

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 395/2018-T

Tema: IVA - taxa de imposto aplicável a vendas de GCM não comercializado nas condições e para as finalidades legalmente definidas.

## DECISÃO ARBITRAL<sup>1</sup>

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 29 de Outubro de 2018, decidiu o seguinte:

### 1. RELATÓRIO

1.1. **A..., LDA.**, sociedade comercial com o número único de pessoa colectiva e de matrícula no Registo Comercial n.º..., com sede na ... n.º..., Km ..., em ..., ... (adiante designada por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 19 de Agosto de 2018, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).

1.2. A Requerente refere que tendo sido “(...) *notificada das demonstrações de liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios, referentes aos períodos de 201412T, 201512T, 201612T e 201706T, da qual decorre um montante total a pagar de EUR 9.131,19 (...)*” e não aceitando “(...) *as referidas correcções, por as mesmas*

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

*padecerem, entre outros, do vício da ilegalidade (...)*” veio deduzir “(...) *o presente pedido de constituição do tribunal arbitral*”, requerendo a anulação dos actos tributários em crise.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 20 de Agosto de 2018 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, foi a signatária designada como árbitro, em 9 de Outubro de 2018, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 29 de Outubro de 2018, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.8. Em 27 de Novembro de 2018, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por excepção e por impugnação e concluído que “(...) *deverá, o (...) pedido de pronúncia arbitral, ser julgado totalmente improcedente*”.

1.9. Na mesma data, a Requerida anexou aos autos o respectivo processo administrativo.

1.10. Em 30 de Novembro de 2018, foram ambas as Partes notificadas do despacho arbitral de 29 de Novembro de 2018 com o seguinte teor:

*“Tendo em consideração o facto de ter sido deduzida, na Resposta apresentada pela Requerida, em 27 de Novembro de 2018, matéria de excepção respeitante ao valor da causa” e “o facto da posição das Partes estar plenamente definida nos Autos e suportada pelos meios de prova documental juntos, não vê este Tribunal Arbitral utilidade em realizar a reunião prevista no artigo 18º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), dado que a Resposta à excepção pode ser dada no prazo das alegações escritas.*

*Assim, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19º, nº 2, e 29º, nº 2, do RJAT), bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT, decidiu este Tribunal Arbitral:*

- 1. Dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT;*
- 2. Determinar que o processo prossiga com alegações escritas facultativas, a apresentar no prazo sucessivo de 10 dias, iniciando-se o prazo para alegações da Requerente com a notificação do presente despacho e o prazo para alegações da Requerida com a notificação da apresentação das alegações da Requerente;*
- 3. Notificar a Requerente para, querendo, se pronunciar no referido prazo de 10 dias sobre a excepção deduzida pela Requerida;*
- 4. Designar o dia 18 de Janeiro de 2019 para efeitos de prolação da decisão arbitral”.*

- 1.11. No mesmo despacho, foi ainda a Requerente advertida que, até ao termo do prazo referido no ponto anterior, deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.
- 1.12. A Requerente apresentou alegações, em 10 de Dezembro de 2018, nelas incluindo também a defesa relativa à excepção do valor da causa (deduzida pela Requerida), no sentido de entender que não obstante “o valor indicado pela Requerente resulta[r] da soma das liquidações recebidas na sequência do procedimento inspetivo”, “a Requerente nada tem a opor que o valor do processo seja corrigido para EUR 7.514,19, ao invés dos EUR 9.131,19 que indicou na sua PI, desde que, em consequência, seja anulada a liquidação no valor que ultrapassa os EUR 2.668,14 referidos pela AT, ou que, no limite, seja enviada nova liquidação para que a Requerente possa efetuar o seu pagamento ou exercer o seu direito de defesa quanto a essa liquidação em concreto” porquanto refere que “(...) não poderá a Requerente ser obrigada a reconhecer que na dita liquidação estavam dois valores distintos, respeitantes a processos ou factos tributários diversos e que portanto teria de impugnar a liquidação dos EUR 2.668,14 separadamente dos EUR 2.842,77”.
- 1.13. No que diz respeito às alegações, propriamente ditas, a Requerente apresenta argumentação idêntica à vertida no pedido de pronúncia arbitral, referindo que “a essencialidade deste processo prende-se com a comercialização do gasóleo colorido marcado”, “ou melhor, com as condições legalmente definidas para a venda desse gasóleo”, concluindo que “sendo a liquidação do IVA, (...) subordinada à liquidação do ISP (...)” então “(...) se no (...) processo principal – ficar provado que o gasóleo colorido e marcado foi comercializado em cumprimento das regras legalmente prevista, então não poderá haver liquidação de IVA” “ou (...) se ficar provado que a norma em causa (...) é inconstitucional, então temos que a base desta liquidação

*(...) desaba por completo, fazendo assim e em consequência, cair toda e qualquer responsabilidade da aqui Requerente”.*<sup>2</sup>

1.14. Assim, reitera a Requerente que “(...) o gasóleo colorido marcado não deixa de o ser se não forem cumpridos alguns requisitos na sua venda”, sendo que “(...) o titular do cartão de microcircuito não deixa de ser beneficiário apenas porque o registo no TPA/POS não foi efetuado nesse preciso momento ou porque, por lapso, não foi emitida a fatura com NIF mas apenas como consumidor final”, “razão pela qual o Estado não pode, nem deve, locupletar-se com um acréscimo de 10% de IVA, deve somente aplicar-se o disposto no RGIT e não a liquidação de imposto que a AT sabe não ser devido”.

1.15. Em 27 de Dezembro de 2018, a Requerida apresentou as suas alegações escritas no sentido de referir que:

1.15.1. “Relativamente à matéria de excepção respeitante ao valor da causa (o qual corresponde ao montante de 7.514,19€) e às dívidas suscitadas nas alegações da Requerente quanto à liquidação de IVA relativa ao período de 201412T, consideramos relevante a junção aos autos dos documentos 1 e 2 anexos” porquanto “(...) resulta claro da consulta de tais documentos, que a liquidação de IVA relativa ao período de 201412T que a requerente juntou aos autos, corresponde à demonstração da liquidação efectuada pela Inspeção Tributária em 02/04/2018 (declaração correctiva) (...) em substituição da liquidação que foi efectuada pela própria Requerente em 14/02/2015 (declaração periódica do contribuinte) (...) de onde resulta uma liquidação adicional de 2.668,89€”;

---

<sup>2</sup> Esclarece a Requerente que tendo no processo 73/2018-T “(...) que correu termos junto deste Centro de Arbitragem, o acima chamado processo principal (...)” sido proferida decisão arbitral que indeferiu a as pretensões da Requerente em matéria de anulação das liquidações de ISP e CSR nele contestadas, foi apresentado recurso para o Tribunal Constitucional dado que a Requerente entende que foi “(...) aplicada norma cuja inconstitucionalidade foi suscitada”.

1.15.2. *“No que respeita à matéria de facto e às questões jurídicas que constituem o objecto deste processo, as alegações da Requerente não apresentam elementos susceptíveis de alterar a posição assumida pela (...) Requerida em sede de Resposta (...)”* pelo que *“(...) o entendimento perfilhado pela (...) Requerida sobre a questão controvertida, mantém-se válido”*, concluindo pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

1.16. Dado que foi foram anexadas documentos pela Requerida com as suas alegações, foi a Requerente notificada do despacho arbitral de 7 de Janeiro de 2019 para, querendo, no âmbito do princípio do contraditório, se pronunciar sobre o teor dos referidos documentos.

1.17. A Requerente apresentou requerimento, em 16 de Janeiro de 2019, no sentido de reiterar que *“(...) nada tem a opor que o valor do processo seja corrigido para EUR 7.514,19, ao invés dos EUR 9.131,19 que indicou na sua PI, desde que, em consequência, seja anulada a liquidação no valor que ultrapassa os EUR 2.668,14 referidos pela AT, ou que, no limite, seja enviada nova liquidação para que a Requerente possa efetuar o seu pagamento ou exercer o seu direito de defesa quanto a essa liquidação em concreto”*, requerendo ainda *“(...) caso seja corrigido o valor do processo, a sua notificação para pagamento do montante de EUR 153, ao invés de nova prestação de EUR 459, previamente à prolação de decisão final”* sendo que *“no demais, remete para o exposto em sede de alegações”*.

## **2. CAUSA DE PEDIR**

2.1. A Requerente refere que *“(...) 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”, o qual se destina a titulares do cartão emitido pela Direcção-Geral de Agricultura e do Desenvolvimento Rural (DGARD)”*.

- 2.2. A Requerente esclarece ainda que “(...) foi objeto de uma ação de inspeção, realizada pela Direção-Geral das Alfândegas, que incidiu sobre os exercícios de 2014 a 2017, tendo-se apurado que foram alegadamente comercializados 58.860,54 litros de gasóleo colorido e marcado sem identificação dos clientes na fatura; que foram alegadamente comercializados 32.072,53 litros a não titulares do cartão eletrónico de GCM e ainda que foram comercializados 373,97 litros de GCM sem o respetivo registo no sistema eletrónico de controlo (TPA/POS)”.
- 2.3. A Requerente “(...) não concordando com o teor do Relatório Final impugnou as suas conclusões, bem como e em consequência, as liquidações que daí resultaram (...)” em matéria de ISP e CSR (processo nº 73/2018-T), razão pela qual, entende que até “(...) que seja proferida decisão arbitral (...)” naquele processo “(...) este processo deveria ficar suspenso, uma vez que se provar (...) que (...) as liquidações de imposto - não foram corretamente apurados, o montante do IVA alegadamente em falta, também terá de ser corrigido”, porquanto “(...) que não há qualquer fundamento legal para a cobrança de IVA à Requerente”.
- 2.4. Refere a Requerente que pretende “(...) a AT, na sequência da inspeção tributária à Requerente avançar com as liquidações adicionais de IVA relativamente aos exercícios de 2014 a 2017”, pretendendo “(...) 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 (...)”.
- 2.5. A Requerente entende que “face ao quadro jurídico aplicável ao presente caso não existem dúvidas de que não existia à data dos factos (como não existe hoje), 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”.

- 2.6. Neste âmbito, entende a Requerente que “(...) em primeiro lugar, temos de considerar que o Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado não contém um regime semelhante ao do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, primando em absoluto pela ausência de qualquer norma que regule a utilização desse produto ao contrário daquele diploma, que restringe e regulamenta a comercialização a titulares de cartão de microcircuito” e que “quanto ao gasóleo colorido marcado, o mesmo nunca constou do Código do IVA limitando-se a inserir este produto na lista de produtos aplicável à taxa intermédia”.
- 2.7. Adicionalmente, defende a Requerente que “(...) 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”.
- 2.8. E, tendo a referida Portaria sido “(...) declarada como padecendo de inconstitucionalidade orgânica, quer pelo Pleno do STA, quer pelo Tribunal Constitucional (...)”, “(...) entre o 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 (...)”, sendo que “(...) tal facto foi, para efeitos de ISP, colmatado com a entrada em vigor do OE de 2007 (...)” mas “(...) tal não aconteceu no plano do IVA”.
- 2.9. Entende ainda a Requerente que “(...) 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” pelo que entende ser “(...) forçoso concluir que a solução prevista na Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril para o imposto sobre o valor acrescentado e para o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos está hoje prevista apenas para estes últimos impostos”.

- 2.10. Assim, para a Requerente, *“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”*, reiterando a Requerente que *“no presente caso essa base legal não existe e mesmo que se entendesse haver aqui uma lacuna, a reserva de lei fiscal proíbe a integração analógica, pelo que não pode ser aplicado em sede de IVA o art. 93.º, n.º 5 do CIEC”*.
- 2.11. *“De resto, a própria AT 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”*.
- 2.12. Refere ainda a Requerente que *“para efeitos de ISP é aplicável a responsabilização prevista no art. 93.º, n.º 5 do CIEC”*, *“mas tal responsabilização, pelas razões apontadas, não tem, nem pode ter, reflexo na taxa de IVA”*, porquanto *“(…) apesar de nesta data se encontrar em vigor a redação da verba 2.3 da Lista II anexa ao Código do IVA, tal não pode importar, imediatamente, a aplicação da taxa de 23% ao gasóleo colorido marcado comercializado pela Requerente”*.
- 2.13. Reitera ainda a Requerente que *“o direito à redução de taxa deverá manter-se se estiverem verificados os requisitos da sua atribuição – entenda-se aquisição do gasóleo por parte de um titular de um cartão microcircuito – e se existirem provas que tais requisitos foram respeitados, ainda que as formalidades previstas na lei não tenham sido cumpridas”*, razão pela qual entende que *“sendo formalidades ad probationem, as mesmas podem ser substituídas por outros meios de prova”*.

- 2.14. *“Ora, se tal é verdade quanto à aplicação do CIEC, tal terá também de ser verdade quanto à aplicação do IVA, pois bem sabe a ATA que tal imposto não é devido, e que a liquidação do mesmo viola o princípio da capacidade contributiva”* porquanto *“se o GCM foi vendido a titulares do benefício e se através da análise dos documentos da DGADR e da SIBS se chega à conclusão que efetivamente o foi, como poderá a ATA justificar a liquidação de IVA à taxa de 23%?”*
- 2.15. E, reitera a Requerente, *“que o gasóleo colorido marcado não deixa de o ser se não forem cumpridos alguns requisitos na sua venda”* porquanto *“o titular do cartão de microcircuito não deixa de ser beneficiário apenas porque o registo no TPA/POS não foi efetuado nesse preciso momento ou porque, por lapso, não foi emitida a fatura com NIF mas apenas como consumidor final”, “razão pela qual o Estado não pode, nem deve, locupletar-se com um acréscimo de 10% de IVA devido a formalidades que alegadamente não foram cumpridas pela Requerente”*.
- 2.16. Nestes termos, conclui a Requerente que *“deve portanto aplicar-se o RGIT e não a liquidação de imposto que a AT sabe não ser devido (...)”* sendo que, em consequência *“(...) se o imposto não é devido, os juros compensatórios também o não poderão ser, o que desde já fica alegado”*.
- 2.17. A Requerente esclarece ainda que *“(...) foi notificada das demonstrações de liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios, referentes aos períodos de 201412T, 201512T, 201612T e 201706T, da qual decorre um montante total a pagar de EUR 9.131,19 (...)”*, mas refere que *“(...) não aceita as referidas correcções, por as mesmas padecerem, entre outros, do vício da ilegalidade (...)”*.
- 2.18. Conclui a Requerente o pedido arbitral requerendo que *“(...) o presente pedido de constituição do tribunal arbitral (...)”* seja *“(...) considerado procedente, anulando-*

*se conseqüentemente os actos tributários, o que desde já se requer, com as devidas conseqüências legais”.*

### **3. RESPOSTA DA REQUERIDA**

#### **Por Excepção – do valor da causa**

- 3.1. Neste âmbito, refere a Requerida que *“no pedido de constituição do tribunal arbitral a Requerente indica que das demonstrações de liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios (...) decorre um montante total a pagar de 9.131,19€ e parece sugerir a existência de uma divergência entre o valor do imposto apurado em falta no decurso da inspecção tributária supra referenciada e o valor que veio a ser liquidado.”*
- 3.2. A este respeito, refere a Requerida que *“(…) o que resulta do Relatório final de inspecção e dos respectivos documentos de correcção (DC) elaborados pela Inspecção Tributária (IT) da Direcção de Finanças da ... (...) é a proposta de liquidação de um montante total em IVA de 6.938,09€, imputáveis ao último trimestre para os anos de 2014, 2015 e 2016 e ao segundo trimestre para o ano de 2017 (...)”.*
- 3.3. Esclarece a Requerida que *“em conformidade com os DC elaborados pela IT, foram notificadas à Requerente as seguintes correcções fiscais em sede de IVA e juros compensatórios, por retardamento da liquidação do montante de IVA por pagar”:*

Período	IVA em	Juros Comp.	Soma
201412T <sup>3</sup>	2.668,89	333,72	3.002,61

<sup>3</sup> A Requerida refere que *“na demonstração de liquidação de IVA” de 201412T (...) verifica-se a existência de duas parcelas de IVA por pagar (de 2.842,77€ e de 2.668,14€), imputáveis ao mesmo trimestre de 2014, mas que decorrem de diferentes situações/factos tributários, sendo que só a parcela no valor de 2.668,14€, diz respeito à correcção, imputada àquele período, que resulta da acção inspectiva e dos respectivos DC elaborados pela IT. Nesse sentido, também a respectiva demonstração de liquidação de juros de IVA (...)*

201512T	1.978.32	168.45	2.146.77
201612T	1.640.87	73.9€	1.714.75
201706T	650.04	-	650.04
<b>Total</b>	<b>6.938.12 €</b>	<b>576.07 €</b>	<b>7.514.19</b>

- 3.4. E, segundo a Requerida, “é este valor de 7.514,19€ que resulta das demonstrações de liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios (...) e que está em conformidade com o relatório inspectivo e os DC elaborados pela IT (...) que corresponde ao montante cuja anulação se pretende”.
- 3.5. Assim, nesta matéria conclui a Requerida que “tendo em conta que o valor da causa deve corresponder ao montante que se pretende anular e que com base no teor das notificações efectuadas para pagamento do imposto, no relatório da acção de inspecção e demais documentos anexos, este montante é de 7.514,19€, deve ser este o valor atendível para atribuir o valor à causa”.

### Por impugnação

- 3.6. Neste âmbito refere a Requerida que “em 05/05/2017 a Divisão Operacional do Norte, da Direcção de Serviços de Antifraude Aduaneira (DON/DSAFA), iniciou uma acção de natureza inspectiva (n.º OI2017...) junto da A..., Lda., 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 da Requerente (...), no período compreendido entre 01/01/2014 e 05/05/2017” sendo que, “no decurso daquela inspecção (...) foram identificadas situações de comercialização irregular de GCM, consubstanciadas em: vendas de GCM sem que a factura que titula a operação de venda identifique o adquirente (nome e/ou número de identificação fiscal); vendas de GCM a clientes

esclarece que o valor a pagar de 333,72€, se refere aos juros compensatórios por retardamento da liquidação de IVA de 2.668,14€”.

*não titulares de cartão microcircuito (de beneficiário); e vendas de GCM sem registos no terminal POS no sistema electrónico de controlo”.*

- 3.7. Entendeu a Requerida que as vendas de GCM identificadas foram *“efectuadas em violação do disposto no nº 5 do artigo 93.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), aprovado pelo Decreto-Lei nº 73/2010, de 21 de junho e dos nºs 8, 5 e 6 da Portaria nº 361-A/2008, de 12 de Maio”* pelo que *“consequentemente, no decurso da acção de natureza inspectiva nº OI2017..., foi apurado e proposto (...) para liquidação, um montante total de ISP e de CSR de 28.988,93 €, 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”.*
- 3.8. Esclarece a Requerida que *“a ora Requerente foi notificada para efectuar o pagamento do ISP e CSR em dívida (...) e não tendo efectuado o pagamento no prazo devido, foi instaurado o processo de execução fiscal nº ...2017..., em 06/12/2017, para efeitos de cobrança coerciva”.*
- 3.9. *“A Requerente impugnou aquela liquidação de ISP, encontrando-se a correr termos o processo nº 73/2018-T junto desse tribunal, tendo sido proferida decisão arbitral de improcedência total do pedido em 26/11/2018”.*
- 3.10. *“Relativamente ao IVA em falta, a DON/DSAFA remeteu o Relatório inspectivo à Direcção de Finanças da ..., para efeitos de liquidação do imposto em dívida” e “face às conclusões do Relatório (...), o Serviço de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças da ... deu início, em 28/02/2018, ao procedimento de inspecção interno respeitante às Ordens de Serviço n.ºs OI2018..., OI2018..., OI2018... e OI2018..., tendo apurado ser de aplicar a taxa normal de IVA (...) às transmissões em causa, e de incluir os valores de ISP e CSR na base tributável do IVA (...)”.*

- 3.11. *“Nesse sentido, da análise interna efectuada pela IT da DFG, relativamente às vendas irregulares identificadas no relatório da DON/DSAFA, tituladas na relação de facturas que foi anexa ao relatório da IT, foi apurada a falta de liquidação de IVA no valor de 6.938,09€”.*
- 3.12. A Requerida sustenta a referida liquidação com base no facto de *“o GCM só pode[r] ser fornecido ou vendido a titulares de postos de abastecimento devidamente licenciados que sejam detentores de terminais de pagamento automático (...)”, “o GCM só pode[r] ser vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP que sejam titulares de cartões de microcircuito/electrónico (...) através dos quais são registadas todas as transacções de gasóleo colorido e marcado no sistema informático gerido pela Sociedade Interbancária de Serviços (SIBS)” e no facto de “tais cartões electrónicos [terem sido] instituídos para efeitos de controlo da afectação do GCM aos fins/utilizações legalmente previstos”.*
- 3.13. Ora, segundo a Requerida *“tais vendas são obrigatoriamente registadas no sistema informático, através dos Terminais TPA, no momento em que ocorram”, sendo que “o registo no sistema informático, através dos Terminais TPA, de cada abastecimento efectuado, não dispensa a emissão da respectiva factura ou documento equivalente, emitida em nome/com identificação do titular do respectivo cartão de microcircuito”.*
- 3.14. Entende ainda a Requerida que *“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 directa e objectiva):*
- i) *Em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema electrónico de controlo,*

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

3.15. Neste contexto, defende a Requerida que *“a venda de 57.860,54 litros GCM (...) sem que a factura que titula a operação de venda identifique o adquirente (sem nome e/ou número de identificação fiscal), viola a prescrição legal que decorre de forma clara e inequívoca do nº 5, in fine, do artigo 93.º do CIEC, na redacção dada pela Lei OE de 2015, (...) com as consequências claramente especificadas na lei”.*

3.16. *“Do mesmo modo, a venda facturada de 32.072,53 litros de GCM a não titulares de cartão de microcircuito/beneficiário para a sua utilização, configura violação do disposto no nº 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)”.*

3.17. Assim, reitera a Requerida que, *“a venda de 373,97 litros de GCM, sem que o operador tenha procedido ao registo POS dessas quantidades no sistema electrónico de controlo, viola o disposto no nº 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 ISP”.*

3.18. *“Em sede de IVA, 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”, “de onde decorre que a aplicação da taxa intermédia de IVA às transmissões do GCM pressupõe que as mesmas sejam efectuadas com observância das disposições legais relativas ao benefício da redução de taxa de ISP, tal como estabelecidas no CIEC e legislação complementar”.*

3.19. *“E na medida em que a taxa intermédia de IVA só pode ser aplicada quando sejam satisfeitas as finalidades legalmente definida 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%)”.*

- 3.20. Nestes termos, não concorda a Requerida com os argumentos apresentados pela Requerente quando esta considera que a “(...) *norma de responsabilização dos proprietários dos postos de abastecimento pelo pagamento do ISP e do respectivo IVA, que veio a ser incorporada no n.º 5 do art.º 93.º CIEC (...) não foi transposta para o CIVA*”.
- 3.21. Com efeito, entende a Requerida que “*salvo o devido respeito, tal tese não merece acolhimento, nem encontra qualquer fundamento na evolução legislativa em matéria do regime de comercialização GCM*” porquanto “*não se suscitam dúvidas no sentido 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*” dado que “*na realidade, essa correcção de imposto é, não só legítima, como obrigatória (...)*”.
- 3.22. Refere ainda a Requerida que a Requerente alega “*(...) a existência de lacuna e a impossibilidade da sua integração por via interpretativa e invoca a aplicação, em termos idênticos, ao presente caso, das decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 145/2012-T e 741/2015-T*”, posição que a Requerida não aceita porquanto defende que “*(...) à data dos factos analisados no âmbito daqueles processos, a verba 2.3. da Lista II anexa ao CIVA, na redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, estabelecia a tributação à taxa intermédia do 2.3 - Petróleo, gasóleo e gasóleo de aquecimento, coloridos e marcados e fuelóleo e respectivas misturas, referindo-se apenas ao GCM, propriamente dito*” sendo que “*tal redacção 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 (...)*”.

- 3.23. Neste âmbito, entende a Requerida que *“tal intervenção legislativa teve (...) 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 correcções do imposto nos termos gerais do CIVA”*.
- 3.24. Assim, entende a Requerida que *“não existe (...) qualquer lacuna ou omissão, porquanto actualmente 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”*.
- 3.25. Adicionalmente, reitera a Requerida que *“numa interpretação sistemática e racional do ordenamento jurídico, a verba 2.3. da Lista II não pode deixar de ser interpretada no sentido de que o GCM susceptível de ser comercializado à taxa intermédia é, exclusivamente, aquele em que essa comercialização respeitou as condições e finalidades estabelecidas na lei e nas portarias que regem a matéria”*.
- 3.26. Por último, refere ainda a Requerida que *“como elemento de interpretação da verba 2.3. da Lista II anexa ao CIVA, há que ter em atenção que o IVA é um imposto harmonizado a nível comunitário e o seu regime comum é estabelecido através de actos de fonte comunitária, nomeadamente directivas (...)”, “(...) de harmonização do IVA, em obediência ao princípio do primado do direito comunitário sobre o direito nacional e ao princípio da interpretação conforme do direito nacional ao direito comunitário, sob pena de violação ou incumprimento do direito comunitário por parte do Estado Português”, concluindo que “(...) não se afigura que seja admissível a qualquer Estado-membro a tributação a uma taxa reduzida de gasóleo rodoviário, per se”*.

3.27. Quanto à questão da Requerente defender que o ISP que lhe foi liquidado a posteriori, bem como a CSR liquidada conjuntamente não deverem ser incluídos no valor tributável do IVA, uma vez que não implicam qualquer alteração do valor da contraprestação obtida por parte do adquirente desse produto, a Requerida entende que “(...) admitir-se a não inclusão do ISP e CSR, adicionalmente liquidados na sequência da detecção 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”.

3.28. Nestes termos, conclui a Requerida a sua Resposta no sentido de defender que deverá “(...) a liquidação impugnada manter-se na ordem jurídica”.

#### **4. SANEADOR**

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

4.2. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

4.3. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

4.4. Não foram identificadas nulidades no processo.

4.5. A Requerida suscitou a exceção do valor da causa que será apreciada no final desta decisão.

4.6. Não existem outras excepções de que cumpra conhecer.

## **5. MATÉRIA DE FACTO**

### *Dos factos provados*

- 5.1. A Requerente é uma sociedade por quotas, enquadrada no regime geral em matéria de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e no regime normal trimestral em sede de IVA, que se dedica ao comércio a retalho de combustíveis para veículos a motor, em estabelecimento especializado (CAE 47300).
- 5.2. Foi realizada uma acção de inspecção (OI 2017...), em 05/05/2017, pela Divisão Operacional do Norte da Direcção de Serviços Antifraude Aduaneira (DON/DSAFA), cujo objectivo foi o de apurar se a comercialização de gasóleo colorido e marcado (GCM) no posto de abastecimento da Requerente (identificado como posto de ...– POS ...), no período compreendido entre 01/01/2014 e 05/05/2017, foi efectuada de acordo com o disposto no nº 5 do artigo 93º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), nos termos do qual se prevê que este produto só pode ser adquirido por titulares de cartão electrónico instituído para efeitos de controlo da sua utilização.
- 5.3. Na sequência da referida inspecção efectuada pela DON/DSAFA foram identificadas as seguintes irregularidades na venda de GCM:
  - 5.3.1. Vendas sem identificação do cliente na factura, num total de 57.860,64 litros;
  - 5.3.2. Vendas a clientes não titulares de cartão microcircuito, num total de 32.072,53 litros e,
  - 5.3.3. Vendas sem o respectivo registo no sistema electrónico de controlo (TPA/ POS), num total de 373,97 litros.
- 5.4. Em resultado das vendas de GCM acima identificadas, foi apurada uma dívida de ISP e CSR, no montante total de EUR 28.988,93, sendo que a Requerida entendeu que se verificou também a falta de liquidação de IVA.

- 5.5. Em cumprimento das ordens de serviço n.ºs OI2018..., OI2018..., OI2018... e OI2018..., emitidas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direcção de Finanças da ... em 28-02-2018, com despacho da mesma data, foi realizada uma acção inspectiva de âmbito parcial, ao posto de abastecimento da Requerente, relativamente aos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017, com o objectivo de apurar se a comercialização de GCM no referido posto de abastecimento da Requerente foi efectuada de acordo com o disposto no n.º5 do artigo 93.º do Código dos IEC, que prevê que este produto só pode ser adquirido por titulares de cartão eletrónico instituído para efeitos de controlo da sua utilização.
- 5.6. A acção inspectiva referida no ponto anterior teve início em 28/02/2018 e terminou em 02/03/2018.
- 5.7. Em resultada da referida inspeção, os SIT propuseram que fosse liquidado IVA no montante total de EUR 6.938,09, resultante da aplicação de uma taxa de 10% (resultante da diferença ente a taxa de IVA aplicada – 13% e a taxa de IVA normal – 23%) sobre as quantidades de GMC em situação irregular (vide ponto 5.3., supra) tendo as diferenças de IVA sido imputadas ao último trimestre, para os anos de 2014, 2015 e 2016 e ao segundo trimestre para o ano de 2017 (montantes expressos em Euros):

<b>PERÍODO DE IMPOSTO</b>	<b>VALOR DA DIFERENÇA</b>
201412T	2.668,89
201512T	1.978,32
201612T	1.640,85
201706T	650,03
<b>TOTAL</b>	<b>6.938,09</b>

- 5.8. A Requerente impugnou a liquidação de ISP junto do CAAD (processo n.º 73/2018-T), tendo sido proferida decisão arbitral de improcedência total do pedido em 26/11/2018.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> A Requerente esclareceu, em sede de alegações, que interpor recurso desta decisão para o Tribunal Constitucional.

- 5.9. A Requerente foi notificada, através de Ofício registado com o nº..., de 06/03/2018, do Projecto de Correções do Relatório de Inspeção (RIT) e para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição sobre o referido Projecto de Correções em matéria de IVA.
- 5.10. A Requerente exerceu o seu direito de audição por escrito, em 22/03/2018 (processo nº 2018...), nele referindo que discorda do teor do relatório realizado pelos serviços Alfandegários, impugnando, em consequências, quer as suas conclusões, quer as liquidações que daí resultaram, alegando ainda que a legislação não prevê qualquer liquidação adicional em sede de IVA.
- 5.11. Os SIT notificaram a Requerente do Relatório Final de Conclusões, através do Ofício nº ..., de 12/04/2018, nos termos do qual reiteraram a fundamentação descrita no capítulo III do Projecto de Relatório, entendendo ser “(...) inequívoco que a taxa de 13% (...) apenas pode ser aplicada, nas transmissões de petróleo e gasóleo colorido e marcados, quando comercializadas nas condições e para as finalidades legalmente definidas (...)”, sendo que “(...) quando a comercialização não for feita nessas condições, não cumpre com o previsto na referida verba, nem em qualquer outra verba que constam das listas I e II anexas ao código do IVA”, concluindo que “(...) a taxa de IVA a aplicar é a prevista na alínea c) do nº 1 do artigo 18º do CIVA (23%)”, mantendo assim o teor do projecto de correções e, em consequência, as respectivas liquidações de IVA.
- 5.12. A Requerente foi notificada dos seguintes documentos de correção de IVA relativos às correções efectuadas pelos SIT nas respectivas DP’s em consequência das conclusões derivadas da acção inspectiva realizada (montantes expressos em EUR):

<b>PERÍODO</b>	<b>DC</b>	<b>VALOR INSCRITO NO CAMPO 41 DA DP</b>	<b>VALOR DECLARADO NO CAMPO 41 DA DP</b>	<b>VALOR CORRIGIDO</b>
201412T	...	2.668,89	0,00	2.668,89
201512T	...	1.978,32	0,00	1.978,32

201612T	...	2.558,55	917,70	1.640,85
201706T	...	650,03	0,00	650,03
<b>TOTAL</b>		<b>7.855,79</b>	<b>917,70</b>	<b>6.938,09</b>

5.13. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios (montantes expressos em EUR):

PERÍODO	Nº DA LIQUIDAÇÃO	DATA	MONTANTE	NATUREZA	DATA LIMITE DE PAGAMENTO
201412T	2018 ...	2018-04-19	4.285,89	IVA	2018-06-04
	2018 ...	2018-04-19	333,72	JC	
201512T	2018 ...	2018-04-19	1.978,32	IVA	2018-06-04
	2018 ...	2018-04-19	168,45	JC	
201612T	2018 ...	2018-04-19	1.640,87	IVA	2018-06-04
	2018 ...	2018-04-19	73,90	JC	
201706T	2018 ...	2018-04-19	650,04	IVA	2018-06-04
<b>TOTAL</b>			<b>9.131,19</b>		

5.14. Na liquidação relativa ao período de 201412T (nº 2018...) só é de considerar o valor de EUR 2.668,89 porquanto apenas este montante diz respeito à correcção que resultou do RIT e que é objecto de análise neste pedido arbitral, em conformidade com o ponto 5.12., supra.

- 5.15. O montante total de IVA e de juros compensatórios decorrentes das correcções efectuadas pelos SIT ascende a EUR 7.514,19 e será este o valor da utilidade económica do pedido arbitral (vide parte final desta decisão).
- 5.16. A Requerente não efectuou o pagamento das liquidações de imposto e juros identificadas nos pontos 5.13. e 5.14., supra.
- 5.17. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

Motivação quanto à matéria de facto

- 5.18. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto), no teor dos documentos juntos, por ambas as Partes, aos autos, bem como na análise do processo administrativo remetido pela Requerida.

Dos factos não provados

- 5.19. A Requerente não apresentou prova no sentido de legitimar que as vendas de GCM identificadas no RIT foram efectuadas nas condições e para as finalidades legalmente definidas, de modo a permitir afastar as irregularidades identificadas no RIT, respeitantes às referidas vendas de GCM:
- 5.19.1. Sem identificação do cliente na factura (num total de 57.860,64 litros);
  - 5.19.2. A clientes não titulares de cartão microcircuito (num total de 32.072,53 litros) e,
  - 5.19.3. Sem o respectivo registo no sistema electrónico de controlo (TPA/ POS) (num total de 373,97 litros).
- 5.20 Não foi obtido qualquer esclarecimento cabal por parte das Partes no sentido de relacionar o adicional referido na liquidação de IVA nº 2018..., de 19-04-2018 (respeitante ao período 201412T), no valor de EUR 1.617,00 com as correcções

subjacentes ao pedido arbitral, pelo que esta parte da referida liquidação de IVA não será considerada para efeitos de pedido arbitral (vide ponto 5.14.).

5.21 Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

## 6. MATÉRIA DE DIREITO

6.1. No âmbito do processo arbitral em análise, a questão central relativamente à qual Requerente e Requerida apresentam entendimentos absolutamente opostos consiste em saber se os actos de liquidação de IVA e de juros compensatórios, objecto do pedido arbitral, enfermam ou não de ilegalidade.

6.2. Nesta matéria, cumpre preliminarmente referir que na génese das liquidações de IVA objecto do pedido arbitral está uma acção inspectiva efectuada na Requerente, em sede de ISP e de CSR, da qual resultaram liquidações de imposto e juros compensatórios no montante global de EUR 30.450,94.

6.3. Refere o Acórdão de TCAS nº 000500705, de 05-12-20106, que *“a impugnação da liquidação do ISP é causa prejudicial relativamente à impugnação da liquidação do IVA quando a base tributável desta liquidação é constituída pela soma dos montantes das facturas acrescido do valor do respectivo ISP, sendo forçosa a conclusão de que a anulação da liquidação de ISP implica também e necessariamente a anulação da liquidação de IVA que foi efectuada relativamente àquela base tributária”*.

6.4. Neste âmbito, refira-se que as liquidações de ISP e CSR foram objecto de pedido arbitral autónomo (P 73/2018-T, de 24-11-2018), nos termos do qual foi decidido concluir *“(…) pela legalidade da liquidação ora impugnada (...)”* tendo em consideração os argumentos que, em síntese, aqui se transcrevem:

*“(…)”*

30. *Por razões extrafiscais relevantes, os combustíveis podem ser objeto de transmissão a taxa reduzida. É o caso do gasóleo que se destine a utilizações expressamente previstas no artigo 93.º do Código do IEC.*

31. *Com vista a assegurar a utilização deste combustível apenas nos fins que justificam a atribuição do benefício fiscal, e prevenir situações de fraude e evasão, o gasóleo fornecido aos utilizadores a taxa reduzida de ISP ostenta uma coloração e uma marca fiscal específicas.*

32. *A utilização do gasóleo colorido e marcado é, nos termos do n.º 3 do artigo acima referido, condicionada a determinadas atividades económicas (...).*

33. *Além da coloração e marcação e limitações quanto à sua utilização, a comercialização do produto em causa encontra-se subordinada a um conjunto de condicionalismos estabelecidos, não só naquele artigo 93.º do CIEC, como também na Portaria n.º 117- A/2008 de 08/02 e, em especial na Portaria n.º 361-A/2008, de 12/05.*

34. *De entre os condicionalismos estabelecidos na referida Portaria 361-A/2008, destacam- se, pela relevância que revestem na situação em análise:*

*(...)*

2.º *O gasóleo colorido e marcado é um produto de venda condicionada, cuja disponibilização no mercado nacional só pode ser efectuada pelas empresas petrolíferas que tenham celebrado com o Estado, representado pela Direcção- Geral de Agricultura e do Desenvolvimento Rural (DGADR), um contrato para o efeito*  
*(...).*

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*  
*(...) (POS).*

*(...)*

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

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

(...)

8.º O registo no sistema informático, através dos terminais POS, de cada abastecimento efectuado, não dispensa a emissão da respectiva factura ou documento equivalente, emitida em nome do titular do respectivo cartão de microcircuito.

(...)

35. Por outro lado, e de acordo com o n.º 5 do artigo 93.º do Código dos IEC, na redação em vigor à data da ocorrência dos factos a que se refere o presente processo (...) 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, bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular de cartão.

36. Na situação em análise, verifica-se que a Requerente (...) vendeu (...) gasóleo colorido e marcado a titulares de cartão electrónico e emitiu as correspondentes faturas mas sem que das mesmas constasse a identificação do adquirente, conforme decorre da exigência legal, antes referindo tão somente tratar-se de consumidor final.

37. Esta irregularidade na comercialização do produto afasta o benefício fiscal previsto no n.º 1 do artigo 93.º do Código dos IEC e determina a aplicação da tributação pelo nível normal, definindo-se como sujeito passivo da obrigação de imposto o proprietário ou o responsável legal pela exploração do posto de abastecimento que forneceu o gasóleo colorido e marcado em violação das regras legais aplicáveis (cfr.. CIEC, artigos 93.º, n.º 5 e 4.º, n.º 2, al. h).

*38. A obrigação que incumbe ao proprietário ou responsável legal pela exploração de posto de abastecimento de combustíveis que proceda à venda ao público de gasóleo colorido e marcado, no que concerne à emissão de fatura em nome do titular do cartão resulta diretamente da lei não podendo suscitar quaisquer dúvidas. No presente caso, o sujeito passivo não observou uma prescrição legal que é clara, que tinha obrigação de conhecer e cujas consequências se encontram claramente especificadas na lei.*

*39. Na mesma norma legal se tipifica, com muita clareza, a responsabilidade do proprietário ou responsável legal pela exploração de postos de combustíveis relativamente às quantidades de GCM que venda e que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo bem como às que sejam efetuadas a consumidores que não sejam titulares do cartão de beneficiários” (sublinhado nosso e do signatário da decisão arbitral parcialmente transcrita).*

6.5. Tendo sido consideradas legais as liquidações de ISP e CSR, no âmbito do processo nº 73/2018-T, face ao normativo em vigor à data dos factos (ainda que esta decisão tenha sido objecto de recurso para o Tribunal Constitucional (de acordo com informação da Requerente nas suas alegações), ultrapassada a polémica gerada em torno do disposto no nº 7 da Portaria nº 234/97, de 4 de Abril, cuja inconstitucionalidade orgânica foi decretada pelo Acórdão nº 176/2010 do Tribunal Constitucional, proferido pelo Plenário, por violar os artigos 103º, nº 2 e 165º, nº 1, alínea a) da Constituição (orientação que veio a ser seguida nos Acórdãos nº 268/2010, 431/2011 e 391/2013), cumpre aqui e agora analisar a legalidade das liquidações de IVA e de juros compensatórios objecto deste pedido arbitral.

6.6. Nesta matéria, argumenta a Requerente que “(...) o Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado não contém um regime semelhante ao do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, primando em absoluto pela ausência de qualquer norma que regule a utilização desse produto ao contrário daquele diploma, que restringe e regulamenta a comercialização a titulares de cartão de microcircuito”, referindo que “quanto ao gasóleo colorido marcado, o mesmo nunca constou do

*Código do IVA limitando-se a inserir este produto na lista de produtos aplicável à taxa intermédia”.*

- 6.7. Nestes termos, 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”, reiterando que “(...) há que observar que o gasóleo em causa não deixou de ser marcado e colorido e passou a ser considerado gasóleo rodoviário pela circunstância de não terem sido, alegadamente, cumpridas as formalidades da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio”, porquanto entende a Requerente que ainda que “(...) para efeitos de ISP [seja] aplicável a responsabilização prevista no art. 93.º, n.º 5 do CIEC”, “(...) tal responsabilização (...) não tem, nem pode ter, reflexo na taxa de IVA” (sublinhado nosso).<sup>5</sup>
- 6.8. Assim, defende a Requerente que “(...) apesar de nesta data se encontrar em vigor a redação da verba 2.3 da Lista II anexa ao Código do IVA, tal não pode importar, imediatamente, a aplicação da taxa de 23% ao gasóleo colorido marcado comercializado pela Requerente”, porquanto entende que “(...) o Estado não pode, nem deve, locupletar-se com um acréscimo de 10% de IVA devido a formalidades que alegadamente não foram cumpridas pela Requerente”.<sup>6</sup>
- 6.9. Pelo contrário, a Requerida assume e defende posição em total oposição com a assumida pela Requerente, porquanto entende que “atendendo ao descrito na Lista II da tabela anexa ao CIVA, (...), o GCM é tributado em IVA à taxa de 13% (...)” quando “comercializados nas condições e para as finalidades legalmente definidas”

<sup>5</sup> Neste âmbito, refere ainda que “estes argumentos encontram-se vertidos nas decisões arbitrais números 145/2012-T e 741/2015-T, tendo de ser aplicadas, em termos idênticos, ao presente processo”.

<sup>6</sup> A este propósito, refere a Requerente que “o direito à redução de taxa deverá manter-se se estiverem verificados os requisitos da sua atribuição – entenda-se aquisição do gasóleo por parte de um titular de um cartão microcircuito – e se existirem provas que tais requisitos foram respeitados, ainda que as formalidades previstas na lei não tenham sido cumpridas”, “pois, sendo formalidades ad probationem, as mesmas podem ser substituídas por outros meios de prova”.

(...)”, “de onde decorre que a aplicação da taxa intermédia de IVA às transmissões do GCM pressupõe que as mesmas sejam efectuadas com observância das disposições legais relativas ao benefício da redução de taxa de ISP, tal como estabelecidas no CIEC e legislação complementar” (sublinhado nosso).

6.10. Com efeito, entende a Requerida que “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%)” (sublinhado nosso).

6.11. Assim, não concorda a Requerida com a posição da Requerente quando esta “invoca (...) a inexistência de base legal prévia para a tributação em IVA à taxa normal das transmissões de gasóleo, atribuindo-se a responsabilidade pelo seu pagamento, a par do ISP, ao titular do posto de abastecimento, quando não sejam cumpridas as condições de comercialização previstas na legislação relativa ao GCM, nomeadamente, quando não sejam emitidas facturas com identificação do adquirente (nome e/ou NIF), quando seja vendido GCM a clientes não titulares de cartão de microcircuito (de beneficiários) ou quando os abastecimentos não fiquem registados através da leitura do cartão de microcircuito nos terminais TPA/POS” porquanto entende a Requerida que “(...) tal tese não merece acolhimento, nem encontra qualquer fundamento na evolução legislativa em matéria do regime de comercialização GCM”.

6.12. Adicionalmente, entende a Requerida que “não faria sequer sentido o legislador prever, no CIVA, uma norma especial (...)” porquanto “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, directamente das normas gerais de incidência objectiva e subjectiva previstas no CIVA, bem como a respectiva exigibilidade do Imposto”, concluindo que “essa correcção de imposto é, não só legítima, como obrigatória (...)”.*

- 6.13. Por último, refere ainda a Requerida que *“alega a Requerente a existência de lacuna e a impossibilidade da sua integração por via interpretativa e invoca a aplicação, em termos idênticos, ao presente caso, das decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 145/2012-T e 741/2015-T”* mas, neste âmbito, defende a Requerida que *“(...) à data dos factos analisados no âmbito daqueles processos, a verba 2.3. da Lista II anexa ao CIVA, na redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, estabelecia a tributação à taxa intermédia do “(...) Petróleo, gasóleo e gasóleo de aquecimento, coloridos e marcados e fuelóleo e respectivas misturas”, referindo-se apenas ao GCM, propriamente dito”.*
- 6.14. Contudo, reitera, *“tal redacção 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 (...)”.*
- 6.15. Entende a Requerida 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 correcções do imposto nos termos gerais do CIVA”.*
- 6.16. Assim, também neste âmbito, conclui a Requerida que *“não existe, assim, qualquer lacuna ou omissão, porquanto actualmente 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”.*

6.17. Nestes termos, apresentadas sumariamente as posições assumidas pelas Partes, importa decidir se assiste razão:

6.17.1. À Requerente quando afirma que “(...) a responsabilização prevista no art. 93.º, n.º 5 do CIEC”, “(...) não tem, nem pode ter, reflexo na taxa de IVA”, concluindo que “(...) apesar de nesta data se encontrar em vigor a redacção da verba 2.3 da Lista II anexa ao Código do IVA, tal não pode importar, imediatamente, a aplicação da taxa de 23% ao gasóleo colorido marcado comercializado pela Requerente”, “(...) devido a formalidades que alegadamente não foram cumpridas pela Requerente” ou se, pelo contrário,

6.17.2. Se assiste razão à Requerida quando defende que “(...) a aplicação da taxa intermédia de IVA às transmissões do GCM pressupõe que as mesmas sejam efectuadas com observância das disposições legais relativas ao benefício da redução de taxa de ISP, tal como estabelecidas no CIEC e legislação complementar” pelo 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 (...)”, sendo que “(...) 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%)”.

### ***Do regime geral em matéria de IVA após 1 de Janeiro de 2015***

6.18. Ora, o Código do IVA refere no seu artigo 16º (*Valor tributável nas operações internas*), nº 5 alínea a) (na redacção em vigor à data dos factos) que “o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado”

6.19. Por outro lado, o artigo 18º do mesmo Código (Taxas do imposto), na redação à data dos factos, estabelece no seu nº 1 que “as taxas do imposto são as seguintes:

a) *Para as (...) transmissões de bens (...) constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 5 %;*

**b) *Para as (...) transmissões de bens constantes da lista II anexa a este diploma, a taxa de 13 %;***

c) *Para as restantes (...) transmissões de bens (...), a taxa de 23%”* (negrito nosso).

6.20 Ora, a Lista II anexa ao Código do IVA (na redacção dada pela Lei nº 82-B/2014, de 31 de Dezembro, em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2015) dispõe que, entre outros bens aí elencados, são “*Bens e serviços sujeitos a taxa intermédia*”, o “*petróleo e gasóleo, colorido e marcados, comercializados nas condições e para as finalidades legalmente definidas e fuelóleo e respectivas misturas*” (2.3.) (sublinhado nosso).

6.21. Neste âmbito, de acordo com o disposto no artigo 93º (Taxas reduzidas) do Código dos Impostos Especiais do Consumo (CIEC), na redacção em vigor à data dos factos:

“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 batatas 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;

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.

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 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 venderam e que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo, em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular do cartão**” (redacção dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro) (negrito e sublinhado nosso).

6.22. Recorde-se ainda que as regras de comercialização do GCM estão previstas na Portaria n.º 361-A/2008 de 12 de Maio, nos termos da qual se refere que:

“1. A presente portaria estabelece as regras de comercialização do gasóleo colorido e marcado e os respectivos mecanismos de controlo, tendo em vista a correcta afectação do produto aos destinos que beneficiam de isenção ou de aplicação de taxas reduzidas do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP), nos termos previstos no Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, abreviadamente designado por CIEC.”

2. O gasóleo colorido e marcado é um produto de venda condicionada, cuja disponibilização no mercado nacional só pode ser efectuada pelas empresas petrolíferas que tenham celebrado com o Estado, representado pela Direcção-Geral de Agricultura e do Desenvolvimento Rural (DGADR), um contrato para o efeito, no qual aquelas se comprometam a disponibilizar a venda ao público de gasóleo colorido e marcado, na proporção de, pelo menos, um posto de abastecimento por cada 600 000 l vendidos.
  3. O gasóleo colorido e marcado só pode ser fornecido ou vendido a titulares de postos de abastecimento devidamente licenciados que sejam detentores de terminais point of sale (POS).
  4. (...)
  5. O gasóleo colorido e marcado só pode ser vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP que sejam titulares de cartões de microcircuito emitidos para o efeito pela DGADR, através dos quais são registadas todas as transacções de gasóleo colorido e marcado no sistema informático gerido pela Sociedade Interbancária de Serviços (SIBS).
  6. As vendas a que se refere o número anterior são obrigatoriamente registadas nos terminais POS no momento em que ocorram.
- (...)” (sublinhado nosso).

6.23. Ora, da análise conjugada de todos os diploma acima referidos, decorre que, para efeitos de IVA, e desde 1 de Janeiro de 2015, o GCM que não seja comercializado nas condições e para as finalidades legalmente definidas deixará de estar, para efeitos daquele imposto, sujeito à taxa intermédia, passando a estar sujeito à taxa normal, sendo 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 que vendidas que não tenham ficado devidamente registadas no sistema eletrónico de

controlo, em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular do cartão de microcircuito.

6.24. Com efeito, contrariamente aos cenários subjacentes às decisões arbitrais nº 145/2012-T e 741/2015-T, citadas pela Requerente (respeitantes, a primeira a pedido de anulação de liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios respeitantes a 2009 e 2010 e a segunda a pedido de anulação de liquidações adicionais de IVA respeitantes a 2013), desde 1 de Janeiro de 2015 está devidamente prevista, no Código do IVA (ponto 2.3. da Lista Anexa ao Código), a questão da responsabilização dos proprietários (ou dos responsáveis legais pela exploração) de postos autorizados para a venda ao público de GCM pelo pagamento do montante de IVA resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário (23%) e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado (13%), à semelhança do que ocorre me sede do Código dos IEC, sempre que o GCM não seja comercializado nas condições e para as finalidades legalmente definidas.

6.25. Ora, recorde-se que, em termos gerais, de acordo com o disposto no artigo 1º (*Incidência objectiva*), nº 1, alínea a) do Código do IVA, “estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (...) as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal” e, de acordo com o disposto no artigo 2º (*Incidência subjectiva*), nº 1 alínea a) do Código do Código do IVA, “são sujeitos passivos do imposto (...) as pessoas (...) colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de (...) comércio (...)” (sublinhado nosso).

6.26. Adicionalmente, de acordo com o disposto no artigo 3º (*Conceito de transmissão de bens*), nº 1 do Código do IVA, “*considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade*”, sendo que de acordo com o disposto no artigo 7º (*Facto gerador e exigibilidade do imposto*), nº 1 alínea a) do mesmo Código “*(...) o imposto*

*é devido e torna-se exigível (...) nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente (...)*”.

6.27. De acordo com o disposto no artigo 16º (*Valor tributável nas operações internas*), nº 1 do Código do IVA, “(...) o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro”, dispondo o nº 5 alínea a) que “o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui (...) os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado (...)” (sublinhado nosso).

6.28. E, neste âmbito, o artigo 18º (*Taxas do imposto*), nº 1, alínea b) estabelece que *“as taxas do imposto são (...) para as transmissões de bens (...) constantes da lista II anexa a este diploma, a taxa de 13% (...)”*, referindo esta lista II (desde 1 de Janeiro de 2015) que (como acima já foi transcrito) estão sujeitos a esta taxa de 13% “o petróleo e gasóleo, colorido e marcados, comercializados nas condições e para as finalidades legalmente definidas (...)” (sublinhado nosso).

6.29. Nestes termos, se não forem cumpridas as condições e as finalidades legalmente definidas para a comercialização do GCM (acima já analisadas), não será de aplicar a taxa intermédia (ou seja, 13%) mas sim a taxa normal (ou seja, 23%), sendo por isso, no entendimento deste Tribunal Arbitral, legais as liquidações de IVA efectuadas relativamente às vendas de GCM respeitantes a 2015, 2016 e 2017 (identificadas pelos SIT no RIT), dado as referidas vendas não cumprirem as condições e as finalidades legalmente definidas.

6.30. Assim, conclui-se que as liquidações de IVA subjacentes ao pedido arbitral, respeitantes aos anos de 2015, 2016 e 2017, no montante total de EUR 4.269,23 (que a seguir se identificam), não padecem de qualquer ilegalidade pelo que, em consequência, não deverão ser anuladas:

PERÍOD	Nº DA	DATA	MONTAN	NATUR
--------	-------	------	--------	-------

<b>O</b>	<b>LIQUIDAÇÃO</b>		<b>TE</b>	<b>EZA</b>
201512T	2018 ...	2018-04-19	1.978,32	IVA
201612T	2018 ...	2018-04-19	1.640,87	IVA
201706T	2018 ...	2018-04-19	650,04	IVA
<b>TOTAL</b>				<b>4.269,23</b>

6.31. Em consequência, também não serão de anular as liquidações de juros compensatórios respeitantes aos anos de 2015 e 2016, no montante total de EUR 242,35, objecto do pedido arbitral:

<b>PERÍODO</b>	<b>Nº DA LIQUIDAÇÃO</b>	<b>DATA</b>	<b>MONTANTE</b>	<b>NATUR EZA</b>
201512T	2018 ...	2018-04-19	168,45	JC
201612T	2018 ...	2018-04-19	73,90	JC
<b>TOTAL</b>				<b>242,35</b>

***Do regime geral em matéria de IVA antes de 1 de Janeiro de 2015***

6.32. No que diz respeito às liquidações de IVA e juros compensatórios, respeitante ao período 201412T, face à análise efectuada e acima descrita, entende este Tribunal Arbitral que, à data dos factos (2014) não 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, aqui seguindo este Tribunal Arbitral a posição adoptada na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo nº 145/2012, 11 de Junho de 2013.

6.33. Com efeito, até 31 de Dezembro de 2014, a redacção do ponto 2.3. da Lista II anexa ao Código do IVA referia apenas “*Petróleo, gasóleo e gasóleo de aquecimento, colorido e marcados (...)*”, nada se referindo quanto à “*responsabilização*” do proprietário de posto autorizado para a venda de GCM no que diz respeito ao pagamento de imposto resultante da diferença entre a taxa de IVA aplicável ao GCM e a taxa aplicável ao GR, em relação às quantidades que fossem comercializadas sem observância das condições e/ou as finalidades legalmente definidas, nomeadamente, quanto a vendas sem identificação do cliente na factura, vendas a clientes não titulares de cartão microcircuito e vendas que não ficassem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões de microcircuito atribuídos (terminal POS).

6.34. E, neste âmbito, 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 redacção da verba 2.3. da Lista II anexa ao CIVA, viria a ser alterada pela Lei nº 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 correcções do imposto nos termos gerais do CIVA”) porquanto:

6.34.1. A Constituição não reconhece ao legislador competência para a interpretação autêntica de normas legais;<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Recordando a lição de BATISTA MACHADO, in “*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, a lei legalmente qualificada como interpretativa não deixa de ser uma manifestação da mesma competência legislativa que é fonte em sentido orgânico da lei interpretada. Por ser assim, a decisão última sobre o alcance constitutivo ou declarativo de certa lei interpretativa pertence aos tribunais. São estes que, no

- 6.34.2. A Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro não atribuiu carácter interpretativo à nova redação do citado preceito do Código do IVA;
- 6.34.3. Adicionalmente, não são demais todas as cautelas relativamente às leis interpretativas no domínio de normas de incidência fiscal, atenta a natureza impositiva destas e os postulados da legalidade, tipicidade e não retroatividade, na esteira da fundamentação do Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 267/17, de 31 de Maio de 2017, e do risco de leis interpretativas substancialmente retroativas;
- 6.34.4. “(...) *O Tribunal Constitucional tem vindo a seguir o entendimento de que a proibição da retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospetividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei (...)*” (sublinhado nosso).<sup>8</sup>

6.35. Assim, segundo o referido Acórdão do Tribunal Constitucional, ainda que o legislador, no exercício das suas competências próprias, tenha o poder de “(...) *alterar ou esclarecer o sentido de uma norma legal anterior e, por via disso, determinar uma eventual correção ou modificação da jurisprudência relativa a tal norma*” porquanto “*o conceito de lei interpretativa acolhe precisamente tal possibilidade*”, “(...) ao fazê-lo, o legislador tem de agir no quadro da ordem constitucional, respeitando os limites constitucionais decorrentes do princípio da

---

*exercício da jurisdição, interpretam a lei interpretativa e determinam se a mesma inova face ao direito preexistente ou se limita a clarificá-lo*” (sublinhado nosso).

<sup>8</sup> Neste âmbito, vide os Acórdãos n.ºs 617/2012 e 85/2013 que, por sua vez, remetem para os Acórdãos n.ºs 128/2009, 85/2010 e 399/2010.

segurança jurídica e da tutela da confiança legítima relativamente à retroatividade substancial” (sublinhado nosso).

- 6.36. E, no entender deste Tribunal Arbitral, foi precisamente o que o legislador veio fazer com a Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, ao introduzir no ponto 2.3. da Lista II anexa ao Código do IVA, a referência “(...) comercializados nas condições e para as finalidades legalmente definidas (...)” porquanto desde a declaração de inconstitucionalidade do n.º 7.º da Portaria n.º 234/97 [por violação dos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP], que não havia base legal para aplicar, em sede de IVA, a responsabilização tributária dos titulares dos postos de abastecimento de ISP pelo imposto decorrente da diferença entre o GCM e o GR, como acontecia em relação ao ISP, com base no disposto no n.º 5 do artigo 93.º do Código dos IEC.<sup>9</sup>
- 6.37. Ora, em conformidade com o defendido na Decisão Arbitral n.º 145/2012, de 11 de Junho de 2013, para cujo teor aqui se remete, até finais de 2014, “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”.
- 6.38. Nestes termos, atento o carácter inovador da redação do ponto 2.3. da Lista II anexa ao Código do IVA, dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro e tendo em consideração que os factos tributários subjacentes à liquidação de 2014 em crise já tinham produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, não se pode concordar com a qualificação interpretativa reclamada pela Requerida, não podendo a nova redação da lei ser aplicada a situações anteriores à sua data de entrada em vigor, ou seja, a situações ocorridas antes de 1 de Janeiro de 2015 (proibição da retroactividade autêntica, em conformidade com entendimento do Tribunal Constitucional).<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Nesta matéria, vide Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 391/13, de 22 de Janeiro de 2014, por aplicação do Acórdão do mesmo Tribunal n.º 176/2010.

6.39. Em consequência, entende este Tribunal Arbitral que padece de ilegalidade:

6.39.1. A liquidação de IVA respeitante ao período 201412T (apenas considerada aqui no montante de EUR 2.668,89 - vide ponto 5.14.), devendo por isso ser parcialmente anulada;

6.39.2. A respectiva liquidação de juros compensatórios, no montante de EUR 333,72 (pois respeita integralmente ao montante de IVA referido no ponto anterior), devendo por isso também ser anulada.

*Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais*

6.40. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

6.41. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.42. Nestes termos, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada em 60% à Requerente e em 40% à Requerida.

## **7. DECISÃO**

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas nos Capítulos anteriores, decidiu este Tribunal Arbitral Singular:

7.1.1. Julgar procedente o pedido arbitral no que diz respeito ao pedido de anulação das liquidações adicionais de IVA (parcial) e juros relativas ao

---

<sup>10</sup> Neste sentido, vide também Decisão Arbitral nº 741/2015 de 1 de Julho de 2016.

período 201412T, no montante total de EUR 3.002,61, ordenando-se a sua anulação em conformidade com o decidido;

- 7.1.2. Julgar improcedente o pedido de anulação das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, respeitante aos períodos 201512T, 201612T e 201706T, no montante total de EUR 4.511,58, absolvendo-se, nesta parte, a Requerida da instância;
- 7.1.3. Em consequência, condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas do presente processo, em proporção do respectivo decaimento.

**Valor do processo:** A Requerente indicou como valor do pedido arbitral o montante de EUR 9.131,19 mas a Requerida veio defender que “(...) o valor da causa deve corresponder ao montante total das liquidações de imposto e juros que se pretende anular (...)”, o qual “(...) com base no teor das notificações efectuadas para pagamento do imposto (...) é de EUR 7.514,19, devendo ser este o valor atendível para atribuir valor à causa”.

Ora, por força do disposto no artigo 97º-A, nº 1, alínea a), do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea c), do RJAT e do e 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor atendível para efeito de custas, quando seja impugnada a liquidação, é o da importância cuja anulação se pretende.

Tendo em consideração a matéria dada como provada no Capítulo 5., o valor do processo ascende a EUR 7.514,19 (valor total das liquidações impugnadas em resultado do RIT) e não a EUR 9.131,19, com as consequências daí decorrentes em matéria de acertos na taxa de arbitragem inicial e custas.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 612,00, a cargo da Requerente (60%) e a cargo da Requerida (40%), de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

\*\*\*\*\*

Notifique-se.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2019

O Árbitro,

Sílvia Oliveira