

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 650/2019-T

**Tema:** Impostos Especiais sobre o Consumo – Declaração de introdução no consumo (DIC) – Artigos 10.º, 89.º - 1/a e 92.º, do CIEC.

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (árbitro presidente), Prof. Doutor Luís Menezes Leitão e Dra. Marisa Almeida Araújo (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 20 de dezembro de 2019, acordam no seguinte:

### I. Relatório

A **A..., Lda.**, pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., ...-... ..., (adiante apenas “Requerente”) veio, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante apenas designado por RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, requerer a constituição de tribunal arbitral.

A Requerente peticiona que o Tribunal declare ilegal e anule o ato de liquidação n.º 2019/..., de 04/09/2019 praticado pela Declaração Aduaneira da ..., com base no Relatório Final da ação de natureza inspetiva n.º OI2018..., efetuada pela divisão Operacional do Norte e, atendendo à correção da liquidação efetuada pela própria AT após conhecimento do pedido arbitral, do ato de liquidação adicional n.º 2019/... de 15/11/2019 e, em consequência que seja a AT condenada a reembolsar a Requerente no montante de € 160.684,27, que compreende o montante de € 148.415,05 liquidado a título de ISP e € 12.269,22 como juros compensatórios, acrescido de juros indemnizatórios e no pagamento das custas do processo.

A Requete foi objeto de uma inspeção realizada pela Divisão Operacional do Norte da Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (DON/DSAA) à atividade de tratamento de óleos usados e de resíduos, realizada no seu entreposto de transformação (EFT) e relativa aos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018 (até 5/09).

A Requerente é titular do estatuto de depositário autorizado – concedido pela Delegação Aduaneira da .../ Alfândega de ... por possuir um EFT referenciado pelo n.º PT... . A Requerente procede ao tratamento de óleos lubrificantes usados e de resíduos visando a sua reciclagem sendo que, caso não seja possível proceder à reciclagem, a Requerente procede ao pré-tratamento (1.º tratamento ambiental) visando obter produtos que possam, dessa forma, ser usados noutros sectores como, por exemplo, a construção civil. A Requerente defende que, no final do processo, há óleos e resíduos usados que não têm qualquer tratamento e se destinam a aterro, como no caso em apreço nos autos, defendendo a Requerente que há resíduos e óleos usados que são recolhidos – predominantemente nas oficinas auto e instalações industriais – e não se prestam nem para reciclagem, nem podem beneficiar do “1.º tratamento ambiental” e, normalmente, são imediatamente depositados em aterro.

A Requerente alega e defende que, quando se trata de quantidades significativas destes óleos usados e resíduos, não é recomendável em termos ambientais a deposição em aterro – como aconteceu no caso – e deu-lhe um destino menos agressivo em termos ambientais.

No caso, o Grupo B... (composto pela C..., S.A. e pela D... S.A.) com instalações industriais sujeitas ao Comércio Europeu das Licenças de Emissão (CELE) de gases com efeito estufa e celebrou com o Estado Português, segundo a Requerente, um Acordo de Racionalização dos Consumos de energia (ARCE), apresentava-se para a Requerente como um destino apropriado para os aludidos óleos e resíduos e que, quanto aos anos em apreço nos autos, foram fornecidas – a um preço de € 0,11/ por quilograma, as seguintes quantidades:

Anos	Código NC	Quantidade (t)	Taxa ISP	Imposto calculado
2016 (*)	2710 91 00	26,080	21,77	567,76
2016	2710 91 00	1.074,20	21,77	23.385,33
2017	2710 91 00	2.644,48	21,77	57.570,33
2018	2710 91 00	1.222,74	21,77	26.619,05

---

TOTAL	4.967,50	21,77	108.142,48
-------	----------	-------	------------

(\*) Quanto a este ponto a Requerente afirma que o fornecimento não foi feito ao aludido Grupo B..., mas tem o mesmo enquadramento jurídico.

Conclui a Requerente que, desta forma, a faturação ao Grupo B... se refere a óleos usados e a resíduos que considerou como “insuscetíveis de Reciclagem ou de Regeneração para fuelóleo ou óleos lubrificantes” sendo que, segundo a Requerente, a AT nunca pôs em causa a impossibilidade de tratamento ambiental pelo que nunca poderiam ser obtidos os produtos a que alude o n.º 5 do art. 92.º do CIEC que a AT invoca para fundamentar a liquidação e taxa de imposto (ISP) aplicável.

Assim, entende a Requerente que em causa não estão produtos – na aceção da norma – mas sim óleos usados e resíduos e, por isso, entende que não deve fazer a declaração para introdução no consumo (DIC).

Razão pela qual a Requerente impugna o ato de liquidação em apreço nos autos.

A Requerente alega falta de fundamentação da incidência subjetiva do ISP uma vez que, segundo a Requerente, o relatório final de Inspeção é omissivo relativamente à norma ou normas em que a AT suporta o ato de liquidação, no que à incidência subjetiva diz respeito.

Quanto à incidência objetiva e taxa do ISP a aplicar, a Requerente invoca, também, falta de fundamentação considerando que a AT invoca a al. b) do n.º 2 do art. 88.º do CIEC, em conjugação com o n.º 5 do art. 92.º do CIEC, considerando a AT que os óleos usados e resíduos em causa substituíram óleos lubrificantes, razão pela qual aplicou ao ato de liquidação em apreço a respetiva taxa ISP prevista no art. 8.º da Portaria n.º 320-D/2011. A Requerente alega, aliás, *que in casu* não se discute a classificação pautal dos óleos usados e resíduos fornecidos ao Grupo B... . O código adicional 1658 que a AT invoca – para a liquidação ser feita com utilização da taxa ISP dos lubrificantes – não consta da lei, segundo a Requerente, mas de Instruções Administrativas dirigidas aos funcionários aduaneiros da AT e que consta na Pauta de Serviço e no Manual dos Impostos Especiais de Consumo.

Por outro lado, a Requerente invoca falta de fundamentação da aplicação da taxa de ISP dos lubrificantes já que, na sua perspetiva, a AT, para determinar o ISP nos termos do n.º 5 do art. 92.º do CIEC e aplica às quantidades de óleos usados e resíduos fornecidos às empresas do

Grupo B... a taxa de ISP dos lubrificantes mas, no relatório final da Inspeção e no ofício em que o mesmo é notificado à Requerente, nada é dito sobre a motivação da aplicação da taxa do ISP dos lubrificantes não fundamentando, por isso, a sua aplicação.

Para além disso, a Requerente suscita ainda – para além da falta de fundamentação – que a AT considerou que os óleos usados e resíduos fornecidos tiveram “uso como lubrificante”. Mas, como entende a Requerente, a aplicabilidade do n.º 5 do art. 92.º do CIEC só é idónea para tributar produtos petrolíferos e energéticos obtidos pelo tratamento de óleos usados e de resíduos se forem usados como carburante ou como combustível – definidos no art. 88.º, n.ºs 3 e 4 do CIEC, respetivamente – que, segundo a Requerente, não inclui o “uso como lubrificante”, cuja definição não consta no CIEC, mas que se admita os “lubrificantes são usados para evitar atrito”.

Assim, também por isto, deve a liquidação ser anulada já que a taxa do ISP aplicada não é idónea para tributar a utilização como lubrificante, como é o caso dos óleos usados e resíduos fornecidos ao Grupo B... .

Para além disso, a Requerente defende ainda que – mesmo que os óleos usados e resíduos fornecidos no caso em apreço nos autos – o ato de liquidação deve ser anulado dado que, o produto substituído, em termos técnicos e económicos, só poderia ter sido o fuelóleo com teor de enxofre inferior a 1%. Segundo a Requerente, a AT reconhece que as suas empresas do Grupo B...– a C..., S.A. e a D..., S.A. – a quem foram fornecidos os óleos usados e resíduos, estão isentas do ISP por pertencerem ao mercado CELE/ARCE, ao abrigo da al. f) do n.º 1 do art. 89.º do CIEC que dispõe estar isento do ISP o fuelóleo classificado pelo código NC 2710 19 61 uma vez que aqueles óleos e resíduos teriam sido utilizados – em substituição do fuelóleo – numa instalação industrial sujeita a um ARCE.

Posição que a AT, segundo a Requerente chegou a assumir mas que depois abandonou defendendo, no relatório final da Inspeção, que a isenção não opera porque o código pautal dos óleos usados e resíduos (NC 2710 91 00) não é o mesmo que está contemplado na al. f) do n.º 1 do art. 89.º do CIEC (2710 19 61). O que viola, segundo a Requerente, o art. 11.º, n.º 3 da LGT que dispõe a prevalência da substância em relação à forma.

Desta forma, e em qualquer caso, a Requerente pugna pela anulação total da liquidação.

---

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (de ora em diante “AT” ou “Requerida”).

Em 1 de outubro de 2019, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes, notificadas dessa designação em 21 de outubro de 2019, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 20 de dezembro de 2019.

Em 12 de fevereiro de 2020, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por impugnação e pugna pela improcedência e consequente absolvição do pedido, bem como suscita questão prévia quanto ao valor da causa, e juntou o processo administrativo, bem como o ato de liquidação adicional n.º 2019/... de 15/11/2019, com comprovativo de notificação à Requerente.

Quanto ao valor da causa a Requerida alega que a Delegação Aduaneira da ... veio corrigir os valores inicialmente apurados e liquidados tendo praticado o ato de liquidação adicional n.º 2019/..., de 15/11/2019 no montante global de €43.596,47, correspondendo €40.272,57 a título de ISP e €3.323,90 a título de juros compensatórios. Pelo que, o valor da causa não corresponde ao valor indicado na PI mas sim ao que resulta da correção à liquidação efetuada pela Requerida, após o conhecimento do pedido de pronúncia arbitral.

Por impugnação, a Requerida alega que a DON iniciou uma ação de natureza inspetiva (OI2018...) junto da Requerente, para verificação das obrigações tributárias em sede de ISP no período entre 01/01/2015 e 05/09/2018.

No âmbito da inspeção concluiu que a Requerente é detentora do estatuto de Depositário Autorizado e do Entrepasto Fiscal de produção de óleos minerais com o n.º PT... e constataram que,

a) No que respeita ao funcionamento do entreposto fiscal este não mantém a contabilidade de existências atualizada, não cumprindo com as obrigações previstas na al. b) do n.º 3 do art. 22.º do CIEC (o que constitui contraordenação nos termos da al. c), do n.º 2 art. 109.º do RGIT;

b) Emitiu faturas correspondentes a serviços prestados de recolha de resíduos cuja designação é “fuelóleo e gasóleo” não mencionando, na fatura, de forma clara e inequívoca, a denominação usual dos serviços prestados, constatando a Requerida que estas faturas não reúnem os requisitos da al. b), do n.º 5 do art. 5.º do CIVA;

c) Constatou ainda a Requerida a introdução no consumo de produtos sujeitos a IST de forma irregular, na aceção do conceito da al. a) do n.º 1 do art. 9.º do CIEC, facto que determina a exigibilidade do imposto nos termos do n.º 1 do art. 8.º sendo a Requerente, segundo a AT, o sujeito passivo nos termos da al. a) do n.º 1 e al. h) do n.º 2 do art. 4.º do mesmo diploma.

As situações constadas neste âmbito, segundo a Requerida são, a introdução no consumo de 26.080 Kg de “Óleos Lubrificantes e Outros Óleos Minerais” classificado com o código TARIC ... sem que tivesse sido emitida a Declaração de Introdução no Consumo (DIC), o que viola o art. 10.º do CIEC, sendo o imposto exigível, segundo a Requerida, de acordo com o n.º 1 do art. 8.º do CIEC; Para além disso, a introdução no consumo de 4.941.420 kg de “Resíduos de Hidrocarbonetos” classificado no código TARIC ..., sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas: i.e., falta de apresentação das respetivas DIC à saída do entreposto fiscal e subsequente pagamento do imposto correspondente, violando o art. 10.º do CIEC, sendo o imposto exigível, segundo a Requerida, de acordo com o n.º 1 do art. 8.º do CIEC.

Ambos estes factos, segundo a Requerida, constituem contraordenações nos termos do n.º 1 do art. 109.º, em conjugação com a al. a) do n.º 1 do art. 96.º do RGIT.

Segundo a Requerida dos factos foi constituída uma dívida em sede de ISP nos termos do CIEC no valor de € 108.142,48, sobre cujo valor incidiram juros compensatórios, calculados de acordo com o art. 35.º da LGT.

Em 13 de maio de 2019 a Requerente foi notificada para se pronunciar sobre o projeto de conclusões da ação inspetiva e exerceu direito de audição prévia em 23 de maio de 2019 e, perante a posição assumida quanto à isenção de ISP relativamente aos “Resíduos de Hidrocarbonetos” fornecidos às empresas C..., S.A. e D..., S.A. e em resultado dos esclarecimentos foi necessário refazer o projeto de Relatório e, posteriormente, novamente

notificada a Requerente do novo projeto de conclusões a 26/06/2019. Não foi apresentada resposta.

A Requerente foi notificada do Relatório final e para proceder ao pagamento da dívida através dos ofícios n.º..., de 22/07/2019, da DON e n.º..., de 04/09/2019, da delegação da ... . A Requerente procedeu ao pagamento voluntário em 18/09/2019.

A Requerida exerceu a faculdade prevista no n.º 1 do art. 13.º do RJAT e procedeu à reforma do ato tributário em apreço nos autos, tendo aquela aceite a argumentação apresentada quanto à incorreção da taxa aplicável (aditivo para óleos lubrificantes, € 21,77/1000 Kgs) aos produtos classificados pelo código NC 2710 91 00 introduzidos irregularmente no consumo, nos termos em que é proposto na informação n.º 1042, de 25/10/2019 da DSIECIV dando lugar à correção do montante da dívida de imposto apurada. Considerando-se constituída, de acordo com a Requerida, uma dívida em sede de ISP no valor de € 148.415,05 sobre o qual incidem juros compensatórios nos termos do art. 35.º da LGT.

A Requerida, face à factualidade, sustenta que, em primeira linha, nos termos do art. 5.º do CIEC, a incidência objetiva do imposto é determinada com base na classificação pautal de determinado produto.

Os produtos em causa – resíduos de hidrocarbonetos – são classificados nos códigos de Nomenclatura Combinada (NC) 2710 91 00 e 2710 99 00, estando sujeitas a ISP nos termos da al. a) do n.º 1 conjugado com a al. b) do n.º 2, ambos do art. 88.º do CIEC. Por outro lado, sendo produtos petrolíferos e energéticos obtidos a partir de óleos usados ou de resíduos e que sejam utilizados como carburante ou combustível são tributados de acordo com o nível de tributação aplicável a esses produtos nos termos do n.º 5 do art. 92.º do CIEC. E, segundo a Requerida, sendo que esses produtos são utilizados como combustível para os quais não está prevista taxa estão sujeitos à taxa aplicável ao produto petrolífero e energético combustível substituído nos termos do n.º 10 do art. 92.º do mesmo diploma.

A Requerida alega que, nos termos do n.º 1 do art. 22.º do CIEC, o estatuto de depositário autorizado confere à pessoa autorizada a possibilidade de produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, resultando do art. 8.º que o imposto é exigível no momento da introdução no consumo, de acordo com a noção constante do art. 9.º, a qual abrange a

introdução regular, bem como a irregular. Sendo que, conforme o art. 10.º a formalização dessa introdução é efetuada através da e-DIC.

Face ao exposto, a Requerida conclui pela improcedência dos argumentos da Requerente, suscitando especificamente que,

A Requerente não contesta a classificação pautal dos produtos e admitiu não ter procedido à regular introdução no consumo dos 26.080 kgs de “Óleos Lubrificantes e Outros Óleos Minerais”, produto classificado no código NC 2710 99 00.

Quanto à incidência objetiva do imposto, a mesma é determinada com base na classificação pautal de determinado produto (art. 5.º do CIEC). Em causa estão produtos identificados no Capítulo 27 da Pauta Aduaneira:

- combustíveis minerais, óleos minerais e produtos da sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais como:

- resíduos de óleos

2710 91 00 00

- -Que contenham difenilos policlorados (PCB), terfenilos policlorados (PCT) ou difenilos polibromados (PBB)

2710 99 00 00 - - Outros

No que se refere aos produtos classificados pelo código NC 2710 99 00 a Requerente assumiu, segundo a Requerida, não ter processado a DIC, concluindo que aquela sabia que estes estavam sujeitos a impostos e restantes formalidades.

No que se refere aos produtos com o código NC 2710 99 00, a Requerida alega que a Requerente, no pedido arbitral, se limita a referir que este fornecimento não foi feito ao grupo B... mas que tem o mesmo enquadramento jurídico, acabando por remeter para as considerações feitas ao produto classificado pelo código NC 2710 91 00. Este produto, segundo a Requerida, foi submetido a análises laboratoriais que confirmaram tratar-se de resíduos de hidrocarbonetos, tendo sido classificado pelo código NC 2710 91 00, que a Requerente aceita.

Concluindo a Requerida que, se a Requerente aceita esta classificação e até a submete ao mesmo enquadramento fiscal, não faria sentido a alegação que o produto 2710 91 00 não estaria sujeito a imposto.

Tanto o produto classificado pelo código NC 2710 91 00, como o produto classificado pelo código NC 2710 99 00 são produto petrolíferos e energéticos sujeitos a imposto conforme al. a) do n.º 1 e al. b) do n.º 2 do art. 88.º do CIEC. Sendo, segundo a Requerida, irrelevante a alegação de se tratar de produtos “insuscetíveis de reciclagem ou de regeneração para fuelóleo ou óleos lubrificantes”, correspondendo em ambos os casos, a produtos abrangidos na incidência objetiva de impostos nos termos legais suscitados pela Requerida.

Quanto à incidência subjetiva do imposto, conclui a Requerida que, em qualquer dos casos, tratando-se de produtos sujeitos a impostos por força das respetivas classificações pautais, é obrigatório o processamento das DIC à saída do entreposto fiscal, de acordo com os arts. 22.º a 24.º do CIEC.

No que se refere à taxa aplicável, a AT defendeu que os produtos petrolíferos e energéticos obtidos a partir de óleos usados ou de resíduos que sejam utilizados como carburante ou como combustível são tributados com o nível e tributação aplicável a esses produtos, sendo que, nos termos do n.º 10 do art. 92.º e al. a) e c) do n.º 1 do art. 88.º - ambos do CIEC – os produtos referidos nestas alíneas para os quais não esteja prevista qualquer taxa – que a AT entende que se encontram os produtos em apreço nos autos – estão sujeitos à taxa aplicável ao produto petrolífero e energético combustível substituído, i.e., que a taxa aplicável aos referidos produtos depende do uso: como carburante ou combustível.

Concluindo a Requerida que, considerando a posição da Requerente, em causa está a utilização de produtos por empresas em fornos industriais (queima), pelo que conclui que o seu uso é como combustível. Concluindo a AT que, assim sendo, de facto a taxa não é de € 21,77/1000 Kgs mas sim, a taxa prevista para o fuelóleo de € 29,92/1000 Kgs. Sendo, aliás, por esta alteração que procedeu à reforma do ato de liquidação n.º 2019/..., corrigindo os valores apurados e praticado o ato de liquidação adicional n.º 2019/... .

Quanto à isenção prevista na al. f) do n.º 1 do art. 89.º do CIEC a Requerida defende que a posição da Requerente não merece acolhimento uma vez que tal benefício abrange os produtos identificados na norma e não inclui os produtos classificados pelos códigos da NV 2710 99 00 e 2710 91 00.

Perante a posição descrita sumariamente, a Requerida pugna pela improcedência do pedido arbitral.

Por despacho de 26 de fevereiro de 2020, o Tribunal Arbitral determinou a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

No mesmo despacho, o Tribunal Arbitral Coletivo notificou as partes para alegações escritas simultâneas, que ambas apresentaram, mantendo no essencial, as posições anteriormente assumidas e, para além disso a Requerente, nas suas alegações juntas aos autos a 10 de março de 2020, teve oportunidade de responder à questão prévia – de determinação do valor da causa – e ao ato de liquidação adicional praticado pela AT na pendência do processo (junto aos autos com o processo administrativo), mormente que o tratamento jurídico da matéria que a Requerente havia procedido na PI deixou de ser válido já que a AT passou a considerar os óleos usados e resíduos não tiveram uso como lubrificante, mas sim como combustível. Assumindo que o enquadramento jurídico dos óleos usados e resíduos do código NC 2710 91 00 nada tem a ver com o do produto NC 2710 99 00 tendo, aliás, a Requerente assumido que não processou a DIC por lapso no que tange a este último. Mas, face à utilização deste produto – como matéria-prima, na extensão do barro – tal carga está isenta de ISP nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 89.º do CIEC. Para além disso, a AT não provou a quantidade que tenha sido usada como combustível.

Para além disso, a AT aplicou a taxa de ISP do fuelóleo com teor superior a 1%, produto que só pode ser consumido em instalações para o efeito especialmente autorizadas e não consta do relatório qualquer referência ao teor de enxofre.

Concluindo que relativamente às 4.941,42 toneladas fornecidas ao Grupo B... não existe incidência subjetiva, pois a saída legal de “matérias-primas” de EFT sem serem laboradas não está sujeita a DIC (só os produtos finais), não preenchendo qualquer das situações previstas no art. 4.º, não preenche as condições do n.º 5 do art. 92.º do CIEC, o que importa que os óleos usados e os resíduos foram, em parte utilizados como matéria-prima na extensão da argila, impõe que aos mesmos seja aplicada a isenção do ISP.

Para além disso, sustenta que a AT não provou qual a parte dos óleos usados e resíduos teria sido queimada mas, de qualquer forma, devida ter sido aplicada a isenção da al. f) do n.º 1 do

art. 89.º uma vez que as empresas do Grupo B... são beneficiárias da isenção de ISP para consumos de fuelóleo.

Quanto às 26,08 toneladas de produto tratado – código NC 2710 99 00 – dado terem sido usadas como matéria-prima na extensão do barro estão isentas de ISP nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 89.º do CIEC.

Fixou-se o dia 16 de abril de 2020 como data previsível para a prolação da decisão final.

## **II. Saneamento**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).

### Quanto ao incidente de determinação do valor da ação:

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi indicado, pela Requerente, o valor total de € 117.087,80. Na pendência do processo arbitral, nos termos do art. 13.º, n.º 1 do RJAT, a AT procedeu à reforma do ato de liquidação, tendo sido praticado o ato de liquidação adicional n.º 2019/..., de 15/11/2019, o que perfaz o valor total – objeto da causa a apreciar em sede arbitral – de € 160.684,27, que corresponde ao montante de € 148.415,05 liquidado a título de ISP e € 12.269,22 de juros compensatórios.

Nos termos do art. 296.º do CPC, o valor da ação representa a utilidade económica imediata do pedido que, neste caso, resulta do quantitativo apurado da correção à liquidação efetuada pela AT na pendência do processo, perante a faculdade prevista no aludido art. 13.º, n.º 1 do RJAT. Nos termos do art. 97.º-A do CPPT (aplicável subsidiariamente nos termos do art. 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT), prevê que,

*“1 – Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes:*

*a) quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende”.*

O que se se questiona é se deve ou não, para este efeito, na pendência do processo incluir a liquidação adicional. Ora, é isso que acontece no caso concreto, verificando-se uma alteração, superveniente, à anulação que a Requerente pretende ver apreciada pelo tribunal e que inclui a liquidação adicional – que a AT praticou na pendência do processo ao abrigo de uma prerrogativa que a lei lhe concede.

Desta forma, entende o tribunal que o valor da causa deve ser alterado – por forma a representar a utilidade económica do pedido – para € 160.684,27.

### **III. Fundamentação**

#### **III.I. Matéria de facto**

**A.** Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. A 5 de setembro de 2018 a DON iniciou uma ação de natureza inspetiva (OI2018...) junto da Requerente com o objeto de verificação de cumprimento de obrigações tributárias em sede de ISP para o período entre 01/01/2015 e 05/09/2018, tendo a nota de diligência de conclusão dos atos de inspeção sido emitida a 12 de julho de 2019;
2. A Requerente é uma empresa com sede na ... cuja atividade consiste na recolha, análise e tratamento/ recuperação de diversos tipos de resíduos;
3. A Requerente realiza, no âmbito da sua atividade, operações de regeneração e reciclagem de óleos minerais usados e de resíduos;
4. É detentora do estatuto de Depositário Autorizado e do Entrepósito Fiscal de produção de óleos minerais E/470 FUELOLEO PESADO; E/490 NC 2710 11 A 2710 1969 E E/N30 OLEOS LUB E OUTROS OLEOS MINERAIS com o n.º PT...;

5. No âmbito da inspeção concluiu que a Requerente é detentora do estatuto de Depositário Autorizado e do Entreposto Fiscal de produção de óleos minerais com o n.º PT... e constataram que,
6. O entreposto fiscal não mantém a contabilidade de existências atualizada, não cumprindo com as obrigações previstas na al. b) do n.º 3 do art. 22.º do CIEC (o que constitui contraordenação nos termos da al. c), do n.º 2 art. 109.º do RGIT;
7. A Requerente emitiu faturas correspondentes a serviços prestados de recolha de resíduos cuja designação é “fuelóleo e gasóleo” não mencionando, na fatura, de forma clara e inequívoca, a denominação usual dos serviços prestados, nem os requisitos da al. b), do n.º 5 do art. 5.º do CIVA;
8. Do SAF-T apuraram-se as quantidades vendidas do produto “Resíduos de Hidrocarbonetos”:

#### IV.1.5 – Vendas do produto “Resíduos de Hidrocarbonetos”

Na análise dos ficheiros SAF-T de faturação, constatou-se a venda de um subproduto designado por “Resíduos de Hidrocarbonetos” código do produto “ARTO2748”, cujas quantidades vendidas se apresentam, de uma forma resumida, no quadro seguinte:

**Quadro XI: Resíduos de Hidrocarbonetos, por cliente e por ano (em Kg)**

Nome	NIPC	2015	2016	2017	2018	Total Geral
D...	...	0,00	0,00	922.280,00	1.222.740,00	2.145.020,00
C...	...	121.880,00	1.074.200,00	1.722.200,00	0,00	2.918.280,00
Total		121.880,00	1.074.200,00	2.644.480,00	1.222.740,00	5.063.300,00

9. Foram recolhidas amostras do produto no entreposto fiscal do tanque 758/04 e duas amostras nas instalações da D..., S.A. e, após submissão ao laboratório da AT, resultou que três das amostras são constituídas por resíduos de óleos e uma das amostras (retirada do fundo do tanque do entreposto fiscal) é constituída por óleo lubrificante.
10. Todas as amostras são constituídas por hidrocarbonetos.

11. Os produtos vendidos pela Requerente às empresas referidas no quadro do ponto 5., como combustível (queimado em fornos industriais) e na mistura para expansão de argila (utilização como matéria-prima), sendo que, no caso, está a utilização de produtos por empresas em fornos industriais (queima), ou seja, a utilização como combustível.
12. Não foi, em qualquer caso, processado o DIC à saída do entreposto fiscal;
13. A sociedade comercial D..., S.A. não tinha autorização 1P09 e a C..., S.A. tinha autorização 1P09 mas não previa isenção para resíduos de hidrocarbonetos.
14. Foi constituída – dos factos apurados em sede de ação inspetiva – uma dívida de ISP, no valor de € 108.142,42 conforme consta do Relatório final da ação inspetiva:

Quadro XII - Cálculo da dívida apurada, referente à introdução irregular de "Óleos Lubrificantes e Outros Óleos Minerais"

Situação	Ponto Relatório	Cód. TARIC	Data	Quant. (Kg)	TX ISP (€/1000kg)	TOTAL ISP (€)
				1	2 (a)	3=1*2/1000
Não emissão de DIC	Ponto IV.1.3.2 do Cap. IV	2710 99 00 00 1658	24-08-2016	26.080	21,77	567,76
			2016	1.074.200	21,77	23.385,33
	Ponto IV.1.5 do Cap. IV	2710 91 00 00 1658	2017	2.644.480	21,77	57.570,33
			2018	1.222.740	21,77	26.619,05
				<b>Total</b>		<b>108.142,48</b>

15. Notificada a Requerente para se pronunciar sobre o projeto de conclusões da ação inspetiva, a mesma veio exercer audição prévia em 23 de maio de 2019;
16. Notificada a Requerente do Relatório final e para proceder ao pagamento da dívida apurada, através dos ofícios n.º ..., de 22/07/2019 da DON, e n.º ... de 04/09/2019 da Delegação Aduaneira da ..., respetivamente, aquela procedeu ao pagamento voluntário da mesma em 18/09/2019;
17. A Requerente foi notificada do ato de liquidação adicional n.º 2019/..., de 15/11/2019 na pendência do processo arbitral, tendo a mesma sido recebida a 19 de novembro.
18. A Requerente procedeu pagamento voluntário dos valores apurados
19. A AT procedeu à reforma do ato tributário, na pendência do processo arbitral, tendo alterado a taxa aplicada aos produtos classificados pelo código NC 2710 91 00:

Quadro XII - Cálculo da dívida apurada “Óleos Lubrificantes e Outros Óleos Minerais”

Situação	Ponto Relatário	Cód. TARIC	Data	Quant. (Kg)	TX ISP (€/1000kg)	TOTAL ISP (€)
				1	2 (a)	3=1*2/1000
Não emissão de DIC	Ponto IV.1.3.2 do Cap. IV	2710 99 00 00 1658	24-08-2016	26.080	21,77	567,76
	Ponto IV.1.5.1 do Cap. IV	2710 91 00 00 1659 (b)	2016	1.074.200	29,92	32.140,06
			2017	2.644.480	29,92	79.122,84
			2018	1.222.740	29,92	36.584,38
						<b>Total</b>

20. Considerando constituída, face à nova taxa aplicada, uma dívida em sede de ISP no valor de € 148.415,05, sobre a qual incidem juros compensatórios;
21. Os 26.080 Kgs são “Óleos Lubrificantes e Outros Óleos Minerais” classificado pelo código NC 2710 99 00;
22. O total de 4.941.420 Kgs de “Resíduos de Hidrocarbonetos” classificado pelo código NC 2710 91 00;
23. A Requerente deu entrada do pedido de pronúncia arbitral a 30 de setembro de 2020.

**B.** Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

### **C. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto**

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos por estas ao presente Processo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.os 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil

(CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

### **III.II Matéria de Direito (fundamentação)**

**Da posição da Requerente, importa analisar se os produtos em apreço nos autos estão, ou não, sujeitos a imposto; no caso afirmativo, qual a taxa aplicável; se tais produtos são passíveis de beneficiar de uma isenção do ISP.**

**A Requerente sustenta, desde logo, a falta de fundamentação da incidência subjetiva e objetiva/ taxa do ISP a aplicar.**

Como é sabido, a fundamentação é uma exigência dos atos tributários em geral, sendo uma imposição constitucional (268.º da CRP) e legal (artigo 77.º da LGT).

Resumidamente, pode dizer-se que é hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais que a fundamentação exigível tem de reunir as seguintes características:

1. **Oficiosidade:** deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido;

2. Contemporaneidade: deve ser coeva da prática do ato, não podendo haver fundamentações diferidas;
3. Clareza: deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos;
4. Plenitude: deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada. Esta característica desdobra-se em duas exigências, a saber: o dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).

Ora, se a fundamentação é, nos termos referidos, necessária e obrigatória, tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstrata e/ou absoluta, ou seja, a fundamentação exigível a um ato tributário concreto, deve ser aquela que funcionalmente é necessária para que aquele não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio. Esta será a pedra de toque do cumprimento do dever de fundamentação: quando, perante um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, o ato tributário se apresente, sob um ponto de vista de razoabilidade, como um produto do puro arbítrio da Administração, por não serem discerníveis os motivos de facto e/ou de direito em que assenta, o ato padecerá de falta de fundamentação.

O artigo 77.º, n.º 1 da LGT refere, assim, que:

*“A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.”*

Tal necessidade de fundamentação decorria já, quer do art.1, n.º 1, als. a) e c), do DL 256-A/77, de 17 de Junho, quer do próprio art. 268.º, n.º 3, da CRP, na redacção introduzida pela Lei Constitucional n.º 1/89 (cf. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, 1993, pág.936 e seg.; Vieira de Andrade, O Dever de Fundamentação Expressa dos Atos Administrativos, 1990, pág.53 e seg.).

Tem sido entendimento constante da jurisprudência e da doutrina que determinado ato (no caso ato administrativo-tributário) se encontra devidamente fundamentado sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar à decisão final (cf. ac. S.T.J.26/4/95, C.J.-S.T.J., 1995, II, pág.57 e seg.; A. Varela e outros, Manual de Processo Civil, Coimbra Editora, 2.<sup>a</sup> edição, 1985, pág.687 e seg.; Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, Coimbra Editora, 1984, V, pág.139 e seg.). Quer dizer, utilizando a linguagem de diversos acórdãos do S.T.A. (cf. por todos, ac.S.T.A-1.<sup>a</sup> Secção, 6/2/90, A.D., n.º 351, pág. 339 e seg.) o ato administrativo só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto ato (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do ato.

Por outras palavras, os fundamentos do ato devem ser claros, por forma a colher-se com perfeição o sentido das razões que determinaram a prática do ato, os fundamentos da decisão devem ser congruentes, isto é, que sejam premissas que conduzam inevitavelmente à decisão que funcione como conclusão lógica e necessária da motivação aduzida.

Em conclusão, a fundamentação deve ser suficiente, no sentido de que não fiquem por dizer razões que expliquem convenientemente a decisão final (cf. Marcello Caetano, Manual de Direito Administrativo, vol. I Almedina, 1991, pág.477 e seg.; Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, vol. II, Almedina, 2001, pág. 352 e seg.; Diogo Leite de Campos e Outros, Lei Geral Tributária Anotada e comentada, 4.<sup>a</sup> Edição, 2012, pág.675 e seg.; ac. TCA Sul-2.<sup>a</sup> Secção, 2/12/2008, proc.2606/08; ac. TCA Sul-2.<sup>a</sup> Secção, 10/11/2009, proc.3510/09; ac.T.C.A.Sul-2.<sup>a</sup>.Secção, 29/3/2011, proc.4489/11).

No caso concreto, conclui-se que os atos tributários estão cabalmente fundamentados – tanto que a Requerente exerceu o seu direito de defesa e enquadramento jurídico dos factos – pelo que se deve concluir que as liquidações identificadas se encontram devidamente fundamentadas.

### **Quanto à sujeição dos produtos ao imposto:**

No caso concreto ambos os produtos em apreço nos autos são produtos classificados pelos Códigos NC 2710 91 00 e NC 2710 99 00.

A Requerente, admite que em relação aos produtos classificados pelo código NC 2710 99 00 (26.080 kgs) não procedeu, por lapso, ao processamento da DIC, ainda que sustente que o mesmo beneficia de isenção de ISP. Quanto os produtos classificados pelo código NC 2710 91 00 (num total de 4.941,72 Kgs) em relação aos quais a Requerente defende não estarem sujeitos a impostos nem à emissão da DIC.

Nos termos do art. 1.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), estabelece-se o regime dos impostos especiais de consumo, como:

- a) (...)
- b) *O imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP);*
- c) (...).

Importa, então, determinar, de que depende a sujeição dos produtos ao imposto e se, ainda que estejam, se beneficiam de alguma isenção.

A sujeição a imposto depende da classificação pautal. É o que se extrai do preceituado no art. 5.º do CIEC, os impostos especiais de consumo, nomeadamente o ISP, incidem sobre os produtos definidos na parte especial aludido Código.

Nos termos do n.º 2 do referido preceito, para a determinação da incidência objetiva dos impostos especiais de consumo, são de aplicar os critérios estabelecidos para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Combinada Instituída pelo Regulamento (CEE) n.º 2658/87, de 23 de julho, e respetivas atualizações e as regras gerais para a interpretação desta Nomenclatura, as notas das secções e capítulos da mesma, as notas explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias do Conselho de Cooperação Aduaneira, os critérios de classificação adotados pelo dito Conselho e as notas explicativas da Nomenclatura Combinada da Comunidade Europeia.

A Nomenclatura Combinada (NC) é a nomenclatura das mercadorias da União Europeia que satisfaz as exigências das estatísticas do comércio internacional e da pauta aduaneira sendo que, no caso em apreço nos autos, os produtos são classificados pelos Códigos NC 2710 91 00 e NC 2710 99 00.

Estão, assim, em causa, produtos minerais relativos ao Capítulo 27 – “*Combustíveis Minerais, Óleos Minerais e Produtos da sua Destilação; Matérias Betuminosas; Ceras Minerais*” – a saber:

- *Resíduos de óleos:*

- 2710.91.00 - - *Que contenham difenilos policlorados (PCB), terfenilos policlorados (PCT) ou difenilos polibromados (PBB);*

- 2710.99.00 - - *Outros;*

Quanto a esta classificação as partes estão de acordo.

Com esta classificação, nos termos do art. 88.º e ss. do CIEC – relativo ao capítulo do Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos – podemos concluir que, estão sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos os “*produtos petrolíferos e energéticos*”, qualificados como tal os produtos abrangidos pelos códigos 2701, 2702 e 2704 a 2715 (conforme resulta da al. b), do n.º 2 e n.º 1 al. a) do art. 88.º do CIEC), ou seja, estão sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, os produtos classificados pelos Códigos NC 2710.

Sendo que, quanto a isto, acompanhamos a posição da Requerida no sentido que ainda que se tratassem de produtos classificados pelo código 2710 91 00 (a Requerente sustentou a sua argumentação estendendo o regime legal aos produtos classificados pelo código NC 2710 99 00) insuscetíveis de reciclagem ou regeneração para fuelóleo ou óleos lubrificantes não afasta a incidência objetiva do imposto. Aliás, nos termos do art. 10.º do CIEC, sempre imporia o processamento da correspondente DIC. Ou seja, o produto classificado pelo código NC 2710 91 00 (tal como o produto classificado pelo código NC 2710 99 00) é um produto petrolífero e energético sujeito a imposto conforme decorre do artigo 88.º, n.º 1 a) e n. 2 do CIEC sendo irrelevante tratarem-se de produtos “insuscetíveis de reciclagem ou de regeneração para fuelóleo ou óleos lubrificantes”, correspondendo, em ambos os casos, a produtos abrangidos na incidência objetiva do imposto (artigo 88.º n.º 1, alínea a) e n.º 2 alínea b) do CIEC), tratando-se, em qualquer dos casos, de produtos sujeitos a imposto (resíduos de óleos e outros) por força das respetivas classificações pautais, é obrigatório o processamento das correspondentes DIC à saída do entreposto fiscal (artigos 22.º a 24.º do CIEC) e, por isso, a Requerente, na sua

qualidade de depositário autorizado estava obrigada a processar, à saída do entreposto fiscal, as DIC correspondentes nos prazos legalmente estabelecidos (art.10.º do CIEC).

Para além disso, também o alegado pela Requerente de se tratar de meras “matérias-primas” não oferece qualquer relevância neste âmbito em concreto. Nos termos do art. 7.º do CIEC, no seu n.º 1, prevê-se que constitui facto gerador do imposto a produção ou a importação em território nacional dos produtos referidos no artigo 5.º, bem como a sua entrada no referido território quando provenientes de outro Estado membro.

Entendendo-se por «produção», nos termos do n.º 4, qualquer processo de fabrico, incluindo, se aplicável, de extração, através do qual se obtenham produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, bem como as operações de desnaturação e as de adição de marcadores e de corantes, e ainda a envolumação de tabaco manufacturado, desde que se integrem no referido processo de fabrico.

Assim, pode concluir-se que, à saída do entreposto fiscal os produtos estavam aptos a serem utilizados ao seu consumo típico. Ou seja, quanto a isto não resta dúvidas que os produtos em causa estão sujeitos ao aludido imposto.

Por outro lado,

A Requerente é detentora do estatuto de depositário estando autorizada, no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto.

Nos termos do art. 22.º do CIEC:

(...)

*2 - O depositário autorizado enquanto sujeito passivo de imposto é responsável pelas obrigações de declaração, mesmo relativamente a produtos de que não seja proprietário.*

*3 - O depositário autorizado está sujeito às seguintes obrigações:*

*a) Prestar uma garantia, no caso dos entrepostos fiscais de armazenagem, destinada a cobrir os riscos inerentes à introdução no consumo de produtos no estado de poderem ser utilizados como produtos sujeitos a impostos especiais de consumo;*

*b) Manter atualizada, no entreposto fiscal, uma contabilidade das existências em sistema de inventário permanente, com indicação da sua proveniência, destino e os elementos relevantes para o cálculo do imposto;*

- c) Introduzir os produtos no entreposto fiscal e inscrevê-los na contabilidade de existências, no termo da circulação em regime de suspensão do imposto;*
- d) Prestar-se aos varejos e outros controlos determinados pela autoridade aduaneira;*
- e) Comunicar a nomeação ou a substituição de gerentes ou administradores, bem como qualquer alteração dos pressupostos subjacentes à concessão do estatuto;*
- f) Cumprir os demais procedimentos prescritos pela autoridade aduaneira.*

Assim, em matéria de incidência subjetiva do imposto, estabelece o art. 2.º do CIEC que,

*1 - São sujeitos passivos de impostos especiais de consumo:*

*a) O depositário autorizado e o destinatário registado;*

*(...)*

A saída dos produtos em apreço nos autos, foram introduzidos no consumo pela Requerente tendo, por isso, a Requerente obrigação de formalizar a introdução no consumo, através da declaração de introdução no consumo (DIC), conforme resulta do preceituado nos arts. 9.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 do CIEC. Cabendo à Requerente, sobre quem recai a obrigação de cumprir essas formalidades – artigo 22.º do CIEC – processar uma DIC, mesmo que com isenção, no caso de o destinatário estar devidamente autorizado para o efeito ou, uma DIC sujeita a pagamento do imposto, identificando, neste caso, o respetivo uso para efeitos de determinação da taxa aplicável (n.º 5 do artigo 92.º do CIEC).

Sendo o imposto exigível – ainda que a introdução no consumo seja feita de forma irregular – no momento da instrução no consumo dos produtos (conforme art. 8.º, n.º 1 do CIEC).

Desta forma, é forçoso concluir que a Requerente é o sujeito passivo do imposto devido.

Quanto à taxa aplicável esta é determinada no momento da introdução no consumo, conforme n.º 2 do art. 8.º do CIEC.

Como resulta do relatório, a Requerente não fez, à saída, o registo na contabilidade de existências e não se encontra refletido no mapa/ esquema de produção do entreposto fiscal.

A AT procedeu à recolha de amostras do produto – duas no entreposto fiscal da Requerente (uma do fundo e outra do cimo do tanque) e duas amostras nas instalações da D...,

S.A., bem como a recolha de cópia de um boletim de análise da remessa do produto efetuada pela Requerente. Das amostras resultou que, três são constituídas por resíduos de óleos e uma (a do fundo do tanque) é constituída por óleo lubrificante.

Todas as amostras em causa são constituídas por hidrocarbonetos, constituído essencialmente por óleos minerais usados recolhidos e por resíduos combustíveis provenientes de derrames e de lavagem de tanques de combustíveis, tendo sido vendido às empresas identificadas no quadro do ponto 5. da factualidade dada como provada.

Por isso, como ambas as partes estão de acordo, a classificação pautal faz-se na posição 2710. Este produto foi submetido a análises laboratoriais que confirmam tratar-se de resíduos de hidrocarbonetos tendo sido classificado no NC 2710 91 00 sendo a taxa aplicável, de acordo com a regra do n.º 5 do art. 92.º do CIEC que estabelece as taxas aplicáveis aos produtos em apreço nos autos:

*A taxa aplicável aos produtos petrolíferos e energéticos obtidos a partir de óleos usados ou de resíduos e que sejam utilizados como carburante ou como combustível são tributados de acordo com o nível de tributação aplicável a esses produtos.*

Por sua vez, o n.º 10 do mesmo preceito prevê que, “os produtos referidos nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 88.º usados como combustível, para os quais não esteja prevista qualquer taxa, estão sujeitos à taxa aplicável ao produto petrolífero e energético combustível substituído”. Ou seja, “(...) é qualificado como uso como carburante a utilização de um produto como combustível em qualquer tipo de motor não estacionário”. E “(...) é qualificado como uso como combustível a utilização de um produto, através de combustão, desde que tal não seja considerado uso como carburante” (n.os 3 e 4, do art. 88.º).

No caso em apreço, podemos concluir pela utilização dos produtos?

Neste âmbito aderimos à argumentação da Requerida: a utilização dos produtos por empresas em fornos industriais (queima), remete para a sua utilização como combustível sendo que a Requerente alude à sua utilização em uso como combustível bem como à eventual sujeição à taxa do fuelóleo, o que não podemos desconsiderar.

De facto, em causa, está a utilização dos produtos por empresa em fornos industriais (queima), o que permite concluir – como faz a Requerida – para a sua utilização como combustível, o que significa que podemos concluir que os produtos que se destinaram a queima

em fornos industriais estavam sujeitos à taxa aplicável ao produto petrolífero e energético combustível substituído (n.os 5 e 10 do art. 92.º do CIEC), o que corresponde à taxa prevista para o fuelóleo (€ 29,92/1000 kg).

A Requerente baseia-se no seu próprio incumprimento das obrigações a que está adstrita – e que são dadas como provadas, mormente no que tange à incompletude das faturas emitidas –, mormente esclarecer qual o alegado “outro” uso a que o mesmo se destina. O que sabemos – como a Requerida conclui – é que dos elementos constantes as empresas adquirentes têm e usam os produtos nos seus fornos industriais pelo que se pode concluir que os mesmos foram, no caso concreto, usados como combustível.

A Requerente não tem outros elementos, nem – em prol do dever de colaboração – os fornece, limitando-se a suscitar dúvidas quanto ao destino em concreto. Ora, dos elementos constantes dos autos, o que sabemos é a existência de fornos industriais e, portanto, a utilização dos produtos em causa – há falta de outro elemento que permitisse concluir o contrário – foram usados como combustíveis. A utilização deste produto como matéria-prima, na extensão do barro não resulta demonstrada, ao contrário, da utilização como combustível.

A Requerente não afasta estes factos que limita-se, isso sim, a suscitar dúvidas sobre o tinha obrigação de saber e comunicar. Dessa forma, o tribunal tem que concluir que esses produtos foram usados – face aos fornos industriais e elementos constantes dos autos, incluindo posição da Requerente no pedido de pronúncia arbitral – como combustível.

O mesmo se diga quanto à determinação da taxa a aplicar.

A AT passou a considerar os óleos usados e resíduos como combustível e aplicou a taxa de ISP do fuelóleo com teor superior a 1%, limitando-se a Requerente, a pôr em causa a possibilidade de utilização desses produtos pelas empresas adquirentes mas, em momento algum – para além de suscitar dúvidas quanto à subsunção da Requerida – cumpre o ónus a que está adstrita.

Dos factos dados como provados podemos concluir que este, *in casu*, face aos elementos dos autos, é o destino dos produtos quanto à quantidade apresentada pela Requerida e quanto à taxa aplicada não havendo elementos no processo que permitam afastar os factos e o exercício subsuntivo da Requerida.

O que resulta – mormente da própria argumentação da Requerente – é que os produtos se destinaram – e é o facto que resulta demonstrado efetivamente – se destinaram a queima em fornos industriais pelo que estavam sujeitos à taxa aplicável ao produto petrolífero e energético combustível substituído por força do n.º 10 do mesmo artigo, o que corresponde à taxa prevista para o fuelóleo.

Quanto à suscitada isenção da al. f) do n.º 1 do art. 89.º do CIEC a Requerente sustenta que dado o uso como combustível, os produtos em causa estariam abrangidos pela isenção de ISP na al. f) do n.º 1 do art. 89.º do CIEC, se:

*“(…) utilizados em instalações sujeitas ao regime de comércio europeu de emissão de licenças de gases com efeitos de estufa (CELE), identificadas no anexo ii do Decreto-Lei n.º 38/2013, de 15 de março, ou a um acordo de racionalização dos consumos de energia (ARCE), no que se refere aos produtos energéticos classificados pelos códigos NC 2701, 2702, 2704 e 2713, ao fuelóleo com teor de enxofre igual ou inferior a 1 %, classificado pelo código NC 2710 19 61 e aos produtos classificados pelo código NC 2711, com exceção das entidades que desenvolvam a atividade de produção de eletricidade, de eletricidade e calor (cogeração) ou de gás de cidade como sua atividade principal”.*

Não estão aqui abrangidos os produtos classificados pelo código 2710 91 00 e 2710 99 00 pelo que não se concebe a subsunção ao preceito legal. O facto de se tratar de um produto que, em função do uso (como combustível) está sujeito à taxa do fuelóleo, não significa que possa ser considerado como classificado pelo código pautal do fuelóleo para efeitos de isenção nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC, aderindo-se, também nesta parte, à posição da Requerida, e em obediência ao princípio da legalidade bem como do disposto no artigo 10.º do EBF (segundo o qual as normas que estabelecem benefícios fiscais não são suscetíveis de integração analógica).

Nem se concebe o argumento da Requerente nesta matéria que, em qualquer caso teria, caso se tratasse de produto passível de beneficiar de isenção de imposto, emitir a DIC com isenção do imposto.

Quanto à isenção prevista na al. a) do n.º 1 do art. 89.º do CIEC – na parte destinada a ser usada como matéria prima, na extensão de barro, para o produto classificado pelo código NC 2710 99 00 – estabelece-se que,

*“Estão isentos do imposto os produtos petrolíferos e energéticos que, comprovadamente sejam utilizados para outros fins que não sejam em uso como carburante ou em uso como combustível, salvo no que se refere aos óleos lubrificantes classificados pelos códigos NC 2710 19 81 a 2710 19 99”.*

Esta isenção depende – como sufraga a AT e, no entendimento do tribunal – de reconhecimento prévio da autoridade aduaneira competente. O que não se verifica no caso concreto.

Para além disso, como resulta do relatório de inspeção, analisada a isenção 1P09, atribuída no âmbito do sistema dos consumos intensivos de energia – DL n.º 71/2008, de 15 de abril, com as devidas atualizações – à empresa C..., S.A., no período de fornecimento dos Resíduos de Hidrocarbonetos, não consta na autorização a isenção para este produto classificado no NC 2710 91 00. Quanto aos fornecimentos à D..., S.A. esta empresa não era detentora de nenhum estatuto de isenção possível de enquadrar o produto.

Para além disso ainda, a Requerente não pode – por ser um ónus seu, e que não pode confundir com falta de fundamentação da AT – suscitar a utilização como matéria-prima e impor à AT o ónus de demonstrar as quantidades desta utilização, porquanto é sobre si que impende a obrigação de declarar os produtos à saída do entreposto fiscal para introdução no consumo, indicando as respetivas quantidades e o fim a que os mesmos se destinam (com ou sem isenção de imposto) em função do destino/destinatário dos produtos, bem como o respetivo uso, nos casos em que este é determinante para efeitos de aplicação da taxa correspondente. O que não fez, incumprindo as suas obrigações legalmente previstas e, com base nesse incumprimento, suscitar dúvidas quanto às conclusões da AT querendo beneficiar do incumprimento das suas próprias obrigações.

Ainda que a Requerente pudesse beneficiar da isenção relativa ao que demonstrasse ser matéria-prima, no caso da D... não tinha qualquer autorização 1P09 e a C..., embora titular de uma autorização 1P09, a mesma não previa isenção para resíduos de hidrocarbonetos.

Desta forma, os produtos não beneficiam de isenção ao abrigo das als. a) e f) do art. 89.º do CIEC.

Com a improcedência do pedido arbitral fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas pela Requerente – artigos 130.º e 608.º, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, do RJAT.

#### **IV. Decisão**

Termos em que se decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e
- b) Condenar a Requerente nas custas atento o seu total decaimento.

#### **Valor do processo**

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.º - A, n.º 1 do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 160.684,27 (e não o valor indicado no pedido pela Requerente na petição inicial), pelos fundamentos aduzidos supra aquando do saneamento do processo.

#### **Custas**

Custas a suportar pela Requerente, no montante de € 3.672,00, cf. artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 23 de abril de 2020

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão  
(Árbitro Presidente)

Luís Menezes Leitão  
(Árbitro Vogal)

Marisa Almeida Araújo  
(Árbitro Vogal)