

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 265/2018-T

Tema: ISP – Gasóleo Colorido e Mercado.

Decisão Arbitral

I - Relatório

1. **A..., Lda.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ... n.º ..., ...-... ... (doravante designada por “Requerente”), apresentou, em 28-05-2018, um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea *a*) e do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

2. A Requerente pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista a declarar a anulação da liquidação adicional de ISP n.º ... no montante de €5.403,06 (cinco mil quatrocentos e três euros e seis cêntimos) com as inerentes consequências legais e requer subsidiariamente a revisão do apuramento final da dívida.

3. É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (adiante designada por “Requerida”).

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira, em 28-05-2018.

- 5.** Nos termos da alínea *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular o Exmo. Senhor Dr. Olívio Mota Amador que, no prazo aplicável, comunicou a aceitação do encargo.
- 6.** As partes foram notificados, em 16-07-2018, da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar a designação, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)*, do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
- 7.** De acordo com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea *c)*, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 06-08-2018.
- 8.** A Requerida, devidamente notificada através do despacho arbitral, de 23-08-2018, apresentou, em 02-10-2018, a sua Resposta e no dia anterior remeteu o Processo Administrativo ao Tribunal Arbitral.
- 9.** O Tribunal Arbitral por despacho, de 04-10-2018, notificou a Requerente para indicar os factos sobre os quais pedia a inquirição da testemunha e identificar o sócio gerente para efeito de inquirição nos autos.
- 10.** Em 15-10-2018, a Requerente indicou os fatos sobre os quais pretendia inquirir a testemunha e identificou o sócio gerente.
- 11.** O Tribunal Arbitral por despacho, de 22-10-2018, determinou a marcação para o dia 7 de novembro, às 11h, da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, sendo, nessa data, ouvidos a testemunha e o sócio gerente da Requerente. Na data e hora marcada apenas se apresentou a Requerida, não tendo a Requerente comparecido ao ato.
- 12.** O Tribunal Arbitral por despacho, de 07-11-2018, notificou a Requerente para, querendo, apresentar justificação, no prazo de cinco dias, pela não comparência à reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, marcada através do despacho arbitral de 22-10-2018.

13. A Requerente, em 13-11-2018, afirmou que não tinha sido notificada da data da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e requereu a marcação de uma nova data para a realização da referida reunião.

14. O Tribunal Arbitral por despacho, de 16-11-2018, determinou: *(i)* Conforme consta dos autos, o despacho arbitral, de 22 de outubro, foi validamente notificado ao Mandatário da Requerente. Assim, a justificação da falta à reunião, para efeitos do artigo 18.º do RJAT, apresentada pelo Mandatário da Requerente é destituída de fundamento; *(ii)* Sem prejuízo do referido no n.º anterior, o Tribunal Arbitral não pretende limitar a produção de prova apresentada pela Requerente. Nestes termos, atendendo ao disposto no artigo 19.º, n.º 2, do RJAT, designa-se o dia 17 de dezembro, às 11h, como nova data para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT; *(iii)* Na reunião referida no n.º anterior será ouvida a testemunha B... e o sócio gerente da Requerente, C...; *(iv)* Indefere-se o requerido para notificação do sócio gerente na sede da empresa.

15. O Tribunal Arbitral, em 17-12-2018, procedeu à inquirição da testemunha B... e do sócio gerente da Requerente, C..., conforme ata que se encontra nos presentes autos arbitrais e que se dá, para todos os efeitos, como integralmente reproduzida. O Tribunal notificou também a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem as alegações escritas no prazo de 15 dias. Foi designado o dia 06-02-2019 como data para a prolação da decisão arbitral.

16. As alegações foram apresentadas pela Requerente, em 02-01-2019, e pela Requerida, em 22-01-2019.

17. A posição da Requerente, de harmonia com o disposto no pedido de constituição do Tribunal Arbitral e nas alegações, é, em síntese, a seguinte:

17.1. Uma vez que o quadro n.º 19 do projeto de relatório de inspeção (cfr. doc. 1) referia-se à restituição de existências do ano 2015, que resultam no valor de €463,72, e o quadro n.º 19 do relatório final de inspeção apresenta a restituição de existências GCM

relativamente às datas de 01-01-2015 a 24-07-2017, resultando num valor de “-€485,68” (vide. Doc. 2). Verifica-se uma alteração substancial dos factos no processo nos termos do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) (art.s 60.º/63.º, n.º 1 al. c) e art. 3.º, b) do RGIT, art.º 41.º do DL n.º 433/82, de 27 de Outubro e art. 118.º e ss. e art.º 359.º CPP).

17.2. Estamos inevitavelmente perante uma nulidade insanável nos termos dos artigos *supra* referidos. Violando a Administração Tributária, o disposto no artigo 63.º do RCPIT, uma vez que nenhuma fundamentação que justificasse a referida diferença entre o projeto de decisão e o relatório final, havia sido apresentada.

17.3. A Requerida não justifica o facto que deu origem a esta ação inspetiva. Assim, existe uma clara violação do artigo 62.º, n.º 3, al. e), do RCPIT, segundo o qual o relatório deve conter “(...) *Descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, com a indicação do número da ordem de serviço ou do despacho que o motivou*”

17.4. O ora Requerente é acusado de existência de vendas de GCM pelo PAC sem o correspondente registo no TPA, realizados a não titular de cartão eletrónico sem registo no TPA. Ora o cliente em causa é sócio-gerente da entidade consumidora. Estamos na presença de um cliente “*a crédito*” ao qual a faturação é realizada em momento diverso do fornecimento efetivo, sendo entregue no momento do abastecimento um talão de crédito que dará origem à fatura *a posteriori*. Esse talão identifica o consumidor somente pelo nome, não existindo menção de NIF ou NIPC, sendo impossível detetar qualquer anomalia entre o cliente que utilizou o cartão de acesso e o beneficiário de GCM.

17.5. Não se considerando descabido que ora Requerente presuma que o comprador seja efetivamente o consumidor final, uma vez apresentado o respetivo cartão de acesso e não sentindo necessidade de verificar uma segunda vez, visto tratar-se de um cliente recorrente a quem a Requerente presta a confiança que lhe é devida.

17.6. O consumidor final identificado no projeto de decisão havia encerrado a conta crédito a título individual e abriu uma nova em nome da sociedade sem nunca fazer qualquer menção do número de beneficiário de GCM. Essa informação cabia-lhe a ele prestar e nunca à Requerente. Assim, a Requerente presumiu que a venda estaria a ser realizada ao titular do cartão de acesso utilizado, uma vez que é apenas sua obrigação verificar se efetivamente o comprador detém ou não esse mesmo cartão de acesso.

17.7. Mais importante de referir, é que estes talões de crédito ou notas de entrega são certificadas pela Administração Tributária. A ora Requerente passou fatura em nome do titular presumido, a quem esta normalmente fornece serviços e que tudo aparentava não ser diferente desta vez.

17.8. Ainda que legalmente esteja previsto que compete à própria Administração Tributária fazer prova da acusação nos termos do art.º 74 n.º 1 da Lei Geral Tributária. O que não fez. Vindo esta ainda exigir comportamentos, obrigações e responsabilidades de formas e meios que não são legalmente exigíveis à Requerente. Violando assim os princípios estipulados nos artigos 58.º, 59.º, 63.º, 72.º, 74.º, 77.º, 87.º e 88.º da LGT, os artigos 266.º e 268.º da CRP, os artigos 2.º, 5.º, 6.º, 7.º e 9.º do RCPIT.

17.9. A Requerente é acusada de vendas de GCM pelo PAC, sem o correspondente registo no TPA, nomeadamente vendas a não titular de cartão eletrónico sem registo no TPA. Esta irregularidade deveu-se a uma conduta voluntária e dolosa por parte de uma trabalhadora ao seu serviço, que terá “vendido” combustível a terceiros. Sendo que o Código do Trabalho prevê expressamente a proteção das entidades empregadoras para casos destes (vd., n.º 1.º do artigo 323.º Código do Trabalho).

17.10. Vem também a Requerente acusada de alegadamente existirem vendas a titulares de cartão eletrónico sem registo no TPA. Em primeiro lugar, importa notar que aquando da inspeção é possível identificar um erro por parte dos serviços da Administração Tributária, pois no que toca à “*factura F A/22830*”, apontada pela AT como tendo sido emitida no mesmo dia a duas entidades distintas (D..., Lda e E...). Ora, nunca

podem as quantidades indicadas nos respetivos campos ser tidas em conta uma vez que a avaliação neste caso concreto padece de irregularidades técnicas por parte da AT.

17.11. A Requerente considera importante ter em conta os seguintes documentos: (i) FC..., em nome de F... em relação à Sociedade G..., Lda., (vide quadro 18 do Relatório de Inspeção); (ii) FC ... F ... e FC ... em relação ao seu pai H... (vide quadro 18 do Relatório de Inspeção).

17.12. Quanto à primeira situação, a conta a crédito encontra-se em nome do cliente apesar de o cartão eletrónico estar em nome da sociedade da qual ele é sócio gerente (sociedade G..., Lda.).

17.13. A segunda situação é semelhante, uma vez que o cliente I... tem a conta a crédito em nome dele sendo igualmente titular de cartão eletrónico. Em ambos os fornecimentos, o cliente utilizou o cartão do seu pai H... .

17.14. O talão de crédito não possui campo para inclusão do NIPC. Pelo que aquando da entrega do cartão e respetivo pagamento, a Requerente não consegue identificar quem é o titular do cartão. Daí esta emitir sempre a respetiva fatura em nome do cliente portador da conta a crédito.

17.15. E como já referido, a obrigatoriedade de comunicação de alteração do titular de cartão de acesso junto das entidades competentes é do cliente final, e nunca da Requerente. Nunca podendo a esta ser imputadas responsabilidades pelos comportamentos ou faltas destes por parte de terceiros.

17.16. Vem ainda a Requerente acusada de realizar vendas de GCM sem NIF válido e sem registo no POS, mais concretamente quanto à análise do quadro n.º 15 (cfr. doc. 1 e 2). Repare-se que existe neste caso o documento V ... onde consta tanto no quadro 15 que se refere a vendas de GCM sem NIF válido e sem registo no POS, bem como no quadro 17 que por sua vez se refere a vendas de GCM sem NIF válido e com registo no

POS (cfr. doc. 1 e 2). Sendo que nestas duas situações, o cliente entendeu não associar o nome à fatura emitida.

17.17. Repare-se que o pagamento apenas é efetuado após o fornecimento e abastecimento de combustível, não dispondo assim a Requerente de meios para obter o NIF destes clientes.

17.18. Mas porque a Requerente emite sempre a respetiva fatura dos seus serviços, entendeu que a solução melhor a praticar seria emití-las sob o nome de “*Consumidor Final*”.

17.19. Importa referir também a situação que se reporta à “*J...– Sociedade Agrícola*”. Neste caso o que aconteceu foi existir um encontro de contas por parte da ora Requerente e do consumidor, que se verificou dentro do prazo legalmente estipulado para o efeito. Assim, a Requerente optou por proceder a uma correção de dois abastecimentos nos 60 dias seguintes em vez de comunicar a baixa de 1000L de GCM, que vem indicado no quadro 19.º. Este procedimento está previsto no artigo 58.º RCPIT. Não compreendendo a Requerente como é que, mais uma vez, a AT comete um lapso na inspeção, uma vez que tal é facilmente verificado através da análise das faturas “...” e “...”

17.20. A Requerida violou assim a liquidação em apreço, nomeadamente, e além do mais, os arts. 58.º, 59.º, 63.º, 72.º, 74.º, 77.º, 87.º e 88.º da LGT, os arts. 266.º e 268.º da CRP, os arts. 2.º, 5.º, 6.º, 7.º e 9.º do RCPIT. Ficando claro que o relatório de inspeção padece de inúmeros vícios que se traduzem na ilegalidade do procedimento em causa. Verificando-se assim uma violação do princípio da legalidade tributária nos termos do art.8.º da LGT.

18. A posição da Requerida, expressa na resposta e nas alegações, pode ser sintetizada no seguinte:

18.1. Analisados, no âmbito da ação inspetiva, os registos e as faturas de vendas da Requerente constatou-se que apenas o terminal 450673 era utilizado para registar as vendas

de GCM com base nos cartões de microcircuito/eletrónicos, tendo-se apurado o seguinte, de acordo com informação extraída do *Quadro n.º 9* do relatório da ação: (i) as quantidades de vendas de GCM registadas na contabilidade e as registadas no terminal, no ano de 2015, resulta uma diferença de 1.447,72 litros; (ii) em 2016, de acordo o mesmo cálculo de apuramento resulta uma diferença de -1.016,91litros; (iii) Com referência ao ano de 2017, constata-se uma diferença de 85,87 litros

18.2. Os fatos referidos no n.º anterior, atendendo às disposições legais aplicáveis, constantes do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) e da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, constituem violação do regime de comercialização de GCM.

18.3. De acordo com o Relatório da Inspeção apuraram-se as seguintes irregularidades: (i) Vendas de GCM a não titulares de cartão eletrónico; (ii) Vendas de GCM que não foram objeto de registo no TPA/POS; (iii) Vendas de GCM com fatura sem identificação do titular do cartão eletrónico (sem NIF); (iv) Vendas de GCM sem emissão de fatura em nome do titular do cartão eletrónico; (v) Vendas de GCM sem suporte de venda (resultante da reconstituição de existências).

18.4. O legislador pretendeu que o benefício fiscal da aplicação de taxas reduzidas ao GCM estivesse sujeito às seguintes exigências: (i) O GCM só pode ser fornecido ou vendido por titulares de postos de abastecimento devidamente licenciados que sejam detentores de terminais de pagamento automático - *point of sale*, TPA-POS (Terminais TPA); (ii) O GCM só pode ser vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP que sejam titulares de cartões de microcircuito/electrónico, 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); (iii) Tais cartões eletrónicos foram instituídos para efeitos de controlo da afetação do GCM aos destinos legalmente previstos; (iv) Tais vendas são obrigatoriamente registadas no sistema informático, através dos Terminais TPA, no momento em que ocorram; (v) 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 do titular do respetivo cartão de microcircuito; (vi) Em caso de erros de digitação ou outras anomalias verificadas na utilização dos Terminais TPA, devem os mesmos ser imediatamente comunicados; (vii) 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: (a) Em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo; (b) Em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular de cartão.

18.5. Quanto à referência ao Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) e ao eventual prejuízo que resultaria para o Requerente devido ao facto de no quadro n.º 19 no relatório final constar, relativamente às datas de 01.01.2015 a 24.07.2017, como existências, o valor de € 485,68, em contraposição a € 463,72 para o ano de 2015, também não se entende tal conclusão porquanto, em sede de processo infracional, para efeitos de qualificação da conduta como contra-ordenação ou como crime (artigos 96.º, n.º 1, e 109.º do RGIT), o valor da prestação tributária em causa determinante para tal qualificação é de € 15.000, valor muito superior ao que está em causa na presente ação (€ 5.403,06). É que a responsabilidade criminal ou contra-ordenacional em sede de infrações tributárias e aduaneiras, por um lado, e a incidência subjetiva e a responsabilidade tributária (e respetiva exigibilidade de imposto) em sede de ISP, por outro, obedecem a pressupostos distintos, sendo enquadradas por normas de fonte nacional (legal e constitucional) e comunitária distintas, podendo, em caso de irregularidades, os factos originar responsabilidade criminal ou contraordenacional, com ou sem constituição de dívida de imposto, da mesma forma que pode constituir-se dívida de imposto sem se preencherem os pressupostos da responsabilidade penal ou contra-ordenacional na esfera dos devedores, havendo que as analisar de forma autónoma.

18.6. Constatam-se, assim, que atentas as razões, de facto e de direito, constantes do relatório final da inspeção que sustentam a liquidação de ISP, objeto do presente litígio, o

Relatório encontra-se devidamente fundamentado, sendo perfeitamente perceptível para o destinatário normal.

18.7. Não obstante já se tenha afirmado, anteriormente, que o Relatório cumpre o previsto no artigo 62.º do RCPITA, insistindo a Requerente na existência de uma violação da alínea e) do n.º 3 do artigo 62.º, remete-se para a parte II do Relatório relativa aos “Objectivos, Âmbito e Extensão da Acção Inspectiva” que se refere à “Credencial e período em que decorreu a acção”.

18.8. A regulamentação da comercialização do GCM pelos postos de abastecimento encontra-se estabelecida na Portaria n.º 361-A/2008, de 5/12, sendo as suas obrigações de conhecimento geral e cumprimento obrigatório. Nomeadamente, resulta do artigo 5.º da Portaria n.º 361-A/2008 que *“O gasóleo colorido e marcado só pode ser vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP que sejam titulares de cartões de microcircuito”* e decorre do artigo 11.º da mesma portaria que *“O gasóleo colorido e marcado só pode ser abastecido (...) após a verificação (...) dos pressupostos e das condições exigíveis nos termos da legislação aplicável e a atribuição aos respectivos beneficiários do cartão referido no n.º 5.º”*. Cartão esse que, nos termos do artigo 6.º da Portaria n.º 117-A/2008, é pessoal e intransmissível. Assim, resulta dos art.ºs 5.º e 11.º da Portaria n.º 361-A/2008 que a venda de GCM pressupõe a prévia verificação da utilização de um cartão eletrónico válido por parte do respetivo beneficiário do cartão eletrónico, não pode o titular de um posto de abastecimento de GCM desresponsabilizar-se do cumprimento de tal obrigação alegando deficiências e/ou dificuldades de controlo interno, pelas quais é o único responsável.

18.9. Aliás, a Requerente tinha ao seu dispor todos os elementos que lhe permitiam detetar as irregularidades dado que no momento do abastecimento emitia dois documentos relativos à mesma operação (talão de crédito e talão de registo no POS), ficando ambos os documentos ou um seu duplicado na sua posse até ao momento da faturação pelo que poderia e deveria certificar-se da regularidade da operação. Acresce que sendo o adquirente uma pessoa coletiva e o beneficiário um contribuinte particular fica ainda mais reduzida a

margem para a não deteção de tal irregularidade do mesmo modo, não é atendível o alegado erro e/ou negligência por parte do adquirente do GCM.

18.10. O n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, estatui com clareza o nível de responsabilização dos proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento, bem como as situações em que a mesma ocorre. Efetivamente, aquela disposição cria *“especiais responsabilidades para os proprietários ou responsáveis legais pela exploração de postos de abastecimento, relativamente ao cumprimento das disposições regulamentares previstas para o abastecimento de gasóleo colorido e marcado, ficando directamente responsáveis pelo pagamento da diferença de ISP nos casos em que efectuem abastecimentos sem darem cumprimento às disposições regulamentares que obrigam à utilização obrigatória de cartões electrónicos em todos os abastecimentos efectuados.”*, conforme A. BRIGAS AFONSO/MANUEL T. FERNANDES, in Código dos Impostos Especiais de Consumo anotado e atualizado, 3ª edª Coimbra Editora 2011, pág. 201.

18.11. Já no que se refere às vendas de GCM a não titulares de cartão de microcircuito compreendidas na Secção IV, ponto B.8.2.1. (e Quadro 11) do Relatório, correspondentes à venda de 370,01 litros de GCM a não titular de cartão electrónico sem o correspondente registo no TPA/POS, a argumentação da Recorrente carece de fundamento legal, porquanto, e como decorre do supra referido, o n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, estabelece a responsabilidade tributária objetiva do proprietário ou do responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades que venderem em desrespeito pelas regras de comercialização do GCM.

18.12. No mesmo sentido se tem pronunciado a jurisprudência, designadamente a arbitral, no Processo CAAD n.º 483/2014-T.

18.13. No decurso da inspeção foi ainda apurada a venda de 1.886,80 litros de GCM sem o correspondente registo no TPA/POS, o que contraria o disposto nos artigos 5º e 6º da Portaria 361-A/2008, de 12 de Maio e no n.º 5 do art.º 93.º do CIEC. Neste tipo de

irregularidades estão compreendidas as situações descritas na Secção IV, ponto B.8.2.2. do Relatório (e Quadro nº 12).

18.14. Ora, no que se refere ao alegado erro no relatório relativo à fatura FA/22830 de 09-03-2015, existiu de facto um erro que foi tratado e corrigido em sede de audiência prévia, tendo sido a quantidade correspondente àquela fatura eliminada do quadro da dívida apurada.

18.15. Todavia, já quanto à venda de 65 litros de GCM à empresa “D..., Lda”, foi emitido documento de venda com nº DOC... de 09-03-2015 e não à fatura FA/22830, sendo que esta transação não foi devidamente registada no TPA/POS, pelo que relativamente a esta situação, não se procedeu à sua eliminação do quadro da dívida.

18.16. Quanto às demais situações apuradas de venda de GCM sem o correspondente registo no TPA/POS, atentas as obrigações decorrentes dos artºs 5.º e 6.º da Portaria nº 361-A/2008, não pode o titular de um posto de abastecimento de GCM desresponsabilizar-se do cumprimento de tal obrigação alegando deficiências e/ou dificuldades de controlo interno, nem o erro e/ou negligência de terceiro. Também relativamente a estas transações se verifica a responsabilidade tributária objetiva do proprietário ou do 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, prevista no n.º 5 do art.º 93.º do CIEC.

18.17. Foi apurada a venda de 4.670,77 litros de GCM faturado sem a identificação do titular de cartão eletrónico, o que contraria o disposto nos artigos 8.º da Portaria 361-A/2008, de 12 de Maio e no nº 5 do artigo 93.º do CIEC. Neste tipo de irregularidade estão compreendidas as situações descritas na Secção IV, ponto B.8.5., B.9. e B.9.1. (e Quadros 15, 16 e 17) do Relatório, correspondentes à venda de 864,91 litros de GCM sem NIF válido (e sem registo no TPA/POS), e à venda de 3.805,86 litros de GCM sem NIF válido e com registo no TPA/POS.

18.18. A obrigatoriedade da emissão de faturas decorre em termos gerais do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA) aprovado pela Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 18/12, art.º 29.º, n.º 1, al. *a*) conjugado com o art.º 36.º, sendo que no caso da venda do GCM existe uma obrigação especial de emissão de faturas em nome do beneficiário titular do cartão de acesso àquele produto, decorrente do art.º 8.º da Portaria 361-A/2008. Sendo que a exigência da emissão de fatura em nome do titular do cartão, introduzida pela Lei n.º 82-B/2014 (Lei do Orçamento do Estado de 2015) no n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, constitui por si só, uma causa de responsabilização pelo pagamento do IEC relevante, em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular. Pelo que no caso das transmissões de GCM, o argumento de que o cliente não pretende associar o nome à fatura não colhe, por não se tratar de uma opção legalmente válida.

18.19. No decurso da inspeção foram ainda apuradas vendas não documentadas de GCM, o que contraria o disposto no artigo 8.º da Portaria 361-A/2008, de 12 de Maio e no n.º 5 do art.º 93.º do CIEC. Neste tipo de irregularidade estão compreendidas as seguintes situações: 1.) As descritas na Secção IV, ponto B.10. (e Quadro 18) do relatório, relacionadas com a venda de 3.927 litros de GCM sem emissão do respetivo documento contabilístico (fatura), que resulta da identificação de registos de abastecimentos (no TPA/POS) para os quais não foi possível corresponder qualquer fatura de venda; e 2.) A venda de 485,58 litros de GCM (que resulta da reconstituição de existências no período em análise (de 01-01-2015 a 24-07-2017)), para a qual não foi identificável o respetivo suporte de venda (fatura), (Quadro 19 do Relatório).

18.20. Relativamente às vendas de GCM sem emissão de fatura, a Requerente vem apenas particularizar uma questão, conforme consta dos art.ºs 161 a 169 da PI, que já foi objeto de adequado tratamento no relatório, para onde se remete. Assim se concluindo que, em face do disposto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC e no n.º 8.º da Portaria n.º 361-A/2008, o proprietário ou responsável legal pelo posto de abastecimento autorizado para venda ao público é fiscalmente responsável pelas quantidades para as quais não tenham sido

emitidas as faturas correspondentes, sendo, por isso, devido o ISP incidente sobre as quantidades apuradas.

II - Saneamento

19. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Não foram suscitadas exceções.

Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

III - Mérito

III.1. Matéria de facto

20. Factos provados

20.1. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

A) A Requerente é uma sociedade com CAE Principal 47300 (comércio a retalho de combustível para veículos a motor) que explora um posto de abastecimento de

combustíveis, localizado na Rua ... n.º ... -... ..., onde comercializa gasóleo colorido e marcado (GCM);

- B)** A Requerente foi destinatária de uma ação de natureza inspetiva (OI 2017...) realizada, entre 24-07-2017 e 04-09-2017, pela Delegação de ... da Alfândega de Braga, inserida no Programa Local de Ações de Natureza Inspetiva, com o objetivo principal de aferir o nível de cumprimento do regime fiscal aplicável aos produtos petrolíferos e, mais concretamente, ao gasóleo colorido e marcado (GCM) e dos registos efetuados nos terminais POS (Point of Sales) instalados no posto de abastecimento, no período compreendido entre 01-01-2015 e as 12:30 horas de 24-07-2017.
- C)** A Requerente, em 04-09-2017, foi notificada do projeto de Relatório de inspeção para exercer o direito de audição prévia, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, do RCPITA, tendo, em 19-09-2017, exercido o respetivo direito de audição prévia.
- D)** A Requerente foi notificada do Relatório Final de inspeção, através do ofício n.º ... da Delegação Aduaneira de ..., datado de 09-10-2017.
- E)** O Relatório Final de Inspeção, que se dá como integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, afirma:

“1.3 Foi constatada a venda de 8.419,02 litros de GCM (quadro n.º 10 e n.º 11), sem que, à data dos abastecimentos os clientes fossem titulares de cartão eletrónico, que contraria o disposto no ponto 6.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio e no n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, e constitui uma infração prevista e punível nos termos da alínea q) do n.º 2 do art.º 109.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RCIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05 de junho;

1.4 Foi detetada a venda de 1.886,80 litros de GCM (quadro n.º 12), sem o correspondente registo no TPA/POS, o que contraria o disposto no ponto 5.º e 6.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio e no n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, e

constitui uma infração prevista e punível nos termos da alínea p) do n.º 2 do art.º 109.º do RGIT;

I.5 Foi identificada a emissão de faturas sem o correspondente NIF, na quantidade de 4.670,77 litros de GCM (quadro n.º 15, n.º 16 e n.º 17), que contraria o disposto no ponto 8.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio e no n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, dado que, não obstante o registo dos abastecimentos no TPAS/POS, é obrigatória a emissão da respetiva fatura em nome do titular do cartão eletrónico e constitui uma infração prevista e punível nos termos da alínea p) do n.º 2 do art.º 109.º do RGIT;

I.6 Da análise comparativa entre os registos no TPA/POS e as faturas, identificaram-se registos de abastecimentos para os quais não foi identificada a correspondente fatura, num total de 3.927 litros de GCM (quadro n.º 18), o que contraria o disposto no ponto 8.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio e constitui uma infração prevista e punível nos termos da alínea p) do n.º 2 do art.º 109.º do RGIT;

I.7 Com os elementos referentes ao total de vendas e de compras, fazendo a reconstituição de existências no período em análise (01-01-2015 a 24-07-2017) com base na existência inicial, compras e vendas documentadas e regularizações, reflectidas nos quadros n.º 7 e n.º 19, foi apurada a existência final contabilística (teórica) de 11.285,65 litros de GCM pelo que, confrontado este valor com o medido no varejo (10.800,00), existia menos GCM do que seria de esperar, foi vendida uma quantidade 485,68 litros para a qual não foi identificável o respetivo suporte de venda;

I.8 Foi apurada dívida no valor total no montante de € 5.124,47 (cinco mil cento e vinte e quatro euro e quarenta e oito cêntimos), correspondendo este valor a € 3.408,15 de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISPPE) e € 1.716,32 de Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR) conforme demonstrado no quadro 21;

I.9 Ao montante da dívida apurada, acrescem juros compensatórios, nos termos do art.º 35.º da Lei Geral tributária (LGT) aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro.”

- F)** Por despacho do Chefe da Delegação Aduaneira de ..., de 13-10-2017, a Requerente foi notificada para, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º do CIEC, proceder ao pagamento na Tesouraria da Delegação Aduaneira de ... da quantia de € 5.403,06 (cinco mil quatrocentos e três euros e seis cêntimos) liquidada no âmbito do processo de cobrança n.º .../2017.
- G)** A Requerente apresentou, em 14-11-2017, reclamação graciosa contra o ato tributário (processo de cobrança a posterior n.º .../2017) decorrente da ação inspetiva, identificada na alínea **B)** *supra*.
- H)** Por ofício n.º..., de 25-01-2018, a Requerente foi notificada para exercer o seu direito de audiência prévia relativamente à reclamação graciosa, identificada no n.º anterior, tendo-o feito.
- I)** O Diretor da Alfândega de Braga, por despacho, de 23-02-2018, indeferiu a reclamação graciosa, que foi notificada à Requerente através do ofício n.º..., de 27-02-2018.

20.2. Factos não provados

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

20.3. Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, atendendo ao disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e no artigo 607.º, n.º 3, do Código do Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e), do RJAT, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada.

Assim, de acordo com o disposto no artigo 596.º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual foi estabelecida tendo em conta as questões de Direito suscitadas.

Quanto à matéria de facto dada como provada a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação da prova documental junta aos autos, cuja autenticidade não foi colocada em causa, bem como na análise do processo administrativo remetido pela Requerida e nos depoimentos da testemunha B... e do sócio gerente da Requerente C..., que aparentaram isenção nos seus depoimentos e terem conhecimento dos factos que relataram.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo, juntos aos autos, e a prova testemunhal *supra* identificada consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.2. Matéria de Direito

21. As questões *decidendas* nos presentes autos são duas. A primeira, consiste em saber se os vícios do Relatório de Inspeção Aduaneira, alegados pela Requerente, determinam a anulação do ato de liquidação adicional de ISP em apreço. Na segunda, trata-se de indagar da legalidade da liquidação adicional de ISP decorrente das práticas da Requerente na comercialização do GCM apuradas no Relatório de Inspeção Aduaneira.

Cumprido de apreciar.

22. O gasóleo que se destine a ser utilizado em atividades agrícolas, na pesca, transportes por caminho-de-ferro e outras utilizações expressamente previstas na lei é objeto de transmissão a taxa reduzida. Daí que este gasóleo ostente uma coloração e uma marca fiscal específica, sendo denominado gasóleo colorido e marcado (GCM). A existência deste benefício fiscal implica a criação de mecanismos destinados a prevenir a fraude e a evasão e a assegurar que a utilização deste combustível se destina apenas para os fins que estão estabelecidos na lei.

23. A temática em causa nos presentes autos arbitrais necessita de ser previamente objeto do enquadramento legal aplicável, que é composto por várias normas legais e regulamentares.

23.1. O regime fiscal relativo ao GCM encontra-se previsto no Código dos Impostos Especiais do Consumo (CIEC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, que no artigo 93.º, com a redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro aplicável ao caso, estabelece o seguinte:

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

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) (Redação dada pelo artigo 211.º, da Lei n.º 42 /2016, de 28 de dezembro) 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 artexávega, 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 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(com a redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro).*

6 — *A venda, a aquisição ou o consumo dos produtos referidos no n.º 1 com violação do disposto nos n.ºs 2 a 5 estão sujeitos às sanções previstas no Regime Geral das Infracções Tributárias e em legislação especial.*

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.*

8 — *Enquanto não existirem condições técnicas para a implementação do gasóleo de aquecimento com as características previstas no anexo VI do Decreto-Lei n.º 89/2008, de 30 de Maio, pode ser utilizado na Região Autónoma da Madeira, colorido e marcado, o gasóleo classificado pelos códigos NC 2710 19 41, 2710 19 45 e 2710 19 49.*

9 — *Na aquisição do gasóleo colorido e marcado na Região Autónoma da Madeira é dispensada a utilização do cartão eletrónico, enquanto não existirem as condições técnicas descritas no número anterior. “*

23.2. Nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, que aprovou o CIEC “*As disposições regulamentares do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, constantes de portaria ou de despacho ministerial mantêm-se em vigor até à entrada em vigor da*

regulamentação prevista no CIEC.”. Em resultado desta norma é necessário atender ao disposto na Portaria n.º 117-A/2008, de 8 de fevereiro, e na Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, ambas aprovadas na vigência do anterior Código dos Impostos Especiais de Consumo.

23.3. A Portaria n.º 117.º-A/2008, de 8 de fevereiro, alterada pelas Portarias n.º 762/2010 de 20 de agosto e n.º 206/2014, de 8 de outubro, regula as formalidades e os procedimentos aplicáveis ao reconhecimento e controlo das isenções e das taxas reduzidas do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP), previstos no n.º 1 do artigo 71.º e no artigo 74.º do anterior CIEC, e que se encontram atualmente previstas no n.º 1 do artigo 89.º e no artigo 93.º do CIEC. O artigo 2.º estabelece:

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

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

Relativamente à utilização de um cartão de microcircuito para a concretização do benefício fiscal, o artigo 5.º dispõe o seguinte:

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

requerentes pela entidade competente para o reconhecimento do benefício fiscal em causa.”

Os referidos cartões de microcircuito, nos termos do artigo 6.º, são “(...) *personais e intransmissíveis, sendo os respectivos titulares responsáveis pela sua regular utilização.*”

As obrigações dos beneficiários são, de acordo com o artigo 7.º, as seguintes:

“Os beneficiários ficam sujeitos, sob pena de incorrerem em infracção tributária, às seguintes obrigações:

- a) Comunicar às autoridades competentes qualquer alteração dos pressupostos do benefício fiscal;*
- b) Comunicar outras alterações relevantes, designadamente alteração de localização das instalações ou dos equipamentos autorizados, transferência de propriedade dos equipamentos bem como a cedência ou substituição destes;*
- c) Colaborar com as autoridades competentes na realização dos controlos que vierem a ser determinados, com vista a comprovar a efectiva afectação dos produtos aos destinos ou utilizações com benefício fiscal e fornecer todos os elementos de informação solicitados.”*

O artigo 8.º estabelece ainda as seguintes obrigações aos beneficiários que sejam titulares de um cartão de microcircuito:

“Os beneficiários que sejam titulares de um cartão de microcircuito, para abastecimento de gásóleo colorido marcado, estão ainda obrigados a:

- a) Devolver o cartão de microcircuito no caso de cessação dos pressupostos do benefício, no prazo máximo de cinco dias úteis;*
- b) Comunicar qualquer situação de extravio ou de anomalia no cartão de microcircuito atribuído.”*

Os artigos 11.º a 13.º definem o regime de revogação do benefício fiscal nos seguintes termos:

“Artigo 11.º

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

Artigo 12.º

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

Artigo 13.º

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

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

Quanto às taxas reduzidas do ISP para utilização em equipamentos agrícolas e florestais o artigo 55.º afirma: “A aplicação de uma taxa reduzida de ISP aos equipamentos previstos nas alíneas a) e c) do n.º 3 do artigo 93.º do CIEC abrange as utilizações que, para os efeitos da presente portaria, se designam por equipamentos agrícolas, aquícolas e florestais.” Os artigos 56.º a 62.º definem o regime nos seguintes termos:

“Artigo 56.º

Os pedidos de benefício fiscal são, no caso de equipamentos agrícolas e florestais, apresentados junto das direcções regionais de agricultura e pescas, que procedem à instrução dos mesmos, ou, no caso de equipamentos aquícolas, apresentados junto da DGRM ou do ICNF, I. P., conforme as áreas das respetivas competências, que procedem à instrução dos mesmos.

Artigo 57.º

Sem prejuízo do disposto na alínea a) do artigo 2.º, o exercício de uma actividade declarada pode ser dispensado relativamente a beneficiários cujos plafonds anuais indicativos ou de referência não ultrapassem 3600 l.

Artigo 57.º-A

O disposto no número anterior não se aplica aos equipamentos utilizados na atividade aquícola.

Artigo 58.º

Os pedidos de benefício fiscal, para além dos documentos previstos no n.º 4.º, devem ainda ser acompanhados de manifesto, contendo a identificação dos equipamentos destinados a serem abastecidos com gasóleo colorido e marcado, bem como de prova da respectiva titularidade ou legítima detenção.

Artigo 59.º

A comprovação da titularidade ou da legítima detenção dos equipamentos manifestados deve ter em conta, designadamente, os seguintes critérios:

- a) No caso dos tractores agrícolas de rodas, deve ser apresentado o respectivo livrete e título de registo de propriedade ou documento único;*
- b) Para os restantes equipamentos deve ser apresentado o respectivo documento de aquisição ou declaração emitida pela junta de freguesia da área do candidato ao benefício, atestando a sua legítima detenção;*
- c) No caso de o equipamento constituir propriedade de terceiros, deve ser apresentada uma declaração de cedência em conformidade;*
- d) Para as áreas regadas por bombagem a gasóleo deve ser apresentada prova da respectiva titularidade, designadamente caderneta predial, contrato de arrendamento ou declaração de cedência.*

Artigo 60.º

Concluída a instrução do pedido, a DGADR, a DGRM e o ICNF, I. P., nas áreas das respetivas competências, enviam semanalmente à AT uma listagem em suporte informático, com proposta de decisão dos pedidos recebidos, respetivamente, pelas direções regionais de agricultura e pescas, pela DGRM ou pelo ICNF, I. P., para efeitos de reconhecimento do benefício fiscal.

Artigo 61.º

As autoridades competentes para a reavaliação dos pressupostos do benefício fiscal, bem como para efeitos do cumprimento do disposto nos n.os 7.º e 8.º, são a DGADR, a DGRM e o ICNF, I. P., nas áreas das suas respectivas competências, devendo ser comunicadas à AT todas as situações que impliquem:

- a) Reconhecimento de um novo benefício fiscal;*
- b) Revogação de um benefício fiscal.*

Artigo 62.º

Para efeitos do disposto no número anterior, os beneficiários devem comunicar, junto das direções regionais de agricultura e pescas competentes, da DGRM, do ICNF, I. P., ou das instituições por estas devidamente credenciadas para o efeito, qualquer alteração dos pressupostos do benefício fiscal, designadamente a cessação da atividade, ou outras alterações relevantes, como sejam a alteração dos equipamentos autorizados, a transferência da propriedade dos equipamentos, a cedência ou a substituição destes, ou as alterações nas áreas regadas por bombagem a gasóleo.”

23.4. A Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, estabelece as regras de comercialização de GCM e respetivos mecanismos de controlo para a correta afetação do produto apenas aos destinos beneficiários da isenção ou da aplicação de taxas reduzidas do imposto. Do artigo 3.º importa destacar os n.ºs 2 a 12, que têm o seguinte teor:

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

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

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

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

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

7-º Os abastecimentos aos equipamentos autorizados a consumir gasóleo colorido e marcado que não possam ser efectuados no local do posto de abastecimento, nomeadamente alguns equipamentos agrícolas e florestais e os motores fixos, podem ser registados em terminal POS móvel, no acto e no local do respectivo abastecimento.

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

9-º Os registos das transacções referidas no nº 5º 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.

10-º A instalação de terminais POS, bem como qualquer alteração da sua localização, deve ser comunicada pelas empresas petrolíferas à DGADR e à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), obrigatoriamente, no prazo máximo de cinco dias úteis.

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

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

23.5. Do enquadramento legal, constante dos n.ºs anteriores, resulta que a aplicação de taxas reduzidas de ISP ao consumo de GCM está sujeita à verificação cumulativa de diversas exigências, tais como, o GCM ser adquirido por titulares do cartão electrónico, o GCM ser vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários que sejam titulares de cartões através dos quais são registadas todas as transações de GCM, sendo as vendas obrigatoriamente registadas nos terminais POS no momento em que ocorram.

23.6. As taxas reduzidas do ISP, previstas no artigo 93.º do CIEC, constituem benefícios fiscais, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.ºs 1 e 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Ora, em conformidade com o disposto nos artigos 7.º e 12.º do EBF, o direito aos benefícios fiscais depende da reunião dos respetivos pressupostos, ou seja, da verificação das condições de facto de que depende a sua atribuição. Assim, as regras de comercialização do GCM, com as suas formalidades e procedimentos, visam a correta afetação do produto aos destinos que beneficiam da aplicação de taxas reduzidas do ISP, ou seja, usufruem do benefício fiscal.

23.7. A falta dos pressupostos de um benefício fiscal determina a inaplicabilidade do correspondente regime e a aplicação do regime regra. Na situação em análise nos presentes autos, atendendo ao disposto no artigo 88.º do CIEC, se não for aplicável o regime do GCM será aplicado o regime regra relativo ao gasóleo rodoviário.

23.8. De acordo com o disposto no artigo 93.º, n.º 5, do CIEC é “(...) *responsável pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, o proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema electrónico de controlo.*”. Assim, o proprietário ou responsável legal pela exploração do posto autorizado para a venda ao público do GCM tem a responsabilidade tributária pelo pagamento do montante do imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao GCM quanto às quantidades do produto que vendam e que não fiquem devidamente registadas, a partir dos cartões de microcircuito, no sistema informático de controlo.

23.9. A situação de irregularidade na comercialização do GCM afeta a obtenção do benefício fiscal sendo o proprietário ou o responsável do posto de abastecimento sujeito passivo do IEC-ISP. Importa referir que, nos termos do disposto no artigo 24.º, n.º 2, alínea *h)*, do CIEC, são sujeitos passivos “*as pessoas singulares ou coletivas que introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto, nas demais situações de irregularidade.*” Assim, o incumprimento das regras de comercialização do GCM determina a inaplicabilidade do regime de natureza excecional do benefício fiscal da taxa reduzida de ISP e a consequente aplicação do regime normal do gasóleo rodoviário com a responsabilidade do respetivo pagamento a incidir no proprietário ou explorador do posto de abastecimento. Efetivamente, nos termos do n.º 12 da Portaria n.º 117-A/2008, de 8 de fevereiro, em caso de violação dos pressupostos do benefício fiscal é ainda liquidado o imposto que se mostre devido. Acresce ainda a responsabilidade contra-ordenacional, nos termos do disposto no artigo 109.º, n.º 2, alínea *p)*, do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

24. Relativamente à primeira questão *decidenda*, a Requerente aponta vários vícios ao Relatório Final de Inspeção Aduaneira que alegadamente prejudicam a sua defesa e determinam a nulidade do referido relatório por preterição de formalidades legais (vd., 17.1. a 17.3. *supra*).

25. Atendendo à factualidade objeto dos presentes autos arbitrais (vd., alíneas **C**), **D**) e **G**) do n.º 20.1. *supra*) verifica-se que a Requerente foi notificada do projeto de Relatório de Inspeção Aduaneira, nos termos do artigo 60.º do RCPITA, e que exerceu o seu direito de defesa. Depois, a Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Aduaneira, nos termos do artigo 62.º do RCPITA.

Nestas circunstâncias afigura-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira assegurou o direito de participação da ora Requerente. O facto do Relatório Final poder conter diferenças relativamente ao projeto de Relatório, nomeadamente através da correção de erros e lapsos, o não põe em causa a validade do procedimento inspetivo e do respetivo relatório.

Decorre dos presentes autos que o procedimento inspetivo cumpriu o disposto no RCPITA, nomeadamente quanto ao dever de fundamentação. Aliás, os objetivos, o âmbito e a extensão da ação inspetiva, bem como a descrição dos controlos efetuados e dos respetivos resultados, são claros e perceptíveis e, tanto o são, que a Requerente exerceu sempre o respetivo contraditório.

Desta forma, conclui-se que o Relatório da Inspeção não padece dos vícios alegados pela Requerente.

26. Quanto à segunda questão *decidenda*, ou seja, indagar da legalidade da liquidação adicional de ISP decorrente das práticas da Requerente na comercialização do GCM apuradas no Relatório de Inspeção Aduaneira, importa referir que no referido Relatório estão provados os seguintes factos:

26.1. Venda de 8.419,02 litros de GCM a clientes não titulares de cartão de microcircuito, com violação do artigo 5.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, e do

artigo 93.º do CIEC (vd., Quadros n.ºs 10 e 11 do Relatório de Inspeção a fls. 40 do Processo Administrativo)

26.2. Venda de 1.886,80 litros de GCM sem registo no TPA/POS, com violação dos artigos 5.º e 6.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio e artigo 93.º, n.º 5, do CIEC (vd., Quadro n.º 12 do Relatório de Inspeção a fls. 41 do Processo Administrativo).

26.3. Venda de 4.670,77 litros de GCM sem identificação do titular do cartão electrónico, com violação do artigo 8.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, e artigo 93.º, n.º 5, do CIEC (vd., Quadros n.ºs 15, 16 e 17 do Relatório de Inspeção a fls. 41 e 42 do Processo Administrativo).

26.4. Venda de 3,927 litros de GCM sem emissão do respetivo documento contabilístico (factura), com violação do artigo 8.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, e do artigo 93, n.º 5, do CIEC (vd., Quadro n.º 18 do Relatório de Inspeção a fls. 44 do Processo Administrativo).

26.5. Venda de 485,58 litros de GCM para o qual não foi identificável o respetivo suporte de venda (factura), em violação do artigo 8.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, e do artigo 93, n.º 5, do CIEC (vd., Quadro n.º 19 do Relatório de Inspeção a fls. 45 do Processo Administrativo).

27. O Relatório de Inspeção Aduaneira demonstra que a Requerente não observou as determinadas formalidades exigidas, na legislação em vigor, para a comercialização do GCA. Ora, não tendo cumprido certas condições legalmente impostas para a comercialização do GCM, não se verificam os pressupostos necessários à concretização do benefício fiscal, o que determina de acordo com o artigo 93.º n.º 5 do CIEC a responsabilidade da Requerente (vd., 23.8. e 23.9. *supra*).

28. A Requerente apresenta diversas justificações para as práticas que realizou na comercialização do GCM (vd., n.ºs 17.4. a 17.19. *supra*). As referidas justificações até

podem possuir alguma razoabilidade, mas face ao enquadramento legal existente não constituem causas justificativas legalmente válidas para afastarem a aplicação das normas legais em causa (vd., n.º 26 *supra*) e nomeadamente excluírem a responsabilidade tributária objetiva do proprietário ou responsável pela exploração dos postos de abastecimento.

31. Atendendo ao exposto revela-se improcedente o alegado pela Requerente relativamente à ilegalidade da liquidação adicional de ISP decorrente do Relatório de Inspeção.

IV – Decisão

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral decide julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, absolver a Requerida do pedido, com as devidas consequências legais.

V - Valor do Processo

Atendendo ao disposto nos artigos 32.º do CPTA, 306.º, n.º 2, do Código do Processo Civil e 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*), do RJAT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) fixa-se o valor do processo em €5.403,06 (cinco mil quatrocentos e três euros e seis cêntimos).

VI - Custas

O montante das custas é fixado em € 612,00 (seiscentos e doze euros) a cargo do Requerente, nos termos da Tabela I do RCPAT, em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, bem como do disposto no artigo 4.º, n.º 4, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 6 de fevereiro de 2019

O Árbitro

Olívio Mota Amador