e produção integradas das culturas. Arrendar, subarrendar e tomar de arrendamento prédios rústicos para exploração agrícola de qualquer cultura, nomeadamente a produção de arroz e a multiplicação de sementes. A produção de eletricidade de origem eólica, geotérmica e solar” (cfr. a certidão permanente junta como **doc. n.º 3** à PI).

II. A Requerente contratou com a C a instalação do equipamento necessário para o abastecimento de gasóleo colorido e marcado (GCM ou “gasóleo agrícola”) e o fornecimento regular do mesmo combustível (alegação não impugnada objecto dos arts. 12.º e 13.º da PI e Relatório de Ação datado de 11.2.2014 de fls. 1 a 20 do PA, fls. 4).

III. A Requerente possui, assim, para as vendas do combustível GCM o terminal TPA (terminal de pagamento automático), também designado por POS (*Point of Sale*)², n.º ... (cfr. Relatório de Ação a fls. 3 do PA).

IV. A Requerente, de 1 de Janeiro de 2013 a 5 de Dezembro de 2013, vendeu 519.298,47 litros de GCM, conforme quadro seguinte (cfr. factualidade reconhecida no art. 17.º da PI e Relatório de Ação a fls. 4 do PA) :

² Cfr. n.ºs 3 e 4 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio.

MESES	QUANTIDADE E LITROS
JANEIRO	8.100,82
FEVEREIRO	11,945,54
MARÇO	20.680,46
ABRIL	28.364,92
MAIO	119.100,0 0
JUNHO	6.263,58
JULHO	103.008,7 6
AGOSTO	75.881,19
SETEMBRO	13.836,35
OUTUBRO	94.184,19
NOVEMBRO	37.932,66
até 5 DE DEZEMBRO	0,00
TOTAL	519.298,47

V. As vendas de GCM foram efectuadas na sua totalidade exclusivamente a acionistas da Requerente (alegação não impugnada objecto dos arts. 14.º, 15.º e 16.º da PI).

VI. De acordo com a listagem de movimentos de gasóleo colorido e marcado da Requerente, recolhida na aplicação informática da Direcção-Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR), são os seguintes os dados referentes aos movimentos de gasóleo colorido e marcado de início de Janeiro de 2013 até 05 de Dezembro de 2013 (cfr. Relatório de Ação a fls. 5 do PA):

DATAS	TOTALIZAD OR (1)	MOVIMENT O POS ... (2)	DIFEREN ÇA (1)-(2)
JANEIRO	8.100,82	0,00	8.100,82
FEVEREIRO	11,945,54	0,00	11,945,54
MARÇO	20.680,46	0,00	20.680,46
ABRIL	28.364,92	0,00	28.364,92
MAIO	119.100,00	0,00	119.100,00
JUNHO	6.263,58	0,00	6.263,58
JULHO	103.008,76	0,00	103.008,76
AGOSTO	75.881,19	343.625,80	-267.744,1
SETEMBRO	13.836,35	0,00	13.836,35
OUTUBRO	94.184,19	0,00	94.184,19
NOVEMBRO	37.932,66	0,00	37.932,66
5 DE DEZEMBRO	0,00	0,00	0,00
TOTAL	519.298,47	343.625,80	175.672,67

VII. Ocorreu, assim, uma diferença de 175.672,67 litros de gasóleo colorido e marcado que foi vendido pela empresa e que não foi objecto de movimentação, no período em causa, no respectivo terminal POS n.º ... colocado no posto de abastecimento, já que apenas se movimentou, durante o período em causa, mais especificamente no dia 29.08.2013, 343.625,80 litros de gasóleo colorido e marcado (cfr. factualidade reconhecida nos arts. 18.º a 20.º da PI e Relatório de Ação a fls. 5 e 9 a 13 do PA).

VIII. As situações detectadas em relação às diferenças entre as vendas de gasóleo colorido e marcado e o movimento do terminal POS no período em causa consistem no seguinte: i) vendas de gasóleo colorido e marcado, às quais não corresponde nenhum registo no terminal POS; ii) vendas de gasóleo colorido e marcado a quem não está habilitado a fazê-lo; iii) registos no terminal POS

efectuados em momento diferente ao da venda; iv) registos no terminal POS efectuados em quantidade diferente da do documento de venda (cfr. Relatório de Ação a fls. 5 e segs. do PA).

IX. Em 5.12.2013 os serviços da Alfândega de ... promoveram a ação de controlo n.º ... à comercialização de gasóleo colorido e marcado da Requerente, na ..., em Salvaterra de Magos, onde se encontra colocado o POS n.º ..., com vista ao controlo das quantidades de gasóleo colorido e marcado vendidas no posto de abastecimento (cfr. Relatório da Ação a fls. 1 a 20 do PA).

X. Os abastecimentos identificados nas tabelas constantes dos n.ºs 14 (175.535,36 litros) e 16 (137,22 litros) do ato de liquidação (vd. *infra* n.º **XII**) foram objecto de comunicação à Coordenação Nacional do Gasóleo Agrícola da DGADR no dia 16 de Janeiro de 2014, por referência à data de cada uma das transações (alegação não impugnada objecto dos arts. 27.º e 28.º da PI e documentos constantes do doc. n.º 6 junto à PI).

XI. Em sede de exercício do direito de audição, conforme documento de 14.4.2014 de fls. 64 a 66 do PA, a Requerente declarou, designadamente, o seguinte:

- “A situação que ocorreu resulta apenas e exclusivamente de um erro grosseiro e inconsciente de uma colaboradora”;

- A colaboradora “era a responsável por toda a operação relacionada com o processo de abastecimento, comunicação e validação de cartões de combustível no POS ..., bem como efetuar a comunicação à DGADR, indicação à faturação no ato da venda e controlo de stocks. Esta colaboradora sem que os superiores hierárquicos se apercebessem foi manipulando e surripiando a verdade e o estado de conformidade de toda a operação inerente à gestão do gasóleo agrícola que lhe havia sido atribuída”;

- A colaboradora “recebeu instruções de forma clara e evidente da C e estava a par da legislação afeta a esta operação. A A nunca se apercebeu que a colaboradora executava as tarefas de registo com um Modus Operandi errado, procedimento este do qual as chefias não tinham conhecimento, pois diversas vezes perguntavam se a operação estava conforme ao que sempre foi respondido que sim pela colaboradora e que estava tudo em dia.

Solicitamos a V. Exas que tenham esta falha de procedimento como um erro grosseiro e o entendam como tal (...).”

XII. Em 28 de Abril de 2014, por decisão do Diretor da Alfândega de ... adoptada no proc. n.º ..., notificada à Requerente em 29.4.2014 pelo Ofício n.º ...(conforme **doc. n.º 1** junto à PI e Ofício a fls. 87 a 108 do PA, que se dá por reproduzido), foi liquidado à Requerente Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos, no montante de €35.292,64, Contribuição de Serviço Rodoviário, no montante de €15.655,95, e juros compensatórios, no montante de €167,50, no valor global de €51.116,09, com base nos seguintes fundamentos que se transcrevem:

“7. Durante o período compreendido entre 01/01/2013 a 05/12/2013, a empresa A, vendeu, de acordo com a listagem de vendas apresentada, 519,208,47 litros de gasóleo colorido e marcado, conforme indicado no quadro seguinte:

MESES	QUANTIDAD E LITROS
JANEIRO	8.100,82
FEVEREIRO	11,945,54
MARÇO	20.680,46
ABRIL	28.364,92
MAIO	119.100,0 0
JUNHO	6.263,58
JULHO	103.008,7 6
AGOSTO	75.881,19
SETEMBRO	13.836,35
OUTUBRO	94.184,19
NOVEMBRO	37.932,66
até 5 DE DEZEMBRO	0,00
TOTAL	519.298,4 7

8. As quantidades vendidas foram retiradas dos mapas “Análise de Vendas (c/dvc e dva) emitidos por cliente de gasóleo colorido e marcado, recolhidos na empresa “A” e do mapa "Análise de Consumos" remetido através do e-mail, com o n/ registo de entrada n.º... de 09/01/2014.

9. Para cumprimento do disposto no n.º 15 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio, foi recolhida, na aplicação informática da DGADR, a listagem de movimentos de gasóleo colorido e marcado da empresa, desde o início de Janeiro de 2013 até 05 de Dezembro de 2013.

10. Na análise efectuada aos documentos contabilísticos apresentados, relativamente ao período de Janeiro de 2013 até 05 de Dezembro de 2013, apuraram-se os seguintes dados referentes ao movimento de gasóleo colorido e marcado:

DATAS	TOTALIZAD OR (1)	MOVIMENT O POS ... (2)	DIFEREN ÇA (1)-(2)
JANEIRO	8.100,82	0,00	8.100,82
FEVEREIRO	11,945,54	0,00	11,945,54
MARÇO	20.680,46	0,00	20.680,46
ABRIL	28.364,92	0,00	28.364,92
MAIO	119.100,00	0,00	119.100,00
JUNHO	6.263,58	0,00	6.263,58
JULHO	103.008,76	0,00	103.008,76
AGOSTO	75.881,19	343.625,80	-267.744,1
SETEMBRO	13.836,35	0,00	13.836,35
OUTUBRO	94.184,19	0,00	94.184,19
NOVEMBRO	37.932,66	0,00	37.932,66
5 DE DEZEMBRO	0,00	0,00	0,00
TOTAL	519.298,47	343.625,80	175.672,67

1
·
D
e

acordo com a informação retirada da aplicação da DGADR, o POS n.º ...colocado no posto de abastecimento, explorado pela empresa “A”, movimentou durante o mesmo período, 343.625,80 litros de gasóleo colorido e marcado.

12. Desta forma, foi apurada uma diferença de 175.672,67 litros de gasóleo colorido e marcado que foi vendido e que não foi objecto de movimentação no terminal POS da empresa em causa.

13. Analisando as vendas de gasóleo colorido e marcado e o movimento do terminal POS caso a caso foram detectadas as seguintes situações:

a. vendas de gasóleo colorido e marcado, às quais não corresponde nenhum registo no terminal POS;

b. vendas de gasóleo colorido e marcado a quem não está habilitado a fazê-lo;

c. registos no terminal POS efectuados em momento diferente ao da venda;

d. registos no terminal POS efectuados em quantidade diferente da do documento de venda;

cf. se pode verificar através dos seguintes quadros:

14. Vendas às quais não corresponde nenhum registo no terminal POS:

CLIENTE	DATA	DOC	Nº	QUANT.	OBS.	
B	30-Out-13	FC	5079	4.500,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO SUSP. 05/07/20
	08-Nov-13	FC	5267	500,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO SUSP. 05/07/20
	19-Nov-13	FC	5420	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO SUSP. 05/07/20
D	31-Ago-13	FC	4275	198,56	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Ago-13	FC	4275	183,88	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Ago-13	FC	4275	175,90	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4362	90,03	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4362	210,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4380	180,04	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4362	200,04	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4362	193,42	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4362	167,79	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4380	180,28	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4380	200,07	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4380	220,29	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4380	123,12	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	03-Out-13	FC	4701	220,53	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	03-Out-13	FC	4701	97,05	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	03-Out-13	FC	4701	200,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	03-Out-13	FC	4701	255,53	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	03-Out-13	FC	4701	294,15	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	03-Out-13	FC	4701	296,85	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Out-13	FC	4982	223,48	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Out-13	FC	4982	251,68	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Out-13	FC	4982	168,06	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	26-Nov-13	FC	5557	220,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	26-Nov-13	FC	5557	200,07	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	26-Nov-13	FC	5557	20,68	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	26-Nov-13	FC	5557	212,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
E	05-Fev-13	FC	415	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	25-Jul-13	FC	3279	1.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	14-Ago-13	FC	3682	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
F	12-Set-13	FC	4355	2.500,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Out-13	FC	4996	3.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	30-Out-13	FC	5076	2.440,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5190	2.800,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5173	427,77	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5173	432,29	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	6173	8,56	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	19-Nov-13	FC	5416	2.500,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5454	384,53	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5454	50,18	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
G	31-Ago-13	FC	4279	214,93	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Ago-13	FC	4279	117,92	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4388	201,34	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4373	174,39	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO

G	03-Out-13	FC	4700	213,97	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Out-13	FC	4995	4.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
H	21-Out-13	FC	4994	5.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	19-Nov-13	FC	5418	5.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
I	08-Out-13	FC	4782	7.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	19-Nov-13	FC	5417	5.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
J	08-Out-13	FC	4785	1.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Out-13	FC	4993	7.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5187	5.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
K	12-Set-13	FC	4357	4.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	30-Out-13	FC	5078	5.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	30-Out-13	FC	5073	3.790,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	19-Nov-13	FC	5415	6.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
L	08-Nov-13	DVC	67	-500,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Ago-13	FC	4169	4.600,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	08-Out-13	FC	4788	5.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5189	5.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	19-Nov-13	FC	5419	3.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
M	21-Nov-13	FC	5450	480,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5450	242,97	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5450	279,52	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5450	300,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5450	300,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
N	31-Ago-13	FC	4168	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	08-Out-13	FC	4789	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	30-Out-13	FC	5075	1.900,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5188	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
O	26-Nov-13	FC	5556	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Mar-13	FC	1111	300,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	23-Mai-13	FC	2010	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	23-Mai-13	FC	2010	2.250,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	13-Jun-13	FC	2425	494,02	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	13-Jun-13	FC	2425	227,27	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	18-Jul-13	FC	3112	362,64	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	18-Jul-13	FC	3112	497,04	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4383	151,06	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4372	430,04	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	30-Out-13	FC	5074	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5177	511,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5177	485,02	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5177	351,38	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5449	200,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5449	300,02	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5449	419,54	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5449	504,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5449	501,65	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5449	390,32	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
21-Nov-13	FC	5449	350,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO	

O	21-Nov-13	FC	5449	259,21	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
P	30-Ago-13	FC	4102	460,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Ago-13	FC	4167	1.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Ago-13	FC	4167	1.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4356	1.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4356	1.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	16-Set-13	FC	4450	230,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	08-Out-13	FC	4786	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5451	179,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5451	152,02	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5451	140,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
Q	16-Out-13	FC	4893	5.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
R	31-Ago-13	FC	4171	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	08-Out-13	FC	4787	2.500,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
S	31-Ago-13	FC	4170	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	FC	4358	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	08-Out-13	FC	4784	2.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5172	148,69	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5172	416,71	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5452	193,84	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5452	200,74	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5452	216,86	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5452	192,35	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5452	179,91	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
T	21-Out-13	FC	4983	206,27	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	30-Out-13	FC	5077	2.500,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5167	400,09	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5167	263,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5167	419,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5167	320,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5167	295,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Out-13	FC	5167	348,06	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5453	355,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5453	344,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5453	310,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5453	300,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5453	300,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5453	427,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5453	201,02	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5453	250,04	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5453	300,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5453	376,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5453	312,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	21-Nov-13	FC	5453	300,02	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
21-Nov-13	FC	5453	418,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO	
21-Nov-13	FC	5453	300,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO	
21-Nov-13	FC	5453	391,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO	
21-Nov-13	FC	5453	281,01	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO	

U	08-Out-13	FC	4783	3.000,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
A	31-Ago-13	CNS	160	1.500,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Ago-13	CNS	155	1.500,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	31-Ago-13	CNS	155	1.500,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	12-Set-13	CNS	166	384,44	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	08-Out-13	CNS	175	1.500,00	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	26-Nov-13	CNS	196	177,97	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
	26-Nov-13	CNS	196	20,02	NÃO HÁ REGISTO POS	CARTÃO ACTIVO
TOTAL				175.535,36		

15. Registos nos terminais POS efectuados em momento diferente ao da venda:

CLIENTE	DATA	DOC	Nº	QUANT.	OBS.
V	23-Mai-13	FC	2018	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3268	2.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
W	05-Fev-13	FC	418	4.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	12-Mar-13	FC	855	4.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Abr-13	FC	1565	5.900,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	14-Ago-13	FC	3686	6.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	15-Jan-13	FC	141	100,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
D	07-Fev-13	FC	424	277,31	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	06-Mar-13	FC	751	330,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	27-Mar-13	FC	1187	200,01	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	04-Abr-13	FC	1302	50,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	24-Abr-13	FC	1608	400,04	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	24-Abr-13	FC	1608	25,43	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2007	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	13-Jun-13	FC	2433	200,12	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	13-Jun-13	FC	2433	229,03	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	18-Jul-13	FC	3121	209,31	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	18-Jul-13	FC	3121	287,75	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	18-Jul-13	FC	3121	264,58	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3797	86,71	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3797	173,86	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3797	271,81	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3797	259,48	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3797	220,36	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3797	161,25	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3797	160,18	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3797	203,42	REGISTADO POS EM 29/08/2013
19-Ago-13	FC	3797	202,17	REGISTADO POS EM 29/08/2013	
F	26-Mar-13	FC	1179	2.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2005	2.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2005	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	12-Jun-13	FC	2389	540,96	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	13-Jun-13	FC	2429	439,83	REGISTADO POS EM 29/08/2013

F	13-Jun-13	FC	2429	351,11	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	13-Jun-13	FC	2429	550,03	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	13-Jun-13	FC	2429	357,69	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	18-Jul-13	FC	3109	302,23	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3266	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3269	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3250	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	14-Ago-13	FC	3685	2.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
X	20-Ago-13	FC	3813	2,79	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2011	1.750,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	31-Mai-13	FC	2244	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
G	13-Jun-13	FC	2427	150,14	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	15-Jan-13	FC	146	20,01	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	28-Jan-13	FC	352	44,50	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	27-Fev-13	FC	684	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	06-Mar-13	FC	737	230,02	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	06-Mar-13	FC	737	206,01	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	06-Mar-13	FC	737	45,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	22-Mar-13	FC	1117	186,39	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Abr-13	FC	1486	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	24-Abr-13	FC	1609	200,03	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2006	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2006	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	31-Mai-13	FC	2249	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	12-Jun-13	FC	2400	150,02	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3262	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3802	200,08	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3802	200,07	REGISTADO POS EM 29/08/2013
19-Ago-13	FC	3802	202,68	REGISTADO POS EM 29/08/2013	
Y	23-Mai-13	FC	2009	4.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	14-Ago-13	FC	3680	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
H	23-Mai-13	FC	2008	4.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3263	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
I	11-Jan-13	FC	80	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	16-Mai-13	FC	1837	6.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2014	6.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	31-Mai-13	FC	2242	7.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3255	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	14-Ago-13	FC	3687	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
J	14-Ago-13	FC	3687	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	05-Fev-13	FC	417	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	26-Mar-13	FC	1183	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	28-Mar-13	FC	1262	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	24-Abr-13	FC	1598	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	31-Mai-13	FC	2245	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
K	25-Jul-13	FC	3270	2.700,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3275	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	26-Mar-13	FC	1182	4.100,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013

K	16-Mai-13	FC	1835	4.700,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2017	6.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	31-Mai-13	FC	2243	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	13-Jun-13	FC	2431	651,15	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3278	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3249	4.700,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
L	19-Abr-13	FC	1485	8.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	16-Mai-13	FC	1834	8.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2013	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2013	2.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2013	2.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	31-Mai-13	FC	2241	4.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	12-Jun-13	FC	2381	376,12	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3280	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3258	2.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3276	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3257	2.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	14-Ago-13	FC	3679	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
N	28-Fev-13	FC	731	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	29-Abr-13	FC	1657	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	16-Mai-13	FC	1831	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	16-Mai-13	FC	1836	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2016	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2016	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	31-Mai-13	FC	2246	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3274	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3251	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	14-Ago-13	FC	3688	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	21-Ago-13	FC	3859	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	21-Ago-13	FC	3859	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
P	29-Jan-13	FC	358	990,42	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	16-Mai-13	FC	1832	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2012	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2012	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	31-Mai-13	FC	2248	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	12-Jun-13	FC	2392	230,01	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	12-Jun-13	FC	2392	230,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3264	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3253	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3273	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3260	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	07-Ago-13	FC	3531	472,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	14-Ago-13	FC	3684	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	14-Ago-13	FC	3684	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3801	470,01	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	21-Ago-13	FC	3861	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	21-Ago-13	FC	3861	1.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
Q	24-Abr-13	FC	1602	250,51	REGISTADO POS EM 29/08/2013

Q	29-Abr-13	FC	1658	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
Z	12-Jun-13	FC	2398	211,39	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	13-Jun-13	FC	2436	199,27	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	18-Jul-13	FC	3126	323,63	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	18-Jul-13	FC	3126	211,96	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	18-Jul-13	FC	3126	214,14	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3800	306,51	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3800	246,06	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	19-Ago-13	FC	3800	279,63	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	31-Ago-13	FC	4285	310,93	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	AA	31-Mai-13	FC	2247	3.000,00
25-Jul-13		FC	3277	2.920,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
21-Ago-13		FC	3860	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
S	15-Jan-13	FC	145	178,30	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	15-Jan-13	FC	145	425,06	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	15-Jan-13	FC	145	386,90	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	28-Jan-13	FC	353	426,43	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	07-Fev-13	FC	426	346,40	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	07-Fev-13	FC	426	403,69	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	07-Fev-13	FC	426	416,44	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	27-Mar-13	FC	1200	200,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	04-Abr-13	FC	1308	225,18	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	16-Mai-13	FC	1833	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2015	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	23-Mai-13	FC	2015	2.900,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3256	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3265	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3267	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	V	14-Ago-13	FC	3681	3.000,00
15-Jan-13		FC	133	439,19	REGISTADO POS EM 29/08/2013
12-Jun-13		FC	2401	235,10	REGISTADO POS EM 29/08/2013
U	12-Jun-13	FC	2401	179,01	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	26-Mar-13	FC	1180	3.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3271	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3254	4.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	25-Jul-13	FC	3272	4.700,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
A	14-Ago-13	FC	3683	5.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	29-Jan-13	CNS	11	90,01	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	07-Fev-13	CNS	16	91,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	07-Fev-13	CNS	16	110,70	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	07-Fev-13	CNS	17	300,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	27-Mar-13	CNS	32	184,07	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	27-Mar-13	CNS	32	131,14	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	27-Mar-13	CNS	32	37,64	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	27-Mar-13	CNS	35	30,18	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	04-Abr-13	CNS	42	88,04	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	29-Abr-13	CNS	47	225,69	REGISTADO POS EM 29/08/2013
23-Mai-13	CNS	62	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013	

A	14-Jun-13	CNS	80	261,31	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	18-Jul-13	CNS	106	380,48	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	26-Jul-13	CNS	116	1.435,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	26-Jul-13	CNS	116	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	26-Jul-13	CNS	116	1.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	26-Jul-13	CNS	116	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	26-Jul-13	CNS	116	2.000,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	26-Jul-13	CNS	116	1.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	14-Ago-13	CNS	125	1.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	14-Ago-13	CNS	125	1.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
	14-Ago-13	CNS	125	1.500,00	REGISTADO POS EM 29/08/2013
TOTAL				343.763,11	

16. Registos no terminal POS efectuados em quantidade diferente da do documento de venda:

CLIENTE	DATA	DOC	Nº	QUANT.	OBS.	POS	DIF
Z	12-Jun-13	FC	2398	211,39	REGISTADO POS EM 29/08/2013	2.166,30	-137,22
	13-Jun-13	FC	2436	199,27	REGISTADO POS EM 29/08/2013	2.166,30	-137,22
	18-Jul-13	FC	3126	323,63	REGISTADO POS EM 29/08/2013	2.166,30	-137,22
	18-Jul-13	FC	3126	211,96	REGISTADO POS EM 29/08/2013	2.166,30	-137,22
	18-Jul-13	FC	3126	214,14	REGISTADO POS EM 29/08/2013	2.166,30	-137,22
	19-Ago-13	FC	3800	306,51	REGISTADO POS EM 29/08/2013	2.166,30	-137,22
	19-Ago-13	FC	3800	246,06	REGISTADO POS EM 29/08/2013	2.166,30	-137,22
	19-Ago-13	FC	3800	279,63	REGISTADO POS EM 29/08/2013	2.166,30	-137,22
	31-Ago-13	FC	4285	310,93	REGISTADO POS EM 29/08/2013	2.166,30	-137,22
	TOTAL				2.303,52		

(...)

20. O gasóleo colorido e marcado é um produto de utilização condicionada, através do qual, no caso em apreço, se concretiza um benefício fiscal da taxa reduzida de ISP.

21. É portanto, 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 - cf. n.º 5 do art. 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 - o n.º 11 da Portaria n.º 361-A/2008 de 12 de maio, estipula que 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. O n.º 7 da Portaria n.º 117-A/2008 de 8 de fevereiro determina que os beneficiários ficam sujeitos sob pena de incorrerem em infração tributária à obrigação de comunicar às autoridades competentes qualquer alteração dos pressupostos do benefício fiscal e comunicar outras alterações ou dos equipamentos autorizados;

- à manutenção dos pressupostos e condições verificados à data do reconhecimento do benefício.

22. O consumo de gasóleo colorido e marcado sem o cumprimento de uma das condições indicadas no ponto anterior consubstancia um consumo irregular, nos termos do n.º 6 do art.º 93.º do CIEC, sujeitando o infractor às sanções previstas no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

23. Assim verifica-se que a utilização de gasóleo colorido e marcado "... para o fim a que alude o n.º 3 do art. 93.º do Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de junho, com a última redação dada pela Lei 51/2013 de 24 de julho" não é condição suficiente para que alguém possa beneficiar da taxa reduzida de ISP, cabendo à empresa vender gasóleo colorido e marcado de acordo com as regras tipificadas na legislação aplicável.

24. Quanto à justificação da empresa para as vendas de gasóleo colorido e marcado às quais não corresponde nenhum registo no terminal POS, para os registos no terminal POS efectuadas em momento e quantidade diferente à venda, para além de não poderem ser aceites por se mostrarem contrárias ao disposto na legislação em vigor, demonstra ainda uma utilização abusiva das comunicações efectuadas à DGADR para regularização manual dos registos nos terminais POS.

25. Vender gasóleo colorido e marcado sem proceder ao correspondente registo no terminal POS e efetuar registos no terminal POS em momento e quantidade diferente à venda, configura um incumprimento claro do disposto no n.º 6 da Portaria n.º 361-A/2008 de 12 de maio, que não pode, de forma alguma, ser regularizado à posteriori através de comunicação por escrito à DGADR.

26. Relativamente a esta matéria, o n.º 12 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, estabelece que “Em caso de erros de digitação ou outras anomalias verificadas na utilização dos terminais POS, devem os mesmos ser imediatamente comunicados, por escrito, preferencialmente por correio electrónico, à DGADR, a fim de serem efectuadas as respectivas correções”.

27. As situações detectadas não se enquadram no descrito no ponto anterior, uma vez que não se tratam de erros de digitação, nem anomalias na utilização do terminal POS.

28. Cada posto de abastecimento de gasóleo colorido e marcado, assim como cada empresa distribuidora, está dotado de um terminal informático para registo de todas as transações daquele produto. Os postos de abastecimento e as empresas distribuidoras só podem vender gasóleo colorido e marcado aos detentores de cartão electrónico, devendo nele efetuar o registo da quantidade abastecida.

29. O controlo das quantidades de gasóleo colorido e marcado, vendidas nos postos de abastecimento, baseia-se portanto, na obrigatoriedade do registo informático de todas as transações do produto.

30. Verificou-se que a empresa vendeu gasóleo colorido e marcado a quem não se encontrava habilitado a fazê-lo, no entanto só através dos registos efectuados com o cartão, no momento da venda do referido produto, é possível saber se o adquirente é titular de um cartão emitido para o efeito, válido, dando-se assim cumprimento ao estipulado no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.

31. Conforme determinado no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, este produto só pode ser adquirido pelos titulares do cartão electrónico instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos referidos no mesmo artigo.

32. A Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio prevê que as vendas de gasóleo colorido e marcado são obrigatoriamente registadas nos terminais POS no momento em que ocorram, obrigação que a “A”, não cumpriu.

(...)

36. De acordo com o estipulado no n.º 6 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, as vendas de gasóleo colorido e marcado são obrigatoriamente registadas no momento em que ocorram.

37. Conforme determinado no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, "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, sendo o proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados responsabilizado pelo pagamento do imposto 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 venderem e não fiquem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões electrónicos atribuídos.

38. Nestes termos, e conforme disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, a empresa "A", será responsável pelo pagamento do ISP e respectivo IVA, resultantes 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 movimentação, ou de correta movimentação, nos terminais POS.

39. De acordo com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 88.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, encontram-se sujeitos a imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), o gasóleo rodoviário e o gasóleo colorido e marcado.

40. A Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, cria a contribuição de serviço rodoviário, que visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P.E., e determina as condições da sua aplicação.

41. Nos termos do n.º 1 do artigo 3.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, a contribuição de serviço rodoviária (CSR) constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis.

42. De acordo com o estipulado nos n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, a CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP).

43. Para o efeito, consideraram-se as taxas em vigor à data da prática das infrações. Estes cálculos encontram-se discriminados nos quadros seguintes, bem como o cálculo da dívida a liquidar.

Tabela de Taxas de ISP e CSR

Legislação	Data	Período em vigor	Taxas/Litro		Contribuição Serviço Rodoviário (CSR)
			Gasóleo Colorido e Marcado	Gasóleo Rodoviário	
Lel nº 66-B/2012	31-12-2012	01/01/2013 até controlo			0,08912
Portaria 16-C/2008	09-01-2008	10/01/2008 até controlo	0,07751	0,27841	"

Cálculo do imposto em dívida

Data	Litros (1)	ISP Gasóleo Rodoviário (2)	ISP Gasóleo Colorido e Marcado (3)	CSR (4)	ISP Não Cobrado [(2) - (3)] x (1)	CSR Não Cobrado (1)x(4)	Valor Dívida
JANEIRO	8.100,82	0,27841	0,07751	0,08912	1.627,45 €	721,95 €	2.349,40 €
FEVEREIRO	11.945,54	0,27841	0,07751	0,08912	2.399,86 €	1.064,59 €	3.464,45 €
MARÇO	20.680,46	0,27841	0,07751	0,08912	4.154,70 €	1.843,04 €	5.997,75 €
ABRIL	28.364,92	0,27841	0,07751	0,08912	5.698,51 €	2.527,88 €	8.226,39 €
MAIO	119.100,00	0,27841	0,07751	0,08912	23.927,19 €	10.614,19 €	34.541,38 €
JUNHO	6.263,58	0,27841	0,07751	0,08912	1.258,35 €	558,21 €	1.816,56 €
JULHO	103.008,76	0,27841	0,07751	0,08912	20.694,46 €	9.180,14 €	29.874,60 €
AGOSTO	-267.744,61	0,27841	0,07751	0,08912	-53.789,89 €	-23.861,40 €	-77.651,29 €
SETEMBRO	13.836,35	0,27841	0,07751	0,08912	2.779,72 €	1.233,10 €	4.012,82 €
OUTUBRO	94.184,19	0,27841	0,07751	0,08912	18.921,60 €	8.393,70 €	27.315,30 €
NOVEMBRO	37.932,66	0,27841	0,07751	0,08912	7.620,67 €	3.380,56 €	11.001,23 €
5 DE DEZEMBRO	0,00	0,27841	0,07751	0,08912	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Totais	175.672,67				35.292,64 €	15.655,95 €	50.948,59 €

44. Pelo exposto, poder-se-á concluir que as vendas de gasóleo colorido e marcado da empresa “A” não têm correspondência com os movimentos efectuados no POS que a mesma possui, verificando-se que foram vendidos

175.672,67 litros de gasóleo colorido e marcado sem a correspondente movimentação, no respectivo terminal POS, pelo que deve ser efectuado o cálculo do imposto considerado em dívida (ISP, CSR, IVA e juros compensatórios).

45. Desta forma, deverá ser cobrado a posteriori o montante € 50.948,59 (cinquenta mil novecentos e quarenta e oito euros e cinquenta e nove cêntimos) a título de ISP e CSR, aos quais acrescem os respectivos juros compensatórios e o respectivo IVA.

46. A empresa "A" vendeu gasóleo colorido e marcado sem a correspondente movimentação no terminal POS n.º ..., parte da quantidade de gasóleo colorido e marcado vendida foi registada no terminal POS em data diferente do momento da venda e em quantidade diferente da do documento de venda, vendeu ainda gasóleo colorido e marcado a quem não se encontrava habilitado a adquirir aquele produto, infringindo desta forma, o disposto na Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, bem como no artigo 93.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho".

XIII. A Requerente procedeu em 21.5.2014 ao pagamento da quantia de €51.162,60, correspondendo €51.162,60 à liquidação de ISP, de CSR e de juros compensatórios, conforme referido em **II**, e €46.51 a juros de mora vencidos desde a data da decisão até à data do pagamento (cfr. **doc. n.º 2** junto à PI e documento de fls. 113 a 118 do PA, que se dá por reproduzido).

12. Não existe qualquer outra factualidade relevante para a decisão de mérito em atenção às possíveis soluções de direito que releve considerar como não provada.

13. A convicção do Tribunal sobre a factualidade dada como provada resultou do exame dos documentos não impugnados juntos pela Requerente, do Relatório da Ação de fiscalização e dos demais documentos incluídos no processo administrativo tributário, e do reconhecimento de factos resultante de alegações da PI, tudo conforme especificado nos pontos do probatório acima enunciados. A matéria de facto articulada não é, aliás, objecto de qualquer dissídio entre as partes.

III. Do Direito

a) O regime de ISP aplicável à comercialização do gasóleo colorido e marcado

14. A primeira questão a dilucidar, para efeitos de apreciação da ilegalidade da liquidação controvertida (vd. *supra* n.º 10), prende-se com determinar, em atenção às disposições legais aplicáveis, se a não realização do registo/leitura do cartão microcircuito no sistema electrónico de controlo no momento da transação/abastecimento do GCM determina a responsabilidade tributária do proprietário ou responsável pela exploração do POS nos termos resultantes do n.º 5 do artigo 93.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo.

Para resolução desta questão importa, naturalmente, ter presente o teor das normas que se encontram em causa.

15. O regime fiscal relativo ao gasóleo colorido e marcado (GCM) que é aplicável ao caso encontra-se no Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21.6 (com as alterações posteriores³).

Principie-se por convocar o disposto na al. h) do n.º 2 do art. 4º do CIEC segundo o qual são sujeitos passivos de impostos especiais de consumo (IEC): “*As pessoas singulares ou coletivas que introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto, nas demais situações de irregularidade*”.

Releva, depois, de modo fulcral, o art. 93.º do CIEC, sobre “*Taxas reduzidas*”, que dispõe, no que aqui importa, o seguinte:

1 - São tributados com taxas reduzidas o gasóleo, o gasóleo de aquecimento e o petróleo coloridos e marcados com os aditivos definidos por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

³ Estando em causa tributação relativa ao ano de 2013 é aplicável o CIEC na redação resultante da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, anterior, pois, às alterações efectuadas pela Lei n.º 51/2013 de 24 de julho (que não incidiu nas regulações aqui em causa – cfr. respectivo art. 5.º), pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro e pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro.

2 - O petróleo colorido e marcado só pode ser utilizado no aquecimento, iluminação e nos usos previstos no n.º 3.

3 - O gasóleo colorido e marcado só pode ser consumido por:

a) Motores estacionários utilizados na rega;

b) Embarcações referidas nas alíneas c) e h) do n.º 1 do artigo 89.º;

c) Tratores agrícolas, ceifeiras-debulhadoras, moto-cultivadores, moto-enxadas, moto-ceifeiras, colhedores de batata automatizados, colhedores de ervilha, colhedores de forragem para silagem, colhedores de tomate, gadanheiras-condicionadoras, máquinas de vindimar, vibradores de tronco para colheita de azeitona e outros frutos, bem como outros equipamentos, aprovados por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da agricultura;

d) Veículos de transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos-de-ferro;

e) Motores fixos;

f) Motores frigoríficos autónomos, instalados em veículos pesados de transporte de bens perecíveis, alimentados por depósitos de combustível separados, e que possuam certificação ATP (Acordo de Transportes Perecíveis), nos termos a definir em portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da agricultura e dos transportes.

(...)

5 - 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, 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.

6 - 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. (...)

Nos termos do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 73/2010, que aprovou o CIEC, “As disposições regulamentares do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado

pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, constantes de portaria ou de despacho ministerial mantêm-se em vigor até à entrada em vigor da regulamentação prevista no CIEC”.

Em consequência, é necessário ter presente as regulamentações constantes das Portarias n.ºs 117-A/2008, de 8 de fevereiro, e 361-A/2008, de 12 de maio, aprovadas na vigência do anterior Código dos Impostos Especiais de Consumo, ao abrigo do respectivo artigo 106.º.

A Portaria n.º 117-A/2008, de 8 de fevereiro (alterada pela Portaria n.º 762/2010, de 20 de agosto) regula as formalidades e os procedimentos aplicáveis ao reconhecimento e controlo das isenções e das taxas reduzidas do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, atualmente previstas no n.º 1 do artigo 89.º e no artigo 93.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo. Importa destacar aqui as disposições regulamentares constantes dos n.ºs 2.º, 5.º, 6.º, 11.º, 12.º e 13.º:

“2.º Podem beneficiar de isenção ou da aplicação de uma taxa reduzida do imposto as pessoas singulares ou colectivas que, comprovadamente, utilizem produtos petrolíferos e energéticos sujeitos a ISP nas atividades ou nos equipamentos previstos nas disposições legais referidas no número anterior [n.º 1 do artigo 71.º e artigo 74.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22.12, atuais n.º 1 do artigo 89.º e artigo 93.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21.6], desde que cumpram as seguintes condições:

- a) Essa atividade esteja devidamente declarada, nos termos da legislação tributária aplicável, excepto quando dispensada por lei ou pela natureza da isenção;*
- b) Tenham a sua situação tributária e contributiva regularizada;*
- c) Tenham cumprido as suas obrigações declarativas em sede de impostos sobre o rendimento e do imposto sobre o valor acrescentado”;*

“5.º Os benefícios fiscais concretizados através da utilização de gasóleo colorido e marcado são efectuados obrigatoriamente através da utilização de um cartão de microcircuito, previsto no n.º 5 do artigo 74.º do CIEC, o qual é emitido pela Direcção-Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR) e remetido aos requerentes pela entidade competente para o reconhecimento do benefício fiscal em causa”;

“6.º Os cartões referidos no número anterior são pessoais e intransmissíveis, sendo os respectivos titulares responsáveis pela sua regular utilização”.

“11.º Constituem fundamento para a revogação da autorização do benefício fiscal, sem prejuízo de instauração de processo por infracção tributária nos termos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, a violação dos pressupostos do benefício bem como a inobservância imputável ao beneficiário das condições exigidas no n.º 2.º”;

“12.º Em caso de violação dos pressupostos do benefício fiscal, é ainda liquidado o imposto que se mostre devido”;

“13.º Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se que há violação dos pressupostos do benefício fiscal, designadamente, em caso de:

- a) Utilização de produtos, sem reconhecimento prévio do benefício fiscal;*
- b) Utilização dos produtos autorizados em fim diferente do declarado;*
- c) Utilização de produtos em equipamentos não autorizados”.*

Pelo seu lado, a Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, estabelece as regras de comercialização do gasóleo colorido e marcado e os respetivos mecanismos de controlo, tendo em vista a correta afetação do produto aos destinos que beneficiam de isenção ou de aplicação de taxas reduzidas do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos nos termos previstos no CIEC (cfr. respectivo n.º 1). São pertinentes para o caso as disposições regulamentares constantes dos n.ºs 3.º, 5.º, 6.º, 8.º, 9.º, 11.º e 12.º:

“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)”;

“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 transações 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”;

“9.º Os registos das transações referidas no n.º 5.º são enviados em suporte informático pela SIBS à DGADR, a qual, para além das funções de coordenação nacional que lhe incumbem, gere a base de dados relativa ao gasóleo colorido e marcado e é responsável pela emissão, suspensão ou cancelamento dos cartões”;

“11.º O gasóleo colorido e marcado só pode ser abastecido aos equipamentos previstos no n.º 3 do artigo 74.º do CIEC, após a verificação, pela entidade competente, dos pressupostos e das condições exigíveis nos termos da legislação aplicável e a atribuição aos respectivos beneficiários do cartão referido no n.º 5.º”;

“12.º Em caso de erros de digitação ou outras anomalias verificadas na utilização dos terminais POS, devem os mesmos ser imediatamente comunicados, por escrito, preferencialmente por correio electrónico, à DGADR, a fim de serem efectuadas as respectivas correções”.

16. Em face destes enunciados normativos, impõe-se concluir, em atenção aos cânones hermenêuticos relevantes, que a aplicação de taxas reduzidas, nos termos do art. 93.º do CIEC, relativamente ao consumo de GCM, está sujeita, no que aqui importa, às seguintes exigências:

- que o gasóleo colorido e marcado seja adquirido por titulares do cartão electrónico instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos legalmente previstos (primeira parte do n.º 5 do art. 93.º do CIEC, n.º 5.º da Portaria n.º 117-A/2008 e n.º 5 da Portaria n.º 361-A/2008);

- que o gasóleo colorido e marcado seja vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários que sejam titulares de cartões de microcircuito através dos quais são registadas todas as transações de gasóleo colorido e marcado no sistema informático gerido pela SIBS (n.º 5 da Portaria n.º 361-A/2008);

- que as vendas sejam obrigatoriamente registadas nos terminais POS no momento em que ocorram (n.º 6 da Portaria n.º 361-A/2008).

Tais exigências prendem-se com *regras de comercialização do gasóleo colorido e mercado e respectivos mecanismos de controlo*, com vista à *correta afectação do produto aos destinos que beneficiam da aplicação de taxas reduzidas do ISP* (para citar o n.º 1 da Portaria n.º 361-A/2008), representando *formalidades e procedimentos aplicáveis ao reconhecimento e controlo das taxas reduzidas do ISP* (para citar, agora, o n.º 1 da Portaria n.º 117-A/2008). Como tal, as exigências assim impostas integram “*pressupostos do benefício fiscal*” (cfr. n.º 12 da Portaria n.º 117-A/2008).

Na verdade, as taxas reduzidas do ISP previstas no art. 93.º do CIEC constituem *benefícios fiscais* (cfr. art. 2.º, n.ºs 1 e 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais – EBF), pelo que, em conformidade com princípios elementares aplicáveis neste âmbito (cfr. arts. 7.º e 12.º do EBF), o *direito aos benefícios fiscais depende da reunião dos respectivos pressupostos*, isto é, da *verificação das circunstâncias e condições de facto de que depende a sua atribuição*. Por isso, bem se compreende que no Preâmbulo da Portaria n.º 117-A/2008 se aluda expressamente a que: “*As isenções e a aplicação de taxas reduzidas do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) previstas (...) dependem do reconhecimento dos pressupostos e das condições previstas na lei para a concretização do direito ao benefício fiscal*”.

17. Ora, perante o teor taxativo do disposto nos n.º 5 e 6 da Portaria n.º 361-A/2008, é inquestionável a consagração de um dever de registo, no momento da transação, das vendas de GCM – nos termos do disposto nesse n.º 6, bem como no n.º 5, dessa Portaria, as vendas de *gasóleo colorido e marcado nos postos de abastecimento aos beneficiários titulares de cartões de microcircuito, através dos quais são registadas todas as transações de gasóleo colorido e marcado no sistema informático, são obrigatoriamente registadas nos terminais POS no momento em que ocorram*.

Desta forma, quando as vendas não forem registadas nos terminais POS no momento em que ocorram não se verifica uma condição de que depende a concretização do direito ao benefício fiscal, pelo que falece um pressuposto para a redução de taxa prevista no art. 93.º do CIEC.

Esta condição explica-se em atenção à necessidade de verificar imediatamente pelos registos efectuados nos terminais POS com o cartão microcircuito no momento da venda

do GCM que o adquirente dispõe então de cartão válido e eficaz. O sistema POS identifica automaticamente o número do cartão microcircuito e o seu titular, bem como a data e a quantidade do abastecimento, dados estes que permitem verificar logo se o gasóleo colorido e marcado foi vendido a pessoas que cumpram os requisitos exigidos para a respectiva aquisição e que não ocorreu desvio das finalidades visadas com o GCM.

Assim, a condição estabelecida da obrigatoriedade de as vendas serem registadas nos terminais POS no momento em que ocorram destina-se a assegurar o controlo imediato das quantidades vendidas de GCM aos respectivos beneficiários mediante os dados do terminal POS, controlo do destino do gasóleo agrícola que o legislador não quis deixar para momento posterior, mas assegurar *ab initio*, porquanto, precisamente, como expressamente se declara no Preâmbulo da Portaria n.º 361-A/2008, pretendeu reforçar “*os mecanismos de controlo, visando uma maior eficácia na prevenção da fraude fiscal*”.

Nestes termos, ao contrário do alegado pela Requerente (cfr. n.º 5, al. v)), não basta que o GCM seja comercializado a quem seja titular de cartão electrónico, mas exige-se ainda, cumulativamente, que cada abastecimento seja objecto de registo imediato nos terminais POS no momento em que ocorra (“*obrigatoriamente registadas*” é a significativa formulação adoptada no n.º 6 da Portaria n.º 361-A/2008). Tanto este elemento do registo imediato das vendas no POS se mostra essencial que o n.º 12 da Portaria n.º 361-A/2008, como acima se citou, determina que “*erros de digitação ou outras anomalias verificadas na utilização dos terminais POS*” devem ser “*imediatamente comunicados, por escrito, preferencialmente por correio electrónico, à DGADR, a fim de serem efectuadas as respectivas correções*” (bem como se previu no n.º 7 desta mesma Portaria que: “*Os abastecimentos aos equipamentos autorizados a consumir gasóleo colorido e marcado que não possam ser efectuados no local do posto de abastecimento, nomeadamente alguns equipamentos agrícolas e florestais e os motores fixos, podem ser registados em terminal POS móvel, no ato e no local do respectivo abastecimento*”).

Se fosse suficiente a titularidade do cartão microcircuito sem necessidade de registo imediato no terminal POS seria impossível controlar e impedir a realização de abastecimentos de GCM a quem, no momento da venda, não detenha um cartão válido – como sucedeu no caso em relação à venda de 7.000 litros à sociedade B, Lda (vd. *supra* n.º 9). Assiste, por isso, razão à Requerida quando assinala que “*só através dos registos*

efectuados com o cartão no momento da venda do referido produto é possível saber se o adquirente é titular de um cartão electrónico/microcircuito válido, e bem assim controlar os plafonds de gasóleo colorido e marcado atribuídos aos diversos beneficiários, dando-se, desse modo, cumprimento ao estabelecido no artigo 93.º do CIEC e no n.º 6 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio” (art. 62.º da resposta).

Aliás, como é evidente, a existência de um cartão electrónico microcircuito para efeitos da aquisição do GCM não tem outro objectivo que não seja a sua utilização para controlo das transações mediante leitura ou registo nos terminais POS no momento da venda. Impor a titularidade de um cartão *electrónico* e não considerar exigível o seu uso mediante registo no *terminal informático* POS no momento da venda carece, em absoluto, de justificação ou razoabilidade. E é por isto mesmo que o legislador, no n.º 5 do art. 93.º do CIEC, depois de referir que o “*gasóleo colorido e marcado só pode ser adquirido pelos titulares do cartão electrónico instituído para efeitos de controlo da sua afectação*”, determina, em seguida, a responsabilidade do proprietário ou o responsável legal pela exploração do posto de abastecimento pelo pagamento do imposto resultante do nível de tributação do gasóleo rodoviário “*em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema electrónico de controlo*” – os cartões electrónicos existem, naturalmente, para ser utilizados pelos respectivos titulares através do registo das quantidade adquiridas no sistema electrónico de controlo aquando do abastecimento junto do proprietário ou responsável pela exploração do posto.

18. A operação de registo imediato do abastecimento efectuado no sistema informático de controlo mediante a utilização do cartão electrónico constitui, assim, uma *formalidade essencial* cuja inobservância afecta a usufruição do benefício.

Cite-se, a este respeito, o que se escreveu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30.5.2007, proc. n.º 0243/07⁴ (a propósito de anterior disposição com conteúdo menos exigente do que a norma hoje constante do n.º 5 do art. 93.º do CIEC⁵):

⁴ Disponível na base de dados www.dgsi.pt.

⁵ Estava em causa no indicado acórdão o teor do n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de abril, que dispunha o seguinte: “*Os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado só poderão vender o produto aos titulares de cartões com*

“para dar por verificado o benefício fiscal, [requer-se] que o comprador seja titular de um cartão microcircuito e esta condição não pode ser dispensada nem, tão pouco, substituída por outra.

O que bem se compreende, atenta a intenção do legislador de evitar a fraude fiscal.

Aquela titularidade constitui, então, uma formalidade substancial que se caracteriza por ser “absolutamente insubstituível por qualquer outro género de prova“, sendo que “a sua falta é de todo irremediável”: se o comprador não for titular do dito cartão, caduca o benefício de que goza o gasóleo colorido e marcado e é aplicável o regime-regra da tributação do gasóleo. (...).

E, embora num plano secundário face à exigência da titularidade do cartão microcircuito, o mesmo se diga, mutatis mutandis, relativamente à obrigação (geral) das transações ficarem documentadas na contabilidade do posto”.

Em face da regulação aplicável, entende-se, pois, atentos os critérios hermenêuticos aplicáveis (art. 11.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e 9.º do Código Civil) que o registo contemporâneo das vendas no sistema informático de controlo do gasóleo agrícola constitui uma *formalidade essencial* de que depende a *concretização do benefício fiscal*.

Insista-se, com efeito, que sem a concretização imediata do registo das transações no terminal POS coloca-se em causa o mecanismo de controlo da venda de gasóleo agrícola assente na utilização obrigatória do cartão com microcircuito em todos os abastecimentos, o que exige, pois, que os abastecimentos estejam vinculados à utilização de cartão microcircuito válido e eficaz.

Pois bem, o registo extemporâneo das transações não significa senão que foram realizados abastecimentos de gasóleo agrícola sem a utilização do cartão microcircuito no

microcircuito, emitidos sob a responsabilidade do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, sendo responsáveis pelo pagamento do ISP e respectivo IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto”. Repare-se que, enquanto neste n.º 7 da Portaria n.º 234/97 se refere as “quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto”, agora, no atual n.º 5 do art. 93.º do CIEC, alude-se a “quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema electrónico de controlo”.

terminal POS mediante competente registo informático. Por isso, o que se observa nesse circunstancialismo é a realização de atos de venda de GCM sem a utilização do cartão microcircuito, cuja titularidade foi imposta pelo legislador para determinar os beneficiários da taxa reduzida.

Na verdade, como resulta dos dispositivos legais e regulamentares acima convocados, o legislador, em ordem à *prevenção* da fraude fiscal, determinou, precisamente, que a realização de qualquer abastecimento de GCM envolvesse a imediata utilização do cartão microcircuito pelos respectivos titulares, o que implica, justamente, o seu registo no terminal informático. Como tal, representa manifesta irregularidade e omissão de formalidade essencial necessária à aplicação do benefício fiscal, o fornecimento, nos postos autorizados de abastecimento, de gasóleo colorido e marcado, sem utilização, pelo comprador, do cartão de microcircuito, conforme se revela pelo não registo, no ato do fornecimento, da venda no sistema electrónico subjacente a tais cartões.

Em conclusão, o registo contemporâneo das vendas no terminal informático POS constitui, nos termos prescritos pela regulação aplicável, condição imprescindível para o aproveitamento do benefício fiscal da redução de taxa previsto no art. 93.º do CIEC.

19. Quando não se verificarem os pressupostos de um benefício fiscal, já que os benefícios fiscais consistem em derrogações ao regime da tributação-regra (cfr. o conceito constante do n.º 1 do art. 2.º do EBF), segue-se, naturalmente, a inaplicabilidade do correspondente regime fiscal privilegiado e, logo, a aplicação do regime regra. No caso, esse regime regra é a tributação aplicável ao gasóleo rodoviário (cfr., desde logo, o art. 88.º do CIEC), devendo, pois, ser satisfeita a obrigação de pagamento do nível normal de tributação.

Em relação à situação *sub judice*, importa ter em conta a especificidade do disposto na segunda parte do n.º 5 do art. 93.º do CIEC, nos termos do qual, como acima se citou, 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 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”*.

Por força deste segmento normativo, consagra-se a cargo do proprietário ou responsável legal pela exploração do posto autorizado para a venda ao público do GCM uma responsabilidade tributária 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 quanto às quantidades do produto que vendam e que não fiquem devidamente registadas, a partir dos cartões microcircuito, no sistema informático de controlo. Daí que A. BRIGAS AFONSO/MANUEL T. FERNANDES, *Código dos Impostos Especiais de Consumo anotado e atualizado*, 3.^a ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 201 assinalem que esta disposição cria “especiais responsabilidades para os proprietários ou responsáveis legais pela exploração de postos de abastecimento, relativamente ao cumprimento das disposições regulamentares previstas para o abastecimento de gasóleo colorido e marcado, ficando diretamente responsáveis pelo pagamento da diferença de ISP nos casos em que efetuem abastecimentos sem darem cumprimento às disposições regulamentares que obrigam à utilização obrigatória de cartões electrónicos em todos os abastecimentos efectuados”.

Ora, em face do teor daquele segmento normativo, em particular em atenção à referência às “*quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema electrónico de controlo*”, é claro que não ficam devidamente registadas no sistema electrónico de controlo, dada a imposição constante da disposição regulamentar do n.º 6 da Portaria n.º 361-A/2008 de que as vendas sejam *obrigatoriamente registadas nos terminais POS no momento em que ocorrerem*, as quantidades do produto que são objecto de registo ou comunicação em data não coincidente com os abastecimentos.

Desta forma, cabe entender que, ainda que a venda tenha sido efectuada a titulares do cartão electrónico, as quantidades de GCM comercializadas que não tenham sido objecto do necessário e oportuno registo no sistema de controlo electrónico, subsumem-se à formula legal “*quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema electrónico de controlo*” constante do n.º 5 do art. 93.º do CIEC. As vendas de GCM assim efectuadas são, pois, irregulares, dado terem sido efectuadas sem cumprimento dos procedimentos de controlo subjacentes à utilização do cartão com microcircuito.

Esta situação de irregularidade na comercialização do produto afecta a usufruição do benefício fiscal e determina a aplicação da tributação-regra, pelo que a sua não ocorrência

em tal circunstancialismo representa, evidentemente, ao contrário do sustentado pela Requerente (vd. *supra* n.º 5, al. iv)), uma perda de receita fiscal. Assume, então, o proprietário ou responsável pela exploração do POS, que procedeu à venda dos produtos nesses termos irregulares, a qualidade de sujeito passivo do IEC-ISP em conformidade com a determinação da al. h) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC que considera como tais “*as pessoas singulares ou coletivas que introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto, nas demais situações de irregularidade*”.

Deste modo, por força do disposto no n.º 5 do art. 93.º e na al. h) do n.º 2 do art. 4.º do CIEC, o incumprimento das regras de comercialização do GCM e das correspondentes condições de aplicação da taxa reduzida de ISP não se limita a consubstanciar uma eventual responsabilidade contra-ordenacional, em conformidade com o disposto no art. 109.º, n.º 2, al. p) do Regime Geral das Infracções Tributárias (“*Introduzir no consumo, expedir, detiver ou comercializar produtos com violação das regras de selagem, embalagem, detenção ou comercialização, designadamente os limites quantitativos, estabelecidas pelo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo e em legislação complementar*”), mas envolve a inobservância de um requisito do regime de tributação privilegiado, o que acarreta a sua inaplicabilidade e a conseqüente aplicação do regime normal, com atribuição de responsabilidade pelo pagamento da tributação devida segundo o regime normal do gasóleo rodoviário ao proprietário ou explorador do posto de abastecimento. Isto mesmo, aliás, resulta expressamente do n.º 3 do art. 11.º do CIEC que determina que “*no caso de erro, de omissão, de falta ou de qualquer outra irregularidade com implicação no montante de imposto a cobrar, a estância aduaneira competente deve proceder à liquidação do imposto e dos juros compensatórios que forem devidos*” (cfr. também o n.º 12 da Portaria n.º 117-A/2008: “*Em caso de violação dos pressupostos do benefício fiscal, é ainda liquidado o imposto que se mostre devido*”). Assim, quando o proprietário ou responsável pela exploração do POS e vendedor do GCM não assegura, cumulativamente, a venda a titular de cartão electrónico e o registo, nos termos prescritos, no sistema electrónico de controlo através do uso do cartão, torna-se responsável, por força do n.º 5 do art. 93.º do CIEC, pela tributação correspondente à diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao GCM.

Em conclusão, a obrigação tributária de suportar o valor resultante da diferença entre a tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades vendidas que não fiquem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcircuito que resulta do n.º 5 do art. 93.º do CIEC, aplica-se, não apenas quando a venda seja realizada a quem não for titular de cartão electrónico, mas igualmente quando não se verificou o registo da venda, mediante utilização do cartão electrónico, no momento em que se concretizou a transação/abastecimento.

20. Não pode ser acolhido, por estes motivos, o entendimento propugnado pela Requerente de que a responsabilidade instituída no n.º 5 do art. 93.º do CIEC apenas tem lugar “quando a venda de GCM tenha ocorrido a quem não seja titular de cartão electrónico”, mas “já não dispõe de idêntica cominação para a situação diversa de as vendas terem sido realizadas a titulares de cartão electrónico válido e que tão somente não hajam sido registadas no momento da transação”, nem procede, consequentemente, a conclusão de que a interpretação do disposto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC “no sentido de aí abarcar situações em que as vendas são realizadas a favor de entidades habilitadas à aquisição de GCM e titulares de cartão electrónico válido mas em que apenas o registo não ocorreu em simultâneo à transação constitui (...) uma interpretação analógica que contende com a reserva de lei fiscal e com o disposto no n.º 2 do artigo 103.º e alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º, ambos da Constituição da República Portuguesa” (vd. *supra* n.º 5, als. v) e vii)).

Como resulta do acima exposto, a dimensão normativa em causa do n.º 5 do art. 93.º do CIEC compreende, seja em atenção à letra da lei seja em atenção ao seu espírito, a situação em que as vendas de GCM são realizadas sem que tenha lugar, nesse ato, o registo no sistema informático de controlo das quantidades vendidas mediante a utilização do cartão microcircuito, o que infringe o disposto nos n.ºs 5 e 6 da Portaria n.º 361-A/2008. Desde modo, não se trata aqui de qualquer integração analógica – a entender, nos termos clássicos, como a aplicação a hipótese não prevista na lei de uma solução estabelecida para caso semelhante –, nem se verifica, em consequência, infracção ao princípio constitucional da reserva de lei (al. i) do n.º 1 do artigo 165.º e n.º 2 do artigo 103.º da CRP), porquanto,

precisamente, o caso em apreço de venda de GCM desacompanhada de concomitante registo no terminal informático POS subsume-se diretamente à previsão legal do n.º 5 do art. 93.º do CIEC, dentro dos exatos limites do conteúdo semântico das palavras da lei (cfr. art. 9.º n.ºs 1 e 2 do Código Civil e art. 11.º, n.º 1 da LGT). De modo bem diferente, pensa-se que o que está em causa na posição da Requerente, se bem analisamos, é, simplesmente, a defesa de uma interpretação restritiva do n.º 5 do art. 93.º, pretendendo-se limitar o alcance da norma apenas à hipótese de incumprimento das exigências legais que consista na venda de GCM a quem não é titular de cartão microcircuito, posição esta que, como resulta do acima exposto, se julga não possuir fundamento.

Também não pode ser acolhida a alegação da Requerente (vd. *supra* n.º 5, viii)) de que se tratam assim duas situações diferentes do mesmo modo, pois o que está em causa e funda o estatuído pelo n.º 5 do art. 93.º do CIEC é o fenómeno global, consubstanciado por diversos modos, da realização de vendas de GCM em termos irregulares por não conformes aos requisitos legais que foram estabelecidos em ordem à instituição de um mecanismo de controlo que previna eficazmente a fraude fiscal.

Por outro lado, como está simplesmente em causa a aplicação do regime regra de tributação do gasóleo rodoviário, por não verificação dos pressupostos exigidos para a concretização do benefício fiscal, é manifesto que não ocorre, em atenção à Lei Fundamental, qualquer violação dos princípios da legalidade, igualdade ou proporcionalidade (cfr. *supra* n.º 5, viii)), pois a solução aplicável é a exigida pela lei e a adequada aos factos, ela sim em conformidade com o princípio da igualdade, já que a sua afectação emerge primariamente do próprio benefício fiscal, instituído em nome de objectivos extra-fiscais considerados superiores aos da própria tributação (art. 2.º, n.º 1 do EBF), e não do regime regra da tributação.

Reitera-se, pois, que resulta do n.º 3 do art. 95.º do CIEC a responsabilidade dos proprietários ou responsáveis pela exploração de postos de abastecimento perante incumprimentos das regras estabelecidas para a venda de gasóleo colorido e marcado, as quais, por assumidas razões de controlo, prescrevem que essa venda só possa ser efectuada aos titulares de cartão com microcircuito instituído para esse efeito e que deva ficar devidamente registada no sistema informático subjacente aos ditos cartões.

21. Está provado (cfr. pontos VI, VII e VIII do probatório) que a Requerente não observou a exigência de as vendas de GCM serem *obrigatoriamente registadas nos terminais POS no momento em que ocorram*, pois vendeu, efetivamente, as quantidades de gasóleo colorido e marcado indicadas (175.672,67 litros) sem as registar imediatamente no sistema informático de controlo subjacente aos cartões microcircuito atribuídos.

Como a aplicação da taxa reduzida do ISP estava dependente do cumprimento desta condição, não tendo a mesma sido observada, não se mostram preenchidos os pressupostos exigidos para o benefício fiscal de redução da taxa aplicável ao consumo de GCM.

Invoca, porém, a Requerente, a este respeito (vd. *supra* n.º 5, ii)), que, como resulta do quadro objecto do n.º 15 da decisão impugnada (vd. *supra* ponto XI do probatório), outras vendas efetuou de GCM que foram processadas e registadas em data distinta do respectivo abastecimento que não foram objecto de liquidação de imposto nos mesmos termos, pois a decisão impugnada apenas teve em conta 175.672,67 litros e não a quantidade de 343.625,80 litros que foram movimentadas no POS no dia 29.8.2013, motivo pelo qual considera estar-se perante uma atuação “ostensivamente incoerente” da Requerida.

Refira-se, a este propósito, que tal matéria, ainda que mencionada na decisão impugnada, não integra o objecto do ato tributário cuja legalidade é objecto dos presentes autos, pois a liquidação incidiu apenas sobre a quantidade de 175.672,67 litros. Não cabe, pois, a este Tribunal pronunciar-se sobre uma liquidação que, tanto quanto se pode saber (cfr. art. 54.º da resposta), não teve lugar, e que, segundo se conclui da resposta da Requerida (art. 46.º), se parece ter devido ao facto de as comunicações efectuadas em Janeiro de 2014 estarem fora do período da ação de inspeção diferentemente do sucedido com os registos concretizados em 29.08.2013. Seja como for, deve-se lembrar o princípio elementar de que não cabe convocar argumentos de igualdade em relação a atuações ilegais, pois isso implicaria a subversão do princípio da legalidade.

Em suma, no que concerne ao juridicamente estatuído pelo ato tributário impugnado, mostra-se demonstrado que a Requerente não observou as formalidades essenciais exigidas para a comercialização do GCM, pelo que, não tendo cumprido as condições normativamente impostas, não se verificam os pressupostos necessários à concretização do benefício fiscal, o que determina, em conformidade com o n.º 5 do art. 93.º do CIEC, a

responsabilidade da Requerente, como entidade responsável pela exploração do POS, 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 relativo às quantidades de 175.672,67 litros que foram vendidas sem que tenham sido devidamente registadas no sistema electrónico de controlo.

Deste modo, não procede o vício de violação de lei imputado ao ato impugnado quanto ao disposto no n.º 5 do art. 93.º do CIEC, dado que a liquidação realizada corresponde à correta aplicação do Direito aos factos.

b) Contribuição de serviço rodoviário

22. Conforme acima se transcreveu no n.º 5, al. ix), sustenta também a Requerente que a liquidação controvertida padece de vício de violação de lei no que respeita à aplicação da contribuição de serviço rodoviário, na medida em que “não pode ser aplicado em sede de CSR o disposto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, porquanto aquele normativo dispõe e regula unicamente no tocante ao ISP e nada diz ou refere no tocante à CSR”, pelo que “a liquidação da CSR carece de previsão legal prévia em matéria fiscal, de acordo com a reserva da lei fiscal, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa” (cfr. arts. 106.º a 113.º e 121.º a 123.º).

Importa, pois, apreciar agora esta matéria.

23. A contribuição de serviço rodoviário (CSR) foi instituído pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto (com as alterações posteriores⁶), na qual se estabelece que a “*contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis*” (n.º 1 do art. 3.º) e que “*constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E.P.E., no que respeita à respectiva concepção, projeto, construção,*

⁶ Resultantes das Leis n.ºs 67-A/2007, de 31.12, 64-A/2008, de 31.12, 64-B/2011, de 31.12, 66-B/2012, de 31.12, 83-C/2013, de 31.12, 82-B/2014, de 31.12. Está aqui em causa a versão resultante da Lei n.º 66-B/2012, anterior, pois, às modificações operadas pelas Leis n.ºs 83-C/2013 e 82-B/2014, de 31.12.

conservação, exploração, requalificação e alargamento” (n.º 2 do art. 3.º; vd. igualmente n.º 1 do art. 2.º).

Ora, determinam os n.ºs 1 e 2 do art. 4.º da Lei n.º 55/2007 que 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 que o seu valor é para o gasóleo rodoviário de €89,12/1000 l⁷.

O art. 5.º, n.º 1 desta Lei n.º 55/2007 prescreve, no que concerne à incidência subjetiva, que a CSR *“é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos”* e precisa que é *“aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações”*.

24. Como se observa destes dispositivos, a CSR constitui um tributo ou “imposição” que incide sobre o gasóleo rodoviário sujeito ao ISP e dele não isento e é devida pelos sujeitos passivos de ISP.

Pois bem, para a resolução da questão agora em apreciação, deve-se destacar que o n.º 5 do art. 93.º do CIEC, ao estabelecer a responsabilidade do proprietário ou do responsável legal pela exploração dos postos de abastecimento, se reporta ao *“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”*. Justamente, o n.º 5 do art. 88.º do CIEC esclarece que: *“Para efeitos do imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos considera-se nível de tributação o montante total do ISP e de outras imposições cobradas, com exclusão do IVA, calculadas, direta ou indiretamente, com base na quantidade de produtos petrolíferos e energéticos à data da sua introdução no consumo”*.

Ora, como escrevem A. BRIGAS AFONSO/MANUEL T. FERNANDES, *Código dos Impostos Especiais de Consumo anotado e atualizado*, 3.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 176: “O n.º 5 define o (novo) conceito de “nível de tributação”. Esta definição tornou-se necessária em face da criação pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto,

da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) que, em termos práticos, não é mais do a “consignação” à EP-Estradas de Portugal, SA (...) de uma parte da antiga receita do ISP”.

Nestes termos, ao referir-se ao “nível de tributação” conforme definido pelo n.º 5 do art. 88.º do CIEC, o n.º 5 do art. 93.º do mesmo CIEC abrange no seu âmbito de aplicação a “imposição” em que se traduz a CSR. Deste modo, a responsabilidade do proprietário ou responsável pela exploração do posto de abastecimento 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, que é objecto da previsão legal do n.º 5 do art. 93.º do CIEC, inclui, como imposições componentes do “nível de tributação”, não só o ISP, mas igualmente a CSR.

Dado, pois, que o n.º 5 do art. 93.º do CIEC compreende, no respectivo âmbito de aplicação, a CSR, não procede o vício de violação de lei imputado a este respeito ao ato tributário controvertido.

c) Juros indemnizatórios

25. Tendo em conta que, nos termos acima expostos, o ato tributário impugnado não padece dos vícios de violação de lei que lhe são imputados no pedido de pronúncia arbitral, improcedendo, assim, o pedido de declaração da respectiva ilegalidade, necessariamente improcede o pedido de juros indemnizatórios, que é suscitado como consequência das ilegalidades invocadas.

IV. Decisão

Termos em que se decide:

a) julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade objeto da pronúncia arbitral e, em consequência, manter o ato tributário de liquidação impugnado nos autos, absolvendo do pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira;

b) julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios, absolvendo do pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira;

⁷ Na redação da Lei n.º 66-B/2012 (art. 211.º).

c) condenar a Requerente nas custas processuais.

V. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 1 e 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €49.709,79, que constitui o montante da liquidação impugnada cuja anulação é objecto do pedido de pronúncia arbitral.

VI. Custas

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.142,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente, dada a improcedência do pedido de anulação do ato tributário objecto dos autos.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de janeiro de 2014.

O Árbitro

(João Menezes Leitão)