

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 459/2018-T

Tema: Gasóleo colorido e marcado. Imposto Sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR). Formalidades – Reforma da Decisão Arbitral (anexa à decisão).

*Substitui a decisão arbitral de 26 de janeiro de 2019.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Fernando Borges de Araújo e Dr. António Alberto Franco (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 28-11-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... LDA, pessoa colectiva n.º..., com sede em ..., ...-... .. (doravante designada por "Requerente"), veio, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pretende a anulação da Liquidação n.º..., de 01-08-2018, na importância total de € 92.716,83, relativa a Imposto Sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR) e Juros Compensatórios (JC) decorrentes da Inspeção identificada por Processo OI2018... .

A Requerente pede ainda o reembolso da quantia referida, acrescida de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

Por acórdão de 26-01-2019 foi decidido:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente a liquidação n.º..., quanto ao montante de € 390,89;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia de € 390,89;
- d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira deste pedido.

Foi interposto recurso para o Tribunal Constitucional pela Requerente.

No acórdão n.º 130/2020, de 03-03-2020, proferido no processo n.º 612/2019, o Tribunal Constitucional entendeu *«julgar inconstitucional, por violação dos artigos 18.º, n.º 2 e 61.º, n.º 1, da Constituição, o segmento normativo do n.º 5 do artigo 93.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, na redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, que determina ser 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 vendidas a portador de cartão eletrónico para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular do cartão»*.

Apesar de o Tribunal Arbitral ter ficado dissolvido com a notificação do arquivamento efectuada em 28-02-2019, por força do preceituado no artigo 23.º do RJAT, o n.º 2 do artigo 80.º da Organização, funcionamento e processo do Tribunal Constitucional, estabelece que *«se o Tribunal Constitucional der provimento ao recurso, ainda que só parcialmente, os autos baixam ao tribunal de onde provieram, a fim de que este, consoante for o caso, reforme a decisão ou a mande reformar em conformidade com o julgamento sobre a questão da inconstitucionalidade ou da ilegalidade»*, o implica que o tribunal arbitral se reconstitua para este efeito.

2. Matéria de facto

No acórdão arbitral de 26-01-2019, foi decidida a matéria de facto nos termos que seguem.

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

A) Foi realizada pela Alfândega de ... uma inspecção à Requerente relativa à actividade de aquisição e venda, nos anos de 2015, 2016 e 2017, do Gasóleo Colorido e Marcado destinado à agricultura, doravante designado “GCM”;

B) Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

A) QUANTO AOS FACTOS APURADOS

O operador explora este posto de abastecimento de combustível (PAC), sito em ... – ...;

Durante esse período foram apuradas diversas situações que configuram o incumprimento de regras normativas que iremos desenvolver ao longo do presente relatório;

A1) - VENDAS NÃO REGISTADAS DEVIDAMENTE NO TPA

De forma a agregar toda a informação apresentada no ponto anterior, apresentam-se quadros resumo do ano, relativo às vendas que não foram devidamente registadas no TPA. cujas quantidades se resumem:

MOTIVO	LOCALIZAÇÃO NO RELATÓRIO	2015	2016				2017
			01/01 a 11/02	12/02 a 11/05	12/05 a 16/11	17/11 a 31/12	
Vendas a Consumidor Final - A	CAP IV – Ponto 7 e 8	90.626,32	16.278,67	22.211,07	32.699,48	19.229,25	74.987,26
Vendas não Registadas no TPA - B	CAP IV – Ponto 7 e 8	2.325,35	522,23	1.433,33	1.901,31	51,36	1.851,08
Divergências nas Vendas Apuradas (Ponto 3) - C							1.070,57
Quantid. Tributável - D=A+B+C	CAP IV – Ponto 7 e 8	92.951,67	16.800,90	23.644,40	34.600,79	19.280,61	77.908,91
			Total= 94.326,70				

A2) - VENDA A NÃO TITULAR DE CARTÃO

Durante o período em análise, a empresa vendeu gasóleo agrícola a clientes que à data dos abastecimentos, de acordo com a informação obtida da Base de Dados da DGADR, não eram titulares de cartão de microcircuito ativo, conforme se apresentam no quadro do capítulo V.

A3) - APURAMENTO DE DÍVIDA EM SEDE DE ISP - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Considerando o Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de junho que aprova o novo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC).

Considerando o Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de junho que aprova o novo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), revogando com a sua entrada em vigor a 21 de julho o Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro.

Considerando que os combustíveis em geral e os gasóleos em particular estão sujeitos ao Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), de acordo com o previsto nas disposições conjugadas do artigo 5.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 88.º do CIEC.

Considerando que, de acordo com o disposto nos n.ºs 1, 3 e 5 do artigo 93.º do CIEC, são tributados com uma taxa reduzida os gasóleos coloridos e marcados adquiridos por titulares do cartão eletrónico instituído para efeitos de controlo de afetação aos destinos autorizados.

Considerando que, de acordo com o previsto no n.º 5 do artigo 93.º e alínea h) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC, o proprietário ou responsável legal pela exploração dos postos autorizados para venda ao público de GCM é responsável pelo pagamento do montante do imposto resultante da diferença entre o nível de

tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e o aplicável ao GCM, relativo às quantidades que venderam e que não se encontrem devidamente registados no sistema informático associado aos cartões eletrónicos atribuídos.

Considerando que, nos termos do n.º 3 do artigo 11.º do CIEC, no caso de prática de irregularidade que prejudique a cobrança de imposto, deverá a estância aduaneira competente proceder à sua liquidação e à notificação do respetivo sujeito passivo.

Considerando que a liquidação tem por base o n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, conjugado com o n.º 5 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, ou seja, o imposto a liquidar resulta da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao GCM, em relação às quantidades que sejam vendidas e não fiquem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões de microcircuito atribuídos.

Considerando que nos anos de 2015, 2016 e 2017 foram apuradas quantidades de GCM vendidas e que não foram devidamente registadas nos cartões dos adquirentes.

Considerando que foram apuradas quantidades de GCM vendidas a não titulares de cartão de acesso. Deverá então proceder-se à liquidação do ISP devido, relativo às vendas de GCM efetuadas durante o período indicado, relativamente às quais não foram reatados os registos devidos no POS/TPA:

Cód. Receita	Designação	2015	2016				2017	TOTAL
			Até 11-02-2016	De 12-02 a 11-05-2016	De 12-05 a 16-11-2016	De 17-11 a 31-12-2016		
592	ISP	18.710,09 €	3.384,06 €	5.470,75 €	7.666,07 €	4.087,37 €	18.005,33 €	57.323,67 €
504	CSR	10.130,83 €	1.832,34 €	2.577,34 €	3.775,08 €	2.108,22 €	8.482,55 €	28.906,36 €
506	Ret. Nº2 artº 5º	206,75 €	37,39 €	52,60 €	77,04 €	43,02 €	173,11 €	589,91 €
TOTAL		29.047,67 €	5.253,79 €	8.100,69 €	11.518,19 €	6.238,61 €	26.660,99 €	86.819,94 €

Ao abrigo do n.º 3 do artigo 11.º do CIEC, haverá lugar ao registo de liquidação a posteriori, pelo que deverá ser processado o competente impresso de liquidação (IL). no montante global de 86.819,94 € (conforme demonstração no capítulo VI), acrescido dos respetivos juros compensatórios, calculados nos

termos do disposto no artigo 35.º da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98.

O sujeito passivo exerceu o direito de audição prévia, nos termos do relatado no ponto IX do presente relatório.

Sobre o ÍSP apurado, bem como sobre o valor de venda referente às quantidades transacionadas de GCM que não foram devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo e que se encontram identificadas no presente relatório, será ainda devido IVA a liquidar pela Direção de Finanças de

No que diz respeito às irregularidades estão descritas no capítulo VII do presente relatório.

De acordo com o previsto na alínea h) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC, é sujeito passivo o operador económico A... LDA. – NIPC

(...)

2.4 - Dados de compras globais - fonte de informação - fornecedores

De acordo com a informação quantitativa recolhida junto dos diversos fornecedores e que foi apresentada nos pontos 2.1 a 2.3, resulta o quadro resumo dos fornecimentos de GCM efetuados à empresa A... LDA. durante o período em análise.

Fornecedor	ANO		
	2015	2016	2017
E... S.A.	96803	80400	44921
F... S. A.	-----	15999	41994
G... S.A.	14005	-----	-----
H... Lda.*	-----	-----	8004
TOTAIS ANO	110.808	96.399	94.919

* Não foi efetuado controlo cruzado com este fornecedor, uma vez que as quantidades adquiridas não possuem relevância material

(...)

2.6.4 - MAPA RESUMO DE COMPRAS:

Seguidamente apresenta-se quadro resumo das compras de acordo com as duas fontes de informação trabalhadas e o apuramento da respetiva diferença.

Pelos valores apurados, conclui-se pela conformidade dos registos efetuados pela empresa, sendo as diferenças irrelevantes no universo trabalhado.

GCM	2015	2016	2017	TOTAL
TOTAL COMPRAS (DADOS EMPRESA) - A	110.808,00	90.399,00	100.919,00	302.126,00
TOTAL COMPRAS (DADOS FORNECEDORES) - B	110.808,00	96.399,00	94.919,00	302.126,00
DIFERENÇA - C=A-B	0,00	-6.000,00*	6.000,00*	*Fat n.º 4.761

(...)

3 - APURAMENTO DAS VENDAS/ABASTECIMENTOS DE GCM

Tendo por base as quantidades adquiridas de GCM aos diversos fornecedores e usando a fórmula $Vendas\ apuradas = E_i + Compras - E_f$, pretende-se calcular o valor quantitativo das vendas/abastecimentos, com base nos indicadores mencionados, de forma a ter desde logo a ideia global da atividade de cada PAC, no que diz respeito especificamente à comercialização de gasóleo colorido e mercado.

De referir que as existências iniciais do ano seguinte são as finais do ano anterior - ($E_{inicial\ de\ 2015} = E_{final\ de\ 2014}$).

Apesar de terem sido requisitados os inventários a 31/12/2014, a 31/12/2015, a 31/12/2016 e a 31/12/2017, apenas foram enviados, pelo contabilista do PAC, os referentes a 31/12/2015 e a 31/12/2017.

Após vários contatos telefónicos com o Sr. B..., funcionário do gabinete de contabilidade D..., Lda., do qual é gerente o contabilista do PAC - Sr. C..., no sentido de enviar os inventários que faltavam, estes não foram disponibilizados. Foram, então, tomadas diligências junto da DF de ... para que esta facultasse o inventário de 31/12/2014 e o 31/12/2016, caso os inventários tivessem sido comunicados à AT. Esses elementos foram enviados por e-mail em 13-06-2018. Começamos por apresentar as existências reportadas a cada período pelo PAC (inventário);

EXISTÊNCIAS

Quantidade em litros reportada a:			
01-01-2015	01-01-2016	01-01-2017	31-12-2017
600,00	5000,00	300,00	2.000,00

Quadros resumo das vendas apuradas, aplicando a fórmula, e considerando a fatura n.º 4.761 de 21-12-2016, referida no ponto 2.6.4 - MAPA RESUMO DE COMPRAS, como tendo sido lançada no ano 2016:

VENDAS APURADAS

APURAMENTO DE VENDAS DE ACORDO COM AS COMPRAS						
ANO	Einicial A	Compras B	Efinal C	Vendas apuradas D=(A+B)-C	Vendas SAFT E	Dif. F=D-E
2015	600,00	110.808,00	5.000,00	106.408,00	108.355,00	-1.947,00
2016	5.000,00	96.399,00	300,00	101.099,00	106.601,47	-5.502,47
2017	300,00	94.919,00	2.000,00	93.219,00	92.148,43	1.070,57

Os valores apurados, em que na coluna "DIF" aparecem a positivo, significam que as vendas apuradas são superiores às vendas constantes no ficheiro do SAFT.

4 - ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO - VENDAS/ABASTECIMENTOS de GCM
A atividade comercial de venda/abastecimento de GCM pode ocorrer de quatro formas distintas, a saber:

- vendas a clientes a pronto pagamento, em que é emitida de imediato fatura/recibo ou fatura simplificada;*
- vendas a clientes a crédito.*

A análise da vertente vendas foi efetuada com base no SAFT, uma vez que segundo o e-mail com n.º de entrada 2018..., de 27/02/2018, remetido pelo contabilista do PAC, não existem mapas de registos diários/mensais, nem extraio de gestão de stocks de GCM.

a) Ficheiros SAFT de Vendas;

No momento do controlo inicial foram solicitados os ficheiros SAFT/faturação do posto.

4.1 - FICHEIRO SAFT DE VENDAS MENSAIS

De acordo com os ficheiros de vendas SAFT para o período em análise, as quantidades vendidas são as que se apresentam por ano/mês:

Mês	2015		2016		2017		Total	
	Quant	Valor	Quant	Valor	Quant	Valor	Quant	Valor
Janeiro	13.455,00	9.481,26	13.005,31	7.854,89	8.963,53	6.729,86	35 423,84	24 066,01
Fevereiro	9.100,00	6.639,28	10.282,89	5.985,06	7.535,00	5.565,29	26 917,89	18 189,63
Março	14.907,60	11.530,30	9.656,80	6.323,07	9.960,00	7.362,80	34 524,40	25 216,17
Abril	7.192,40	5.562,97	7.555,00	4.918,41	8.673,48	6.312,17	23 420,88	16 793,55
Mai	8.100,15	6.362,42	7.341,00	4.940,05	5.149,52	3.620,93	20 590,67	14 923,40
Junho	5.699,85	4.461,40	7.612,00	5.322,06	6.817,00	4.726,65	20 128,85	14 510,11
Julho	7.130,00	5.480,47	5.343,00	3.586,64	5.510,94	3.732,14	17 983,94	12 799,25
Agosto	8.062,50	5.824,54	6.882,00	4.557,18	8.089,06	5.505,49	23 033,56	15 887,21
Setembro	6.527,50	4.498,29	5.188,00	3.527,61	4.002,00	2.699,95	15 717,50	10 725,85
Outubro	6.600,00	4.581,00	8.234,00	5.624,04	6.927,00	4.672,11	21 761,00	14 877,15
Novembro	5.460,70	3.667,85	7.575,00	5.181,84	6.113,00	4.189,69	19 148,70	13 039,38
Dezembro	16.119,30	10.383,19	17.926,47	12.900,05	14.407,90	9.927,66	48 453,67	33 210,90
Total	108.355,00	78.472,97	106.601,47	70.720,90	92.148,43	65.044,74	307 104,90	214 238,61

4.2 - VENDAS POR CLIENTE E POR ANO - FONTE SAFT

Tendo por base a mesma fonte de informação foi retirada a informação sobre a venda por número de contribuinte, cujos resultados se apresentam no quadro seguinte:

NIF	CLIENTE	2015		2016		2017		TOTAL	
		Quant.	Valor	Quant.	Valor	Quant.	Valor	Quant.	Valor
	Consumidor Final			50,00	31,59	50,00	35,80	100,00	67,39
	I...			35,00	24,75			35,00	24,75
	J...			10,40	7,35			10,40	7,35
	Consumidor Final			170,00	103,51	45,00	33,09	215,00	136,60
	Consumidor Final			76,00	53,74			76,00	53,74
	K...	63,00	49,01	148,75	108,76			211,75	157,77
	Consumidor Final			200,00	141,42			200,00	141,42
	Consumidor Final			62,86	47,79			62,86	47,79
	I...	48,00	35,43					48,00	35,43
	Consumidor Final	65,00	43,66					65,00	43,66
	M...	40,00	27,04					40,00	27,04
	N...	150,00	100,75	100,00	71,59			250,00	172,34
	O...	500,00	388,94	445,11	326,55			945,11	715,49
	P...			27,00	19,09			27,00	19,09
	Q...			43,60	24,81	20,00	13,48	63,60	38,29
	R...	7.415,49	5.536,55	9.467,83	6.444,69	10.432,40	7.668,13	27 315,72	19 649,37
	Consumidor Final	25,00	16,90					25,00	16,90
	S...	5.444,54	3.855,64			2.108,09	1.567,21	7 552,63	5 422,85
	Consumidor Final	630,00	483,74					630,00	483,74
	U... Lda	472,65	345,92	1.338,25	875,73	1.250,00	936,48	3 060,90	2 158,13
	T...	51,68	35,40					51,68	35,40
	W... LDA	2.823,32	2.102,72	4.008,20	2.657,50	3.255,68	2.235,43	10 087,20	6 995,65
999999990	Consumidor Final	90.626,32	65.451,27	90.418,47	59.782,04	74.987,26	52.555,14	256 032,05	177 788,45
	Total	108.355,00	78.472,97	106.601,47	70.720,91	92.148,43	66.044,76	307 104,90	214 238,64

5 - QUANTIDADES DE VENDIDAS/ABASTECIDAS A CONSIDERAR

De acordo com os resultados apresentados e tendo em conta o atrás explanado, vamos considerar as quantidades obtidas a partir dos ficheiros SAFT para efeitos de análise geral e para a análise particular (em função do cliente).

Assim e em resumo, as quantidades vendidas a considerar por ano são as seguintes:

ANO	VENDAS POR ANO - TOTAIS
	QT EM LT
2015	108.355,00
2016	106.601,47
2017	92.148,43

6 - ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO - REGISTOS NOS TPA/POS

Atenta a especificidade das normas reguladoras da comercialização do GCWI será feita uma análise detalhada para o período em análise, no que diz respeito aos registos efetuados nos TPA/POS (point of sale), de forma a avaliar o cumprimento dos normativos legais que regem esta matéria, nomeadamente o previsto nos n.º 5 e n.º 6 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, que dispõe o seguinte:

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

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

A empresa A... LDA. que explora o PAG em análise, tem/teve atribuídos os seguintes TPA's com movimentos de registo de GCM:

- > TPA 295655 -com 2.358 movimentos entre 01-01-2015 a 31-12-2017;*
- > TPA 893984-com apenas 1 movimento entre 01-01-2015 a 31-12-2017,*

A empresa no momento do início da ação informou que, efetivamente, utilizou uma única vez o TPA com o n.º 893984, usando apenas o TPA com o n.º 295655. De acordo com a consulta efetuada em 12-06-2018, verifica-se que a data da última operação com o TPA com o n.º 893984 foi em 2016, conforme print demonstrativo:

(...)

6.1. - REGISTOS EFETUADOS NO TPA 295655 e 893984

Apresentam-se de seguida os registos existentes no período compreendido entre 01-01-2015 a 31-12-2017, tal como constam da base de dados da DGADR e numa segunda abordagem resumida, por anos e meses, assim como mapa global de fornecimentos por cliente e por período.

(...)

Tendo por base o ficheiro integral dos registos no TPA, resulta o quadro agregado com a informação global dos registos efetuados nos TPA n.º 295655 e 893984, para os anos 2015, 2016 e 2017.

REGISTOS (LITROS) NO TPA 295655 e 893984, POR MÊS NO PERÍODO DE 01-01-2015 A 31-12-2017

MÊS	2015	2016	2017	Total
JANEIRO	5.124,00	5.567,00	5.640,00	16.331,00
FEVEREIRO	6.389,00	6.321,00	5.124,20	17.834,20
MARÇO	11.114,00	7.339,00	8.508,00	26.961,00
ABRIL	7.776,00	9.898,40	13.499,00	31.173,40
MAIO	9.947,00	4.443,00	9.458,00	23.848,00
JUNHO	8.487,00	8.885,70	6.412,80	23.785,50
JULHO	5.672,70	8.322,80	7.235,50	21.231,00
AGOSTO	9.652,00	9.824,20	9.562,10	29.038,30
SETEMBRO	7.135,30	7.221,50	5.197,00	19.553,80
OUTUBRO	5.966,50	6.762,60	7.207,10	19.936,20
NOVEMBRO	8.363,00	8.320,80	4.798,00	21.481,80
DEZEMBRO	18.334,00	16.825,00	12.674,00	47.833,00
Total	103.960,50	99.731,00	95.315,70	299.007,20

6.2. - REGISTOS EFETUADOS NO TPA 295655 e 893984 POR ANO E POR CLIENTE

Agora e tendo por base a mesma fonte de informação apresenta-se o mapa resumo dos registos no TPA por ano e por titular de cartão:

REGISTOS NO TPA 295655 e 893984, POR CLIENTE E POR ANO

(...)

7 - AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS REGRAS DE COMERCIALIZAÇÃO DE GCM

De forma a avaliar o cumprimento das regras de comercialização do GCM, vamos, nesta fase, fazer a análise e confrontação da informação recolhida;

- das quantidades vendidas, de acordo com os valores indicados no ponto 4 do presente relatório;

- dos registos nos TPA, com base nos dados da DGADR, de acordo com as quantidades apuradas no ponto 6;

7.1 - COMPARAÇÃO DIRETA ENTRE AS DUAS FONTES DE INFORMAÇÃO

A primeira avaliação é feita a partir da comparação direta entre as vendas apuradas, abordadas no ponto 3 deste relatório, a considerar e os registos no TPA, por cada ano:

Ano	GLOBAIS (Lt)		Diferenças		
	VENDAS (1)	TPA – registos (2)	A=[2-1]	B=Ponto 3	C=A+B
2015	108.355,00	103.960,50	-4.394,50		-4.394,50
2016	106.601,47	99.731,00	-6.870,47		-6.870,47
2017	92.148,43	95.315,70	3.167,27	1.070,57	4.237,84
Total	307.144,90	299.007,20	-8.097,70	1.070,57	-7.027,13

Obs.: Os valores negativos na coluna "diferença", significam a quantidade de GCM vendido/abastecido que não foi registado no TPA.

No caso da diferença refletir valores positivos, significa que a quantidade de GCM registado excede as quantidades vendidas.

Pela análise dos resultados, desde logo se conclui que a prática utilizada não é condizente com as regras de comercialização previstas na Portaria n.º 361-A/20Q8, de 12 de maio, assim como é facto gerador de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), nos termos previstos no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC;

De forma a perceber melhor as diferenças encontradas, nos pontos seguintes será feita uma análise mais exaustiva tendo em conta as vendas e os registos por cliente.

7.2 - COMPARAÇÃO DIRETA POR CLIENTE

Nesta fase, o objetivo é a comparação entre as vendas por cliente, de acordo com os ficheiros SAFT e os registos nos TPA, averbados nos respetivos cartões de cada um dos clientes, por cada ano e por PAC.

(...)

Em função do exposto, foi feita a análise exaustiva de todos os clientes identificados, por cada ano e por PAC, onde foram detetadas diversas situações particulares identificadas que podem configurar incumprimentos das normas em matéria de comercialização do produto GCM.

Para o tratamento em particular, apenas são apresentadas as situações julgadas relevantes, para a análise pretendida do resultado da comparação entre as duas fontes de informação, tendo como critério de referência para a pesquisa o número de contribuinte do adquirente e dos titulares de cartão de acesso ao GCM.

Contudo e devido à prevalência da utilização da faturação em "Consumidor Final" é essa a primeira análise que apresentamos.

7.2.1 AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO PONTO 8 DA PORTARIA N.º 361-A/2008, 12 MAIO E DO N.º 5 DO ARTIGO 93.º DO CIEC

Consumidor Final

No período relativo ao ano de 2015, 2016 e 2017, da análise dos ficheiros SAFT, foi constatado que, nas vendas de GCM, o operador A... LDA., com NIPC..., não emite, de forma generalizada documentos de venda nominativos, ou seja, com indicação do nome do adquirente, usando de forma recorrente a designação "Consumidor Final" e sem indicação do n.º de contribuinte do titular do cartão. O ponto 8 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, diz expressamente o seguinte: "O registo no sistema informático, através dos terminais PÓS, de cada abastecimento efetuado, não dispensa a emissão da respetiva fatura ou documento equivalente, emitida em nome do titular do respetivo cartão de microcircuito".

O previsto legalmente não está a ser cumprido.

A partir de 01-01-2015, por força da alteração normativa do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, aprovada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2015), passou a existir responsabilização fiscal dos titulares ou responsáveis legais de postos de abastecimento de combustíveis, com o pagamento do ISP (diferença entre o ISP aplicado ao gasóleo rodoviário e o aplicado ao gasóleo agrícola), quando não seja emitida a fatura em nome do titular do cartão.

Foi feita a recolha das vendas a "Consumidor Final" no ano de 2015, 2016 e 2017, entre 1 de janeiro e 31 de dezembro, respetivamente, apurando-se que foram vendidos 90.626,32 litros no ano de 2015, 90.418,47 litros em 2016 e 74.987,26 em 2017, conforme mapas que se apresentam:

ANO	NIF	NOME	QT em LT	Total faturas emitidas nessas condições
2015	999999990	Consumidor final	90.626,32	509
2016	999999990	Consumidor final	90.418,47	525
2017	999999990	Consumidor final	74.987,26	448
TOTAL			256.032,05	1482

VENDAS A CONSUMIDOR FINAL - PERÍODO DE 01-01-2015 A 31-12-2017																	
NIF	Cliente	Ano	Tipo Doc	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	Total	
999999990	Consumidor final	2015	FS	13.026,00	8.223,50	11.982,10	5.660,74	6.220,95	7.665,40	5.832,54	10.868,00	5.660,60	6.088,60	4.550,44	12.447,45	98.226,32	
			NC						4.000,00		3.600,00						7.600,00
			Total	13.026,00	8.223,50	11.982,10	5.660,74	6.220,95	3.665,40	5.832,54	7.268,00	5.660,60	6.088,60	4.550,44	12.447,45	90.626,32	
		2016	FS	11.913,53	8.750,56	7.796,62	5.938,63	6.110,11	5.633,19	4.731,4	6.118,7	3.546,96	6.897,53	6.560,60	16.821,65	90.819,47	
			NC							400,00		1,00					401,00
			Total	11.913,53	8.750,56	7.796,62	5.938,63	6.110,11	5.633,19	4.331,40	6.118,70	3.545,96	6.897,53	6.560,60	16.821,65	90.418,47	
		2017	FS	7.545,60	6.458,45	8.337,35	5.984,19	3.660,52	4.619,22	4.363,84	6.834,68	2.773,31	5.834,00	5.075,00	13.501,10	74.987,26	
			Total	7.545,60	6.458,45	8.337,35	5.984,19	3.660,52	4.619,22	4.363,84	6.834,68	2.773,31	5.834,00	5.075,00	13.501,10	74.987,26	

7.2.2 - FATURAÇÃO EMITIDA SEM EXISTÊNCIA DE REGISTO CORRESPONDENTE NO TPA

No período em análise, na situação em concreto deste subponto, não são apresentados os registos de faturação a "Consumidor Final".

Sendo essa faturação superior aos registos em TPA, nas situações demonstradas abaixo importa detalhar os mesmos e quais os clientes em causa.

Na análise, para o período desta ação, foram identificadas 2 situações:

VENDAS A CLIENTES NÃO TITULARES DE CARTÃO ATIVO:

VENDAS A CLIENTES NÃO TITULARES DE CARTÃO ATIVO entre 01-01-2015 e 31-12-2017					
NIF	NOME	2015	2016	2017	TOTAL
	X... (*)		50,00	50,00	100,00
	V...		76,00	20,00	96,00
	K...	63,00	148,75		211,75
	M...	40,00			40,00
	P...		27,00		27,00
	Q...		43,60		43,60
	Y...	25,00			25,00
	T... LDA	51,68			51,68
	TOTAL	179,68	345,35	70,00	595,03

No quadro infra, está identificado com () 1 contribuinte, em que os documentos de venda foram emitidos ao cliente identificado no quadro, sendo efetuados os respetivos registos em cartão titulado pelo cônjuge dos mesmos.*

Nesta situação do cônjuge, apesar dos normativos legais que regem esta matéria, não serem totalmente conclusivos, têm vindo a ser relevados e aceites os registos como validamente efetuados.

As situações que se enquadram neste ponto, verificam-se em 2016 e 2017 e num total de 100.00 Lt. quantidade registada em cartão do cônjuge, (quantidades não contabilizadas para tributação).

Seguidamente, apresenta-se para o cliente supracitado a informação, no que diz respeito á faturação, ao titular de cartão e respetivos registos no TPA/POS:

REGISTO	DADOS DOS REGISTOS SAFT e TPA do Cônjuge						
SAFT	Data Fatura	N.º Fatura	Tipo de Doc.	Descrição Produto	NIF	Cliente	Quantidade
	13-04-2016	VE V/8626	FS	GL AGRICOLA		X...	50,00
TPA	Data/Hora	Nº Cartão	Actividade	Nº Benef.	NIF	Nome	Nº de Litros
	13-04-2016 09:54:18	2456593	DRAPC-BL			Z...	50,00
SAFT	Data Fatura	N.º Fatura	Tipo de Doc.	Descrição do Produto	NIF	Cliente	Quantidade
	17-05-2017	VE V/11724	FS	GL AGRICOLA		X...	50,00
TPA	Data/Hora	Nº Cartão	Actividade	Nº Benef.	NIF	Nome	Nº de Litros
	17-05-2017 14:21:34	2456593	DRAPC-BL			Z...	50,00

VENDAS A CLIENTES TITULARES DE CARTÃO ATIVO sem registos no TPA

VENDAS A CLIENTES TITULARES DE CARTÃO ATIVO sem registos no TPA entre 01-01-2015 e 31-12-2017					
NIF	NOME	2015	2016	2017	TOTAL
	R... LDA	1.099,49	2.687,03	1.368,40	5.154,92
	S... LDA	558,54			558,54
	W... LDA	667,32	1.221,20	482,68	2.371,2
	TOTAL (LT)	2.325,35	3.908,23	1.851,08	8.084,66

Tendo em conta o primeiro quadro do presente subponto, as situações apresentadas enquadram-se numa das seguintes, conforme se descreve:

Vendas efetuadas a não titulares de cartão, sem que tenha sido detetado qualquer registo no TPA do respetivo PAC;

Vendas efetuadas a não titulares de cartão, mas que foram objeto de registo em cartões de terceiros. O registo feito em cartão de terceira pessoa, não é aceite como válido, pelo que o registo irá ser tratado como "indevido".

As situações descritas têm enquadramento legal no n.º 5 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, que dispõe:

"5 - O gasóleo colorido e marcado só pode vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP que sejam titulares de cartão de microcircuito emitidos para o efeito pela DGADR, através dos

quais são registadas todas as transações de gasóleo colorido e marcado no sistema informático gerido pela Sociedade Interbancária de Serviços (SIBS)"

8 - GLOBALIZAÇÃO DAS QUANTIDADES TRIBUTÁVEIS

Através da análise desenvolvida ao longo do presente relatório e que se apresentou no ponto 7.3, foram identificadas as situações que constituem facto gerador de pagamento de ISP, por incumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, pelo que apresentamos de seguida quadro resumo das quantidades tributáveis, por ano:

As situações mencionadas como "Vendas a Consumidor Final", "Vendas a não titulares de Cartão Ativo" e "Vendas não Registadas no TPA" são passíveis de tributação em sede de I3P, por incumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, pelo que apresentamos de seguida quadro resumo das quantidades tributáveis, por ano, em função das taxas em vigor:

	2015	2016				2017
		01/01 a 11/02	12/02 a 11/05	12/05 a 16/11	17/11 a 31/12	
Vendas a Consumidor Final - A	90.626,32	16.278,67	22.211,07	32.699,48	19.229,25	74.987,26
Vendas a não titulares de Cartão Ativo - B	179,68	43,60	48,75	103,00	100,00	70,00
Vendas não Registadas no TPA - C	2.325,35	522,23	1433,33	1901,31	51,36	1.851,08
Divergências nas Vendas Apuradas (Ponto 3) - D						1.070,57
Quantid. Tributável - E=A+B+C+D	93.131,35	16.844,50	23.693,15	34.703,79	19.380,61	77.978,91
Total= 94.622,05						

V. DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS

Constataram-se as seguintes irregularidades:

Irregularidade Constatada	<ol style="list-style-type: none"> 1) Globalmente, nos anos de 2015, 2016 e 2017 foram efetuadas vendas que não foram devidamente registadas no TPA, nas quantidades apuradas no ponto 7; 2) A empresa vendeu gasóleo agrícola a diversos clientes que à data dos abastecimentos, de acordo com a informação obtida da Base de Dados da DGADR, não eram titulares de cartão de microcircuito ativo, conforme identificados em resumo no quadro abaixo. 3) Vendas de GCM sem emissão de fatura nominativa ao titular do cartão, usando a designação "Consumidor Final", nas quantidades apuradas.
Enquadramento legal	<ol style="list-style-type: none"> 1) Violação do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho (CIEC); 2) Incumprimento do n.º 5 e 8 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio; 3) Os factos descritos em todos os pontos constituem contraordenação aduaneira prevista e punível pela alínea p) do n.º 2 do artigo 109.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 6 de junho.

NIF'S DAS VENDAS A NÃO DETENTORES DE CARTÃO DE ACESSO AO GCM		
NIF	NOME	ESTADO DO CARTÃO
	X... (*)	Inexistente
	AA...	Inexistente
	K...	Inexistente
	M...	Inexistente
	P...	Inexistente
	Q... LDA	Inexistente
	Y... LDA	Inexistente
	T... LDA	Inexistente

(*) Cônjuge titular de cartão de acesso e aceite/justificado como venda regular de GCM

VI. DEMONSTRAÇÃO DOS MONTANTES (DIVIDA) APURADOS

Os montantes apurados são os seguintes:

Da análise global das várias vertentes desenvolvidas nos capítulos IV e V do presente relatório, configuram a violação do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, sendo exigível ao responsável pela exploração do PAC – A... LDA., nos termos desse normativo, o pagamento do ISP, referente às quantidades vendidas e que não foram devidamente registadas no TPA.

Os gasóleos são classificados pelo código da Nomenclatura Combinada (MC), sendo que até 31-12-2011 era o código 2710194500, sendo atualmente o código 2710194800.

A Nomenclatura Combinada "...é a nomenclatura pautai e estatística da união aduaneira- A Pauta Aduaneira Comum é a pauta externa aplicada aos produtos importados na União Europeia. A Pauta Integrada da EU, denominada TARÍF, contém as medidas comerciais e da EU aplicáveis às mercadorias importadas e exportadas pela EU..."

Considerando que a unidade tributável dos produtos petrolíferos e energéticos é de 1.000 litros, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 91.º do CIEC.

As taxas de ISP, nos termos conjugados do n.º 2 do artigo 8.º, n.º 3 do artigo 9.º, n.º 1 do artigo 92.º e n.º 1 do artigo 93.º do CIEC, aplicáveis aos gasóleos rodoviários são definidas anualmente pela Lei do Orçamento. No caso do GCM são definidas por Portaria do Ministério das Finanças.

Considerando que a entrada em vigor da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto implica a incidência da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) sobre a gasolina e o gasóleo rodoviários sujeitos a ISP e são liquidados em simultâneo com a liquidação do imposto, numa perspetiva de fonte de financiamento da rede rodoviária nacional.

Considerando que a taxa de ISP desde o ano de 2008 se manteve inalterada até 11-02-2016 nos 278,41 €/1.000 litros.

Tendo-se verificado alterações nas taxas de ISP para o ano 2016, nos seguintes termos:

- até 11-02 - vigorou a taxa do ano de 2015;*
- entre 12-02-2016 a 11-05-2016 - taxas aprovadas pela Portaria n.º 24-A/2016, de 11-02;*
- entre 12-05-2016 a 16-11-2016 - taxas aprovadas pela Portaria n.º 136-A/2016, de 12-05;*
- a partir de 17-11-2016 -taxas aprovadas pela Portaria n.º 291 -A/2016, de 16-11;*

Considerando que a CSR, nos termos do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, era de 87,98 €/1.000 litros, com a alteração dada com a publicação da Lei n.º 64-8/2011 (Orçamento de Estado para 2012).

Para o ano de 2013, a CSR passou a ser de 89,12 €/1.000 litros, com a publicação da Lei n.º 66-B/2012 (Orçamento de Estado para 2013) e em 2014, passou para 91,00 €/1.000 litros, com a publicação da Lei 83-C/2013 (Orçamento de Estado para 2014).

Para o ano de 2015, a CSR passou a ser de 111,00 €/1.000 litros, com a publicação da Lei n.º 82-B/2014 (Orçamento de Estado para 2015).

O ISP devido resulta da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicada ao gasóleo colorido e marcado.

A dívida em sede de ISP, calculada nos termos do CIEC, é a que se apresenta a seguir por cada ano em análise;

ANO 2015

Vendas sem cumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC num total de 93.131,35 litros, facto gerador de dívida em sede de ISP. calculada nos termos seguintes:

Cálculo do ISP - 2015

Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Rodoviário - Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Colorido e Marcado				
P.P. 2710201990	Gasóleo colorido e marcado			
	Q x Tx Isp = X	Q x Valor CSR = Y	V = 0,02 x Y	CSR
Litros	93.131,35	93.131,35	206,7516	10130,83
Taxa ISP - GCM - (LT)	0,07751			
Taxa ISP - GR (LT)	0,27841	0,111	FFP	ISP
Valor ISP (G.Rod.-GCM)	18.710,09	10.337,58	232,83	18477,26

Rúbrica	Designação	Valor
592	ISP	18.710,09 €
504	CSR	10.130,83 €
506	Ret. N.º2 art.º 5	206,75 €
Total		29.047,67 €

ANO 2016

Neste ano, dadas as diferentes taxas a aplicar, apresenta-se um quadro com as quantidades a tributar repartidas pelos períodos correspondentes:

Separação das quantidades face às taxas a aplicar (LT)	7.2.1 - Vendas a: consumidor final	7.2.2 - Vendas ao cliente titular de cartão de acesso a GCM mas sem o respetivo registo no TPA	Total
de 01/01 a 11/02	16.278,67	565,83	16.844,50
de 12/02 a 11/05	22.211,07	1.482,08	23.693,15
de 12/05 a 16/11	32.699,48	2.004,31	34.703,79
a partir de 17/11	19.229,25	151,36	19.380,61
TOTAL	90.418,47	4.203,58	94.622,05

ANO 2016 (até 11 de fevereiro) - Vendas sem cumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC num total de 16.844,50 litros, facto gerador de dívida em sede de ISP, calculada nos termos seguintes:

Cálculo do ISP - 2016 (de 01/01 a 11/02)

Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Rodoviário - Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Colorido e Marcado				
P.P. 2710201990	Gasóleo colorido e marcado			
	Q x Tx Isp = X	Q x Valor CSR = Y	V = 0,02 x Y	CSR
Litros	16.844,50	16.844,50	37,39479	1832,34
Taxa ISP - GCM - (LT)	0,07751			
Taxa ISP - GR (LT)	0,27841	0,111	FFP	ISP
Valor ISP (G.Rod.-GCM)	3.384,06	1.869,74	42,11	3341,95

Rúbrica	Designação	Valor
592	ISP	3.384,06 €
504	CSR	1.832,34 €
506	Ret. N.º2 art.º 5	37,39 €
Total		5.253,79 €

ANO 2016 (entre 12 de fevereiro e 11 de maio) - Vendas sem cumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC num total de 23.693,15 litros, facto gerador de dívida em sede de ISP, calculada nos termos seguintes:

Cálculo do ISP - 2016 (a partir de 12/02 até 11/05)

Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Rodoviário - Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Colorido e Marcado				
P.P. 2710201990	Gasóleo colorido e marcado			
	Q x Tx Isp = X	Q x Valor CSR = Y	V = 0,02 x Y	CSR
Litros	23.693,15	23.693,15	52,598793	2577,34
Taxa ISP - GCM - (LT)	0,10751			
Taxa ISP - GR (LT)	0,33841	0,111	FFP	ISP
Valor ISP (G.Rod.-GCM)	5.470,75	2.629,94	59,23	5411,52

Rúbrica	Designação	Valor
592	ISP	5.470,75 €
504	CSR	2.577,34 €
506	Ret. N.º2 art.º 5	52,60 €
Total		8.100,69 €

ANO 2016 (entre 12 de maio e 16 de novembro) - Vendas sem cumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC num total de 34.703,79 litros, facto gerador de dívida em sede de ISP, calculada nos termos seguintes:

Cálculo do ISP - 2016 (a partir de 12/05 até 16/11)

Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Rodoviário - Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Colorido e Marcado							
P.P. 2710201990	Gasóleo colorido e marcado						
	Q x Tx Isp =X	Q x Valor CSR = Y	V = 0,02 x Y	CSR	Rúbrica	Designação	Valor
Litros	34.703,79	34.703,79	77,042414	3775,08	592	ISP	7.666,07 €
Taxa ISP - GCM- (LT)	0,10751				504	CSR	3.775,08 €
Taxa ISP - GR (LT)	0,32841	0,111	FFP	ISP	506	Ret. N.º2 art.º 5	77,04 €
Valor ISP (G.Rod.-GCM)	7.666,07	3.852,12	86,76	7579,31	Total		11.518,19 €

ANO 2016 (entre 17 de novembro e 31 de dezembro) - Vendas sem cumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC num total de 19.380,61 litros, facto gerador de dívida em sede de ISP, calculada nos termos seguintes:

Cálculo do ISP - 2016 (a partir de 17/11)

Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Rodoviário - Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Colorido e Marcado							
P.P. 2710201990	Gasóleo colorido e marcado						
	Q x Tx Isp =X	Q x Valor CSR = Y	V = 0,02 x Y	CSR	Rúbrica	Designação	Valor
Litros	19.380,61	19.380,61	43,024954	2108,22	592	ISP	4.087,37 €
Taxa ISP - GCM- (LT)	0,10751				504	CSR	2.108,22 €
Taxa ISP - GR (LT)	0,31841	0,111	FFP	ISP	506	Ret. N.º2 art.º 5	43,02 €
Valor ISP (G.Rod.-GCM)	4.087,37	2.151,25	48,45	4038,92	Total		6.238,61 €

ANO 2017

Vendas sem cumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC num total de 77.978,9 litros, facto gerador de dívida em sede de ISP, calculada nos termos seguintes:

Cálculo do ISP - 2017 (a partir de 01/01/2017)

Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Rodoviário - Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Colorido e Marcado					
P.P. 2710201990	Gasóleo colorido e marcado				
	Q x Tx Isp = X	Q x Valor CSR = Y	V = 0,02 x Y	CSR	
Litros	77.978,91	77.978,91	173,11318	8482,55	
Taxa ISP - GCM - (LT)	0,10751				
Taxa ISP - GR (LT)	0,33841	0,111	FFP	ISP	
Valor ISP (G.Rod.-GCM)	18.005,33	8.655,66	194,95	17810,38	

Rúbrica	Designação	Valor
592	ISP	18.005,33 €
504	CSR	8.482,55 €
506	Ret. N.º2 art.º 5	173,11 €
Total		26.660,99 €

Do somatório dos valores de dívida em sede de ISP calculados, resulta o quadro resumo da dívida apurada, por diferenças apuradas entre as vendas efetuadas e as vendas registadas corrigidas no POS/TPA:

Cód. Receita	Designação	2015	2016				2017	TOTAL
			Até 11-02-2016	De 12-02 a 11-05-2016	De 12-05 a 16-11-2016	De 17-11 a 31-12-2016		
592	ISP	18.710,09 €	3.384,06 €	5.470,75 €	7.666,07 €	4.087,37 €	18.005,33 €	57.323,67 €
504	CSR	10.130,83 €	1.832,34 €	2.577,34 €	3.775,08 €	2.108,22 €	8.482,55 €	28.906,36 €
506	Ret. N.º2 art.º 5º	206,75 €	37,39 €	52,60 €	77,04 €	43,02 €	173,11 €	589,91 €
TOTAL		29.047,67 €	5.253,79 €	8.100,69 €	11.518,19 €	6.238,61 €	26.660,99 €	86.819,94 €

Em termos globais o montante da dívida em sede de ISP ascende a 86.819,94 €.
(...)

IX.2 - Exercício do direito de audição

Em 04/07/2018 deu entrada nesta Alfândega um documento, com entrada n.º 2018..., (GPS), onde exerce o direito de audição, solicitando o pagamento da coima com redução prevista nos termos dos artigos 29.º e 30.º do RGIT.

No documento apresentado para exercício do direito de audição o sujeito passivo alega, no essencial, que em relação à;

Emissão de fatura de venda de GCM sem identificação do cliente

1) A preocupação do gerente sempre foi vender GCM apenas aos titulares do cartão de microcircuito, sabendo que aquele concedia um benefício e, como tal, as vendas de GCM só poderiam ser feitas ao titular de cartão válido. No entanto, e por desconhecimento, pois nunca tinha sido alertado, nem mesmo por parte

dos seus fornecedores, não emitia a fatura com identificação do consumidor julgando, e uma vez que já tinha feito o respectivo registo no TPA aquando da utilização do cartão de microcircuito, que a obrigatoriedade de identificação do consumidor ocorria, somente, se a venda fosse em montante superior a mil euros, como dispõe o n.º 15 do artº 36º do CIVA (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado). E "pensava que essa prática da emissão de feiura sem identificação do consumidor era legal e que nenhum prejuízo trazia para o Estado, pois nenhum benefício trazia pra mim ou pra a minha empresa".

2) O sujeito passivo argumenta que o procedimento de emitir fatura de venda de GCM sem identificação do cliente, apesar de legalmente irregular, não trouxe prejuízos para o Estado, uma vez que a fatura foi emitida a consumidor final, "foram pagos os impostos que havia a pagar, não sendo diferente se dessas faturas constasse, de facto, o nome do titular do cartão, uma vez que tais vendas foram feitas ao titular do cartão válido".

3) O sujeito passivo declara ainda que "assumir a responsabilidade pela diferença de valores de impostos que incidem sobre o combustível..-apenas por faturar sem nome, apesar de o termos vendido a quem legitimamente o podia adquirir e o termos, efetivamente, facturado, é algo extremamente violento, injusto, uma sanção totalmente desajustada, desproporcional num estado de direito, aplicada a quem, por mera falta de informação adequada não cumpriu um requisito meramente formal no preenchimento das faturas."

4) Conclui, afirmando não ter havido qualquer desvio da finalidade desse combustível, e que o Estado possui informação da identificação do consumidor, pela utilização do cartão de microcircuito emitido pela DGADR, não tendo acarretado qualquer prejuízo para o Estado, rogando, assim, o arquivamento destes autos, sob pena de conduzir à falência de uma empresa do interior, "vendo-se os seus sócios/familiares, no final de uma vida de trabalho, sem saúde e sem quaisquer condições económicas de sobrevivência."

IX.3. Análise dos elementos apresentados no Direito de Audição

- *As alegações expostas no direito de audição merecem-nos as seguintes considerações:*

Emissão de fatura de venda de GCM sem identificação do cliente

De acordo com a Portaria n.º 361-A/2008, n.º 6 e 8 e com a redacção dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro que aprovou o OE para 2015 ao n.º 5 do artigo 93º do Códigos dos IEC's, no momento em que ocorre a venda de gasóleo colorido e marcado deve ser, em simultâneo, registado o abastecimento no cartão do beneficiário através do POS/TPA do PAG, e emitido o respetivo documento de venda em nome desse beneficiário.

Ora vejamos essa legislação:

CÓDIGO DOS IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO (CIEC) Artigo 93.º

Taxas reduzidas

"5. O gasóleo colorido e marcado só pode ser adquirido pelos titulares do cartão electrónico instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos referidos no n.º 3, sendo responsável pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, o proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema electrónico de controlo, bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular de cartão."

Portaria n.º 361-A/2008

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

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

O NOME e o NIF são elementos que, segundo o CIVA - artigo 36º, n.º 5 alínea a), são fiscalmente relevantes:

CIVA - Código do Imposto sobre Valor Acrescentado

Artigo 36º

Prazo de emissão e formalidades das faturas

"5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: (Redacção do D.L. nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigorem 1 de Janeiro de 2013)

a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;"

Considerando que, a partir de 01-01-2015, por força da alteração normativa do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, aprovada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2015), passou a existir responsabilização fiscal dos titulares ou responsáveis legais de postos de abastecimento de combustíveis, com o pagamento do ISP (diferença entre o ISP aplicado ao gasóleo rodoviário e o aplicado ao gasóleo agrícola), quando não seja emitida a fatura em nome do titular do cartão e que, o previsto legalmente não está a ser cumprido, continuando a verificar-se os fundamentos que presidiram ao apuramento das vendas será de manter os valores apurados, em projeto de conclusões, para os anos de 2015, 2016 e 2017.

IX.4. Conclusão

Face ao exposto pelo sujeito passivo, continuando a verificar-se os todos os pressupostos de facto e de direito, que presidiram ao apuramento de imposto, decorrente de diversas situações que configuram o incumprimento de regras normativas, conforme resumo constante do ponto l A1), A2) e A3) do presente relatório, consideramos que não foi junto ao processo qualquer elemento

probatório que afaste o comunicado em sede de audição prévia, pelo que se elabora o presente relatório final.

O sujeito passivo solicitou o pagamento da coima com redução, prevista nos termos dos artigos 29.º e 30.º do RGIT.

- C) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação n.º ..., datada de 01-08-2018, no valor de € 92.716,83, cujo teor se dá como reproduzido;
- D) Em 21-08-2018, a Requerente pagou a quantia liquidada (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E) Clientes da Requerente emitiram as declarações que constam dos documentos n.ºs 4, 5 e 6 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- F) A Requerente emitiu as facturas que constam dos documentos 7, 8 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- G) Em 19-09-2018, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não se provou que quanto a todas as vendas de gasóleo colorido e marcado efectuadas pela Requerente tenham sido adquirentes titulares de cartões com microcircuito, designadamente nos casos que estão subjacentes à liquidação.

Os factos foram dados como provados com base no Relatório da Inspeção Tributária e nos documentos juntos pela Requerente.

3. Matéria de direito

No acórdão arbitral de 26-01-2019, apreciou-se matéria de direito nos termos que seguem.

O imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) incide sobre o gasóleo, nos termos dos artigos 1.º, alínea b), 5.º e 88.º, n.º 1, alínea a), do CIEC (Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 31 de Junho).

O gasóleo colorido e marcado (doravante “GCM”), destinado aos fins previstos no artigo 93.º, n.º 3, do CIEC beneficia de especial taxa reduzida, relativamente à taxa prevista no artigo 92.º.

A Requerente explora um posto de abastecimento de combustíveis em que, além do mais, comercializa GCM.

Nos termos do n.º 5 do mesmo artigo 93.º, a aquisição de GCM está sujeita ao uso de «cartão eletrónico instituído para efeitos de controlo da sua afetação aos destinos referidos no n.º 3».

O GCM só pode ser fornecido ou vendido a titulares de postos de abastecimento devidamente licenciados que sejam detentores de terminais point of sale (POS), nos termos do n.º 3.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio (também referidos como TPA, abreviatura de Terminal de pagamento automático, ou TPA/POS).

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção à Requerente e entendeu que existiram irregularidades na comercialização, enquadráveis no artigo 93.º, n.º 5, do CIEC, e o incumprimento dos n.ºs 5, 6 e 8 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio, designadamente:

- a) Vendas de GCM sem emissão de factura nominativa ao titular do cartão usando a designação «consumidor final», sem identificação do titular do cartão;*
- b) Vendas de GCM que não foram registadas no POS/TPA com o cartão de microcircuito do titular;*

- c) *Vendas de GCM a clientes que não eram titulares de cartão de microcircuito activo;*
- d) *Vendas de GCM superiores às que constam do ficheiro SAFT.*

O artigo 93.º, n.º 5 do CIEC, na redacção vigente nos anos de 2015, 2016 e 2017, (introduzida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro) estabelece o seguinte:

Artigo 93.º

Taxas reduzidas

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.

Os n.ºs 5 e 8 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio, estabelecem o seguinte:

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

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

(...)

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

3.1. Questão das vendas de GCM a clientes que não eram titulares de cartão de microcircuito activo

A Requerente defende que o n.º 3 do artigo 12.º do CIEC, que dispensa o pagamento quando estiverem em causa importâncias inferiores a 25 euros, até 31/03/2016, e de 10 euros, desde esta data e apresenta listas de transacções que entende abrangidas pela previsão daquela norma.

O referido n.º 3 do artigo 12.º refere que «não há lugar a cobrança do imposto quando o montante liquidado for inferior a € 10» (€ 25 até à redacção introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março).

Trata-se de uma isenção técnica, justificada pela onerosidade dos custos de cobrança que seriam, presumivelmente superiores à receita que se via arrecadar.

Por isso, esta norma apenas tem aplicação quando tenha sido efectuada uma liquidação desse valor, o que não foi o caso, e haja necessidade efectuar isoladamente a sua cobrança.

No caso em apreço, sendo o montante liquidado e cobrado muito superior àquele valor, não tem aplicação esta isenção técnica.

Por isso, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

3.2. Questão da emissão de factura em ano diferente da “descarga” no cartão

A Requerente defende que, quanto aos 1.070,57 litros de GCM referidos nas páginas 13 e 78 do Relatório da Inspeção Tributária, correspondentes à invocada diferença entre a quantidade abastecida e não registada no TPA em 2017, constata-se que se indicam diferenças inversas nos anos de 2015 e 2016.

A Requerente censura a Autoridade Tributária e Aduaneira por nada dizer sobre as diferenças relativas aos anos de 2015 e 2016 e não «retirar a consequência de tais oscilações que se materializam num efeito de “compensação inter-anual”».

Diz ainda a Requerente «que a AT não fez uma análise completa da matéria como lhe incumbia e cujo resultado seria diferente daquele a que chegou, a liquidação neste ponto não está fundamentada e como tal deve ser anulada» e que «as regras da faturação estão (e bem) inscritas nos diplomas relativos ao IVA (números 1 a 3 do artigo 36.º do CIVA) e nada no CIEC (v.g. n.º 5 do artigo 93.º) dispõe sobre o prazo em que as faturas devem ser emitidas».

Afigura-se que a Requerente tem razão quanto ao défice de fundamentação do Relatório da Inspeção Tributária quanto a este ponto.

Na verdade, o registo electrónico no sistema tem de ser efectuado no momento em que ocorram (n.º 6.º da Portaria n.º 361-A/2008), mas não se prevê qualquer regime especial para a emissão das facturas, pelo que poderão ser emitidas no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA.

Assim, não é clara a fundamentação da decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira, ao ter considerado, sem qualquer outra explicação que havia a diferença de 1.070,57 litros de GCM em 2017, entre as quantidades abastecidas e as registadas no sistema.

Pelo exposto, procede o vício de falta de fundamentação invocado pela Requerente, quanto a este ponto.

3.3. Vendas de GCM que não foram registadas no POS/TPA com o cartão de microcircuito do titular

A Requerente apresenta como justificação para a falta de registo com o cartão de microcircuito de vendas de GCM a existência de «relações de amizade e vizinhança, pois, só assim se justifica que agricultores que têm cartão eletrónico tenham sido abastecidas de gasóleo agrícola sem que o respetivo cartão eletrónico tenha sido “descarregado”».

A exigência de registo das aquisições no cartão com microcircuito justifica-se por razões de evitar a evasão fiscal e facilidade de controle pela Autoridade Tributária e Aduaneira da afetação do GCM aos destinos referidos no n.º 3.

O n.º 6.º da Portaria n.º 361-A/2008 não deixa qualquer dúvida quanto à necessidade de as vendas de GCM serem «obrigatoriamente registadas nos terminais POS no momento em que ocorram».

Na mesma linha o artigo 93.º, n.º 5, do CIEC estabelece a responsabilidade do «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».

Não há, assim, à face destas normas, a possibilidade de suprir a falta de registo no sistema eletrónico por declarações de alguns eventuais adquirentes. (¹)

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questões.

3.4. Vendas de GCM sem emissão de factura nominativa ao titular do cartão usando a designação «consumidor final», sem identificação do titular do cartão

¹ Neste contexto, há que notar que os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo que a Requerente refere não têm subjacentes estas normas, nem normas idênticas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira constatou que foram feitas vendas com facturas com a indicação de «consumidor final» nos anos de 205, 2016 e 2017: 90.626,32 litros no ano de 2015, 90.418,47 litros em 2016 e 74.987,26 em 2017.

O n.º 8.º da Portaria n.º 361-A/2018 refere que não é dispensada a emissão de «factura ou documento equivalente, emitida em nome do titular do respectivo cartão de microcircuito».

A Requerente diz que se tratará de «lapso da REQUERENTE a existir decorre do facto de para efeitos de IVA que é a sede da legislação sobre faturação somente a partir de 1.000 euros ser necessário identificar fiscalmente o cliente».

A Requerente defende que a Autoridade Tributária e Aduaneira, com «trabalho decerto aturado - certificaria a correspondência de cada uma dessas faturas aos registos efetuados nos TPA 295 655 e 893984 (cf. fls 17 e ss do Relatório Final) onde se ressalta para cada uma delas, o dia e hora, o nº de cartão; o nº de beneficiário e o nº de litros e o ME, sem margem para qualquer dúvida da legalidade do procedimento».

Aquela obrigação de emitir factura, apesar do registo informático no TAP/POS, existe desde 2008, quando foi emitida a Portaria n.º 361-A/2008, e não a partir do Orçamento do Estado para 2015, ao contrário do que diz a Requerente. Com este Orçamento, através da nova redacção dada ao n.º 5 do artigo 93.º, apenas se estendeu a estas situações de falta de emissão de factura a responsabilidade do proprietário ou responsável legal pela exploração do posto.

Por outro lado, aquelas obrigações especiais impostas na comercialização de GCM destinam-se a possibilitar à Autoridade Tributária e Aduaneira o controle efectivo da utilização do benefício sem necessidade do «trabalho decerto aturado» que a Requerente reconhece que seria necessário para apurar a correspondência de cada uma das facturas aos registos informáticos.

Como diz a Autoridade Tributária e Aduaneira, a «tarefa de cruzamento/correspondência a posteriori é uma tarefa infundável, senão mesmo impossível», como se indicia pelo facto de a Requerente, que tinha interesse em fazer no presente processo essa correspondência entre os registos efectuados nos TPA e as facturas, se ter limitado a dar alguns exemplos.

Visando aquela obrigação de emitir facturas com identificação dos adquirentes facilitar o controle da correcta utilização do benefício, através do cruzamento da informação em posse do vendedor e do adquirente, possibilitando a detecção de fraudes e evasão fiscal, não se pode considerar aquela obrigação uma formalidade inútil ou desproporcionada, inclusivamente por que é manifesta a facilidade de lhe dar cumprimento pelo vendedor. Por isso, não se pode considerar que a exigência dessa formalidade e consequências para a sua omissão sejam incompatíveis com o princípio constitucional da proporcionalidade.

Por outro lado, esta formalidade da emissão de factura com identificação do adquirente tem precisamente em vista a mesma finalidade de evitar evasão fiscal que se prossegue com a exigência de registo no cartão da aquisição do adquirente, pelo que não se pode considerar injustificado que a omissão desta formalidade tenha a mesma consequência que tem a falta de registo no cartão.

Como bem refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, «mesmo que se verificasse a exacta coincidência de todos os dados – quantidades, valores, dia e hora – da factura com os do registo do cartão no TPA, tal coincidência não é meio de prova suficiente e adequada de que a venda foi efectivamente feita ao titular daquele cartão, porquanto, a experiência demonstra que pode ocorrer a venda a uma pessoa, mediante a utilização abusiva do cartão de outrem». É a comprovação de que o adquirente foi o titular do cartão que se pretende reforçar com a exigência de identificação do adquirente na factura.

Sendo a exigência cumulativa um reforço das possibilidades de controle pela Autoridade Tributária e Aduaneira, facilitando-lhe a fiscalização que, sem essa formalidade, seria «trabalho decerto aturado» (como reconhece a Requerente), e sendo uma formalidade cujo cumprimento não se afigura apreciavelmente mais oneroso que o registo electrónico da transacção, não se pode considerar desajustada a imposição da mesma consequência para a omissão dessa formalidade, que é a responsabilização do proprietário ou responsável legal pela exploração do posto. A utilização abusiva de cartões de terceiros nos registos no sistema de controlo, podendo reconduzir-se à aquisição de GCM com benefício por quem a ele não tem direito, não é uma situação

de evasão fiscal substancialmente distinta da aquisição por quem nem sequer é titular de cartão com microcircuito.

Por isso, o n.º 5 do artigo 93.º do CIEC não ofende os princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade, invocados pela Requerente.

Assim, estando esta formalidade prevista na lei e estando expressamente prevista a responsabilidade dos proprietários ou responsáveis legais dos postos «em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular de cartão» (parte final do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC), não se pode deixar de reconhecer que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão, ao liquidar com base na falta de emissão de «facturas em nome do titular do cartão».

Por isso, tendo os tribunais arbitrais de decidir de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade (artigo 2.º, n.º 2, do RJAT), não enfermando de inconstitucionalidade o n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, não há alternativa a reconhecer que a aplicação daquela norma pela Autoridade Tributária e Aduaneira foi correcta.

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

4. Reforma da decisão arbitral

A questão sobre a qual foi interposto recurso foi a apreciada no ponto 3.4. da decisão arbitral («*Vendas de GCM sem emissão de factura nominativa ao titular do cartão usando a designação «consumidor final», sem identificação do titular do cartão»*).

Assim, com os fundamentos do referido acórdão do Tribunal Constitucional, que se dá como reproduzido, é de considerar inconstitucional o n.º 5 do artigo 95.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), no segmento em que determina ser 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 vendidas a portador de cartão eletrónico para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular do cartão.

Consequentemente, a liquidação impugnada enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, na parte respectiva, o que justifica a sua anulação, na parte em que assenta naquele segmento, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR), pelo que enferma do mesmo vício (para além do vício de falta de fundamentação declarado não ponto 3.2. da decisão arbitral).

5. Restituição das quantias pagas

Em 21-08-2018, a Requerente pagou a quantia liquidada.

O pedido de pronúncia arbitral procede quanto à parte da liquidação que tem como pressupostos os 1.070,57 litros de GCM referidos no ponto 3.2. da decisão arbitral (valor liquidado de € 366,03) e quanto às vendas com facturas com a indicação de «consumidor final» nos anos de 2015, 2016 e 2017: 90.626,32 litros no ano de 2015, 90.418,47 litros em 2016 e 74.987,26 em 2017 (valor liquidado de € 83.618,63) (no total € 83.984,66).

Tendo em conta que foram liquidados juros compensatórios no montante de € 5.896,89 com base no valor de € 86.819,94, ao montante de € 83.984,66 relativamente ao qual se justifica a anulação da liquidação, correspondem juros compensatórios no montante de € 5.704,32.

Assim, no total a Requerente tem direito à restituição de € 89.688,98 (sendo € 390,89 referentes ao vício de falta de fundamentação e € 89.298,09 quanto ao vício de inconstitucionalidade).

6. Juros indemnizatórios

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

(...)

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

(...)

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

Como o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir, este artigo 43.º, n.º 1, da LGT apenas prevê o direito a juros indemnizatórios quando se demonstra um erro nos pressupostos facto ou de direito da liquidação, o que não sucede quanto a anulação se baseia em vício de forma, por falta de fundamentação. (²)

² Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 05-05-1999, processo n.º 05557A, publicado em Boletim do Ministério da Justiça n.º 487, página 181;
- 17-11-2004, processo n.º 0772/04;
- de 27-06-2007, processo n.º 080/07;
- de 01-10-2008 processo n.º 0244/08;
- de 29-10-2008, processo n.º 0622/08;
- de 21-01-2009, processo n.º 0945/08;
- de 04-02-2009, processo n.º 0766/08;
- de 09-09-2009, processo n.º 0369/09

Assim, a Requerente apenas tem direito a juros indemnizatórios, os termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, quanto à parte da anulação que se reporta ao vício de inconstitucionalidade, no montante de € 89.298,09.

Os juros indemnizatórios devem ser calculados com base na quantia de € 89.298,09 e contados desde 21-08-2018, data em que a Requerente efectuou o pagamento dessa quantia, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

7. Decisão

Nestes termos, decide-se:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente a liquidação n.º..., quanto ao montante de € 89.688,98;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia de € 89.688,98;
- d) Julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente nos termos referidos no ponto 4 deste acórdão.
- e) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira quanto aos restantes pedidos.

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 92.716,83**.

9. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 3,27% e de cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 96,73%³.

Lisboa, 31-08-2020

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Fernando Araújo)

(António Alberto Franco)

³ Versão que já incorpora o teor do Despacho de Retificação do Tribunal Arbitral, notificado às partes em 09-11-2020.

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 459/2018-T

Tema: Gasóleo colorido e marcado. Imposto Sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR). Formalidades.

*Substituída pela Decisão arbitral de 31 de agosto de 2020.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Fernando Borges de Araújo e Dr. António Alberto Franco (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 28-11-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... LDA, pessoa colectiva n.º ..., com sede em ..., ...-... ... (doravante designada por "Requerente"), veio, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pretende a anulação da Liquidação n.º..., de 01-08-2018, na importância total de € 92.716,83, relativa a Imposto Sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR) e Juros Compensatórios (JC) decorrentes da Inspeção identificada por Processo OI2018....

A Requerente pede ainda o reembolso da quantia referida, acrescida de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 19-09-2018.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, os Árbitros que inicialmente foram designados pelo Conselho Deontológico comunicaram a aceitação do encargo, no prazo aplicável.

Em 08-11-2018 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 28-11-2018.

A Administração Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em que defendeu que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 07-01-2019, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

Em 24-01-2019, a Requerente veio juntar cópia da decisão arbitral proferida no processo n.º 58/2018-T, *«à qual o requerente se pretendia arrimar nas alegações a produzir, uma vez que os contornos de facto e de direito são idênticos»*.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

H) Foi realizada pela Alfândega de ...uma inspecção à Requerente relativa à actividade de aquisição e venda, nos anos de 2015, 2016 e 2017, do Gasóleo Colorido e Marcado destinado à agricultura, doravante designado “GCM”;

I) Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

A) QUANTO AOS FACTOS APURADOS

O operador explora este posto de abastecimento de combustível (PAC), sito em ... – ...;

Durante esse período foram apuradas diversas situações que configuram o incumprimento de regras normativas que iremos desenvolver ao longo do presente relatório;

A1) - VENDAS NÃO REGISTADAS DEVIDAMENTE NO TPA

De forma a agregar toda a informação apresentada no ponto anterior, apresentam-se quadros resumo do ano, relativo às vendas que não foram devidamente registadas no TPA. cujas quantidades se resumem:

MOTIVO	LOCALIZAÇÃO NO RELATÓRIO	2015	2016				2017
			01/01 a 11/02	12/02 a 11/05	12/05 a 16/11	17/11 a 31/12	
Vendas a Consumidor Final - A	CAP IV – Ponto 7 e 8	90.626,32	16.278,67	22.211,07	32.699,48	19.229,25	74.987,26
Vendas não Registadas no TPA - B	CAP IV – Ponto 7 e 8	2.325,35	522,23	1.433,33	1.901,31	51,36	1.851,08
Divergências nas Vendas Apuradas (Ponto 3) - C							1.070,57
Quantid. Tributável - D=A+B+C	CAP IV – Ponto 7 e 8	92.951,67	16.800,90	23.644,40	34.600,79	19.280,61	77.908,91
			Total= 94.326,70				

A2) - VENDA A NÃO TITULAR DE CARTÃO

Durante o período em análise, a empresa vendeu gasóleo agrícola a clientes que à data dos abastecimentos, de acordo com a informação obtida da Base de Dados da DGADR, não eram titulares de cartão de microcircuito ativo, conforme se apresentam no quadro do capítulo V.

A3) - APURAMENTO DE DÍVIDA EM SEDE DE ISP - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Considerando o Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de junho que aprova o novo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC).

Considerando o Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de junho que aprova o novo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), revogando com a sua entrada em vigor a 21 de julho o Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro.

Considerando que os combustíveis em geral e os gasóleos em particular estão sujeitos ao Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), de acordo com o previsto nas disposições conjugadas do artigo 5.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 88.º do CIEC.

Considerando que, de acordo com o disposto nos n.ºs 1, 3 e 5 do artigo 93.º do CIEC, são tributados com uma taxa reduzida os gasóleos coloridos e marcados adquiridos por titulares do cartão eletrónico instituído para efeitos de controlo de afetação aos destinos autorizados.

Considerando que, de acordo com o previsto no n.º 5 do artigo 93.º e alínea h) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC, o proprietário ou responsável legal pela exploração dos postos autorizados para venda ao público de GCM é responsável pelo pagamento do montante do imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e o aplicável ao GCM, relativo às quantidades que venderam e que não se encontrem devidamente registados no sistema informático associado aos cartões eletrónicos atribuídos.

Considerando que, nos termos do n.º 3 do artigo 11.º do CIEC, no caso de prática de irregularidade que prejudique a cobrança de imposto, deverá a

estância aduaneira competente proceder à sua liquidação e à notificação do respetivo sujeito passivo.

Considerando que a liquidação tem por base o n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, conjugado com o n.º 5 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, ou seja, o imposto a liquidar resulta da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao GCM, em relação às quantidades que sejam vendidas e não fiquem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões de microcircuito atribuídos.

Considerando que nos anos de 2015, 2016 e 2017 foram apuradas quantidades de GCM vendidas e que não foram devidamente registadas nos cartões dos adquirentes.

Considerando que foram apuradas quantidades de GCM vendidas a não titulares de cartão de acesso. Deverá então proceder-se à liquidação do ISP devido, relativo às vendas de GCM efetuadas durante o período indicado, relativamente às quais não foram reatados os registos devidos no POS/TPA:

Cód. Receita	Designação	2015	2016				2017	TOTAL
			Até 11-02-2016	De 12-02 a 11-05-2016	De 12-05 a 16-11-2016	De 17-11 a 31-12-2016		
592	ISP	18.710,09 €	3.384,06 €	5.470,75 €	7.666,07 €	4.087,37 €	18.005,33 €	57.323,67 €
504	CSR	10.130,83 €	1.832,34 €	2.577,34 €	3.775,08 €	2.108,22 €	8.482,55 €	28.906,36 €
506	Ret. Nº2 artº 5º	206,75 €	37,39 €	52,60 €	77,04 €	43,02 €	173,11 €	589,91 €
TOTAL		29.047,67 €	5.253,79 €	8.100,69 €	11.518,19 €	6.238,61 €	26.660,99 €	86.819,94 €

Ao abrigo do n.º 3 do artigo 11.º do CIEC, haverá lugar ao registo de liquidação a posteriori, pelo que deverá ser processado o competente impresso de liquidação (IL), no montante global de 86.819,94 € (conforme demonstração no capítulo VI), acrescido dos respetivos juros compensatórios, calculados nos termos do disposto no artigo 35.º da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98.

O sujeito passivo exerceu o direito de audição prévia, nos termos do relatado no ponto IX do presente relatório.

Sobre o ÍSP apurado, bem como sobre o valor de venda referente às quantidades transacionadas de GCM que não foram devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo e que se encontram identificadas no presente relatório, será ainda devido IVA a liquidar pela Direção de Finanças de

No que diz respeito às irregularidades estão descritas no capítulo VII do presente relatório.

De acordo com o previsto na alínea h) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC, é sujeito passivo o operador económico A... LDA. – NIPC

(...)

2.4 - Dados de compras globais - fonte de informação - fornecedores

De acordo com a informação quantitativa recolhida junto dos diversos fornecedores e que foi apresentada nos pontos 2.1 a 2.3, resulta o quadro resumo dos fornecimentos de GCM efetuados à empresa A... LDA. durante o período em análise.

ANO				
Fornecedor	2015	2016	2017	
E... S.A.	96803	80400	44921	
F... S. A.	-----	15999	41994	
G... S.A.	14005	-----	-----	
H... Lda.*	-----	-----	8004	
TOTAIS ANO	110.808	96.399	94.919	

* Não foi efetuado controlo cruzado com este fornecedor, uma vez que as quantidades adquiridas não possuem relevância material

(...)

2.6.4 - MAPA RESUMO DE COMPRAS:

Seguidamente apresenta-se quadro resumo das compras de acordo com as duas fontes de informação trabalhadas e o apuramento da respetiva diferença.

Pelos valores apurados, conclui-se pela conformidade dos registos efetuados pela empresa, sendo as diferenças irrelevantes no universo trabalhado.

GCM	2015	2016	2017	TOTAL
TOTAL COMPRAS (DADOS EMPRESA) - A	110.808,00	90.399,00	100.919,00	302.126,00
TOTAL COMPRAS (DADOS FORNECEDORES) - B	110.808,00	96.399,00	94.919,00	302.126,00
DIFERENÇA - C=A-B	0,00	-6.000,00*	6.000,00*	*Fat n.º 4.761

(...)

3 - APURAMENTO DAS VENDAS/ABASTECIMENTOS DE GCM

Tendo por base as quantidades adquiridas de GCM aos diversos fornecedores e usando a fórmula $Vendas\ apuradas = E_i + Compras - E_f$, pretende-se calcular o valor quantitativo das vendas/abastecimentos, com base nos indicadores mencionados, de forma a ter desde logo a ideia global da atividade de cada PAC, no que diz respeito especificamente à comercialização de gasóleo colorido e marcado.

De referir que as existências iniciais do ano seguinte são as finais do ano anterior - ($E_{inicial\ de\ 2015} = E_{final\ de\ 2014}$).

Apesar de terem sido requisitados os inventários a 31/12/2014, a 31/12/2015, a 31/12/2016 e a 31/12/2017, apenas foram enviados, pelo contabilista do PAC, os referentes a 31/12/2015 e a 31/12/2017.

Após vários contatos telefónicos com o Sr. B..., funcionário do gabinete de contabilidade D..., Lda., do qual é gerente o contabilista do PAC - Sr. C..., no sentido de enviar os inventários que faltavam, estes não foram disponibilizados. Foram, então, tomadas diligências junto da DF de ... para que esta facultasse o inventário de 31/12/2014 e o 31/12/2016, caso os inventários tivessem sido comunicados à AT. Esses elementos foram enviados por e-mail em 13-06-2018. Começamos por apresentar as existências reportadas a cada período pelo PAC (inventário);

EXISTÊNCIAS

Quantidade em litros reportada a:			
01-01-2015	01-01-2016	01-01-2017	31-12-2017
600,00	5000,00	300,00	2.000,00

Quadros resumo das vendas apuradas, aplicando a fórmula, e considerando a fatura n.º 4.761 de 21-12-2016, referida no ponto 2.6.4 - MAPA RESUMO DE COMPRAS, como tendo sido lançada no ano 2016:

VENDAS APURADAS

APURAMENTO DE VENDAS DE ACORDO COM AS COMPRAS						
ANO	Einicial A	Compras B	Efinal C	Vendas apuradas D=(A+B)-C	Vendas SAFT E	Dif. F=D-E
2015	600,00	110.808,00	5.000,00	106.408,00	108.355,00	-1.947,00
2016	5.000,00	96.399,00	300,00	101.099,00	106.601,47	-5.502,47
2017	300,00	94.919,00	2.000,00	93.219,00	92.148,43	1.070,57

Os valores apurados, em que na coluna "DIF" aparecem a positivo, significam que as vendas apuradas são superiores às vendas constantes no ficheiro do SAFT.

4 - ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO - VENDAS/ABASTECIMENTOS de GCM

A atividade comercial de venda/abastecimento de GCM pode ocorrer de quatro formas distintas, a saber:

- *vendas a clientes a pronto pagamento, em que é emitida de imediato fatura/recibo ou fatura simplificada;*
- *vendas a clientes a crédito.*

A análise da vertente vendas foi efetuada com base no SAFT, uma vez que segundo o e-mail com n.º de entrada 2018..., de 27/02/2018, remetido pelo contabilista do PAC, não existem mapas de registos diários/mensais, nem extraio de gestão de stocks de GCM.

a) Ficheiros SAFT de Vendas;

No momento do controlo inicial foram solicitados os ficheiros SAFT/faturação do posto.

4.1 - FICHEIRO SAFT DE VENDAS MENSAIS

De acordo com os ficheiros de vendas SAFT para o período em análise, as quantidades vendidas são as que se apresentam por ano/mês:

Mês	2015		2016		2017		Total	
	Quant	Valor	Quant	Valor	Quant	Valor	Quant	Valor
Janeiro	13.455,00	9.481,26	13.005,31	7.854,89	8.963,53	6.729,86	35 423,84	24 066,01
Fevereiro	9.100,00	6.639,28	10.282,89	5.985,06	7.535,00	5.565,29	26 917,89	18 189,63
Março	14.907,60	11.530,30	9.656,80	6.323,07	9.960,00	7.362,80	34 524,40	25 216,17
Abril	7.192,40	5.562,97	7.555,00	4.918,41	8.673,48	6.312,17	23 420,88	16 793,55
Mai	8.100,15	6.362,42	7.341,00	4.940,05	5.149,52	3.620,93	20 590,67	14 923,40
Junho	5.699,85	4.461,40	7.612,00	5.322,06	6.817,00	4.726,65	20 128,85	14 510,11
Julho	7.130,00	5.480,47	5.343,00	3.586,64	5.510,94	3.732,14	17 983,94	12 799,25
Agosto	8.062,50	5.824,54	6.882,00	4.557,18	8.089,06	5.505,49	23 033,56	15 887,21
Setembro	6.527,50	4.498,29	5.188,00	3.527,61	4.002,00	2.699,95	15 717,50	10 725,85
Outubro	6.600,00	4.581,00	8.234,00	5.624,04	6.927,00	4.672,11	21 761,00	14 877,15
Novembro	5.460,70	3.667,85	7.575,00	5.181,84	6.113,00	4.189,69	19 148,70	13 039,38
Dezembro	16.119,30	10.383,19	17.926,47	12.900,05	14.407,90	9.927,66	48 453,67	33 210,90
Total	108.355,00	78.472,97	106.601,47	70.720,90	92.148,43	65.044,74	307 104,90	214 238,61

4.2 - VENDAS POR CLIENTE E POR ANO - FONTE SAFT

Tendo por base a mesma fonte de informação foi retirada a informação sobre a venda por número de contribuinte, cujos resultados se apresentam no quadro seguinte:

VENDAS POR CLIENTE

NIF	CLIENTE	2015		2016		2017		TOTAL	
		Quant.	Valor	Quant.	Valor	Quant.	Valor	Quant.	Valor
	Consumidor Final			50,00	31,59	50,00	35,80	100,00	67,39
	I...			35,00	24,75			35,00	24,75
	J...			10,40	7,35			10,40	7,35
	Consumidor Final			170,00	103,51	45,00	33,09	215,00	136,60
	Consumidor Final			76,00	53,74			76,00	53,74
	K...	63,00	49,01	148,75	108,76			211,75	157,77
	Consumidor Final			200,00	141,42			200,00	141,42
	Consumidor Final			62,86	47,79			62,86	47,79
	L...	48,00	35,43					48,00	35,43
	Consumidor Final	65,00	43,66					65,00	43,66
	M...	40,00	27,04					40,00	27,04
	N...	150,00	100,75	100,00	71,59			250,00	172,34
	O...	500,00	388,94	445,11	326,55			945,11	715,49
	P...			27,00	19,09			27,00	19,09
	Q...			43,60	24,81	20,00	13,48	63,60	38,29
	R...	7.415,49	5.536,55	9.467,83	6.444,69	10.432,40	7.668,13	27 315,72	19 649,37
	Consumidor Final	25,00	16,90					25,00	16,90
	S...	5.444,54	3.855,64			2.108,09	1.567,21	7 552,63	5 422,85
	Consumidor Final	630,00	483,74					630,00	483,74
	U... Lda	472,65	345,92	1.338,25	875,73	1.250,00	936,48	3 060,90	2 158,13
	T...	51,68	35,40					51,68	35,40
	W... LDA	2.023,32	2.102,72	4.008,20	2.657,50	3.255,68	2.235,43	10 067,20	6 995,65
999999990	Consumidor Final	90.626,32	65.451,27	90.418,47	59.782,04	74.987,26	52.555,14	256 032,05	177 788,45
	Total	108.355,00	78.472,97	106.601,47	70.720,91	92.148,43	65.044,76	307 104,90	214 238,64

5 - QUANTIDADES DE VENDIDAS/ABASTECIDAS A CONSIDERAR

De acordo com os resultados apresentados e tendo em conta o atrás explanado, vamos considerar as quantidades obtidas a partir dos ficheiros SAFT para efeitos de análise geral e para a análise particular (em função do cliente). Assim e em resumo, as quantidades vendidas a considerar por ano são as seguintes:

ANO	VENDAS POR ANO - TOTAIS
	QT EM LT
2015	108.355,00
2016	106.601,47
2017	92.148,43

6 - ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO - REGISTOS NOS TPA/POS

Atenta a especificidade das normas reguladoras da comercialização do GCWI será feita uma análise detalhada para o período em análise, no que diz respeito aos registos efetuados nos TPA/POS (point of sale), de forma a avaliar o cumprimento dos normativos legais que regem esta matéria, nomeadamente o previsto nos n.º 5 e n.º 6 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, que dispõe o seguinte;

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

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

A empresa A... LDA. que explora o PAG em análise, tem/teve atribuídos os seguintes TPA's com movimentos de registo de GCM:

> TPA 295655 -com 2.358 movimentos entre 01-01-2015 a 31-12-2017;

> TPA 893984-com apenas 1 movimento entre 01-01-2015 a 31-12-2017,

A empresa no momento do início da ação informou que, efetivamente, utilizou uma única vez o TPA com o n.º 893984, usando apenas o TPA com o n.º 295655.

De acordo com a consulta efetuada em 12-06-2018, verifica-se que a data da última operação com o TPA com o n.º 893984 foi em 2016, conforme print demonstrativo:

(...)

6.1. - REGISTOS EFETUADOS NO TPA 295655 e 893984

Apresentam-se de seguida os registos existentes no período compreendido entre 01-01-2015 a 31-12-2017, tal como constam da base de dados da DGADR e numa segunda abordagem resumida, por anos e meses, assim como mapa global de fornecimentos por cliente e por período.

(...)

Tendo por base o ficheiro integral dos registos no TPA, resulta o quadro agregado com a informação global dos registos efetuados nos TPA n.º 295655 e 893984, para os anos 2015, 2016 e 2017.

REGISTOS (LITROS) NO TPA 295655 e 893984, POR MÊS NO PERÍODO DE 01-01-2015 A 31-12-2017

MÊS	2015	2016	2017	Total
JANEIRO	5.124,00	5.567,00	5.640,00	16.331,00
FEVEREIRO	6.389,00	6.321,00	5.124,20	17.834,20
MARÇO	11.114,00	7.339,00	8.508,00	26.961,00
ABRIL	7.776,00	9.898,40	13.499,00	31.173,40
MAIO	9.947,00	4.443,00	9.458,00	23.848,00
JUNHO	8.487,00	8.885,70	6.412,80	23.785,50
JULHO	5.672,70	8.322,80	7.235,50	21.231,00
AGOSTO	9.652,00	9.824,20	9.562,10	29.038,30
SETEMBRO	7.135,30	7.221,50	5.197,00	19.553,80
OUTUBRO	5.966,50	6.762,60	7.207,10	19.936,20
NOVEMBRO	8.363,00	8.320,80	4.798,00	21.481,80
DEZEMBRO	18.334,00	16.825,00	12.674,00	47.833,00
Total	103.960,50	99.731,00	95.315,70	299.007,20

6.2. - REGISTOS EFETUADOS NO TPA 295655 e 893984 POR ANO E POR CLIENTE

Agora e tendo por base a mesma fonte de informação apresenta-se o mapa resumo dos registos no TPA por ano e por titular de cartão:

REGISTOS NO TPA 295655 e 893984, POR CLIENTE E POR ANO

(...)

7 - AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS REGRAS DE COMERCIALIZAÇÃO DE GCM

De forma a avaliar o cumprimento das regras de comercialização do GCM, vamos, nesta fase, fazer a análise e confrontação da informação recolhida;

- das quantidades vendidas, de acordo com os valores indicados no ponto 4 do presente relatório;

- dos registos nos TPA, com base nos dados da DGADR, de acordo com as quantidades apuradas no ponto 6;

7.1 - COMPARAÇÃO DIRETA ENTRE AS DUAS FONTES DE INFORMAÇÃO

A primeira avaliação é feita a partir da comparação direta entre as vendas apuradas, abordadas no ponto 3 deste relatório, a considerar e os registos no TPA, por cada ano:

GLOBAIS (Lt)			Diferenças		
Ano	VENDAS (1)	TPA – registos (2)	A=[2-1]	B=Ponto 3	C=A+B
2015	108.355,00	103.960,50	-4.394,50		-4.394,50
2016	106.601,47	99.731,00	-6.870,47		-6.870,47
2017	92.148,43	95.315,70	3.167,27	1.070,57	4.237,84
Total	307.144,90	299.007,20	-8.097,70	1.070,57	-7.027,13

Obs.: Os valores negativos na coluna "diferença", significam a quantidade de GCM vendido/abastecido que não foi registado no TPA.

No caso da diferença refletir valores positivos, significa que a quantidade de GCM registado excede as quantidades vendidas.

Pela análise dos resultados, desde logo se conclui que a prática utilizada não é condizente com as regras de comercialização previstas na Portaria n.º 361-A/20Q8, de 12 de maio, assim como é facto gerador de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), nos termos previstos no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC;

De forma a perceber melhor as diferenças encontradas, nos pontos seguintes será feita uma análise mais exaustiva tendo em conta as vendas e os registos por cliente.

7.2 - COMPARAÇÃO DIRETA POR CLIENTE

Nesta fase, o objetivo é a comparação entre as vendas por cliente, de acordo com os ficheiros SAFT e os registos nos TPA, averbados nos respetivos cartões de cada um dos clientes, por cada ano e por PAC.

(...)

Em função do exposto, foi feita a análise exaustiva de todos os clientes identificados, por cada ano e por PAC, onde foram detetadas diversas situações particulares identificadas que podem configurar incumprimentos das normas em matéria de comercialização do produto GCM.

Para o tratamento em particular, apenas são apresentadas as situações julgadas relevantes, para a análise pretendida do resultado da comparação entre as duas fontes de informação, tendo como critério de referência para a pesquisa o número de contribuinte do adquirente e dos titulares de cartão de acesso ao GCM.

Contudo e devido à prevalência da utilização da faturação em "Consumidor Final" é essa a primeira análise que apresentamos.

7.2.1 AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO PONTO 8 DA PORTARIA N.º 361-A/2008, 12 MAIO E DO N.º 5 DO ARTIGO 93.º DO CIEC

Consumidor Final

No período relativo ao ano de 2015, 2016 e 2017, da análise dos ficheiros SAFT, foi constatado que, nas vendas de GCM, o operador A... LDA., com NIPC ..., não emite, de forma generalizada documentos de venda nominativos, ou seja, com indicação do nome do adquirente, usando de forma recorrente a designação "Consumidor Final" e sem indicação do n.º de contribuinte do titular do cartão. O ponto 8 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, diz expressamente o seguinte: "O registo no sistema informático, através dos terminais PÓS, de cada abastecimento efetuado, não dispensa a emissão da respetiva fatura ou documento equivalente, emitida em nome do titular do respetivo cartão de microcircuito".

O previsto legalmente não está a ser cumprido.

A partir de 01-01-2015, por força da alteração normativa do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, aprovada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2015), passou a existir responsabilização fiscal dos titulares ou responsáveis legais de postos de abastecimento de combustíveis, com o pagamento do ISP (diferença entre o ISP aplicado ao gasóleo rodoviário e o aplicado ao gasóleo agrícola), quando não seja emitida a fatura em nome do titular do cartão.

Foi feita a recolha das vendas a "Consumidor Final" no ano de 2015, 2016 e 2017, entre 1 de janeiro e 31 de dezembro, respetivamente, apurando-se que foram vendidos 90.626,32 litros no ano de 2015, 90.418,47 litros em 2016 e 74.987,26 em 2017, conforme mapas que se apresentam:

ANO	NIF	NOME	QT em LT	Total faturas emitidas nessas condições
2015	999999990	Consumidor final	90.626,32	509
2016	999999990	Consumidor final	90.418,47	525
2017	999999990	Consumidor final	74.987,26	448
TOTAL			256.032,05	1482

VENDAS A CONSUMIDOR FINAL - PERÍODO DE 01-01-2015 A 31-12-2017																	
NIF	Cliente	Ano	Tipo Doc	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	Total	
999999990	Consumidor final	2015	FS	13.026,00	8.223,50	11.982,10	5.660,74	6.220,95	7.665,40	5.832,54	10.868,00	5.660,60	6.088,60	4.550,44	12.447,45	98.226,32	
			NC						4.000,00		3.600,00						7.600,00
			Total	13.026,00	8.223,50	11.982,10	5.660,74	6.220,95	3.665,40	5.832,54	7.268,00	5.660,60	6.088,60	4.550,44	12.447,45	90.626,32	
		2016	FS	11.913,53	8.750,56	7.796,62	5.938,63	6.110,11	5.633,19	4.731,4	6.118,7	3.546,96	6.897,53	6.560,6	16.821,65	90.819,47	
			NC							400,00			1,00				401,00
			Total	11.913,53	8.750,56	7.796,62	5.938,63	6.110,10	5.633,19	4.331,40	6.116,70	3.545,96	6.897,53	6.560,60	16.821,65	90.418,47	
	2017	FS	7.545,60	6.458,45	8.337,35	5.984,19	3.660,52	4.619,22	4.363,84	6.834,66	2.773,31	5.834,00	5.075,00	13.501,10	74.987,26		
		NC															
		Total	7.545,60	6.458,45	8.337,35	5.984,19	3.660,52	4.619,22	4.363,84	6.834,66	2.773,31	5.834,00	5.075,00	13.501,10	74.987,26		

7.2.2 - FATURAÇÃO EMITIDA SEM EXISTÊNCIA DE REGISTO CORRESPONDENTE NO TPA

No período em análise, na situação em concreto deste subponto, não são apresentados os registos de faturação a "Consumidor Final".

Sendo essa faturação superior aos registos em TPA, nas situações demonstradas abaixo importa detalhar os mesmos e quais os clientes em causa.

Na análise, para o período desta ação, foram identificadas 2 situações: VENDAS A CLIENTES NÃO TITULARES DE CARTÃO ATIVO:

VENDAS A CLIENTES NÃO TITULARES DE CARTÃO ATIVO entre 01-01-2015 e 31-12-2017					
NIF	NOME	2015	2016	2017	TOTAL
	X... (*)		50,00	50,00	100,00
	V...		76,00	20,00	96,00
	K...	63,00	148,75		211,75
	M...	40,00			40,00
	P...		27,00		27,00
	Q...		43,60		43,60
	Y...	25,00			25,00
	T... LDA	51,68			51,68
TOTAL		179,68	345,35	70,00	595,03

No quadro infra, está identificado com (*) 1 contribuinte, em que os documentos de venda foram emitidos ao cliente identificado no quadro, sendo efetuados os respetivos registos em cartão titulado pelo cônjuge dos mesmos.

Nesta situação do cônjuge, apesar dos normativos legais que regem esta matéria, não serem totalmente conclusivos, têm vindo a ser relevados e aceites os registos como validamente efetuados.

As situações que se enquadram neste ponto, verificam-se em 2016 e 2017 e num total de 100.00 Lt. quantidade registada em cartão do cônjuge, (quantidades não contabilizadas para tributação).

Seguidamente, apresenta-se para o cliente supracitado a informação, no que diz respeito à faturação, ao titular de cartão e respetivos registos no TPA/POS:

REGISTO	DADOS DOS REGISTOS SAFT e TPA do Cônjuge						
SAFT	Data Fatura	N.º Fatura	Tipo de Doc.	Descrição Produto	NIF	Cliente	Quantidade
	13-04-2016	VE V/8626	FS	GL AGRICOLA		X...	50,00
TPA	Data/Hora	Nº Cartão	Actividade	Nº Benef.	NIF	Nome	Nº de Litros
	13-04-2016 09:54:18	2456593	DRAPC-BL			Z...	50,00
SAFT	Data Fatura	N.º Fatura	Tipo de Doc.	Descrição do Produto	NIF	Cliente	Quantidade
	17-05-2017	VE V/11724	FS	GL AGRICOLA		X...	50,00
TPA	Data/Hora	Nº Cartão	Actividade	Nº Benef.	NIF	Nome	Nº de Litros
	17-05-2017 14:21:34	2456593	DRAPC-BL			Z...	50,00

VENDAS A CLIENTES TITULARES DE CARTÃO ATIVO sem registos no TPA

VENDAS A CLIENTES TITULARES DE CARTÃO ATIVO sem registos no TPA entre 01-01-2015 e 31-12-2017					
NIF	NOME	2015	2016	2017	TOTAL
	R... LDA	1.099,49	2.687,03	1.368,40	5.154,92
	S... LDA	558,54			558,54
	W... LDA	667,32	1.221,20	482,68	2.371,2
	TOTAL (LT)	2.325,35	3.908,23	1.851,08	8.084,66

Tendo em conta o primeiro quadro do presente subponto, as situações apresentadas enquadram-se numa das seguintes, conforme se descreve:

Vendas efetuadas a não titulares de cartão, sem que tenha sido detetado qualquer registo no TPA do respetivo PAC;

Vendas efetuadas a não titulares de cartão, mas que foram objeto de registo em cartões de terceiros. O registo feito em cartão de terceira pessoa, não é aceite como válido, pelo que o registo irá ser tratado como "indevido".

As situações descritas têm enquadramento legal no n.º 5 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, que dispõe:

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

8 - GLOBALIZAÇÃO DAS QUANTIDADES TRIBUTÁVEIS

Através da análise desenvolvida ao longo do presente relatório e que se apresentou no ponto 7.3, foram identificadas as situações que constituem facto gerador de pagamento de ISP, por incumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, pelo que apresentamos de seguida quadro resumo das quantidades tributáveis, por ano:

As situações mencionadas como "Vendas a Consumidor Final", "Vendas a não titulares de Cartão Ativo" e "Vendas não Registadas no TPA" são passíveis de tributação em sede de I3P, por incumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º"

do CIEC, pelo que apresentamos de seguida quadro resumo das quantidades tributáveis, por ano, em função das taxas em vigor:

	2015	2016				2017
		01/01 a 11/02	12/02 a 11/05	12/05 a 16/11	17/11 a 31/12	
Vendas a Consumidor Final - A	90.626,32	16.278,67	22.211,07	32.699,48	19.229,25	74.987,26
Vendas a não titulares de Cartão Ativo - B	179,68	43,60	48,75	103,00	100,00	70,00
Vendas não Registadas no TPA - C	2.325,35	522,23	1433,33	1901,31	51,36	1.851,08
Divergências nas Vendas Apuradas (Ponto 3) - D						1.070,57
Quantid. Tributável - E=A+B+C+D	93.131,35	16.844,50	23.693,15	34.703,79	19.380,61	77.978,91
Total= 94.622,05						

V. DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS

Constataram-se as seguintes irregularidades:

Irregularidade Constatada	<ol style="list-style-type: none"> 1) Globalmente, nos anos de 2015, 2016 e 2017 foram efetuadas vendas que não foram devidamente registadas no TPA, nas quantidades apuradas no ponto 7; 2) A empresa vendeu gasóleo agrícola a diversos clientes que à data dos abastecimentos, de acordo com a informação obtida da Base de Dados da DGADR, não eram titulares de cartão de microcircuito ativo, conforme identificados em resumo no quadro abaixo. 3) Vendas de GCM sem emissão de fatura nominativa ao titular do cartão, usando a designação "Consumidor Final", nas quantidades apuradas.
Enquadramento legal	<ol style="list-style-type: none"> 1) Violação do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho (CIEC); 2) Incumprimento do n.º 5 e 8 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio; 3) Os factos descritos em todos os pontos constituem contraordenação aduaneira prevista e punível pela alínea p) do n.º 2 do artigo 109.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 6 de junho.

NIF'S DAS VENDAS A NÃO DETENTORES DE CARTÃO DE ACESSO AO GCM		
NIF	NOME	ESTADO DO CARTÃO
	X... (*)	Inexistente
	AA...	Inexistente
	K...	Inexistente
	M...	Inexistente
	P...	Inexistente
	Q... LDA	Inexistente
	Y... LDA	Inexistente
	T... LDA	Inexistente

(*) Cónjuge titular de cartão de acesso e aceite/justificado como venda regular de GCM

VI. DEMONSTRAÇÃO DOS MONTANTES (DIVIDA) APURADOS

Os montantes apurados são os seguintes:

Da análise global das várias vertentes desenvolvidas nos capítulos IV e V do presente relatório, configuram a violação do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, sendo exigível ao responsável pela exploração do PAC – A... LDA., nos termos desse normativo, o pagamento do ISP, referente às quantidades vendidas e que não foram devidamente registadas no TPA.

Os gasóleos são classificados pelo código da Nomenclatura Combinada (MC), sendo que até 31-12-2011 era o código 2710194500, sendo atualmente o código 2710194800.

A Nomenclatura Combinada "...é a nomenclatura pautai e estatística da união aduaneira- A Pauta Aduaneira Comum é a pauta externa aplicada aos produtos importados na União Europeia. A Pauta Integrada da EU, denominada TARÍF, contém as medidas comerciais e da EU aplicáveis às mercadorias importadas e exportadas pela EU..."

Considerando que a unidade tributável dos produtos petrolíferos e energéticos é de 1.000 litros, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 91.º do CIEC.

As taxas de ISP, nos termos conjugados do n.º 2 do artigo 8.º, n.º 3 do artigo 9.º, n.º 1 do artigo 92.º e n.º 1 do artigo 93.º do CIEC, aplicáveis aos gasóleos rodoviários são definidas anualmente pela Lei do Orçamento. No caso do GCM são definidas por Portaria do Ministério das Finanças.

Considerando que a entrada em vigor da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto implica a incidência da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) sobre a

gasolina e o gasóleo rodoviários sujeitos a ISP e são liquidados em simultâneo com a liquidação do imposto, numa perspetiva de fonte de financiamento da rede rodoviária nacional.

Considerando que a taxa de ISP desde o ano de 2008 se manteve inalterada até 11-02-2016 nos 278,41 €/1.000 litros.

Tendo-se verificado alterações nas taxas de ISP para o ano 2016, nos seguintes termos:

- até 11-02 - vigorou a taxa do ano de 2015;*
- entre 12-02-2016 a 11-05-2016 - taxas aprovadas pela Portaria n.º 24-A/2016, de 11-02; -entre 12-05-2016 a 16-11-2016 - taxas aprovadas pela Portaria n.º 136-A/2016, de 12-05; -a partir de 17-11-2016 -taxas aprovadas pela Portaria n.º 291 -A/2016, de 16-11;*

Considerando que a CSR, nos termos do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, era de 87,98 €/1.000 litros, com a alteração dada com a publicação da Lei n.º 64-8/2011 (Orçamento de Estado para 2012).

Para o ano de 2013, a CSR passou a ser de 89,12 €/1.000 litros, com a publicação da Lei n.º 66-B/2012 (Orçamento de Estado para 2013) e em 2014, passou para 91,00 €/1.000 litros, com a publicação da Lei 83-C/2013 (Orçamento de Estado para 2014).

Para o ano de 2015, a CSR passou a ser de 111,00 €/1.000 litros, com a publicação da Lei n.º 82-B/2014 (Orçamento de Estado para 2015).

O ISP devido resulta da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicada ao gasóleo colorido e marcado.

A dívida em sede de ISP, calculada nos termos do CIEC, é a que se apresenta a seguir por cada ano em análise;

ANO 2015

Vendas sem cumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC num total de 93.131,35 litros, facto gerador de dívida em sede de ISP. calculada nos termos seguintes:

**Cálculo do ISP -
2015**

Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Rodoviário - Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Colorido e Marcado				
P.P. 2710201990	Gasóleo colorido e marcado			
	Q x Tx Isp = X	Q x Valor CSR = Y	V = 0,02 x Y	CSR
Litros	93.131,35	93.131,35	206,7516	10130,83
Taxa ISP - GCM - (LT)	0,07751			
Taxa ISP - GR (LT)	0,27841	0,111	FFP	ISP
Valor ISP (G.Rod.-GCM)	18.710,09	10.337,58	232,83	18477,26

Rúbrica	Designação	Valor
592	ISP	18.710,09 €
504	CSR	10.130,83 €
506	Ret. N.º2 art.º 5	206,75 €
Total		29.047,67 €

ANO 2016

Neste ano, dadas as diferentes taxas a aplicar, apresenta-se um quadro com as quantidades a tributar repartidas pelos períodos correspondentes:

Separação das quantidades face às taxas a aplicar (LT)	7.2.1 - Vendas a: consumidor final	7.2.2 - Vendas ao cliente titular de cartão de acesso a GCM mas sem o respetivo registo no TPA	Total
de 01/01 a 11/02	16.278,67	565,83	16.844,50
de 12/02 a 11/05	22.211,07	1.482,08	23.693,15
de 12/05 a 16/11	32.699,48	2.004,31	34.703,79
a partir de 17/11	19.229,25	151,36	19.380,61
TOTAL	90.418,47	4.203,58	94.622,05

ANO 2016 (até 11 de fevereiro) - Vendas sem cumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC num lotai de 16.844,50 litros, facto gerador de dívida em sede de ISP, calculada nos termos seguintes:

Cálculo do ISP - 2016 (de 01/01 a 11/02)

Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Rodoviário - Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Colorido e Marcado				
P.P. 2710201990	Gasóleo colorido e marcado			
	Q x Tx Isp = X	Q x Valor CSR = Y	V = 0,02 x Y	CSR
Litros	16.844,50	16.844,50	37,39479	1832,34
Taxa ISP - GCM - (LT)	0,07751			
Taxa ISP - GR (LT)	0,27841	0,111	FFP	ISP
Valor ISP (G.Rod.-GCM)	3.384,06	1.869,74	42,11	3341,95

Rúbrica	Designação	Valor
592	ISP	3.384,06 €
504	CSR	1.832,34 €
506	Ret. N.º2 art.º 5	37,39 €
Total		5.253,79 €

ANO 2016 (entre 12 de fevereiro e 11 de maio) - Vendas sem cumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC num total de 23.693,15 litros, facto gerador de dívida em sede de ISP, calculada nos termos seguintes:

Cálculo do ISP - 2016 (a partir de 12/02 até 11/05)

Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Rodoviário - Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Colorido e Marcado				
P.P. 2710201990	Gasóleo colorido e marcado			
	Q x Tx Isp =X	Q x Valor CSR = Y	V = 0,02 x Y	CSR
Litros	23.693,15	23.693,15	52,598793	2577,34
Taxa ISP - GCM- (LT)	0,10751			
Taxa ISP - GR (LT)	0,33841	0,111	FFP	ISP
Valor ISP (G.Rod.-GCM)	5.470,75	2.629,94	59,23	5411,52

Rúbrica	Designação	Valor
592	ISP	5.470,75 €
504	CSR	2.577,34 €
506	Ret. N.º2 art.º 5	52,60 €
Total		8.100,69 €

ANO 2016 (entre 12 de maio e 16 de novembro) - Vendas sem cumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC num total de 34.703,79 litros, facto gerador de dívida em sede de ISP, calculada nos termos seguintes:

Cálculo do ISP - 2016 (a partir de 12/05 até 16/11)

Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Rodoviário - Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Colorido e Marcado				
P.P. 2710201990	Gasóleo colorido e marcado			
	Q x Tx Isp =X	Q x Valor CSR = Y	V = 0,02 x Y	CSR
Litros	34.703,79	34.703,79	77,042414	3775,08
Taxa ISP - GCM- (LT)	0,10751			
Taxa ISP - GR (LT)	0,32841	0,111	FFP	ISP
Valor ISP (G.Rod.-GCM)	7.666,07	3.852,12	86,76	7579,31

Rúbrica	Designação	Valor
592	ISP	7.666,07 €
504	CSR	3.775,08 €
506	Ret. N.º2 art.º 5	77,04 €
Total		11.518,19 €

ANO 2016 (entre 17 de novembro e 31 de dezembro) - Vendas sem cumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC num total de 19.380,61 litros, facto gerador de dívida em sede de ISP, calculada nos termos seguintes:

Cálculo do ISP - 2016 (a partir de 17/11)

Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Rodoviário - Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Colorido e Marcado				
P.P. 2710201990	Gasóleo colorido e marcado			
	Q x Tx Isp =X	Q x Valor CSR = Y	V = 0,02 x Y	CSR
Litros	19.380,61	19.380,61	43,024954	2108,22
Taxa ISP - GCM - (LT)	0,10751			
Taxa ISP - GR (LT)	0,31841	0,111	FFP	ISP
Valor ISP (G.Rod.-GCM)	4.087,37	2.151,25	48,45	4038,92

Rúbrica	Designação	Valor
592	ISP	4.087,37 €
504	CSR	2.108,22 €
506	Ret. N.º2 art.º 5	43,02 €
Total		6.238,61 €

ANO 2017

Vendas sem cumprimento do previsto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC num total de 77.978,9 litros, facto gerador de dívida em sede de ISP, calculada nos termos seguintes:

Cálculo do ISP - 2017 (a partir de 01/01/2017)

Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Rodoviário - Imposto de Consumo sobre o Gasóleo Colorido e Marcado				
P.P. 2710201990	Gasóleo colorido e marcado			
	Q x Tx Isp =X	Q x Valor CSR = Y	V = 0,02 x Y	CSR
Litros	77.978,91	77.978,91	173,11318	8482,55
Taxa ISP - GCM - (LT)	0,10751			
Taxa ISP - GR (LT)	0,33841	0,111	FFP	ISP
Valor ISP (G.Rod.-GCM)	18.005,33	8.655,66	194,95	17810,38

Rúbrica	Designação	Valor
592	ISP	18.005,33 €
504	CSR	8.482,55 €
506	Ret. N.º2 art.º 5	173,11 €
Total		26.660,99 €

Do somatório dos valores de dívida em sede de ISP calculados, resulta o quadro resumo da dívida apurada, por diferenças apuradas entre as vendas efetuadas e as vendas registadas corrigidas no POS/TPA:

Cód. Receita	Designação	2015	2016				2017	TOTAL
			Até 11-02-2016	De 12-02 a 11-05-2016	De 12-05 a 16-11-2016	De 17-11 a 31-12-2016		
592	ISP	18.710,09 €	3.384,06 €	5.470,75 €	7.666,07 €	4.087,37 €	18.005,33 €	57.323,67 €
504	CSR	10.130,83 €	1.832,34 €	2.577,34 €	3.775,08 €	2.108,22 €	8.482,55 €	28.906,36 €
506	Ret. N.º2 art.º 5º	206,75 €	37,39 €	52,60 €	77,04 €	43,02 €	173,11 €	589,91 €
TOTAL		29.047,67 €	5.253,79 €	8.100,69 €	11.518,19 €	6.238,61 €	26.660,99 €	86.819,94 €

*Em termos globais o montante da dívida em sede de ISP ascende a 86.819.94 €.
(...)*

IX.2 - Exercício do direito de audição

Em 04/07/2018 deu entrada nesta Alfândega um documento, com entrada n.º 2018..., (GPS), onde exerce o direito de audição, solicitando o pagamento da coima com redução prevista nos termos dos artigos 29.º e 30.º do RGIT.

No documento apresentado para exercício do direito de audição o sujeito passivo alega, no essencial, que em relação à;

Emissão de fatura de venda de GCM sem identificação do cliente

1) A preocupação do gerente sempre foi vender GCM apenas aos titulares do cartão de microcircuito, sabendo que aquele concedia um benefício e, como tal, as vendas de GCM só poderiam ser feitas ao titular de cartão válido. No entanto, e por desconhecimento, pois nunca tinha sido alertado, nem mesmo por parte dos seus fornecedores, não emitia a fatura com identificação do consumidor julgando, e uma vez que já tinha feito o respectivo registo no TPA aquando da utilização do cartão de microcircuito, que a obrigatoriedade de identificação do consumidor ocorria, somente, se a venda fosse em montante superior a mil euros, como dispõe o n.º 15 do artº 36º do CIVA (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado). E "pensava que essa prática da emissão de feiura sem identificação do consumidor era legal e que nenhum prejuízo trazia para o Estado, pois nenhum benefício trazia pra mim ou pra a minha empresa".

2) O sujeito passivo argumenta que o procedimento de emitir fatura de venda de GCM sem identificação do cliente, apesar de legalmente irregular, não trouxe prejuízos para o Estado, uma vez que a fatura foi emitida a consumidor final, "foram pagos os impostos que havia a pagar, não sendo diferente se dessas faturas constasse, de facto, o nome do titular do cartão, uma vez que tais vendas foram feitas ao titular do cartão válido".

3) O sujeito passivo declara ainda que "assumir a responsabilidade pela diferença de valores de impostos que incidem sobre o combustível..-apenas por faturar sem nome, apesar de o termos vendido a quem legitimamente o podia

adquirir e o termos, efetivamente, facturado, é algo extremamente violento, injusto, uma sanção totalmente desajustada, desproporcional num estado de direito, aplicada a quem, por mera falta de informação adequada não cumpriu um requisito meramente formal no preenchimento das faturas."

4} Conclui, afirmando não ter havido qualquer desvio da finalidade desse combustível, e que o Estado possui informação da identificação do consumidor, pela utilização do cartão de microcircuito emitido pela DGADR, não tendo acarretado qualquer prejuízo para o Estado, rogando, assim, o arquivamento destes autos, sob pena de conduzir à falência de uma empresa do interior, "vendo-se os seus sócios/familiares, no final de uma vida de trabalho, sem saúde e sem quaisquer condições económicas de sobrevivência."

IX.3. Análise dos elementos apresentados no Direito de Audição

• As alegações expostas no direito de audição merecem-nos as seguintes considerações:

Emissão de fatura de venda de GCM sem identificação do cliente

De acordo com a Portaria n.º 361-A/2008, n.º 6 e 8 e com a redacção dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro que aprovou o OE para 2015 ao n.º 5 do artigo 93º do Códigos dos IEC's, no momento em que ocorre a venda de gasóleo colorido e marcado deve ser, em simultâneo, registado o abastecimento no cartão do beneficiário através do POS/TPA do PAG, e emitido o respetivo documento de venda em nome desse beneficiário.

Ora vejamos essa legislação:

CÓDIGO DOS IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO (CIEC) Artigo 93.º

Taxas reduzidas

"5. O gasóleo colorido e marcado só pode ser adquirido pelos titulares do cartão electrónico instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos referidos no n.º 3, sendo responsável pelo pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, o proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao

público, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo, bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular de cartão."

Portaria n.º 361-A/2008

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

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

O NOME e o NIF são elementos que, segundo o CIVA - artigo 36º, n.º 5 alínea a), são fiscalmente relevantes:

CIVA - Código do Imposto sobre Valor Acrescentado

Artigo 36º

Prazo de emissão e formalidades das faturas

"5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: (Redacção do D.L. nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigorem 1 de Janeiro de 2013)

b) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;"

Considerando que, a partir de 01-01-2015, por força da alteração normativa do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, aprovada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2015), passou a existir responsabilização fiscal dos titulares ou responsáveis legais de postos de abastecimento de combustíveis, com o pagamento do ISP (diferença entre o ISP aplicado ao gasóleo rodoviário e o aplicado ao gasóleo agrícola), quando não

seja emitida a fatura em nome do titular do cartão e que, o previsto legalmente não está a ser cumprido, continuando a verificar-se os fundamentos que presidiram ao apuramento das vendas será de manter os valores apurados, em projeto de conclusões, para os anos de 2015, 2016 e 2017.

IX.4. Conclusão

Face ao exposto pelo sujeito passivo, continuando a verificar-se os todos os pressupostos de facto e de direito, que presidiram ao apuramento de imposto, decorrente de diversas situações que configuram o incumprimento de regras normativas, conforme resumo constante do ponto l A1), A2) e A3) do presente relatório, consideramos que não foi junto ao processo qualquer elemento probatório que afaste o comunicado em sede de audição prévia, pelo que se elabora o presente relatório final.

O sujeito passivo solicitou o pagamento da coima com redução, prevista nos termos dos artigos 29.º e 30.º do RGIT.

- J)** Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação n.º ..., datada de 01-08-2018, no valor de € 92.716,83, cujo teor se dá como reproduzido;
- K)** Em 21-08-2018, a Requerente pagou a quantia liquidada (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- L)** Clientes da Requerente emitiram as declarações que constam dos documentos n.ºs 4, 5 e 6 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- M)** A Requerente emitiu as facturas que constam dos documentos 7, 8 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- N)** Em 19-09-2018, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não se provou que quanto a todas as vendas de gasóleo colorido e marcado efectuadas pela Requerente tenham sido adquirentes titulares de cartões com microcircuito, designadamente nos casos que estão subjacentes à liquidação.

Os factos foram dados como provados com base no Relatório da Inspeção Tributária e nos documentos juntos pela Requerente.

3. Matéria de direito

O imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) incide sobre o gasóleo, nos termos dos artigos 1.º, alínea b), 5.º e 88.º, n.º 1, alínea a), do CIEC (Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 31 de Junho).

O gasóleo colorido e marcado (doravante “GCM”), destinado aos fins previstos no artigo 93.º, n.º 3, do CIEC beneficia de especial taxa reduzida, relativamente à taxa prevista no artigo 92.º.

A Requerente explora um posto de abastecimento de combustíveis em que, além do mais, comercializa GCM.

Nos termos do n.º 5 do mesmo artigo 93.º, a aquisição de GCM está sujeita ao uso de «cartão eletrónico instituído para efeitos de controlo da sua afetação aos destinos referidos no n.º 3».

O GCM só pode ser fornecido ou vendido a titulares de postos de abastecimento devidamente licenciados que sejam detentores de terminais *point of sale* (POS), nos termos do n.º 3.º da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio (também referidos como TPA, abreviatura de Terminal de pagamento automático, ou TPA/POS).

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspeção à Requerente e entendeu que existiram irregularidades na comercialização, enquadráveis no artigo 93.º, n.º 5, do CIEC, e o incumprimento dos n.ºs 5, 6 e 8 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio, designadamente:

- e) Vendas de GCM sem emissão de factura nominativa ao titular do cartão usando a designação «*consumidor final*», sem identificação do titular do cartão;

- f) Vendas de GCM que não foram registadas no POS/TPA com o cartão de microcircuito do titular;
- g) Vendas de GCM a clientes que não eram titulares de cartão de microcircuito activo;
- h) Vendas de GCM superiores às que constam do ficheiro SAFT.

O artigo 93.º, n.º 5 do CIEC, na redacção vigente nos anos de 2015, 2016 e 2017, (introduzida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro) estabelece o seguinte:

Artigo 93.º

Taxas reduzidas

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.

Os n.ºs 5 e 8 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de Maio, estabelecem o seguinte:

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

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

(...)

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

3.2. Questão das vendas de GCM a clientes que não eram titulares de cartão de microcircuito activo

A Requerente defende que o n.º 3 do artigo 12.º do CIEC, que dispensa o pagamento quando estiverem em causa importâncias inferiores a 25 euros, até 31/03/2016, e de 10 euros, desde esta data e apresenta listas de transacções que entende abrangidas pela previsão daquela norma.

O referido n.º 3 do artigo 12.º refere que «*não há lugar a cobrança do imposto quando o montante liquidado for inferior a € 10*» (€ 25 até à redacção introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março).

Trata-se de uma isenção técnica, justificada pela onerosidade dos custos de cobrança que seriam, presumivelmente superiores à receita que se via arrecadar.

Por isso, esta norma apenas tem aplicação quando tenha sido efectuada uma liquidação desse valor, o que não foi o caso, e haja necessidade efectuar isoladamente a sua cobrança.

No caso em apreço, sendo o montante liquidado e cobrado muito superior àquele valor, não tem aplicação esta isenção técnica.

Por isso, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

3.2. Questão da emissão de factura em ano diferente da “descarga” no cartão

A Requerente defende que, quanto aos 1.070,57 litros de GCM referidos nas páginas 13 e 78 do Relatório da Inspeção Tributária, correspondentes à invocada diferença entre a quantidade abastecida e não registada no TPA em 2017, constata-se que se indicam diferenças inversas nos anos de 2015 e 2016.

A Requerente censura a Autoridade Tributária e Aduaneira por nada dizer sobre as diferenças relativas aos anos de 2015 e 2016 e não «retirar a consequência de tais oscilações que se materializam num efeito de “compensação inter-anual”».

Diz ainda a Requerente «que a AT não fez uma análise completa da matéria como lhe incumbia e cujo resultado seria diferente daquele a que chegou, a liquidação neste ponto não está fundamentada e como tal deve ser anulada» e que «as regras da faturação estão (e bem) inscritas nos diplomas relativos ao IVA (números 1 a 3 do artigo 36.º do CIVA) e nada no CIEC (v.g. n.º 5 do artigo 93.º) dispõe sobre o prazo em que as faturas devem ser emitidas».

Afigura-se que a Requerente tem razão quanto ao défice de fundamentação do Relatório da Inspeção Tributária quanto a este ponto.

Na verdade, o registo electrónico no sistema tem de ser efectuado no momento em que ocorram (n.º 6.º da Portaria n.º 361-A/2008), mas não se prevê qualquer regime especial para a emissão das facturas, pelo que poderão ser emitidas no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA.

Assim, não é clara a fundamentação da decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira, ao ter considerado, sem qualquer outra explicação que havia a diferença de 1.070,57 litros de GCM em 2017, entre as quantidades abastecidas e as registadas no sistema.

Pelo exposto, procede o vício de falta de fundamentação invocado pela Requerente, quanto a este ponto.

3.3. Vendas de GCM que não foram registadas no POS/TPA com o cartão de microcircuito do titular

A Requerente apresenta como justificação para a falta de registo com o cartão de microcircuito de vendas de GCM a existência de «*relações de amizade e vizinhança, pois, só assim se justifica que agricultores que têm cartão eletrónico tenham sido abastecidas de gásóleo agrícola sem que o respetivo cartão eletrónico tenha sido “descarregado”*».

A exigência de registo das aquisições no cartão com microcircuito justifica-se por razões de evitar a evasão fiscal e facilidade de controle pela Autoridade Tributária e Aduaneira da afetação do GCM aos destinos referidos no n.º 3.

O n.º 6.º da Portaria n.º 361-A/2008 não deixa qualquer dúvida quanto à necessidade de as vendas de GCM serem «**obrigatoriamente** registadas nos terminais POS no momento em que ocorram».

Na mesma linha o artigo 93.º, n.º 5, do CIEC estabelece a responsabilidade do «*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*».

Não há, assim, à face destas normas, a possibilidade de suprir a falta de registo no sistema electrónico por declarações de alguns eventuais adquirentes. (⁴)

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questões.

3.4. Vendas de GCM sem emissão de factura nominativa ao titular do cartão usando a designação «consumidor final», sem identificação do titular do cartão

A Autoridade Tributária e Aduaneira constatou que foram feitas vendas com facturas com a indicação de «consumidor final» nos anos de 205, 2016 e 2017: 90.626,32 litros no ano de 2015, 90.418,47 litros em 2016 e 74.987,26 em 2017.

O n.º 8.º da Portaria n.º 361-A/2018 refere que não é dispensada a emissão de «*factura ou documento equivalente, emitida em nome do titular do respectivo cartão de microcircuito*».

⁴ Neste contexto, há que notar que os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo que a Requerente refere não têm subjacentes estas normas, nem normas idênticas.

A Requerente diz que se tratará de *«lapso da REQUERENTE a existir decorre do facto de para efeitos de IVA que é a sede da legislação sobre faturação somente a partir de 1.000 euros ser necessário identificar fiscalmente o cliente»*.

A Requerente defende que a Autoridade Tributária e Aduaneira, com *«trabalho decerto aturado - certificaria a correspondência de cada uma dessas faturas aos registos efetuados nos TPA 295 655 e 893984 (cf. fls 17 e ss do Relatório Final) onde se ressalta para cada uma delas, o dia e hora, o n.º de cartão; o n.º de beneficiário e o n.º de litros e o ME, sem margem para qualquer dúvida da legalidade do procedimento»*.

Aquela obrigação de emitir factura, apesar do registo informático no TAP/POS, existe desde 2008, quando foi emitida a Portaria n.º 361-A/2008, e não a partir do Orçamento do Estado para 2015, ao contrário do que diz a Requerente. Com este Orçamento, através da nova redacção dada ao n.º 5 do artigo 93.º, apenas se estendeu a estas situações de falta de emissão de factura a responsabilidade do proprietário ou responsável legal pela exploração do posto.

Por outro lado, aquelas obrigações especiais impostas na comercialização de GCM destinam-se a possibilitar à Autoridade Tributária e Aduaneira o controle efectivo da utilização do benefício sem necessidade do *«trabalho decerto aturado»* que a Requerente reconhece que seria necessário para apurar a correspondência de cada uma das facturas aos registos informáticos.

Como diz a Autoridade Tributária e Aduaneira, a *«tarefa de cruzamento/correspondência a posteriori é uma tarefa infundável, senão mesmo impossível»*, como se indicia pelo facto de a Requerente, que tinha interesse em fazer no presente processo essa correspondência entre os registos efectuados nos TPA e as facturas, se ter limitado a dar alguns exemplos.

Visando aquela obrigação de emitir facturas com identificação dos adquirentes facilitar o controle da correcta utilização do benefício, através do cruzamento da informação em posse do vendedor e do adquirente, possibilitando a detecção de fraudes e evasão fiscal, não se pode considerar aquela obrigação uma formalidade inútil ou desproporcionada, inclusivamente por que é manifesta a facilidade de lhe dar cumprimento pelo vendedor. Por isso, não se pode considerar que a exigência dessa formalidade e consequências para a sua omissão sejam incompatíveis com o princípio constitucional da proporcionalidade.

Por outro lado, esta formalidade da emissão de factura com identificação do adquirente tem precisamente em vista a mesma finalidade de evitar evasão fiscal que se prossegue com a exigência de registo no cartão da aquisição do adquirente, pelo que não se pode considerar injustificado que a omissão desta formalidade tenha a mesma consequência que tem a falta de registo no cartão.

Como bem refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, *«mesmo que se verificasse a exacta coincidência de todos os dados – quantidades, valores, dia e hora – da factura com os do registo do cartão no TPA, tal coincidência não é meio de prova suficiente e adequada de que a venda foi efectivamente feita ao titular daquele cartão, porquanto, a experiência demonstra que pode ocorrer a venda a uma pessoa, mediante a utilização abusiva do cartão de outrem»*. É a comprovação de que o adquirente foi o titular do cartão que se pretende reforçar com a exigência de identificação do adquirente na factura.

Sendo a exigência cumulativa um reforço das possibilidades de controle pela Autoridade Tributária e Aduaneira, facilitando-lhe a fiscalização que, sem essa formalidade, seria *«trabalho decerto aturado»* (como reconhece a Requerente), e sendo uma formalidade cujo cumprimento não se afigura apreciavelmente mais oneroso que o registo electrónico da transacção, não se pode considerar desajustada a imposição da mesma consequência para a omissão dessa formalidade, que é a responsabilização do proprietário ou responsável legal pela exploração do posto. A utilização abusiva de cartões de terceiros nos registos no sistema de controlo, podendo reconduzir-se à aquisição de GCM com benefício por quem a ele não tem direito, não é uma situação de evasão fiscal substancialmente distinta da aquisição por quem nem sequer é titular de cartão com microcircuito.

Por isso, o n.º 5 do artigo 93.º do CIEC não ofende os princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade, invocados pela Requerente.

Assim, estando esta formalidade prevista na lei e estando expressamente prevista a responsabilidade dos proprietários ou responsáveis legais dos postos *«em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas em nome do titular de cartão»* (parte final do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC), não se pode deixar de reconhecer que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão, ao liquidar com base na falta de emissão de *«facturas em nome do titular do cartão»*.

Por isso, tendo os tribunais arbitrais de decidir de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade (artigo 2.º, n.º 2, do RJAT), não enfermando de inconstitucionalidade o n.º 5 do artigo 93.º do CIEC, não há alternativa a reconhecer que a aplicação daquela norma pela Autoridade Tributária e Aduaneira foi correcta.

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

3.5. Juros compensatórios

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR), pelo que enferma do mesmo vício de falta de fundamentação, na parte em que assenta na referida quantidade de 1.070,57 litros.

4. Restituição da quantias pagas e juros indemnizatórios

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*». O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*» e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como os juros indemnizatórios dependem da existência de um montante a reembolsar, insere-se também na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD determinar a restituição de quantias indevidamente pagas, como consequência da anulação de actos de liquidação.

Cumpra, assim, apreciar os pedidos de restituição das quantias pagas acrescidas de juros indemnizatórios.

4.1. Restituição de quantias pagas

Em 21-08-2018, a Requerente pagou a quantia liquidada.

Pelo que se referiu, o pedido de pronúncia arbitral apenas procede quanto à parte da liquidação que tem como pressupostos os 1.070,57 litros de GCM referidos no ponto 3.2. deste acórdão.

Como se conclui da página 94 do Relatório da Inspeção Tributária, relativamente ao ano de 2017, a liquidação teve como pressuposto 77.978,91 litros de GCM, sendo o imposto em falta de € 26.660,99. Deduzindo os referidos € 1.070,57 litros, a quantidade de GCM passará a ser de 76.908,34 litros e o imposto devido será de € 26.294,96, pelo que o montante pago a mais pela Requerente é de € 366,03.

Tendo em conta que foram liquidados juros compensatórios no montante de € 5.896,89 com base no valor de € 86.819,94. Ao montante de € 366,03 relativamente ao qual se justifica a anulação da liquidação, corresponde juros compensatórios no montante de € 24,86.

Assim, a Requerente tem direito à restituição da quantia de € 390,89.

4.2. Juros indemnizatórios

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso em apreço, a anulação parcial da liquidação baseia-se em vício de forma, por falta de fundamentação.

Como o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir, este artigo 43.º, n.º 1, da LGT apenas prevê o direito a juros indemnizatórios quando se demonstra um **erro** nos pressupostos de facto ou de direito da liquidação, o que não sucede quanto a anulação se baseia em vício de forma, por falta de fundamentação. (⁵)

Assim, improcede o pedido de juros indemnizatórios.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- e) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- f) Anular parcialmente a liquidação n.º..., quanto ao montante de € 390,89;
- g) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia de € 390,89;
- h) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira deste pedido.

⁵ Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:
– de 05-05-1999, processo n.º 05557A, publicado em Boletim do Ministério da Justiça n.º 487, página 181;
– 17-11-2004, processo n.º 0772/04;
– de 27-06-2007, processo n.º 080/07;
– de 01-10-2008 processo n.º 0244/08;
– de 29-10-2008, processo n.º 0622/08;
– de 21-01-2009, processo n.º 0945/08;
– de 04-02-2009, processo n.º 0766/08;
– de 09-09-2009, processo n.º 0369/09.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **92.716,83** (soma dos valores indicados pela Requerente nas páginas 33 e 34 do pedido de pronúncia arbitral).

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 99,58% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 0,42%.

Lisboa, 26-01-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Fernando Araújo)

(António Alberto Franco)