

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 394/2018-T

Tema: Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos – Gasóleo colorido e marcado – IVA

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitro Raquel Franco, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral constituído em 19.09.2018, decide nos termos e com os fundamentos que se seguem:

I – RELATÓRIO

A..., LDA., sociedade comercial com o número único de pessoa coletiva e de matrícula no Registo Comercial n.º..., com sede na Rua ..., ...-... ..., adiante designada por Requerente, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral no dia 20.08.2018, o qual foi aceite e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), na qualidade de Requerida.

A Requerente impugna as demonstrações de liquidação de IVA e respetivos juros compensatórios, emitidos na sequência da ação de inspeção tributária que deu cumprimento às Ordens de Serviço n.ºs OI2018..., OI2018..., OI2018... e OI2018..., e referentes aos períodos de 201412T, 201512T, 201612T e 201706T. Uma vez que, relativamente ao período 201412T, apenas € 187,02 dizem respeito ao tema do presente processo, o valor impugnado não corresponde à soma do valor total daquelas liquidações, que seria de € 5.045,02, mas sim ao valor de € 2.778,39, que é o que montante que a Requerente pretende ver anulado em consequência da anulação dos atos tributários que são objeto do pedido de pronúncia arbitral.

Os atos tributários de liquidação de imposto e juros *supra* referidos decorrem de duas correções:

- (a) **Comercialização de 27.249,27 litros de gasóleo colorido e marcado, sem que tenham sido emitidas faturas em nome dos titulares do cartão eletrónico**, em violação do artigo 93.º, n.º 5 do Código dos IEC e do n.º 8 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12.05;
- (b) **Comercialização de 14.525,93 litros de gasóleo colorido e marcado a entidades não detentoras do cartão eletrónico de microcircuito obrigatório**, em violação do artigo 93.º, n.º 5 do Código dos IEC e dos n.ºs 5 e 6 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12.05.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitra do Tribunal Arbitral Singular, a qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 09.10.2018, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar.

Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 29.10.2018.

No dia 27.11.2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por exceção e por impugnação.

Relativamente à matéria da exceção, relacionada com a pretensa incorreção do valor da causa tal como indicado no pedido de pronúncia arbitral, foi conferido o prazo de 10 dias à Requerente para se pronunciar, o que esta veio a fazer em 10.12.2018.

Na sequência da sua pronúncia, veio também a Requerida aduzir novos elementos ao processo a 27.12.2018.

Sobre esse assunto, pronunciou-se este Tribunal através de despacho proferido a 15.03.2019, através do qual notificou a Requerente para apresentar novamente o pedido de pronúncia arbitral com o valor da causa devidamente retificado. As Partes foram ainda notificadas, ao abrigo do disposto nas alíneas c) e e) do artigo 16.º e do n.º 2 do artigo 29.º do RJAT, da dispensa da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como da possibilidade de apresentarem alegações escritas, e de que a decisão final seria proferida até ao dia 29/04/2019.

As partes apresentaram alegações escritas, nas quais mantiveram as posições expressas nos articulados iniciais

Resumo da posição da Requerente

Na sequência da inspeção tributária à Requerente, a AT emitiu liquidações adicionais de IVA, relativamente aos exercícios de 2014 a 2017, em que pretende a AT aplicar a taxa normal de 23% ao valor do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos e da Contribuição para o Sector Rodoviário apurado por parte da Direção de Serviços Antifraude Aduaneira.

A Requerente peticiona a anulação do ato tributário *supra* identificado, alegando:

- (i) Que o Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado não contém um regime semelhante ao do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, estando ausente qualquer norma que regule a utilização desse produto;
- (ii) Quanto ao gasóleo colorido marcado, o mesmo nunca constou do Código do IVA à exceção da lista de produtos à qual é aplicável à taxa intermédia;
- (iii) Tal regime constou da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, que estabelecia a obrigação de liquidação de ISP e IVA, pelas diferenças de taxa aplicáveis aos dois tipos de gasóleo, sendo que o Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo incorporou no seu artigo 93.º, n.º 5 do CIEC o regime que constava daquela Portaria, com a diferença de ter eliminado qualquer

referência ao IVA. Contudo, a Portaria n.º 234/97 já foi declarada como padecendo de inconstitucionalidade orgânica, quer pelo Pleno do STA, quer pelo Tribunal Constitucional. No período que mediou entre a publicação e a revogação da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, nunca existiu um regime jurídico que – com validade constitucional - dispusesse sobre o regime de ISP e

IVA nos casos de incumprimento das regras de venda de gasóleo colorido e marcado e que, se é verdade que tal facto foi, para efeitos de ISP, colmatado com a entrada em vigor do OE de 2007, tal não aconteceu no plano do IVA;

(iv) O ISP não faz parte da base tributável do IVA, não se subsumindo no art. 16.º, n.º 5, al. a), uma vez que os factos geradores são distintos, estando o ISP a montante do IVA;

(v) A posição da AT é contraditória uma vez que não efetuou qualquer alteração à taxa de IVA incluída na fatura emitida pela requerente aos seus clientes, mantendo aqui a taxa de 13%, apenas aplicando a taxa de 23% sobre a diferença positiva entre o nível de tributação do gasóleo rodoviário e o nível de tributação de tributação aplicada ao gasóleo colorido e marcado, em sede de ISP.

Face ao quadro jurídico aplicável ao presente caso, conclui a Requerente que não existia à data dos factos, no nosso ordenamento jurídico, norma que à semelhança do que ocorre em sede de CIEC, imponha em sede de imposto sobre o valor acrescentado consequência idêntica à imposta naquele imposto. Tal norma existia apenas no âmbito da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, depois passou a constar do CIEC, mas não foi criada no âmbito do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Portanto, a consequência prevista para efeitos de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, nos termos do art. 93.º, n.º 5 do CIEC, de que o proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados seja responsabilizado pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre a taxa de imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões de microcircuito atribuídos, não é aplicável em sede de IVA por ausência de base legal para o efeito.

Por estes motivos, entende a Requerente que a tributação do gasóleo colorido e marcado a uma taxa de IVA diversa da prevista na lei, em consequência da comercialização irregular de tal produto, carece de base legal prévia, de acordo com a reserva de lei fiscal, nos termos dos artigos 165.º, n.º 1, al. i) e 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa. Mesmo que se entendesse haver aqui uma lacuna, a reserva de lei fiscal sempre proibiria a integração analógica, obstando assim à aplicação em sede de IVA do art. 93.º, n.º 5 do CIEC.

A Requerente refere-se ainda ao processo P58/2018-T, no qual se discute a legalidade das liquidações de ISP e CSR resultantes da inspeção realizada pela AT aos exercícios de 2014 a 2017, alegando que, se se provar, como pretende a Requerente, que os litros referidos nesse processo – e consequentemente as liquidações de imposto - não foram corretamente apurados, o montante do IVA alegadamente em falta, também terá de ser corrigido.

A este propósito, diga-se desde já que, no âmbito do processo P 58/2018-T) foi proferida decisão em 19/11/2018, deferindo parcialmente a pretensão da Requerente, com fundamento na desaplicação por inconstitucionalidade do artigo 93.º nº 5 do CIEC aos segmentos nela identificados. A AT apresentou recurso para o Tribunal Constitucional (P 1147/18).

Resumo da posição da AT

Da análise do quadro legal aplicável ao “gasóleo verde”, sustenta a AT que o legislador pretendeu que o benefício fiscal da aplicação de taxas reduzidas, atribuído exclusivamente para as utilizações legalmente previstas no nº 3 do artº 93.º do CIEC, estivesse sujeito aos condicionalismos estabelecidos no respetivo regime fiscal, nomeadamente, que:

- O GCM só pode ser fornecido ou vendido a titulares de postos de abastecimento devidamente licenciados que sejam detentores de terminais de pagamento automático - *point of sale*, TPA-POS (Terminais TPA);
- O GCM só pode ser vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP que sejam titulares de cartões de microcircuito/eletrónico, os quais são pessoais e intransmissíveis e através dos quais são registadas todas as transações de gasóleo

colorido e marcado no sistema informático gerido pela Sociedade Interbancária de Serviços (SIBS);

- Tais cartões eletrónicos foram instituídos para efeitos de controlo da afetação do GCM aos fins/utilizações legalmente previstos;

Tais vendas são obrigatoriamente registadas no sistema informático, através dos Terminais TPA, no momento em que ocorram;

- O registo no sistema informático, através dos Terminais TPA, de cada abastecimento efetuado, não dispensa a emissão da respetiva fatura ou documento equivalente, emitida em nome/com identificação do titular do respetivo cartão de microcircuito;

- O proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda de GCM, é responsável pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao GCM (responsabilidade direta e objetiva):

i) Em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo,

ii) Bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular de cartão.

Neste contexto, entende que a venda de 27.249,27 litros GCM em 2015, 2016 e 2017 sem que a fatura que titula a operação de venda identifique o adquirente (sem nome e/ou número de identificação fiscal), viola a prescrição legal que decorre do n.º 5, *in fine*, do artigo 93.º do CIEC, na redação dada pela Lei OE de 2015, e com as consequências claramente especificadas na lei.

Do mesmo modo, a venda faturada de 14.525,94 litros de GCM a não titulares de cartão de microcircuito/beneficiário para a sua utilização, configura violação do disposto no n.º 5 do artigo 93º do CIEC e do artigo 5º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio e constitui motivo de exigibilidade do imposto (diferencial entre nível tributação do GCM e do GR).

Finalmente, a venda de 19.814,32 litros de GCM, sem que o operador tenha procedido ao registo POS dessas quantidades no sistema eletrónico de controlo, viola o disposto no n.º 5 do art.º 93 do CIEC e nos artigos 5.º e 6.º da Portaria n.º 361-A/2008 e constitui motivo de

exigibilidade do do ISP.

Sobrepondo-se o IVA ao ISP, o desagravamento fiscal estabelecido para o GCM abrange ainda a aplicação da taxa intermédia em IVA na transmissão deste produto. Atendendo ao descrito na Lista II da tabela anexa ao CIVA, referente aos “Bens e serviços sujeitos a taxa intermédia”, o GCM é tributado em IVA à taxa de 13%:

“Lista II

Bens e serviços sujeitos a taxa intermédia

(...)

2.3 - Petróleo e gasóleo, coloridos e marcados, comercializados nas condições e para as finalidades

legalmente definidas, e fuelóleo e respetivas misturas”

(...)”

De onde decorre que a aplicação da taxa intermédia de IVA às transmissões do GCM pressupõe que as mesmas sejam efetuadas com observância das disposições legais relativas ao benefício da redução de taxa de ISP, tal como estabelecidas no CIEC e legislação complementar. E na medida em que a taxa intermédia de IVA só pode ser aplicada quando sejam satisfeitas as finalidades legalmente definidas e as respectivas condições de comercialização do GCM, o desrespeito de tais normas confere à AT a faculdade de proceder à liquidação adicional do imposto, aplicando ao preço de venda a diferença entre a taxa do IVA que foi aplicada (13%) e a normal (23%).

Sobre a argumentação da Requerente de que não existe base legal para a AT corrigir a aplicação da taxa de 13% para a taxa de 23%, defende-se a AT dizendo que, com a revogação do regime especial que constava do Decreto-Lei n.º 521/85, e a introdução do novo regime especial no CIVA, os revendedores de combustíveis líquidos passaram a ser sujeitos passivos de imposto, e a liquidação e obrigação de entrega ao Estado do imposto devido pelas transmissões deste tipo de bens passou a fazer-se em toda a cadeia de comercialização, nos termos constantes dos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1 e 27.º e 37.º do CIVA.

No que se refere à Portaria n.º 234/97, objeto de várias decisões judiciais que a julgaram organicamente inconstitucional, e na sequência dessas mesmas decisões, o legislador alterou o art.º 74.º, n.º 5 do anterior CIEC (CIEC/99), aprovado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, tendo esta norma sido complementada por normas de natureza regulamentar, designadamente constantes das Portarias n.ºs 117-A/2008, de 8 de Fevereiro, e 361-A/2008, de 12 de Maio, ambas aprovadas ainda na vigência do anterior Código dos Impostos Especiais de Consumo, e tendo por referência habilitante o seu art.º 74.º, mas mantidas em vigor aquando da aprovação do novo CIEC, por força do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 73/2010, que aprovou este último Código.

Com a aprovação do novo Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, a matéria passou a constar do respetivo art.º 93.º, a qual prevê a responsabilidade directa e objectiva dos titulares de postos 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 GCM, relativamente às quantidades vendidas em desrespeito do fim e das condições de comercialização do GCM.

Quanto ao IVA, não faria sequer sentido o legislador prever, no CIVA, uma norma especial, semelhante à que existia na Portaria n.º 234/97 e passou a constar do n.º 5 do art.º 74.º do anterior CIEC e n.º 5 do art.º 93.º do atual CIEC: é que em sede de IVA deixou de ser necessária a previsão legal especial de responsabilidade tributária dos revendedores titulares dos postos de abastecimento pelo imposto decorrente da diferença de tributação entre o gasóleo rodoviário e o gasóleo colorido e marcado, uma vez que essa responsabilidade resulta, desde a revogação do Decreto-Lei n.º 521/85, diretamente das normas gerais de incidência objetiva e subjetiva previstas no CIVA, bem como a respetiva exigibilidade do Imposto.

Assim, para a AT não existem dúvidas de que as liquidações adicionais de imposto, por indevida utilização da taxa intermédia plasmada na verba 2.3. da Lista II anexa ao CIVA, encontram legitimação tributária geral, em especial no CIVA, carecendo de legitimação adicional ou da sobreposição de uma norma específica de responsabilização dos sujeitos

passivos de IVA ligados à comercialização de combustível. A correção de imposto é, não só legítima, como obrigatória, conforme decorre do artigo 63.º da Lei Geral Tributária (LGT) e, quanto ao imposto, do artigo 87.º do CIVA. Correção de imposto que, qualitativamente, não é diferente de qualquer outra em que o sujeito passivo líquida imposto a taxa inferior àquela que era legalmente devida, a qual, aliás, é alheia às razões que estiveram na origem da adoção dessa taxa, sendo a liquidação adicional devida, mesmo nas situações de erro.

Acrescenta, ainda, a Requerida que a redação da verba 2.3. da Lista II anexa ao CIVA, tal como alterada pela Lei nº 82-B/2014, de 31 de Dezembro, altura em que passou a referir-se não só ao GCM, como também “às suas condições de comercialização e às finalidades legalmente definidas”, teve, precisamente, por finalidade clarificar o âmbito da referida verba, evidenciando o carácter interpretativo da alteração, no sentido da aplicação da taxa intermédia apenas nas situações em que a comercialização respeita as condições e finalidades legal e regulamentarmente definidas, assim como pela prerrogativa da AT proceder às devidas correções do imposto nos termos gerais do CIVA. Não existe, assim, qualquer lacuna ou omissão, porquanto atualmente aquela norma subordina a tributação à taxa intermédia de IVA ao condicionalismo estabelecido no artigo 93.º do CIEC e demais regras de comercialização a que o GCM se encontra sujeito, transpondo para o domínio daquele tributo as regras especificamente aplicáveis no domínio dos impostos especiais de consumo.

Por fim., a AT refere-se a diversos argumentos sistemáticos e referentes à integração do IVA num sistema comum europeu para dizer que admitir-se a não inclusão do ISP e CSR, adicionalmente liquidados na sequência da deteção *a posteriori* de irregularidades na comercialização de GCM, no valor tributável do IVA, corresponderá a favorecer a fraude e evasão fiscais e traduzir-se-á numa perda de receita de IVA para o Estado que não encontra qualquer justificação.

Pelas razões expostas, a AT conclui pela improcedência do pedido arbitral.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, conforme previsto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03.

A ação é tempestiva e o processo não enferma de nulidades.

III. FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos provados

- a) A Requerente tem como atividade principal a distribuição e comercialização de combustíveis líquidos no mercado português, de entre os quais se inclui a distribuição de gasóleo colorido e marcado, vulgarmente designado por “gasóleo verde”;
- b) Em 05/05/2017 a Divisão Operacional do Norte, da Direção de Serviços de Antifraude Aduaneira (DON/DSAFA), iniciou uma ação de natureza inspetiva (n.º OI2017...) junto da Requerente, visando, em sede de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), a verificação do cumprimento das regras de comercialização de gasóleo colorido e marcado (GCM) no posto de abastecimento identificado como posto POS n.º..., no período compreendido entre 01/01/2014 e 05/05/2017.
- c) No decurso daquela inspeção da DON/DSAFA foram identificadas situações de comercialização irregular de GCM, consubstanciadas em: vendas de GCM sem que a fatura que titula a operação de venda identifique o adquirente (nome e/ou número de identificação fiscal); vendas de GCM a clientes não titulares de cartão

- microcircuito (de beneficiário); e registos no terminal POS em quantidade inferior à abastecida (faturada).
- d) Em concreto, apurou-se que foram alegadamente comercializados 27.249,27 litros de gasóleo colorido e marcado sem identificação dos clientes na fatura e que foram alegadamente comercializados 14.525,93 litros a não titulares do cartão eletrónico de GCM.
 - e) No decurso da ação de natureza inspetiva nº OI2017..., foi apurado e proposto a final para liquidação, um montante total de ISP e de CSR de € 19.508,23, por incumprimento das regras de comercialização do GCM estabelecidas no Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) e na portaria atinente à regulamentação das normas aplicáveis.
 - f) A Requerente, não concordando com o teor do Relatório Final, impugnou as suas conclusões, bem como e em consequência, as liquidações que dali resultaram, o que viria a dar origem ao processo que correu junto do CAAD – Centro de Arbitragem Tributária sob o n.º de processo P58/2018-T.
 - g) Relativamente ao IVA em falta, a DON/DSAFA remeteu o Relatório inspetivo à Direção de Finanças da ..., para efeitos de liquidação do imposto em dívida.
 - h) Face às conclusões do Relatório da ação de inspeção realizada pela DON/DSAFA, o Serviço de Inspeção Tributária da Direção de Finanças da ... deu início ao procedimento de inspeção interno respeitante às Ordens de Serviço n.ºs OI2018..., OI2018..., OI2018... e OI2018..., tendo apurado ser de aplicar a taxa normal de IVA (art.º 18.º n.ºs 1 e 9) às transmissões em causa, e de incluir os valores de ISP e CSR na base tributável do IVA, nos termos do art.º 16.º, n.º 5, alínea a) do CIVA.
 - i) Da análise interna efetuada pela IT da DFG, relativamente às vendas irregulares identificadas no relatório da DON/DSAFA, tituladas na relação de faturas que foi anexa ao relatório da IT, foi apurada a falta de liquidação de IVA no valor de € 2.630,76.
 - j) Seguidamente os serviços da AT procederam à notificação da liquidação respetiva, a qual deu origem ao presente processo.

A.2. Factos não provados

Com relevo para a decisão não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), e 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se nas posições assumidas pelas partes e na análise crítica da prova documental junta aos autos.

B. DO DIREITO

B.1. Enquadramento normativo

A matéria em discussão convoca o regime jurídico-tributário do gasóleo colorido e marcado contido no Código dos IEC, em particular o disposto seu artigo 93.º, que se transcreve na parte aplicável:

“Artigo 93.º

Taxas reduzidas

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.

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, motocultivadores, motoenxadas, motoceifeiras, colhedores de batata automotrizes, 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, incluindo os utilizados para a atividade aquícola e na pesca com a arte-xávega, aprovados por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da agricultura e do mar ; (Redação dada pelo artigo 211.º, da Lei n.º 42 /2016, de 28.12)¹

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.

¹ A anterior redação, que abrange os factos relativos aos anos 2014, 2015 e 2016, não é significativamente diferente, tendo apenas sido modificado o segmento final respeitante à pesca:

“c) Tratores agrícolas, ceifeiras-debulhadoras, motocultivadores, motoenxadas, motoceifeiras, colhedores de batata automotrizes, 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, incluindo os utilizados para a atividade aquícola, aprovados por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da agricultura e do mar;”

4 - *O gasóleo de aquecimento só pode ser utilizado como combustível de aquecimento industrial, comercial ou doméstico.*

5 - *O gasóleo colorido e marcado só pode ser adquirido pelos titulares do cartão eletrónico instituído para efeitos de controlo da sua afetação aos destinos referidos no n.º 3, sendo responsável pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, o proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo, bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular de cartão. (Redação dada pelo artigo 207.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31.12)²*

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 Infrações Tributárias e em legislação especial.*

7 - *Para efeitos deste artigo, entendem-se por motores fixos os motores que se destinem à produção de energia e que, cumulativamente, se encontrem instalados em plataformas inamovíveis.*

[...]"

O Código dos IEC é ainda complementado por um conjunto de normas regulamentares. Com relevo para o caso vertente, interessa referir as constantes da Portaria n.º 117-A/2008, de 08.02, que atualiza e revê o processo de reconhecimento prévio das isenções e das taxas reduzidas do ISP, e da Portaria n.º 361-A/2008, de 12.05, incidente sobre o gasóleo colorido e marcado, aprovadas ainda na vigência do anterior Código dos IEC e tendo por referência habilitante o

² A redação anterior, relevante para os factos ocorridos no ano 2014, não previa a responsabilização do proprietário ou responsável pela exploração do estabelecimento, no caso de não serem emitidas faturas com a identificação fiscal do titular do cartão. Dispunha a norma:

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

seu artigo 74.º, cuja manutenção resulta do disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21.06, que aprovou o novo Código dos IEC.

Merece especial destaque a Portaria n.º 361-A/2008, de 12.05, que, neste âmbito, estabelece regras de comercialização do gasóleo colorido e marcado e mecanismos de controlo, designadamente:

“[...]”

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.

7.º Os abastecimentos aos equipamentos autorizados a consumir gasóleo colorido e marcado que não possam ser efetuados 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 respetivo abastecimento.

8.º O registo no sistema informático, através dos terminais POS, de cada abastecimento efetuado, não dispensa a emissão da respetiva fatura ou documento equivalente, emitida em nome do titular do respetivo 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 respetivos 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 eletrónico, à DGADR, a fim de serem efetuadas as respetivas correções.

[...]"

De referir adicionalmente o disposto no artigo 2.º da Portaria n.º 117-A/2008, de 08.02, segundo o qual:

“2.º Podem beneficiar de isenção ou da aplicação de uma taxa reduzida do imposto as pessoas singulares ou coletivas que, comprovadamente, utilizem produtos petrolíferos e energéticos sujeitos a ISP nas atividades ou nos equipamentos previstos nas disposições legais referidas no número anterior, desde que cumpram as seguintes condições:

- a) Essa atividade esteja devidamente declarada, nos termos da legislação tributária aplicável, exceto 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.”.*

Dispõe, ainda, o artigo 5.º da Portaria n.º 117-A/2008 que os “benefícios fiscais concretizados através da utilização de gasóleo colorido e marcado são efetuados obrigatoriamente através da utilização de um cartão de microcircuito”.

No tocante à contribuição de serviço rodoviário ou CSR, a mesma foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31.08, e, de acordo com o disposto no seu artigo 1.º, visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P.E.. Esta contribuição constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como é verificada pelo consumo dos combustíveis (artigo 3.º, n.º 1). De acordo com o artigo 4.º, n.ºs 1 e 2 da Lei n.º 55/2007, a CSR “incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e dele não isentos”, variando o seu valor em função do produto petrolífero utilizado (gasolina ou gasóleo rodoviário).

A CSR é devida pelos sujeitos passivos de ISP (artigo 5.º, n.º 1) e, não obstante constituir receita da EP – Estradas de Portugal (artigo 6.º), a sua liquidação e cobrança incumbe à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (hoje AT), aplicando-se à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos IEC. Em síntese, estamos perante um tributo devido pelos sujeitos passivos de ISP que incide sobre o gasóleo rodoviário sujeito a ISP e deste imposto não isento.

B.2. Consequências das práticas irregulares apontadas às vendas realizadas pela Requerente em sede de IVA

No presente caso, não se discute se as práticas alegadamente irregulares imputadas à Requerente correspondem, ou não, a factos efetivamente ocorridos. Nem a Requerente, nem a Requerida alegaram factos destinados a provar a legalidade ou ilegalidade das práticas da Requerente ao proceder à venda de gasóleo colorido e marcado.

Trata-se, no presente processo, de saber se é legal ou ilegal o comportamento adotado pela Requerida no sentido de corrigir o IVA liquidado em tais operações da taxa de 13% prevista na Lista II anexa ao Código do IVA para a taxa geral de IVA, aplicável, nos termos do disposto na alínea c) do número 1 do artigo 18.º do CIVA sempre que não seja aplicável *in casu* a taxa reduzida prevista na alínea a) nem a taxa intermédia prevista na alínea b).

Ora, para efeitos de IVA, desde 1 de Janeiro de 2015 que o GCM que não seja comercializado nas condições e para as finalidades legalmente definidas não beneficia da aplicação excecional, no quadro daquele imposto, da taxa intermédia. *A contrario sensu*, o GCM que seja comercializado sem respeito por aquelas condições e para aquelas finalidades está sujeito à taxa normal de imposto, aplicável sempre que não se estiver perante uma situação à qual seja aplicável a taxa reduzida ou a taxa intermédia de imposto. Nessas situações, caso seja liquidada uma taxa errada ao consumidor (a intermédia ou a reduzida – para o efeito é absolutamente indiferente), será responsável pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença

entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário (23%) e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado (13%), o proprietário ou o responsável legal pela exploração do posto autorizado para a venda ao público, em relação às quantidades vendidas que o não tenham sido nas condições previstas na norma que prevê a aplicação da taxa intermédia de IVA.

Face ao exposto, são legais, no entendimento deste tribunal, as liquidações de IVA efetuadas relativamente às vendas de GCM respeitantes a 2015, 2016 e 2017 (identificadas pelos SIT no RIT), bem como as correspondentes liquidações de juros compensatórios, caso se conclua que as respetivas vendas não cumpriram as condições e as finalidades legalmente definidas e das quais depende a aplicação da taxa de IVA de 13%.

Quanto à liquidação de IVA relativa ao ano de 2014, por ser prévia à alteração legislativa da qual resultou a previsão expressa de que a taxa intermédia de imposto só se aplicava às vendas de “petróleo e gasóleo, colorido e marcados, comercializados nas condições e para as finalidades legalmente definidas” (sublinhado nosso), entende este tribunal que a mesma não dispõe de base legal na medida em que, à data dos factos (2014) não havia previsão expressa de que a taxa intermédia só se aplicava quando os produtos fossem comercializados em determinadas condições e para determinadas finalidades, nem existia no ordenamento jurídico nacional norma que impusesse, em sede de IVA, à semelhança do que ocorria para efeitos de Impostos Especiais sobre o Consumo, consequência idêntica à imposta neste Código para efeitos de ISP, ou seja, a responsabilidade do proprietário ou do responsável legal pela exploração do posto autorizado para a venda ao público, em relação às quantidades vendidas que o não tenham sido nas condições previstas na lei. Com efeito, até 31 de Dezembro de 2014, a redação do ponto 2.3. da Lista II anexa ao Código do IVA referia apenas “Petróleo, gasóleo e gasóleo de aquecimento, colorido e marcados (...)”.

Relativamente a este ponto, discorda este Tribunal Arbitral da posição da Requerida quando esta afirma, nos artigos 48º e 49º da sua Resposta, que a alteração legislativa introduzida pela Lei nº 82-B/2014, de 31 de Dezembro teve um carácter interpretativo (“todavia, tal redação da verba 2.3. da Lista II anexa ao CIVA, viria a ser alterada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de

Dezembro, passando então a referir-se não só ao GCM, como também às suas condições de comercialização e às finalidades legalmente definidas (...)” sendo que “tal intervenção legislativa teve, precisamente, por finalidade clarificar o âmbito da referida verba, evidenciando o carácter interpretativo da alteração, no sentido da aplicação da taxa intermédia apenas nas situações em que a comercialização respeita as condições e finalidades legal e regulamentarmente definidas, assim como pela prerrogativa da AT proceder às devidas correções do imposto nos termos gerais do CIVA”) porquanto, para além do argumento da natureza retroativa dessa alteração, a própria lei que introduziu essa norma no ordenamento jurídico português não previu a sua natureza interpretativa, ao contrário do que faz frequentemente.

IV – DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- (a) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral de anulação dos atos tributários *supra* identificados, relativos a IVA e juros compensatórios, no que toca ao imposto liquidado relativamente ao exercício de 2014 no valor de € 187,02;
- (b) Julgar improcedente o pedido na parte remanescente, que se refere ao IVA liquidado, e respetivos juros compensatórios, por referência aos exercícios de 2015, 2016 e 2017, no valor de € 2.591,37.

V – Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 2.778,39 (dois mil, setecentos e setenta e oito euros e trinta e nove cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI – Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar na proporção do respetivo decaimento, ou seja, € 571,00, a cargo da Requerente, e € 41,00, a cargo da Requerida.

Lisboa, 29 de abril de 2019

A Árbitro

(Raquel Franco)