

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º:13 /2021-T

**Tema: ISP e CSR- Gasóleo colorido e marcado; artigo 93.º, n.º 5 do CIEC;
Inconstitucionalidade**

SUMÁRIO:

1- É 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 com a identificação fiscal do titular do cartão.

2- É inconstitucional, por violação dos artigos 18.º, n.º 2 e 61.º, n.º 1, da Constituição, por violação do n.º 5 do artigo 93.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, na redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro) na interpretação segundo a qual pode ser exigido o 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, ao proprietário ou ao responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades vendidas a titular de cartão eletrónico que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo, nos casos em que a venda seja efetuada a quem seja titular do benefício fiscal e inexista qualquer indício de intuito fraudulento e de prejuízo para a receita fiscal.

3- Decorre do 43º, nº 3, al d), da LGT, em conjugação com o artigo 1º e 3º da Lei n.º 9/2019, de 1 de fevereiro, que, sendo anulada judicialmente a liquidação com fundamento na inconstitucionalidade da norma em que se fundou a liquidação da prestação tributária são devidos juros indemnizatórios referentes ao montante de imposto pago e, face à decisão anulatória, indevido.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. No dia 6.01.2021, o Requerente, A..., contribuinte fiscal número ..., empresário, com domicílio na rua dos ..., nº ..., ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação da liquidação adicional nº 2020/..., de 2020/11/06, praticado pela Requerida, no âmbito do processo de cobrança nº .../2020, da Delegação Aduaneira do..., da Alfândega de Braga, no montante total de 35.726,96 €, sendo 22.097,51 € referente a Imposto Sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), 10.477,44 € respeitante Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e 3150,21 € de juros compensatórios.

A Requerente peticiona, ainda, a condenação da Requerida à restituição do montante do imposto e respetivos juros compensatórios, que alega ter pagado, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43º, nº 1, da LGT e 61º do CPPT, calculados à taxa prevista no nº 4 do artigo 43º da LGT.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do artigo 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho

Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 21 de maio de 2021.

Por despacho arbitral de 10.11.2021 foi prorrogado o prazo de decisão pelo período de dois meses, nos termos do artigo 21º, nº 2, do RJAT, tendo em 3.01.2022 sido novamente prorrogado tal prazo por igual período, ao abrigo do mesmo preceito legal.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:

O Requerente não gere o dia-a-dia, nem nunca operou pessoalmente qualquer venda de combustível no seu Posto de Abastecimento de combustível, fazendo-o exclusivamente através de trabalhadores em regime de turnos, os quais recebem instruções e formação diretamente do fornecedor exclusivo de combustíveis, a B... .

Admite o Requerente que algumas não conformidades na venda e faturação do GCM se devam a erros involuntários dos seus trabalhadores, à falta de instruções específicas na venda deste tipo de combustível em relação aos restantes, ao não cumprimento de meras formalidades “ad probationem” sem consequência fiscal, e também à falta de fiabilidade e de rede do sistema de registo no TPA/POS.

Mas não admite que alguma vez tenha vendido, seja o que for, sem emissão da respetiva fatura, que alguma vez tenha vendido GCM sem o inerente registo no TPA/POS, ou que tenha vendido GCM a quem não tenha apresentado um cartão eletrónico.

As não conformidades verificadas e as formalidades não cumpridas, não prejudicaram a receita fiscal.

Quanto à diferença entre quantidades compradas e vendidas de 1.413,44 litros, posteriormente reduzida a 294,22 litros

A venda de GCM é processada em regime de consignação, ou seja, a empresa fornecedora (B...) somente fatura quando o PAC vende o combustível e a venda de GCM é processada através do TPA/POS.

Daí que, nem a própria B... consegue justificar a alegada diferença de 1.413,44 litros, ou qualquer outra, apesar de ser ela quem fatura ao Requerente o combustível vendido, como se pode verificar através da comunicação enviada para o processo em de Setembro de 2020. Nesta comunicação a B... afirma: *“Concluimos que não houve litros por faturar ou creditar, e que as quantidades faturadas pela C... estão muito próximas das quantidades registadas no TPA”*.

A diferença, se de facto existe, pode ter origem em outras situações ou causas, como por exemplo errada contagem de stocks, fugas do depósito de combustível, erros involuntários de contabilização, lavagens do depósito de combustível, etc.

Vendas de GCM no valor de 15.667,75 litros a clientes sem cartão eletrónico

Todos os clientes que constam do Quadro 9 da página 18 e seguintes do Relatório de Inspeção Tributária apresentaram cartão eletrónico aquando dos respetivos abastecimentos.

Nos casos em que o nome do adquirente constante da fatura não corresponde ao do titular do cartão eletrónico, tal pode dever-se a várias situações, entre as quais:

- Ser a fatura emitida em nome do empreiteiro agrícola que trabalha para o titular do cartão eletrónico;
- Ser a fatura emitida em nome do cabeça de casal da herança do titular do cartão;
- Ser a fatura emitida em nome de familiar (pai, mãe filho, irmão) do titular do cartão eletrónico;
- Ser a fatura emitida em nome de uma sociedade detida pelo titular do cartão eletrónico;

- Continuarem os herdeiros a utilizar o cartão emitido em nome do seu falecido familiar.

Seja como for todos os clientes estão identificados. Quer os constantes das faturas, quer os titulares dos cartões, nos respetivos talões de registo no TPA/POS.

Não ocorreram vendas sem emissão das respetivas faturas e não ocorreram vendas sem cartão eletrónico válido. Não houve fraude, nem fuga ao fisco e o benefício fiscal foi concedido aos titulares de cartão eletrónico, estando assegurado o controlo da fraude na aplicação desse benefício.

Tais irregularidades formais não comprometem a isenção parcial de que o GCM beneficia, cuja quebra está subjacente ao regime da responsabilidade do artigo 93º, nº 5, do CIEC.

Vendas de GCM, no total de 4.134,02 litros a titulares de cartão sem registo no TPA/POS, posteriormente reduzidas a 2.044,51 litros.

Todos os clientes constantes do Quadro 10 são conhecidos e possuem cartão eletrónico.

Este Quadro 10 exemplifica bem a falta de fiabilidade do sistema de registos.

Tome-se por exemplo o cliente “D...”.

“D...” está identificada com o NIF: Este NIF pertence à proprietária da D..., D. E..., titular de cartão eletrónico desde pelo menos 1989, com o nº ..., beneficiária 02-....

“D...” é o nome de uma propriedade rústica, não é pessoa jurídica.

O que sucedeu neste caso foi que se procedeu como é usualmente dito: “faturou-se àD...”, a “fatura em nome da Quinta” ou “é para faturar à Quinta”.

Seja como for, embora em nome da D... as faturas contêm o NIF da sua proprietária que é a titular do cartão eletrónico válido desde pelo menos 1989, como se disse.

Ainda referente a esta cliente vejam-se os inúmeros registos constantes do Quadro 10: Não é possível, mesmo que com intenção, registar 2, 3, 4, 8 movimentos no mesmo dia, à mesma hora e no mesmo minuto. E ainda por cima diversos movimentos com quantidade diferentes...

Este exemplo sucede com outros clientes constantes do Quadro 10, como é bom de se comprovar pela simples análise do mesmo.

Todos esses clientes estão devidamente identificados e possuem cartão eletrónico há muitos anos.

Faturas de vendas de GCM com registo de litros inferior no TPA/POS

Trata-se de uma pequena quantidade de 510,64 litros em 3 anos, uma média de 14 litros mês.

Estas irregularidades devem-se à faturação de mais do que 1 abastecimento numa mesma fatura; à faturação na mesma fatura de mais do que um tipo de combustível; a erros de faturação. A faturação posterior a abastecimentos por inoperacionalidade do sistema informático. Não se vislumbram outras causas ou motivos.

Na verdade, se é “norma da casa” nada vender sem fatura, também é verdade que outra norma é faturar apenas o que se vende, porque não faz sentido a prática de sobre-faturação por parte de quem paga tantos impostos.

Também aqui nenhuma fraude, fuga ao fisco ou prejuízo sequer, se apuram pelo cometimento de meras irregularidades sem relevância.

Vendas registadas no TPA/POS com emissão de fatura sem identificação fiscal do titular do cartão eletrónico

A exigência da emissão de faturas com a identificação fiscal do titular do cartão, só foi introduzida pela redação dada ao n.º 5 do artigo 53.º do CIEC, pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, a qual entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2018, pelo que só pode ser aplicada a partir de 1 de Janeiro de 2018, sendo inaplicável durante o ano de 2017.

Independentemente disso, a verdade é que foram emitidas faturas ao cliente final, ou seja, sem identificação fiscal do adquirente.

Mas também é verdade que essas vendas de GCM foram todas elas registadas no sistema de controlo e que os respetivos compradores/clientes eram titulares de cartão eletrónico válido, ou seja, titulares do correspondente benefício legal, estando identificados nos registos do TPA/POS, pelo que não está em questão a verdade e regularidade de tais abastecimentos.

Em suma, apenas não foram observadas meras formalidades próprias da venda de GCM, formalidades essas constantes do artigo 93.º, n.º 5 do CIEC e que, como é sabido, a maioria da Jurisprudência tem considerado inconstitucional, por violação dos artigos 18.º, n.º 2 e 61.º, n.º 1 da Constituição, do princípio da tipicidade dos tipos sancionatórios inerente ao estado de direito democrático, do princípio *ne bis in idem* e, ainda, do princípio da proibição do excesso pelo que não pode deixar de ser desaplicado, nos termos do artigo 204.º da Constituição da República Portuguesa, o que tudo desde já se invoca para os devidos efeitos legais.

Pelo que devem as liquidações efetuadas em sede de ISP e CSR ser anuladas, por inexistência dos pressupostos legais do seu apuramento.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

Diferença entre as quantidades compradas e efetivamente vendidas

No decurso da inspeção foi detetada a diferença entre as quantidades compradas e efetivamente vendidas, que se quantifica de 294,22 litros de GCM, saídos do PAC sem a emissão da respetiva fatura.

O Requerente não apresentou nenhuma prova documental que permitisse alterar a diferença detetada, remetendo apenas para o esclarecimento prestado pelo seu fornecedor, a B... .

O esclarecimento prestado pela B..., apenas responde pela emissão das faturas da sua responsabilidade, ou seja, as faturas de compra do operador e faturas de venda através de cartões B... ..

Ora, decorre do n.º 5 do art.º 93.º do CIEC a responsabilidade tributária objetiva do proprietário ou do responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades que venderem em desrespeito pelas regras de comercialização do GCM.

Assim, em face do disposto no n.º 5 do artigo 93.º do CIEC e no n.º 8.º da Portaria n.º 361-A/2008, o proprietário ou responsável legal pelo posto de abastecimento autorizado para venda ao público é fiscalmente responsável pelas quantidades para as quais não tenham sido emitidas as faturas correspondentes, sendo, por isso, devido o ISP incidente sobre as quantidades apuradas.

Vendas de GCM a clientes sem cartão eletrónico

Foram também detetadas Vendas de GCM, no valor de 15.667,75 litros, a não titulares de cartão eletrónico no momento da aquisição do GCM.

Conforme consta do Relatório inspetivo:

“No período em análise, o PAC efetuou vendas de GCM a não titulares de cartão eletrónico, dos quais 37% tornaram-se posteriormente beneficiários, vendeu 0,55% de GCM a contribuintes com o cartão suspenso, vendeu 6,27% de GCM a contribuintes que deixaram de ser beneficiários e vendeu 55,37% de GCM a não titulares, utilizando para o efeito cartões de beneficiários, não sendo possível aferir se existiu consentimento dos seus titulares.

Convém realçar que, na análise foram sempre tidas em consideração as situações em que o adquirente pertencia, para efeitos fiscais, ao mesmo agregado familiar”.

Também relativamente a estas situações se verifica a responsabilidade objetiva do titular do Posto de Abastecimento, porquanto o abastecimento pressupõe a prévia verificação da titularidade de um cartão de microcircuito/eletrónico ativo para efeitos de registo do abastecimento e de controlo da afetação do GCM aos destinos legalmente previstos.

Vendas de GCM a titulares de cartão eletrónico, não registadas no terminal TPA

No confronto entre as vendas faturadas e o registo dos abastecimentos no TPA/POS, foram constatadas vendas de GCM, na quantidade de 2.044,51 litros, que não foram devidamente registadas no TPA/POS com o cartão de microcircuito do respetivo titular.

A equipa inspetiva veio a detetar situações de aquisição de GCM a crédito, com emissão da fatura cerca de um mês depois, tendo-se conseguido estabelecer ligação aos registos no TPA, que não coincidiam nas datas, mas coincidiam nos litros e no adquirente, pelo que veio a ser retificado o quadro 10 no Relatório Inspetivo final. Todavia, não foi possível, ao Requerente justificar outras situações de emissão de faturas sem registo no TPA.

Ora, Também relativamente a estas transações se verifica a responsabilidade tributária objetiva do proprietário ou do responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo, prevista no n.º 5 do art.º 93.º do CIEC.

Faturas de venda de GCM com registo de litros inferior no TPA/POS

Ainda no confronto entre as vendas faturadas e o registo dos abastecimentos no TPA/POS, foram também detetadas faturas de venda de GCM com registo de litros inferior no TPA/POS, na quantidade de 510,64 litros.

Conforme consta do Relatório Inspetivo “(...) a diferença constatada não se prende com a representação quantitativa ao longo de 3 anos, mas sim com casos pontuais do cumprimento das obrigações inerentes à comercialização de GCM. Não se põe em causa as vendas sem faturação, mas apenas as situações pontuais, em que o PAC não registou no TPA o que efetivamente foi faturado.

A este respeito o n.º 6 da Portaria n.º 361-A/2008, define que todas as quantidades de GCM vendidas têm que ficar obrigatoriamente registadas no TPA no momento em que ocorram.

O PAN não cumpriu com esta obrigação, pois não registou no TPA as quantidades efetivamente vendidas constantes das faturas emitidas, sendo assim responsável pelo pagamento do imposto em relação às quantidades que venderam e não ficaram devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo, n.º 5 do art.º 93.º do CIEC.”

Estas situações violam as obrigações decorrentes do n.º 5 do artigo 93.º do CIEC e dos artigos 5.º e 6.º da Portaria n.º 361-A/2008.

Vendas de GCM faturadas sem identificação (nome e/ou NIF) do titular do cartão

Foram ainda constatadas vendas de GCM faturadas a “consumidor final”, sem identificação (nome e/ou NIF) do titular do cartão, que totalizam 2.074 faturas e 75.635,66 litros de GCM.

Relativamente a esta matéria, considera o Requerente que *“Em suma, apenas não foram observadas meras formalidades próprias da venda de GCM, formalidades essas constantes do artigo 93.º, n.º 5 do CIEC e que, como é sabido, a maioria da Jurisprudência tem considerado inconstitucional, por violação dos artigos 18.º, n.º 2 e 61.º, n.º 1 da Constituição, do princípio da tipicidade dos tipos sancionatórios inerente ao estado de direito democrático, do princípio ne bis in idem e, ainda, do princípio do excesso pelo que não pode deixar de ser desaplicado, nos termos do artigo 204.º da Constituição da República Portuguesa”*.

Não é este, porém, o entendimento da Requerida que acompanha o entendimento das declarações de voto de vencidos que integram o Acórdão n.º 130/2020 do Tribunal Constitucional.

As vendas de GCM faturadas a “consumidor final”, sem identificação (nome e/ou NIF) do titular do cartão, viola a prescrição legal que decorre de forma clara e inequívoca do n.º 5, *in fine*, do artigo 93.º do CIEC, com as consequências claramente especificadas na lei.

Do pedido de pagamento de juros indemnizatórios

O direito a juros indemnizatórios, consagrado no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, pressupõe que se apure a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

E, no caso concreto, não se verifica a existência de qualquer erro que possa ser imputável à administração tributária.

É que, efetivamente, a liquidação impugnada decorreu exclusivamente da aplicação da lei em vigor, tendo aquela sido efetuada nos termos das normas aplicáveis, previstas no CIEC, que determinam a exigibilidade e consequente liquidação do imposto.

E, estando a AT e os seus órgãos, vinculados, na sua atuação, ao princípio da legalidade, a AT agiu, sempre, em obediência àquele e em conformidade com o direito em vigor, não podendo ter agido de modo diverso, não devendo, consequentemente, ser-lhe atribuído qualquer erro que lhe seja imputável, nos termos do artigo 43.º da LGT.

Pelo que, face ao invocado, tendo a AT/ Delegação Aduaneira do ... da Alfândega de Braga agido no cumprimento estrito da lei, não se verifica qualquer erro de que possa resultar o pagamento indevido do imposto, sob pena de se verificar com tal interpretação, uma violação, também aqui, do invocado princípio constitucional da legalidade e legalidade fiscal, não devendo assistir, por conseguinte, ao Requerente, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Decorre do exposto, que não procedem os fundamentos do Requerente para atacar o ato de liquidação em sede de ISP, em crise no presente pedido de pronúncia arbitral, e que o mesmo, sendo legal, se deve manter na ordem jurídica.

5. Por despacho de 22.11.2021, foi dispensada, pelas razões constantes do mesmo, a inquirição das testemunhas arroladas pela Autoridade Tributária.

6. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.

Foi ainda dispensada a realização de alegações, nos termos do art. 18º, nº 2, do RJAT, “*a contrario*”.

7. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

8. Cumpre solucionar as seguintes questões:

a) Ilegalidade dos atos de liquidação objeto do presente processo.

Em caso de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação,

b) Direito da Requerente à restituição do imposto e a juros indemnizatórios.

II – A matéria de facto relevante

9. Consideram-se provados os seguintes factos:

9.1. Na sequência de procedimento inspetivo a que o Requerente foi sujeito a fim de aferir o nível de cumprimento do regime fiscal aplicável ao gasóleo colorido e marcado, nos termos definidos no n.º 5 do art. 93º do CIEC, conjugado com a Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio, referente ao período temporal compreendido entre 1.01.2017 e 28.02.2020, foi elaborado o respetivo Relatório final de inspeção tributário do qual consta, além do mais, o seguinte:

A – CONCLUSOES

A.1 A notificação do projeto de conclusões do relatório, foi efetuada em 19/06/2020, officio n.º ... de 08/06/2020, tendo o operador exercido o direito de audição prévia, nos termos do n.º 3 do art.º 60.º do RCPITA, através da apresentação de pronuncia escrita, enviada pelo e-mail n.º 1141 de 14/07/2020.

Analisados os factos invocados e ouvidas as testemunhas arroladas, procedeu-se à alteração de algumas das conclusões inicialmente firmadas, nomeadamente as relativas aos pontos II e IV das alegações.

A.2 No apuramento do saldo contabilístico, resulta uma diferença entre as quantidades compradas e efetivamente vendidas, que se quantifica em 294,22 litros de GCM, saldos do PAC sem a emissão da respetiva fatura, conforme ponto B.6 do capítulo IV.

Tal facto viola o disposto no n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, conjugado com o n.º 8 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio e encontra-se tipificada como contraordenação na alínea p) do n.º 2 do art.º 109.º do RGIT, por remissão do n.º 6 do art.º 93.º do CIEC.

Desta irregularidade, resulta o apuramento de uma dívida no montante de €69,33 em sede de ISP e €32,66€ de CSR.

A.3 Foram efetuadas vendas de GCM, no valor de 15.667,75 litros, a não titulares de cartão eletrónico, conforme ponto B.9 do capítulo IV.

Tal facto constitui violação ao estabelecido no n.º 5 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio e do n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, encontrando-se tipificado como contraordenação aduaneira nos termos da alínea q) do n.º 2 do art.º 109.º do RGIT, sendo punível pelo n.º 2 do mesmo normativo.

Desta irregularidade, resulta o apuramento de uma dívida no montante de €3.665,10 em sede de ISP e €1.739,12 de CSR.

A.4 Da confrontação entre as quantidades vendidas e registadas no TPA/POS n.º 671316, apurou-se que ficaram por registar 2.793,66 litros (2.044,41 + 749,25), conforme pontos B.10 e B.11 do capítulo IV.

Tal facto viola o disposto no n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, conjugado com o n.º 6 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio e encontra-se tipificado como contraordenação na alínea p) do n.º 2 do art.º 109.º do RGIT, por remissão do n.º 6 do art.º 93.º do CIEC.

Desta irregularidade, resulta o apuramento de uma dívida no montante de €653,20 em sede de ISP e €310,10 de CSR.

A.5 No período em análise, foram emitidas 2.074 (duas mil e setenta e quatro) faturas, sem identificação fiscal do titular do cartão (NIF 999999990), que totalizam 75.635,66 litros de GCM, conforme ponto B.12 do capítulo IV.

O presente facto constitui violação do n.º 8 da portaria n.º 361-A/2008 e do n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, com a nova redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que, segundo esta última, o GCM 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 GR e a taxa aplicável ao GCM, 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 com a identificação fiscal do titular de cartão.

Nos termos no n.º 6 do art.º 93.º do CIEC, o incumprimento das regras de comercialização do GCM está sujeito às sanções previstas no RGIT, encontrando-se este facto tipificado como contraordenação aduaneira nos termos da alínea p) do n.º 2 do art.º 109.º do RGIT, sendo punível pelo n.º 2 do mesmo normativo.

Desta irregularidade, resulta o apuramento de uma dívida no montante de €17.709,88 em sede de ISP e €9.396,56 de CSR.

B - PROPOSTAS

Pelo exposto, propõe-se:

B.1 Seja promovido um processo de liquidação oficiosa, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 11.º do CIEC, na sequência do apuramento da dívida no montante de €22.097,51 em sede ISP e €10.477,44 de CSR, totalizando €32.574,95 (trinta e dois mil quinhentos e setenta e quatro euros noventa e cinco centimos), conforme apuramento constante do quadro 13 do capítulo VI.

A este valor acrescem ainda os juros compensatórios, calculados à data da liquidação, nos termos do art.º 35.º da LGT, aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, conjugado com a Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril;

B.2 Instaurar um processo de contraordenação pelas irregularidades mencionadas nas conclusões, conforme pontos A.2 a A.5;

B.3 A comunicação do presente relatório à Direção de Finanças de _____ para efeitos de eventual cobrança de IVA;

B.4 A notificação da nota de diligências, conforme previsto no n.º 1 do art.º 61.º do RCPITA;

B.5 A notificação do presente relatório final, nos termos do n.º 2 do art.º 62.º do RCPITA.

– OBJETIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA AÇÃO

A – CREDENCIAL E PERÍODO EM QUE DECORREU A AÇÃO

O presente procedimento encontra-se inserido no Programa Local de Ações de Natureza Inspeciva com o n.º OI2020 ...

Foi objeto de controlo o PAC, com bandeira **B...** explorado à consignação, sito na Ru: ...
..., propriedade do operador, **A...**

(...)

B. DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO

B.1 Inventariação Física das Existências de GCM

No dia 28 de fevereiro de 2020, pelas 10 horas e 40 minutos, na sequência da deslocação às instalações do PAC, procedeu-se à inventariação das existências de GCM. As quantidades apuradas, são as que se identificam no quadro seguinte:

Quadro 1 – Varejo

Tipo de Depósito	Capacidade Total (Litros)	Quantidade (litros)
Subterrâneo s/n	10.000,00	4.950,00

Posteriormente, lavrou-se o Termo de Varejo, com as existências constatadas no PAC.

B.2 Recolha de Elementos

Em 28/02/2020, foi o operador notificado para apresentar os seguintes elementos:

- Pacto social atualizado, emitido pela Conservatória Registo Comercial competente;
- Declaração de existências de GCM à data de 01/01/2017 (00h00m);
- Faturas de compras de GCM, desde 01/01/2017 até ao dia da contagem das existências;
- Extrato contabilístico da conta-corrente das compras de GCM no período em análise;
- Extrato contabilístico da conta-corrente dos fornecedores de GCM no período em análise;
- Extrato contabilístico da conta-corrente das vendas de GCM no período em análise;
- Faturas ou faturas simplificadas, relativas a cada abastecimento efetuado, emitidas em nome do titular do respetivo cartão eletrónico, durante o período em análise;
- Ficheiros SAF-T (Faturação/Contabilidade), do período em análise;
- Mapas resumo diários de vendas enviados para a contabilidade;
- Mapas de suporte ao apuramento do IVA, com base na margem efetiva de vendas de GCM.

B.3 Recolha e Análise dos dados relativos à totalidade das Compras de GCM

De acordo com os elementos recolhidos na contabilidade e confirmados pelo fornecedor de combustíveis, no período em análise, foram adquiridas as seguintes quantidades de GCM:

Quadro 2 – Compras

Data	Fatura n.º	Qtd (Lts)
------	------------	-----------

(...)

Subtotal 2020	11.560,80
Total	223.843,31

Atendendo ao facto de o operador comercializar o GCM em regime de consignação, também designado por estimatório ou de venda à consignação, a empresa fornecedora (**B...**), somente fatura quando o PAC vende o combustível, o que ocorre até 5 (cinco) dias depois.

Desta forma, na última fatura com o n.º 1201043981 de 28/02/2020, com um valor total de 231,00 litros, só são considerados os abastecimentos até à data/hora do varejo, ou seja, 134,60 litros.

B.4 Análise das Vendas de GCM

B.4.1 Vendas de GCM (SAF-T do operador)

As vendas faturadas de GCM registadas na contabilidade, no período em análise, foram as seguintes:

Quadro 3 – Vendas Contabilísticas

Vendas de GCM				
Ano 2017	Ano 2018	Ano 2019	Ano 2020	Total
61.217,90	77.687,78	71.867,21	11.656,98	222.429,87

Vendas efetuadas até ao momento da realização do varejo (10h40m de 28/02/2020)

B.4.2 Vendas de GCM realizadas através de Cartões **B... ..**

O quadro infra espelha a totalidade das vendas de GCM efetuadas através de Cartões **B... ..** no período em análise.

Quadro 4 – Vendas através de Cartões **B... ..**

Vendas de GCM – Cartões B... ..				
Ano 2017	Ano 2018	Ano 2019	Ano 2020	Total
2.448,43	1.405,28	1.780,09	263,00	5.897,80

Vendas efetuadas através de cartões GALP Frota até ao momento da realização do varejo (10h40m de 28/02/2020)

B.5 Identificação do TPA/POS e Análise do registo de Vendas efetuado

No período em análise, o operador era detentor do TPA/POS "Point of sale" com o n.º 671316, utilizado para registar as vendas de GCM com base na utilização dos cartões de banda magnética, conforme se encontra estipulado na Portaria n.º 351-A/2008, de 12 de maio.

No TPA/POS n.º 671316 foram registados 229.634,60 litros de vendas de GCM, distribuídos da seguinte forma:

Quadro 5 – Vendas registadas no TPA/POS

Vendas de GCM no POS				
Ano 2017	Ano 2018	Ano 2019	Ano 2020	Total
64.775,70	79.044,20	74.084,10	11.730,60	229.634,60

Vendas registadas no POS até ao momento da realização do varejo (10h40m de 28/02/2020)

B.6 Reconstituição das Existências (Stock) de GCM e Análise das diferenças

Impõem-se determinar contabilisticamente as existências (Stock) de GCM que o operador deveria deter no depósito do PAC, no dia 28/02/2020 às 10h40m, aquando da realização da inventariação física de existências efetuada.

Atendendo ao facto de o operador comercializar os combustíveis em regime de consignação, a empresa fornecedora somente fatura consoante o PAC vende, não se tem em conta, o inventário inicial e final.

Quadro 6 – Reconstituição das Existências (01/01/2017 a 28/02/2020)

Movimentos de GCM	Quantidade (Litros)
(¹) Compras	223.843,31
(²) Vendas	222.429,87
(³) ± Regularização de existências	0,00
(⁴) Existências Finais (Contabilísticas).....	1.413,44

$$^{(1)} \text{Compras} - ^{(2)} \text{Vendas} \pm ^{(3)} \text{Regularizações} = ^{(4)} \text{Existências Finais (Contabilísticas)}$$

Na reconstituição das existências do PAC, face às compras e vendas documentadas, constatou-se que foram vendidos 1.413,44 litros de GCM, sem ter sido emitida a correspondente fatura.

Atendendo ao disposto na Portaria n.º 19/2007, de 5 de janeiro, que regula os valores dos erros máximos no controlo metrológico, aplicável aos contadores, conjuntos de medição e conjuntos de medição de abastecimento de líquidos combustíveis, a margem de erro máximo a aplicar é de 0,5% sobre as compras de GCM efetuadas no período em análise.

Atendendo ao facto de as compras efetuadas totalizarem 223.843,31 litros de GCM e aplicando a margem de erro admissível, resulta o valor de 1.119,22 litros. Sendo assim, a diferença entre as quantidades compradas e vendidas, após a subtração da margem de erro, é de 294,22 litros de GCM.

À luz da nova redação dada ao n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, através da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, há exigibilidade de imposto para os 294,22 litros de GCM, sendo que o proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, é responsável pelo pagamento do montante de imposto em falta, resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao GR e a taxa aplicável ao GCM, em relação às quantidades que venderem e não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo, bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes faturas com a identificação fiscal do titular do cartão.

Esta situação deve ser comunicada à Direção de Finanças respetiva, para eventuais correções das liquidações de IVA e IRC devidas por estas vendas, as quais deveriam ter sido faturadas.

B.7 Confrontação entre as quantidades de GCM vendidas e as registadas no terminal TPA/POS

Quadro 7 – Vendas vs Registos TPA/POS

Ano	Vendas faturadas (1)	Vendas GALP Frota (2)	TPA/POS 3	Diferença (1 + 2 – 3)
2017	61.217,90	2.448,43	64.775,70	-1.109,37

2018	77.687,78	1.406,28	79.044,20	49,86
2019	71.867,21	1.780,09	74.084,10	-436,80
2020	11.656,98	263,00	11.730,60	189,38
Total	222.429,87	5.897,80	229.634,60	-1.306,93

No período em análise, confrontadas as vendas contabilísticas e os registos no TPA/POS, apurou-se que foram registados a mais, no TPA/POS, 1.306,93 litros de GCM.

B.8 Análise dos clientes destinatários do GCM, identificados nos documentos de Venda, incluindo as vendas através de Cartões B... ..

Em 2017, foram emitidas faturas, com identificação do beneficiário/adquirente, de 39.847,13 litros, em 2018, 50.867,86 litros, em 2019, 50.110,84 litros e em 2020, até à data/hora do varejo, 11.666,18 litros. Quanto a vendas sem identificação do beneficiário/adquirente, no ano de 2017, foram emitidas faturas de 23.819,20 litros, em 2018, 28.226,20 litros, em 2019, 23.536,46 litros e em 2020, 53,80 litros.

A alteração comportamental verificada no final do ano de 2019, relativamente à redução de emissão de faturas sem identificação fiscal do beneficiário, prende-se com o facto dos funcionários do PAC, terem sido alertados para o cumprimento do disposto no n.º 5 do art.º 93.º do CIEC.

Quadro 8 – Faturas com identificação do beneficiário/adquirente

Ano	Vendas a Clientes Identificados (Litros)	Vendas a Clientes não Identificados (Litros)	Total de Vendas
2017	39.847,13	23.819,20	63.666,33
2018	50.867,86	28.226,20	79.094,06
2019	50.110,84	23.536,46	73.647,30
2020	11.666,18	53,80	11.919,98
Total	152.692,01	75.635,66	228.327,67

B.9 Venda de GCM a clientes sem cartão eletrónico

Na comparação entre as vendas registadas na contabilidade e os registos no TPA/POS, identificaram-se situações de venda a clientes não titulares de cartão eletrónico, no momento da aquisição do GCM, que constam do quadro infra. Estas vendas totalizam 15.667,75 litros de GCM.

Quadro 9 – Vendas a não titulares

(...)

Subtotal 2020	251,78
Total	15.667,75

B.10 Venda de GCM a titulares de cartão eletrónico sem registo no TPA/POS

Da análise comparativa efetuada, constataram-se vendas efetuadas a clientes titulares de cartão eletrónico sem haver qualquer registo no terminal TPA/POS, no total de 2.044,41 litros.

Quadro 10 – Vendas de GCM sem registo no TPA/POS

(...)

B.11 Faturas de venda de GCM com registo de litros inferior no TPA/POS

No período em análise, foram efetuadas vendas de GCM, verificando-se uma discrepância entre os litros refletidos nas faturas e os registados no TPA/POS, totalizando 510,64 litros.

Quadro 11 – Diferença entre as Faturas de Venda e os registos no POS

(...)

B.12 Vendas de GCM com emissão de fatura sem identificação fiscal do titular do cartão

Os abastecimentos com fatura emitida sem a identificação fiscal do titular do cartão (NIF 999999990), à luz da nova redação dada ao n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, estão sujeitos ao pagamento do montante de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao GR e a taxa aplicável ao GCM, sendo responsável pelo mesmo o proprietário do PAC.

Nesta situação foram identificadas 2.074 (duas mil e setenta e quatro) faturas, que totalizam 75.635,66 litros de GCM.

Quadro 12 – Vendas não registadas/registadas no TPA/POS com emissão de fatura sem identificação fiscal do titular de cartão

(...)

IX – AUDIÇÃO PRÉVIA

O operador, A..., NIF ..., foi notificado do projeto de conclusões do relatório, em 19 de junho de 2020, através do ofício n.º ... de 08 de junho de 2020, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 60.º do RCPITA, tendo-lhe sido concedido o prazo de 15 dias, o qual foi prorrogado por mais 10 dias, para o exercício do direito de audição prévia, conforme estipula o n.º 2 do mesmo artigo.

Exerceu tempestivamente esse direito, nos termos do n.º 3 do art.º 60.º do RCPITA, tendo-se pronunciado por escrito em 14 de julho de 2020, descrevendo as razões porque se opõe às conclusões vertidas no projeto de conclusões do relatório.

Sendo assim, cumpre identificar e sistematizar os factos alegados e aplicar a qualificação jurídico-tributária correspondente, a fim de se descobrir a verdade material da causa.

No que diz respeito à pronuncia escrita apresentada, o operador alega em sua defesa o que se transcreve seguidamente na íntegra.

(...)

QUESTÕES PRÉVIAS E DE ENQUADRAMENTO RELATIVAMENTE À VENDA DE GCM

1º - O ENI tem como actividade principal o comércio de materiais de construção, para o que dispõe do seu estabelecimento comercial denominado " ... ", com sede em ... e filiais em Vila Real, Mirandela e Chaves.

2º - Apenas em ... exerce a actividade secundária de venda de combustíveis, nomeadamente de gasóleo colorido e marcado (GCM), EM REGIME DE CONSIGNAÇÃO.

3º - O ENI não gere o dia-a-dia, nem nunca operou pessoalmente qualquer venda de combustível no seu PAC, fazendo-o exclusivamente através de trabalhadores em regime de turnos, os quais recebem instruções e formação directamente do fornecedor exclusivo de combustíveis, a **B...**

4º - O currículo do ENI perante o Fisco, fala por si:

- Em 2017 apresentou um volume de negócios de € 7.493.075,13, liquidou e pagou de IVA € 763.314,88 e de IRS pagou € 42.055,79;

- Em 2018 apresentou um volume de negócios de € 8.678.230,34, liquidou e pagou de IVA € 927.748,92 e de IRS pagou € 51.587,50;

- Em 2019 apresentou um volume de negócios de € 8.601.880,37, liquidou e pagou de IVA € 914.714,25 e de IRS pagou € 138.457,69

5º - Estes números, só por si, revelam que as acusações, imputações e comportamentos atribuídos ao ENI jamais o poderão ser a título de dolo, seja com que intenção for, nomeadamente fraude, fuga ao fisco ou locupletamento ilegítimo, por óbvia e evidente ausência de razão ou motivo minimamente justificável...

6º - ADMITE o ENI que algumas não conformidades na venda e facturação do GCM se devam a erros involuntários dos seus trabalhadores, à falta de instruções específicas na venda deste tipo de combustível em relação aos restantes, ao não cumprimento de meras formalidades "ad probationem" sem consequência fiscal e também à falta de fiabilidade e de rede do sistema de registo no TPA/POS.

7º - NÃO ADMITE que alguma vez tenha vendido seja o que for sem emissão da respectiva factura.

8º - NÃO ADMITE que alguma vez tenha vendido GCM sem o inerente registo no TPA/POS.

9º - NÃO ADMITE que tenha vendido GCM a quem não tenha apresentado um cartão electrónico.

10º - O que significa que, por um lado, o ENI não aceita as acusações que lhe são imputadas. Por outro, as não conformidades verificadas e as formalidades não cumpridas, não prejudicaram o FISCO no que quer que fosse, seja em termos de IVA, seja em IRS, seja em ISP, seja em IEC, seja em CSR...

11º - Razão pela qual penalizar um operador económico que em nada prejudicou o FISCO, é sinal de falta de objectividade fiscal, de actuação jurídico-pública de carácter discricionário, sem fundamento credível e ofensivo do princípio constitucional da proporcionalidade ou da proibição de excesso, previsto no artigo 18º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, o que se invoca para os devidos efeitos legais.

12º - Acresce que a não verificação de meras formalidades específicas da venda e facturação do GCM, em nada beneficiou o ENI, uma vez que tudo o que foi vendido foi facturado e registado em TPA/POS.

13º - Por último devemos sempre considerar que o motivo da acção inspectiva foi o de aferir o nível de cumprimento do regime fiscal aplicável ao GCM, nos termos definidos no nº 5 do artigo 93º do CIEC e teve por objecto a análise de eventuais vendas de GCM sem utilização do cartão electrónico, durante o período compreendido entre 01/01/2017 e 28/02/2020.

ISTO POSTO,

VEJAMOS ENTÃO CADA UMA DAS CONCLUSÕES A QUE CHEGOU A ACÇÃO INSPECTIVA.

II

DIFERENÇA ENTRE QUANTIDADES COMPRADAS E VENDIDAS DE 1.413,44 LITROS

14º - Esta alegada diferença é um mistério... Ninguém a consegue explicar, com dados objectivos...

15º - Recorde-se que a venda de GCM é processada em regime de consignação, ou seja, a empresa fornecedora (**B...**) somente factura quando o PAC vende o combustível e, recorde-se também, a venda de GCM é processada através do TPA/POS.

16º - Daí que nem a própria **B...** consegue justificar a alegada diferença de 1.413,44 litros, apesar de ser ela que factura ao PAC o combustível vendido.

17º - 1.413,44 litros em 38 meses, dá uma média de cerca de 37 litros/mês... Por tão pouco ou irrisório valor, quem se daria ao trabalho....

18º - Por outro lado, a acusação de que tal quantidade foi vendida sem ter sido emitida a devida factura, não se aceita, quer porque não é "norma da casa", quer porque vem desacompanhada de quaisquer factos que a sustentem, constituindo uma mera conclusão sem suporte factual e documental.

19º - A diferença, se de facto existe, pode ter origem em outras situações ou causas, como por exemplo errada contagem de stocks, fugas do depósito de combustível, erros involuntários de contabilização, lavagens do depósito de combustível, etc.

20º - Acresce que a alegada diferença significa que o ENI terá comprado mais combustível do que vendeu. No período em análise terá comprado 223.843,31 litros e vendido 222.429,87. E lá aparece a alegada diferença de 1.413,44 litros...

21º - Vejamos, no entanto, os números por ano civil. Em 2018 o ENI terá vendido mais do que comprou. Comprou 77.645,72 litros e vendeu 77.667,76 litros. Diferença negativa de 42,06 litros.... Terá vendido o que não tinha???

22º - E o mesmo se passa no ano de 2020, até 28 de Fevereiro. Comprou 11.560,60 litros e vendeu 11.656,98 litros. Vendeu a mais 96,4 litros?!...

23º - Por aqui se vê que a conclusão simples e sem fundamento objectivo de que o ENI vendeu combustível sem factura não sobrevive a estes exemplos dos anos de 2018 e 2020.

24º - Sem factos provados, a liquidação respeitante a esta alegada diferença, deve ser anulada.

III

VENDAS DE GCM NO VALOR DE 15.667,75 LITROS A CLIENTES SEM CARTÃO ELECTRÓNICO

25º - O ENI REJEITA LIMINARMENTE E EM ABSOLUTO ESTA ACUSAÇÃO.

26º - ... é um pequeno concelho onde toda a gente se conhece... Por isso os trabalhadores do PAC conhecem todos os clientes e sabem quem tem e não tem cartão electrónico. Aliás, é fácil, porque não há abastecimento de GCM sem cartão. Portanto...

27º - Todos os clientes que constam do Quadro 9 da página 18 e seguintes da acusação, todos eles identificados, apresentaram cartão electrónico quando dos respectivos abastecimentos.

28º - Sucede que nestes casos o nome em que é emitida a factura não corresponde ao do titular do cartão electrónico, por várias situações, entre as quais:

- por a factura ser emitida em nome do empreiteiro agrícola que trabalha para o titular do cartão electrónico;
- por a factura ser emitida em nome do cabeça de casal da herança do titular do cartão;
- Por a factura ser emitida em nome de familiar (pai, mãe filho, irmão) do titular do cartão electrónico;
- por a factura ser emitida em nome de uma sociedade detida pelo titular do cartão electrónico;
- por os herdeiros continuarem a utilizar o cartão emitido em nome do seu falecido familiar.

29º - A título de exemplo no referido Quadro 9, ' F... ra', NIPC são os herdeiros do conhecido cineasta G... que utilizam o cartão electrónico emitido em nome de H... uma das herdeiras.

30º - Seja como for todos os clientes estão identificados. Quer os constantes das facturas, quer os titulares dos cartões, nos respectivos talões de registo no TPA/POS.

31º - Não ocorreram vendas sem emissão das respectivas facturas e não ocorreram vendas sem cartão electrónico válido. Não houve fraude, nem fuga ao FISCO e o benefício fiscal foi concedido aos titulares de cartão electrónico, estando assegurado o controlo da fraude na aplicação desse benefício.

32º - Apenas não foram observadas meras formalidades próprias da venda de GCM, formalidades essas constantes do artigo 93º, nº 5 do CIEC e que, como é sabido, a maioria da Jurisprudência tem considerado inconstitucional, por violação do princípio da tipicidade dos tipos sancionatórios inerente ao estado de direito democrático, do princípio ne bis in idem e, ainda, do princípio do excesso pelo que não pode deixar de ser desaplicado, nos termos do artigo 204º da Constituição da República Portuguesa, o que tudo desde já se invoca para os devidos efeitos legais.

33º - Com efeito o proprietário do PAC não pode estar sujeito a duas consequências ou punições: Sujeição à coima prevista no artigo 93º, nº 6 do CIEC e no artigo 109º, nº 2, al. p) e nº 6 do RGIT; e ao pagamento do montante do imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao GCM (artigo 93º, nº 5 do CIEC).

34º - Acresce que os registos no sistema TPA/POS, só possíveis com cartões válidos, têm todos os detalhes, sendo possível saber as quantidades vendidas, quem comprou e com que cartão, ou seja os requisitos "ad substantium" sem os quais o abastecimento não pode realizar-se.

35º - Assim, as formalidades incumpridas são "ad probationem" e não comprometeram o controlo dos abastecimentos que ficaram a constar dos registos contabilísticos e no terminal TPA/POS.

36º - Tais irregularidades formais não comprometem a isenção parcial de que o GCM beneficia, cuja quebra está subjacente ao regime da responsabilidade do artigo 93º, nº 5 do CIEC.

37º - Tal regime de responsabilidade não é aplicável porque, apesar da irregularidade, não existe fraude demonstrada e provada pelo que também não existe obrigação tributária originária prevista no artigo 93º, nº 5 do CIEC, por não preenchimento dos requisitos de tal responsabilidade, pelo que, também por esta via, a liquidação em causa deve ser anulada.

IV

VENDAS DE GCM (4.134,02 LITROS) A TITULARES DE CARTÃO SEM REGISTO NO TPA/POS

38º - Também esta acusação não corresponde à verdade.

39º - Todos os clientes constantes do Quadro 10 são conhecidos e possuem desde tempos imemoriais cartão electrónico.

40º - O cliente **I...** NIF **...**, é titular do cartão n.º **...**

41º - Este Quadro 10 exemplifica bem a falta de fiabilidade do sistema de registos. Tome-se por exemplo o cliente "**D...**"

42º - "**D...**" está identificada com o NIF: **...** Este NIF pertence à proprietária da "**D...**"
D. **E...**, titular de cartão electrónico desde pelo menos 1989, com o nº beneficiária 02-230812/001.

43º - "**D...**" é o nome de uma propriedade rústica, não é pessoa jurídica.

44º - O que sucedeu neste caso foi que se procedeu como é usualmente dito: "facturou-se à Quinta da Telhada", a "factura em nome da Quinta" ou "é para facturar à Quinta".

45º - Seja como for, embora em nome da ("**D...**") as facturas contêm o NIF da sua proprietária que é a titular do cartão electrónico válido desde pelo menos 1989, como se disse.

46º - Ainda referente a esta cliente vejam-se os inúmeros registos constantes do Quadro 10: Não é possível, mesmo que com intenção, registar 2, 3, 4, 8 movimentos NO MESMO DIA, À MESMA HORA E NO MESMO MINUTO. E ainda por cima diversos movimentos com quantidade diferentes...

47º - Este exemplo sucede com outros clientes constantes do Quadro 10, como é bom de se comprovar pela simples análise do mesmo.

48º - Todos esses clientes estão devidamente identificados e possuem cartão electrónico há muitos anos.

49º - Pelo que devem as liquidações efectuadas em sede de ISP e CSR ser anuladas, por inexistência dos pressupostos legais do seu apuramento.

V

FACTURAS DE VENDAS DE GCM COM REGISTO DE LITROS INFERIOR NO TPA/POS

50º - Trata-se de uma pequena quantidade de 510,64 litros em 3 anos, uma média de 14 litros mês.

51º - Estas irregularidades devem-se à facturação de mais do que 1 abastecimento numa mesma factura; à facturação na mesma factura de mais do que um tipo de combustível; a erros de facturação. A facturação posterior a abastecimentos por inoperabilidade do sistema informático. Não se vislumbram outras causas ou motivos.

52° - Na verdade, se é "norma da casa" nada vender sem factura, também é verdade que outra norma é facturar apenas o que se vende, porque não faz sentido a prática de sobrefacturação por parte de quem paga tantos impostos...

53° - Também aqui nenhuma fraude, fuga ao fisco ou prejuízo sequer, se apuram pelo cometimento de meras irregularidades sem relevância.

VI

VENDAS REGISTADAS NO TPA/POS COM EMISSÃO DE FACTURA SEM IDENTIFICAÇÃO FISCAL DO TITULAR DO CARTÃO ELECTRÓNICO (QUADRO 12)

54° - No libelo acusatório, na página 26, pode ler-se:

"Os abastecimentos com factura emitida sem a identificação fiscal do titular do cartão (NIF 999999990), à luz da nova redacção dada ao nº 5 do artigo 93° do CIEC, estão sujeitos ao 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, sendo responsável pelo mesmo o proprietário do PAC."

55° - A exemplo de várias decisões de Tribunais Arbitrais não se concorda com tal tese, seja por manifesta inconstitucionalidade da referida norma do CIEC, por violação do princípio da proporcionalidade, seja porque tal regime de responsabilidade, apesar da irregularidade verificada, não é aplicável porque não existe fraude demonstrada e provada, pelo que também não existe obrigação tributária originária por não preenchimento dos requisitos de tal responsabilidade.

56° - Começando por analisar as diversas alterações que a parte final do nº 5, do artigo 53° do CIEC, tem sofrido ao longo dos tempos, damos conta que na redacção dada pela Lei nº 82-B/2014, de 31 de Dezembro, a referida disposição legal terminava assim: "..., bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes facturas EM NOME do titular do cartão"

57° - Posteriormente a Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro, veio alterar aquela redacção como se segue: "..., bem como em relação às quantidades para as quais não sejam emitidas as correspondentes facturas COM A IDENTIFICAÇÃO FISCAL do titular do cartão."

58° - Daqui resulta, desde logo, que a exigência da emissão de facturas com a identificação fiscal do titular do cartão, só foi introduzida pela redacção dada ao nº 5, do artigo 53° do CIEC, pela Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro, a qual entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2018.

59° - Nos termos do artigo 12° do Código Civil, "a lei só dispõe para o futuro", pelo que a redacção do nº 5, do artigo 53° do CIEC, introduzida pela Lei nº 114/2017, só pode ser aplicada a partir de 1 de Janeiro de 2018, sendo inaplicável durante o ano de 2017.

60° - Independentemente disso, a verdade é que foram emitidas facturas ao cliente final, ou seja, sem identificação fiscal do adquirente. Mas também é verdade, como já se deixou dito e alegado, que essas vendas de GCM foram todas elas registadas no sistema de controlo e que os respectivos compradores/clientes eram titulares de cartão electrónico válido, ou seja, titulares do correspondente benefício legal, estando identificados nos registos do TPA/POS, pelo que não está em questão a verdade e regularidade de tais abastecimentos.

61º - A omissão de meras formalidades "ad probationem", não consubstanciam qualquer fuga ao FISCO, prática de fraude, locupletamento ou vantagem ilegítima, nem obstam ou prejudicam as operações de controlo da atribuição dos benefícios fiscais próprios da utilização do GCM.

62º - Ou seja, a venda de GCM foi efectuada com observância das condições legalmente fixadas para aplicação e controlo do regime de desagravamento fiscal: a venda a titulares de cartão electrónico válido e devidamente registada no sistema de controlo.

63º - A verdade é que a omissão das referidas formalidades resulta do comportamento normal ainda hoje utilizado pelos vendedores/caixeiros de qualquer actividade comercial quando perguntam ao cliente/adquirente se "quer factura com número de contribuinte". Ainda hoje se passa relativamente aos restantes combustíveis rodoviários...

64º - Mas isso não significa que a factura não seja emitida, a chamada factura ao cliente final, relevante para efeitos de impostos e que no caso específico do GCM, não fiquem registados no TPA/POS quem comprou, quanto comprou e com que cartão comprou...

65º - Em suma, "os requisitos necessários do regime de responsabilidade tributária previsto no nº 5, do artigo 93º do CIEC não estão preenchidos, por inexistência da obrigação tributária originária que teria de estar subjacente ou poder ser presumida, padecendo a correcção feita pela AT de erro de direito, com a consequente anulabilidade do acto tributário correspondente" – Confr. Decisão Arbitral CAAD, Processo nº 322/2018 – T.

66º - Por outro lado e como já se deixou dito nos antecedentes artigos 32º e 33º, apenas não foram observadas meras formalidades próprias da venda de GCM, formalidades essas constantes do artigo 93º, nº 5 do CIEC e que, como é sabido, a maioria da Jurisprudência tem considerado inconstitucional, por violação do princípio da tipicidade dos tipos sancionatórios inerente ao estado de direito democrático, do princípio ne bis in idem e, ainda, do princípio do excesso pelo que não pode deixar de ser desaplicado, nos termos do artigo 204º da Constituição da República Portuguesa, o que tudo desde já se invoca para os devidos efeitos legais. Confr. Decisão Arbitral CAAD, Processo nº 58/2018 – T.

Termos em que devem ser anuladas, por ilegais, as liquidações apuradas pela AT correspondentes aos adicionais de ISP e CSR e respectivos juros compensatórios, constantes do libelo acusatório, como é de JUSTIÇA!

PROVA TESTEMUNHAL, CUJA INQUIRIÇÃO DESDE JÁ SE REQUER, A TODA A MATÉRIA DE FACTO ALEGADA NO PRESENTE ARTICULADO:

(...)

Perante a pronuncia escrita apresentada, torna-se, desde já, essencial analisar as alegações e determinar se as mesmas influenciam ou não as conclusões firmadas no projeto de conclusões do relatório.

Começamos por referir que no dia 6 de agosto de 2020, os signatários, procederam à audição das testemunhas em auto de declarações.

Relativamente à 1.ª testemunha indicada, **J...**, o operador prescindiu do seu depoimento. Em substituição, solicitou à **C.../B...** uma declaração escrita sobre as razões/motivos da diferença de 1.413,44 litros (pontos B.3 a B.6) do libelo acusatório, uma vez que só essa entidade poderá explicar o sucedido, dado as vendas se processarem em regime de consignação. A declaração com o esclarecimento só veio a ser rececionada em 24/09/2020, enviada através do e-mail com o n.º **...**, que a seguir se transcreve:

"Em resposta à vossa carta de 18 de Agosto p.p. , e após análise à situação exposta, passamos a informar:

1.Concluimos que não houve litros por faturar ou creditar, e que as quantidades faturadas pela Petrogal estão muito próximas das quantidades registadas no TPA.

2.O ano de 2020 está correto, visto que a própria AT no seu relatório considerou menos 96,40 lts às vendas faturadas pela Petrogal.

3.Relativamente à diferença de 1.413,44 lts entre o SAFT e a faturação, o ano de 2020, é justificado pela razão exposta no ponto anterior. Para os restantes anos não é possível encontrar uma justificação. No entanto, verificamos que em 2017 houve uma aferição de 1.585 litros, que caso não a tenham considerado da forma correta, poderá ter tido algum impacto no registo das vendas.

4.Agradecemos que nos facultem, caso tenham essa informação, as vendas diárias de GC no período em questão em litros, registadas na vossa contabilidade."

No que se refere à 2.ª testemunha, **K...** s, na qualidade de Advogado do operador, declarou que confirma tudo o que foi apresentado na audição prévia e oferece o merecimento dos autos.

A 3.ª testemunha indicada, **L...** 'ncionário do PAC, declarou que relativamente à diferença entre as compras e as vendas faturadas de GCM, no total de 1.413,44 litros, os quais foram vendidos sem ter sido emitida a correspondente fatura, que tal é impossível, uma vez que tudo o que é registado no TPA/POS é faturado, independentemente de ser emitida fatura com número de contribuinte ou não identificada.

Declarou ainda, que só a partir do final do ano de 2019, começaram a emitir todas as faturas com o NIF do beneficiário, após os abastecimentos de GCM. Anteriormente não o faziam por desconhecimento da obrigatoriedade, emitindo faturas não identificadas. Acrescentou que, em determinadas situações, os cartões de beneficiário não funcionavam, mas abasteciam na mesma e esperavam que a situação ficasse regularizada, passando posteriormente os cartões, o que levava a que alguns movimentos não ficassem desde logo registados no TPA/POS.

Por fim referiu que, nos anos de 2017 e 2018, haviam clientes aos quais eram efetuadas vendas a crédito, sendo faturadas no final do mês, entre eles a **D...** e **N...** Atualmente esta situação já não se verifica, por isso é que no questionário efetuado no início da ação inspetiva respondeu que não havia vendas a crédito.

A 4.ª testemunha, **M...**, na qualidade de cliente, declarou que cada vez que efetua um abastecimento de GCM, entrega o cartão de beneficiário ao funcionário do PAC e digita o código. Em relação ao abastecimento que ocorreu no dia 25/01/2017 e que não ficou registado no TPA/POS, lembra-se de ter tido o mesmo procedimento, desconhecendo qual a razão da falta de registo do movimento efetuado.

Finalmente, a 5.ª testemunha, **O...**, declarou que, por norma, quando vai abastecer, GCM, entrega o cartão ao funcionário do PAC em causa, e na maior parte das vezes é ele próprio que abastece, devido ao número elevado de clientes ali existentes. Não sabe o que se passou em relação ao abastecimento de 34,62 litros que ocorreu no dia 22/02/2017, no qual foi emitida fatura, contudo não existe qualquer registo no TPA.

Sendo assim, julgamos ser relevante destacar que, no que se refere ao ponto II, a diferença entre as quantidades compradas e vendidas, no valor de 1.413,44 litros, foi apurada com base em documentos contabilísticos da responsabilidade da **B...** (fornecedor), no que diz respeito às compras efetuadas e através dos cartões **B... ..** restantes vendas da responsabilidade do PAC. Esta diferença significa que, durante o período em análise, não foram emitidas faturas para algumas vendas efetuadas. A emissão das faturas é da responsabilidade do PAC, na figura dos seus funcionários.

Um dos funcionários do PAC indicado como testemunha, **L...** em Auto de Declarações, afirmou que "(...) em determinadas situações em que os cartões não funcionavam, abasteciam na mesma e esperavam que a situação ficasse regularizada, passando posteriormente os cartões, o que levava a que alguns movimentos não ficassem registados no TPA."

Situação análoga aconteceu com a emissão de outras faturas, senão veja-se o caso da **D...** que, segundo o mesmo funcionário, o cliente tinha vendas a crédito, sendo as faturas emitidas, incorretamente, um mês depois do registo no TPA, o que levou a que para alguns registos no TPA não fossem emitidas as correspondentes faturas em nome do beneficiário.

As faturas, conforme dispõe a alínea a) do n.º 1 do art.º 36.º do CIVA, devem ser emitidas o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do art.º 7.º do mesmo normativo. Tratando-se de um PAC em regime de consignação, as comparações entre as compras e vendas efetuadas pelo ENI, relativas aos anos de 2018 e 2020, têm que ter em conta as vendas ocorridas no dia (n) que só vão ser faturadas no dia (n+2) ou (n+3), levando a que as vendas ocorridas, por exemplo, no último dia de 2018, só tenham sido faturadas nos primeiros dias do ano de 2019.

O operador não apresentou nenhuma prova documental que nos permita alterar a diferença detetada, remetendo apenas para o esclarecimento prestado pelo seu fornecedor, **B...**

Este esclarecimento prestado pela B... apenas responde à emissão das faturas da sua responsabilidade, ou seja, as faturas de compra do operador e faturas de venda através de cartões B... .. A B... não altera nem regista qualquer valor em relação às faturas emitidas.

Conclui que, não houve litros por faturar ou creditar, sendo que as quantidades faturadas pela Petrogal estão muito próximas das quantidades registadas no TPA, cifrando-se essa diferença em 106,51 litros, a qual não ficou registada no TPA.

Menciona que a AT considerou menos 96,40 litros de GCM, relativamente às vendas faturadas no ano de 2020, contudo salienta-se que essa quantidade respeita aos litros faturados após a data/hora do varejo, não sendo por isso contabilizados.

No ponto 3, a B... vem acrescentar ao processo uma aferição de 1.585,000 litros, mas, no entanto, não é apresentada qualquer prova documental desse movimento, de forma a ser considerado nas contas analisadas. O que é dito no ponto 3, vem contrariar o que se conclui no ponto 1, pois os valores faturados pela B... estão praticamente em conformidade com os registos no TPA, havendo uma diferença mínima.

Posto isto e atendendo ao disposto na Portaria n.º 19/2007, de 5 de janeiro, que regula os valores dos erros máximos no controlo metrológico, aplicável aos contadores, conjuntos de medição e conjuntos de medição de abastecimento de líquidos combustíveis, a margem de erro máximo a aplicar é de 0,5% sobre as compras de GCM efetuadas no período em análise.

Atendendo a que as compras efetuadas totalizam 223.843,31 litros de GCM e aplicando a margem de erro admissível, resulta o valor de 1.119,22 litros, passando a diferença entre as quantidades compradas e vendidas de 1.413,44 litros para 294,22 litros de GCM.

Assim, conclui-se que face ao exposto, relativamente ao ponto II da audição prévia, deve proceder-se à alteração dos pontos I – A1, IV – B.6, V – A.1 e VI do projeto de conclusões do relatório.

Relativamente ao ponto III das alegações, refira-se que o GCM, vulgarmente conhecido por gasóleo verde ou gasóleo agrícola, é um produto de venda/aquisição condicionada, por força do benefício fiscal que lhe está associado.

De forma a assegurar a detenção do benefício, o GCM só pode ser vendido nos postos de abastecimento aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP que sejam titulares de cartões eletrónicos emitidos para o efeito pela DGADR, através dos quais são registadas todas as transações de GCM no sistema informático gerido pela Sociedade Interbancária de Serviços (SIBS), conforme estipulado no n.º 5 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio.

O n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, dispõe ainda que, o GCM só pode ser adquirido pelos titulares do cartão eletrónico (...), sendo responsável pelo montante do pagamento do imposto, resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicada ao GCM, o proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para 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 com a identificação fiscal do titular de cartão.

O PAC ao emitir faturas em nome de pessoas não habilitadas à aquisição de GCM, violou o disposto no n.º 5 da art.º 93.º do CIEC, conjugado com o n.º 5 da Portaria n.º 361-A/2008.

No período em análise, o PAC efetuou vendas de GCM a não titulares, dos quais 37,79% tornaram-se posteriormente beneficiários, vendeu 0,55% de GCM a contribuintes com o cartão suspenso, vendeu 6,27% de GCM a contribuintes que deixaram de ser beneficiários e vendeu 55,37% de GCM a não titulares, utilizando para o efeito cartões de beneficiários, não sendo possível aferir se existiu consentimento dos seus titulares. Convém realçar que, na análise foram sempre tidas em consideração as situações em que o adquirente pertencia, para efeitos fiscais, ao mesmo agregado familiar.

O operador assume, no seu ponto 32º, que "(...) apenas não foram observadas meras formalidades próprias da venda de GCM, formalidades essas constantes do artigo 93.º, n.º 5 do CIEC (...)".

Refere ainda, que "(...) a maioria da Jurisprudência tem considerado este inconstitucional, por violação do princípio da tipicidade dos tipos sancionatórios inerente ao estado de direito democrático (...)".

Quanto a esta última alegação, não podemos de forma alguma emitir qualquer opinião, o certo é que o referido articulado ainda se mantém vigente e sem alterações.

Assim, face ao exposto, nada há a alterar relativamente a este Ponto III das alegações.

Relativamente ao ponto IV das alegações, o operador vem argumentar que todos os clientes, para os quais foram emitidas faturas, mas que não foram efetuados os correspondentes registos no TPA, possuem desde tempos imemoriais cartão eletrónico.

A testemunha **L...**, na qualidade de abastecedor do PAC, veio informar que ao contrário do que tinha declarado no questionário efetuado no início da ação inspetiva, existiram vendas a crédito nos anos de 2017 e 2018.

A **D...**, foi um dos clientes que adquiriu GCM a crédito, não sendo emitida fatura no momento da disponibilização do produto ou o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto era devido, conforme determina a alínea a) do n.º 1 do art.º 36.º do CIVA. A emissão da fatura só ocorria cerca de um mês depois.

Apesar de não terem cumprido os prazos, as faturas foram incluídas na declaração periódica de IVA. Neste caso, encontrando-se no regime de IVA mensal, o prazo de entrega é até ao 10.º dia do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações (alínea a) do n.º 1 do art.º 41.º do CIVA).

Após nova análise, verificou-se que para algumas das faturas conseguiu-se estabelecer ligação aos registos no TPA, que não coincidiam nas datas, mas coincidiam nos litros e no adquirente, pelo que foram retiradas do quadro 10, procedendo-se desta forma à sua retificação.

O operador apresentou duas testemunhas relativamente a este ponto, **M...** e

O... mas ambas, após visualização dos movimentos no TPA respetivo, não conseguiram encontrar justificação para o sucedido, sendo que as duas faturas emitidas nos seus nomes (uma para cada) não têm registo no TPA.

Atendendo ao exposto, relativamente ao ponto IV da audição prévia, vai-se proceder à alteração dos pontos I – A3, IV – B.10, V – A.3 e VI das conclusões do projeto de relatório.

No que se refere ao ponto V das alegações, podemos afirmar que a diferença constatada não se prende com a representação quantitativa ao longo de 3 anos, mas sim com casos pontuais do cumprimento das

obrigações inerentes à comercialização de GCM. Não se põe em causa as vendas sem faturação, mas apenas as situações pontuais, em que o PAC não registou no TPA o que efetivamente foi faturado.

A este respeito o n.º 6 da Portaria n.º 361-A/2008, define que todas as quantidades de GCM vendidas têm que ficar obrigatoriamente registadas no TPA no momento em que ocorram.

O PAC não cumpriu com esta obrigação, pois não registou no TPA as quantidades efetivamente vendidas constantes das faturas emitidas, sendo assim responsável pelo pagamento do imposto em relação às quantidades que venderam e não ficaram devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo (n.º 5 do art.º 93.º do CIEC).

Assim, face ao exposto no ponto V, entendemos nada alterar.

Finalmente no ponto VI, o operador refere e bem, que a redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, veio alterar o n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, determinando que as faturas deviam ser emitidas "EM NOME" do titular do cartão, indo ao encontro do texto do n.º 8 da Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio.

Com a nova redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, de forma a uniformizar procedimentos, "EM NOME" foi substituído por "COM A IDENTIFICAÇÃO FISCAL", dado que os programas de contabilidade não aceitam o nome se não existir um NIF.

Refira-se que os novos cartões eletrónicos de beneficiário, além do nome, já integram o número de identificação fiscal, sendo mais fácil ao PAC emitir a fatura em nome do beneficiário, evitando desta forma que sejam emitidas a desconhecidos.

As alterações ao n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, visaram reforçar a obrigatoriedade de as faturas terem que ser emitidas com a identificação do beneficiário, fosse por nome ou por número fiscal.

Nesta situação, caso as faturas estivessem identificadas com o nome do beneficiário, até ao final do ano de 2018, teriam que ser aceites e não seriam consideradas faturas não identificadas.

O que se verificou, segundo declarações do funcionário do PAC, **L...** é que só passaram a emitir faturas identificadas para todos os abastecimentos, com o NIF do beneficiário, a partir do final do ano de 2019. Anteriormente, não o faziam por desconhecimento.

Neste sentido, verificou-se que a partir de 01 de novembro de 2019 até à data do varejo, as vendas sem identificação do beneficiário, através de NIF, representam apenas 0,79% do total de vendas efetuadas.

Em contrapartida, no restante período, essas vendas representam 45,83%, ou seja, quase metade das faturas emitidas pelo PAC, foram com o NIF "999999999", não obedecendo ao determinado pelo n.º 5 do art.º 93.º do CIEC.

Verificou-se também que, em algumas situações, a fatura não identificada englobava abastecimentos para dois ou três beneficiários, o que vai contra o que está plasmado na Portaria n.º 361-A/2008 e no n.º 5 do art.º 93.º do CIEC, conforme se pode constatar na relação do quadro seguinte:

Faturas não identificadas e emitidas para mais que um beneficiário

(...)

Existem ainda outras situações de emissão de faturas para ajustar as saldas de GCM registadas no TPA, as quais não foram emitidas no momento da venda.

Relativamente ao saldo final do dia, o procedimento utilizado era o de emitir uma fatura correspondente à diferença apurada, de forma a regularizar os saldos.

Por fim, acrescente-se que, em nenhuma situação foi questionado o comportamento idóneo do operador, o que está em causa é o incumprimento das formalidades associadas à comercialização do GCM, que até o próprio referiu no n.º 66 das suas alegações, "(...) apenas não foram observadas meras formalidades, próprias da venda de GCM, formalidades essas constantes do artigo 93.º, n.º 5 do CIEC (...)". Contudo, essas formalidades são essenciais e fazem toda a diferença, pois na emissão das faturas não sendo identificados os adquirentes do GCM, não sabemos se o mesmo foi adquirido por beneficiários ou não beneficiários.

Assim, face ao exposto, nada há a alterar relativamente ao Ponto VI.

Pelo exposto anteriormente, entendemos que são legítimas algumas das pretensões apresentadas, justificando-se a alteração das conclusões anteriormente firmadas, nomeadamente as relativas aos pontos II e IV.

Considera-se assim, que se mostram cumpridos os requisitos relativos ao exercício do direito de audição, expresso no art.º 60.º da LGT.

À consideração superior,

... 19/10/2020

9.2. Em 13/11/2020 o Requerente foi notificado do despacho de 2020-11-05 do Chefe da Delegação Aduaneira do ..., para proceder ao pagamento, no prazo de 15 dias seguidos, da quantia de 35.726,96 €, referente à liquidação objeto do processo, montante que incluía o valor de 3150,21 € de juros compensatórios, e ainda de que no prazo de 90 dias a contar do término do prazo para pagamento voluntário, poderia requerer a constituição de tribunal arbitral junto do CAAD.

9.3. O Requerente procedeu ao pagamento do referido montante de 35.726,96 €, em 2 de Dezembro de 2020.

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados.

10. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, juntos aos autos pelo Requerente com o pedido de pronúncia arbitral

e pela Requerida com o processo administrativo, não tendo havido impugnação de qualquer documento por nenhuma das partes.

-III- O Direito aplicável

10. O artigo 93.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, na redação à data do início do período temporal a que se reportou a ação inspetiva, dispunha como se segue:

“Artigo 93.º

Taxas reduzidas

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

2 — O petróleo colorido e marcado só pode ser utilizado no aquecimento, iluminação e nos usos previstos no n.º 3.

3 — O gasóleo colorido e marcado só pode ser consumido por:

a) Motores estacionários utilizados na rega;

b) Embarcações referidas nas alíneas c) e h) do n.º 1 do artigo 89.º;

c) (Redação dada pelo artigo 211.º, da Lei n.º 42 /2016, de 28 de dezembro) Tratores agrícolas, ceifeiras debulhadoras, motocultivadores, motoenxadas, motoceifeiras, colhedores de batata automotrizes, colhedores de ervilha, colhedores de forragem para silagem, colhedores de tomate, gadanhadeiras-condicionadoras, máquinas de vindimar, vibradores de tronco para colheita de azeitona e outros frutos, bem como outros equipamentos, incluindo os utilizados para a atividade aquícola e na pesca com a arte-xávega, aprovados por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da agricultura e do mar;

d) Veículos de transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos-de-ferro;

e) Motores fixos;

f) Motores frigoríficos autónomos, instalados em veículos pesados de transporte de bens perecíveis, alimentados por depósitos de combustível separados, e que possuam certificação ATP (Acordo de Transportes Perecíveis), nos termos a definir em portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da agricultura e dos transportes.

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

5 — (Redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro) 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.

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

Com a Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, o n.º 5 deste artigo passou a ter a seguinte redação:

“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 com a identificação fiscal do titular de cartão.”

No que concerne à contribuição de serviço rodoviário (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que, de acordo com o disposto no artigo 1.º, visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P.E., e determina igualmente as condições da sua aplicação, esta contribuição constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis (n.º 1 do artigo 3.º).

E, nos termos do n.º 1 e n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, a CSR *”incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e dele não isentos”*, e o seu valor varia em função do produto petrolífero utilizado (gasolina ou gasóleo rodoviário).

Conforme dispõe o n.º 1, do artigo 5.º, do mesmo diploma, a CSR é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e, não obstante constitua receita da EP – Estradas de Portugal (artigo 6.º), a sua liquidação e cobrança incumbe à Requerida, aplicando-se à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo.

A CSR constitui, pois, um tributo devido pelos sujeitos passivos de ISP que incide sobre o gasóleo rodoviário sujeito a ISP não isento.

Vejam os.

11.Quanto à diferença entre quantidades compradas e vendidas de 1.413,44 litros, posteriormente reduzida a 294,22 litros.

Quanto a esta matéria a Requerida, como fundamento da correção alega que a Requerente no dia 28.02.2020 às 10H40M, aquando da inventariação física das vendas efetuadas deveria ter mais 1413,44 litros do que foi apurado.

Daqui retira que:

“foram vendidos 1.413,44 litros de GMC, sem ter sido emitida a correspondente fatura”.

Mas: *“Atendendo ao disposto na Portaria nº 19/2007, de 5 de Janeiro, que regula os valores dos erros máximos no controlo metodológico, aplicáveis aos contadores, conjuntos de medição e conjuntos de medição de abastecimentos de líquidos de combustíveis, a margem de erro máximo a aplicar é de 0,5 % sobre as compras de GCM efetuadas no período em análise.*

Atendendo ao facto de as compra efetuadas totalizarem 223.831,31 litros de GMC e aplicando a margem de erro admissível, resulta o valor de 1.119,22 litros.”

Sendo assim, a diferença entre as quantidades compradas e vendidas, após subtração da margem de erro, é de 294,22 litros de GMC”

Constata-se, pois, que a Requerida começa por afirmar que a Requerente vendeu 1.413,44 litros de GMC sem ter emitido as correspondentes fatura, para depois corrigir tais valores de venda para apenas 294,22 litros, com base numa “margem de erro”, tributando com base neste valor. Esta posição da Requerida, não pode deixar de ser interpretado como a assunção de que a Requerida desconhece quais as vendas que a este titulo foram efetuadas sem fatura e, até, se as mesmas ocorreram.

Em rigor, a Requerida não imputa à Requerente a venda de 1.413,44 litros de GMC sem ter emitido as correspondentes fatura, mas sim que, aquando da inventariação física das vendas efetuadas deveria haver mais 1413,44 litros do que foi apurado e, aplicando uma margem de erro, por estimativa, fixou as vendas não faturadas a este titulo no montante de 294,22 litros.

Esta tributação traduz-se, manifestamente, em aplicação de método indireto de fixação a matéria tributável, o que só é permitido nos casos e condições expressamente previstos na lei, e com os critérios nela previstos que, no caso em apreço, não foram invocados nem aplicados (cfr. arts. 81º, nº 1, 87º, 88º e 90º da LGT), donde decorre, necessariamente, a ilegalidade da correção.

Acresce que, refere a Requerente:

“Daí que nem a própria B... consegue justificar a alegada diferença de 1.413,44 litros, ou qualquer outra, apesar de ser ela quem fatura ao PAC o combustível vendido, como se pode verificar através da comunicação enviada para o processo em de Setembro de 2020. Nesta comunicação a B... afirma: “Concluimos que não houve litros por faturar ou creditar, e que as quantidades faturadas pela C... estão muito próximas das quantidades registadas no TPA. A diferença, se de facto existe, pode ter origem em outras situações ou causas, como por exemplo errada contagem de stocks, fugas do depósito de combustível, erros involuntários de contabilização, lavagens do depósito de combustível, etc.”

A comunicação da B... é relevante na medida em que não se pode olvidar que, de acordo com o próprio RIT, estamos na presença dum Posto de Abastecimento de Combustível, que opera sob a bandeira B..., no âmbito de contrato de venda à consignação e que, como se pode ler no sumário do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 05 de Maio de 2011, proc. 4382/06.2TBMTS.P1.SI *“O contrato de compra e venda à consignação caracteriza-se essencialmente por ser um acordo em que uma das partes entrega à outra uma quantidade de bens para que esta os venda por determinado preço, num determinado prazo, recebendo uma parte do preço e restituindo os que não tiver vendido.”*

Ainda de acordo com este Venerando Tribunal, *“A venda à consignação (e mesmo o contrato de consignação) consiste na entrega de mercadorias a um negociante para que as venda ou revenda por conta de quem lhas entrega, razão pela qual o consignatário efectua as vendas em nome próprio, mas por conta do consignante.”* (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça 9 de Outubro de 2003, 03B1585, sublinhado nosso).

Face ao contrato de consignação, sendo a B... lesada em caso de extravio da mercadoria, não pode deixar de se sopesar e conferir relevância à sua declaração de que *“Concluimos que não houve litros por faturar ou creditar, e que as quantidades faturadas pela C... estão muito próximas das quantidades registadas no TPA”* porquanto, tal declaração não pode deixar de ser entendida como um reconhecimento de ausência de qualquer incumprimento ou desvio contratual no âmbito da consignação, relativamente à comercialização da mercadoria e ao varejo efetuado no âmbito da inspeção.

Nestas circunstâncias e ponderando ainda a exiguidade do desvio face ao montante total comercializado, sempre ocorrerá, pelo menos, dúvida fundada sobre os factos que fundamentaram a correção em causa (a própria Requerida assume tais dúvidas ao aplicar uma margem de erro) o que nos termos do art. 100º, nº 1, do CPPT, não pode deixar de ser fundamento para a anulação do ato tributário, nesta parte.

Termos em que, quer com fundamento em aplicação ilegal de método indireto de determinação da matéria tributável, quer com fundamento na existência de dúvida fundada sobre a existência e quantificação do facto tributário, não pode o ato tributário deixar de ser anulado na parte correspondente à correção em causa, no montante de 69,33 € referente a ISP, e no valor de 32,66 € respeitante a CSR e, ainda, os respetivos juros compensatórios.

12.Vendas de GCM no valor de 15.667,75 litros a clientes sem cartão eletrónico

Relativamente a esta correção alega a Requerente como fundamento da sua pretensão anulatória que os clientes em causa, apresentaram cartão eletrónico aquando dos respetivos Abastecimentos e que:

“Sucedem nestes casos o nome em que é emitida a fatura não corresponde ao do titular do cartão eletrónico, por várias situações, entre as quais:

- por a fatura ser emitida em nome do empreiteiro agrícola que trabalha para o titular do cartão eletrónico;

-
- por a fatura ser emitida em nome do cabeça de casal da herança do titular do cartão;
 - Por a fatura ser emitida em nome de familiar (pai, mãe filho, irmão) do titular do cartão eletrónico;
 - por a fatura ser emitida em nome de uma sociedade detida pelo titular do cartão eletrónico;
 - por os herdeiros continuarem a utilizar o cartão emitido em nome do seu falecido familiar.
- Seja como for todos os clientes estão identificados. Quer os constantes das faturas, quer os titulares dos cartões, nos respectivos talões de registo no TPA/POS.

Não ocorreram vendas sem emissão das respectivas faturas e não ocorreram vendas sem cartão eletrónico válido.”

Estas alegações constituem a repetição do que a Requerente alegou em sede de exercício de audição prévia no âmbito do RIT.

Na apreciação desta alegações no RIT, além do mais, a AT referiu o seguinte:

“No período em análise, o PAC efetuou vendas de GMC a não titulares, dos quais 37,79% tornaram-se posteriormente beneficiários, vendeu 0,55% de GCM a contribuintes com o cartão suspenso, vendeu 6,27% de GCM a contribuintes que deixaram de ser beneficiários e vendeu 55,37% de GCM a não titulares, utilizando para o efeito cartões de beneficiários, não sendo possível aferir se existiu consentimento dos seus titulares.

Convém realçar que, na análise foram sempre tidas em consideração as situações em que o adquirente pertencia, para efeitos fiscais ao mesmo agregado familiar”

Na sua petição inicial a Requerente omite qualquer referência a estes elementos concretos alegados pela Requerida.

Por outro lado, do conteúdo da alegações da Requerente resulta, em substância, a admissão de venda de combustível a pessoas jurídicas que não têm direito ao benefício fiscal, embora tivessem apresentado cartão em nome doutrem representativo da titularidade do benefício fiscal.

Exemplo, desta alegação é a assunção de *“nestes casos o nome em que é emitida a fatura não corresponde ao do titular do cartão eletrónico, por várias situações, entre as quais:*

(..)

- por os herdeiros continuarem a utilizar o cartão emitido em nome do seu falecido familiar.”

Trata-se, inequivocamente, de situação de compra por parte de não titulares do benefício fiscal.

O que ocorre, também, nas demais situações indicada pela Requerente:

“- por a fatura ser emitida em nome do empreiteiro agrícola que trabalha para o titular do cartão eletrónico;

- por a fatura ser emitida em nome do cabeça de casal da herança do titular do cartão;

- Por a fatura ser emitida em nome de familiar (pai, mãe filho, irmão) do titular do cartão eletrónico;

- por a fatura ser emitida em nome de uma sociedade detida pelo titular do cartão eletrónico;”

Na verdade, decorrendo da emissão duma fatura de venda a presunção de que a mesma é efetuada a quem nela figure como adquirente, nos termos do art. 75º, nº 1, da LGT, e nada invocando a Requerente no sentido de ilidir a presunção, não se pode deixar de concluir que tais vendas foram efetuadas a pessoas sem direito ao benefício fiscal.

Nesta medida, improcede a invocação de ilegalidade imputada à correção em causa, pelo que, em consequência, se mantém na ordem jurídica o ato tributário, nesta parte, no montante de 5402,22 €, e respetivos juros compensatórios.

13.Vendas registadas no TPA/POS com emissão de fatura sem identificação fiscal do titular do cartão eletrónico

Como decorre do relatório, tratam-se de situações de venda a titulares do cartão eletrónico que certifica a titularidade do benefício fiscal, mas em que foi violada a obrigação de emissão de fatura com identificação fiscal do titular do cartão eletrónico. O que significa que as vendas

foram certificadas pelo sistema eletrónico de controlo, mas não foi espelhada na emissão da fatura a identificação do titular do cartão eletrónico em causa.

Como consta do RIT *”Nesta situação foram identificadas 2.074 (duas mil e setenta e quatro) faturas, que totalizam 75.635,66 litros de GMC”* .

Relativamente a estas correções, face aos factos constante do RIT, que não foram questionados pelo Requerente, não se afigura que a Requerida tenha, com a prática da liquidação impugnada, violado o nº 5, do artigo 93º, do CIEC.

Subsumem-se neste preceito legal, inquestionavelmente, as vendas feitas e faturadas a titular do benefício fiscal, mas não registadas no sistema eletrónico de controlo.

De acordo com este preceito legal, as vendas a titular do benefício fiscal mas que não sejam devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo ou que tenham sido faturadas a consumidor final, apesar de registadas no sistema eletrónico de controlo estão automaticamente sujeitas às consequências previstas no preceito legal em causa, como foi entendido no relatório inspetivo e a Requerida salienta na sua resposta.

Nestes casos, a Requerida, limitou-se a aplicar o artigo 93º, nº 5, do CIEC donde emerge que a consequência da omissão das formalidades em causa será, por si só, a responsabilização do proprietário ou do responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do produto em causa *“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”*.

Na decisão arbitral proferida no processo 58/2018-T, de 19 de Novembro de 2018¹, considerou-se, no que releva para a correção em questão:

“Tendo em conta que esta última consequência é aplicável mesmo que a venda tenha sido efetuada a titular do benefício fiscal e, conseqüentemente, deste ponto de vista, nenhum prejuízo

¹ Em que foi árbitro, em tribunal singular, o signatário da presente decisão, disponível em [“https://caad.org.pt/tributario/decisoes/”](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/)

tenha resultado para a receita fiscal, pode colocar-se a questão de estarmos, nesta vertente de aplicação da norma, materialmente, perante uma sanção (punitiva) a uma infração, objeto de uma outra penalização nos termos do art. 109º do RGIT.

É legítimo questionar, porém, por um lado, se tal sanção (do art. 93º, nº 5 do CIEC) é admissível face ao princípio constitucional da tipicidade dos tipos sancionatórios (J.J. Gomes Canotilho, Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Coimbra Editora, 4ª Edição, 2007, Vol. I, pag. 498) e, em caso, afirmativo, se, pode coexistir com a sanção contraordenacional, face ao princípio *ne bis in idem*, caso se entenda pela aplicabilidade do mesmo a este direito sancionatório.”

É ainda de questionar a conformidade constitucional deste preceito legal, face ao princípio da proibição do excesso, especialmente na vertente da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

Na verdade, como Escrevem A. Brigas Afonso-M. Teixeira Fernandes em anotação ao artigo 93.º do código dos IEC, que a *“nova redacção dada ao n.º 5 vem criar especiais responsabilidades para os proprietários ou responsáveis legais pela exploração de postos de abastecimento, relativamente ao cumprimento das disposições regulamentares previstas para o abastecimento de gasóleo colorido e marcado, ficando directamente responsáveis pelo pagamento da diferença de ISP nos casos em que efectuem abastecimentos sem darem cumprimento às disposições regulamentares que obrigam à utilização obrigatória de cartões electrónicos em todos os abastecimento efectuados. Pretende-se com esta medida evitar situações de abastecimento de gasóleo colorido e marcado por pessoas que legalmente não podiam efectuar esses abastecimentos, através da utilização abusiva dos referidos cartões de microcircuito.”*

(...)

20. Nos grupos de casos que temos vindo a analisar, verifica-se a ilicitude consistente no incumprimento das formalidades previstas para a comercialização do gasóleo colorido e marcado. A responsabilidade em causa é uma consequência jurídica emergente deste incumprimento, independentemente da existência de qualquer prejuízo para a receita tributária.

Trata-se, pois, duma sanção² que, nestes casos, não é reconstitutiva ou compensatória, uma vez que não se destina a repor a situação que existiria sem a prática do facto ilícito, nem a colocar o lesado numa situação equivalente à que ocorreria sem a violação legal, mas punitiva³, como reacção normativa ao incumprimento das formalidades previstas para a comercialização do produto.

Pode ler-se no acórdão do Tribunal Constitucional nº 294/91, de 1 de julho de 1991, que “(...) é sustentável que o «programa constitucional» relativo ao direito público sancionatório só contempla três tipos de ilícito (o penal, incluindo o contravencional; o disciplinar público; o contra-ordenacional”.

Nesta linha, escrevem J.J. Gomes Canotilho-Vital Moreira:⁴

“ Além do ilícito e das sanções de natureza criminal -que são as únicas extensamente reguladas-, a constituição prevê ainda o ilícito-contraordenacional e o ilícito disciplinar (cfr. Art. 165º-1/d). Resta saber se a lei pode criar outros tipos de ilícito além dos referidos ou se a lei fundamental estabelece um *numerus clausus* de medidas sancionatórias. A única resposta consentânea com o princípio do Estado de direito democrático e com a função da constituição é a tipicidade dos tipos sancionatórios (cf. AcTC nº 294/91).”

O art. 93º, nº 5, do CIEC, na vertente que temos vindo a analisar, estabelece, assim, uma medida sancionatória punitiva que extravasa o *numerus clausus* de tipos sancionatórios previstos na constituição, violando, assim, o princípio do Estado de direito democrático.

² Segundo a Lição de José de Oliveira Ascensão “Sanção é uma consequência desfavorável normativamente prevista para o caso de violação de uma regra, e pela qual se reforça a imperatividade desta” (O DIREITO, Introdução e Teoria Geral, Almedina, 13ª Edição Refundida, 2009, pag. 62)

³ Escreve Miguel Teixeira de Sousa:

“As sanções reconstitutivas são aquelas que se destinam a reconstituir a situação que existiria se o agente não tivesse violado a regra (...)

(..) As sanções compensatórias são aquelas que se destinam a colocar o lesado numa situação equivalente àquela que existiria se não tivesse ocorrido a violação da regra jurídica (...).

As sanções punitivas são as que consistem na imposição de uma pena ao infractor da regra jurídica. Atendendo ao respectivo domínio de aplicação, as penas podem ser civis, disciplinares, contra-ordenacionais ou criminais” (INTRODUÇÃO AO DIREITO, Almedina, 2012, pages 101-102)

⁴ CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA ANOTADA, Coimbra Editora, 4ª Edição, 2007, Vol. I, pag. 498

21. Por outro lado, como se pode ler no acórdão do Tribunal Constitucional nº 244/99, de 29 de Abril de 1999:

“Importa sublinhar que o nº 5 do artigo 29º da Constituição, ao determinar que "ninguém pode ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime", tem em vista não apenas o duplo julgamento mas ainda a dupla incriminação ou penalização (cf. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa anotada, 3ª ed., Coimbra, 1993, pág. 194).

Na sua vertente substantiva (cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, Direito Penal Português, I, Lisboa, 1997, pág. 305, nota 2), o princípio "*ne bis in idem*" proíbe a plúrima punição da mesma infracção.

(...).

O apuramento de tal violação pressupõe que as normas em causa sancionem - de modo duplo ou múltiplo - **substancialmente a mesma infracção**.

A contrariedade ao princípio "*ne bis in idem*" depende assim da identidade do **bem jurídico** tutelado pelas normas sancionadoras concorrentes, ou do **desvalor** pressuposto por cada uma delas.”⁵

Sobre esta temática, escreve Inês Ferreira Leite:

“(...) O *ne bis in idem* só incorpora um efectivo valor constitucional acrescido, face ao instituto do caso julgado (que o precede, em antiguidade), se não lhe for apenas reconhecido um âmbito de aplicação circunscrito ao processo penal. É apenas com o reconhecimento da dimensão

⁵ www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990244.html

material do *ne bis in idem* que este assume a sua força vinculante como garante da racionalidade do exercício do poder punitivo público.

(...) quando o legislador opte por sancionar certos ilícitos com “penas” de natureza distinta das formalmente criminais, que visem essencialmente as mesmas finalidades e, ao mesmo tempo, se verifique uma sobreposição de ilícitos, impõe-se uma reflexão autónoma em torno do *ne bis in idem*. Neste sentido, pena, coima, sanção disciplina, administrativa geral e obrigação de reparação do dano têm em comum, entre si, a circunstância de configurarem reações contra um ilícito. E tanto podem tratar-se de ilícitos formalmente distintos, mas materialmente fungíveis, como de meros reflexos normativos de uma mesma censura normativo-social. Claro que o *ne bis in idem* não constitui um obstáculo intransponível à aplicação cumulativa de duas ou mais reações sancionatórias perante o mesmo ilícito; o *ne bis in idem* apenas impede a cumulação de sanções essencialmente punitivas.

(...) a única forma de viável e segura de reconhecer um *quid* comum entre sanções -isto é, uma identidade perante a qual se justifique a intervenção restritiva do *ne bis in idem* -assenta na identificação da função prevalecente da sanção. Ficando demonstrado que duas sanções, em correlação com a respetiva norma habilitadora ou proibição legal, exercem uma função essencialmente punitiva, perante um mesmo facto ilícito, ficará, à partida, excluída a sua aplicação cumulativa, por respeito ao *ne bis in idem*.^{6 7}

⁶ Acrescenta ainda a autora que:

“(…) sanção com “fins essencialmente punitivos” será toda aquela consequência jurídica, estabelecida por norma legal injuntiva, que importe a restrição de direitos subjectivos ou de interesses legalmente protegidos do agente, que decorra da prática necessariamente culposa dum ilícito, prevista por uma norma cujo desígnio seja (pelo menos também) a tutela de interesses gerais da sociedade, pelo que assume fins de prevenção e de reprovação jurídico-social, e cuja gravidade, ainda que diminuta, não decorre linearmente do prejuízo provocado pela infração, dependendo mais dos fins punitivos e de considerações de culpabilidade do agente”.

No caso em apreço, evidentemente que o facto da aplicação da sanção prevista no art. 93º, nº 5, do CIEC, aparentemente não depender da culpa do agente, não lhe retira a natureza punitiva. Ao invés, antes poderá redundar numa acrescida censura por violação do princípio da culpa, aplicável a todo o direito sancionatório punitivo público.

⁷ Diz-nos também Maria Fernanda Palma que “É uma lógica do *ne bis in idem* que explica (e eventualmente impõe) que no âmbito do Direito de Mera Ordenação Social se preveja que, se um facto é punido simultaneamente com uma pena e uma coima, só se deve aplicar a pena, sendo, todavia, aplicáveis as sanções acessórias cominadas para a contra-ordenação (artigo 20º do Decreto-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro).” (DIREITO CONSTITUCIONAL PENAL, Almedina, 2011, pag.134)

Ora, no situação em apreço, e de acordo com da natureza da imposição prevista no art. 93º, nº 5 do CIEC, pela mera violação de formalidades, quando o comprador do Gasóleo colorido e marcado é titular do benefício fiscal, verifica-se a plúrima punição da mesma infração, em violação do princípio *ne bis in idem* uma vez que, como vimos, a não observância das formalidades em causa já se encontra sujeita à punição como contraordenação, acrescendo que ambas as sanções protegem o mesmo bem jurídico.^{8 9}

22. Por outro lado, tendo em conta os onerosos deveres de cooperação impostos aos proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado, que visa desonerar o Estado da sua gestão¹⁰ e às gravosas consequências previstas para o seu incumprimento impõe-se a necessidade de convocar o princípio da proporcionalidade, entre nós consagrado, designadamente, no artigo 18º, nº 2, da Constituição.

Conforme escreve Jorge Bacelar Gouveia, a configuração deste princípio “assenta numa limitação material interna à actuação jurídico-pública de carácter discricionário, contendo os efeitos excessivos que eventualmente se apresentem na edição das providências de poder

⁸ Sobre questão análoga pode ler-se no acórdão do Tribunal Arbitral de 20.09.2012, processo n.º 7/2011-T (Relatora: Ana Paula Dourado), a propósito do regime das despesas não documentadas no CIRC “*Pode admitir-se também, com a jurisprudência do Tribunal Constitucional e do STA, que a tributação autónoma tem finalidades sancionatórias (e daí que se afaste das características do imposto). Como resulta do exposto anteriormente, este regime não se assemelha ao italiano, pois este prevê sanções aplicáveis à tentativa de dedução de custos relacionados com atividades ilícitas e dolosas. Mas para estarmos perante uma sanção, a consequência legal resulta da violação de um dever (um ilícito) e deve ter finalidades de repreensão (a sanção). Admitindo que a nossa tributação autónoma é a consequência de uma violação de um dever (o dever de que as despesas estejam documentadas segundo as regras exigidas no CIRC), e tem uma finalidade de repreensão (e não exclusivamente de arrecadação de receita), estaremos também perante uma sanção. Se chegarmos a esta conclusão, levantamos um outro problema complexo, que é o de saber se não resulta da tributação autónoma de despesas não documentadas uma violação do princípio *ne bis in idem*. Na verdade, o art.º 117.º do RGIT já contém uma contraordenação que versa sobre o incumprimento do dever de entrega, exibição ou apresentação de despesas documentadas (ie., falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações)” (negrito nosso).*

⁹ Sustentando a aplicação do *ne bis in idem* no processo contra-ordenacional, cfr. Augusto Silva Dias (DIREITO DAS CONTRA-ORDENAÇÕES, Almedina, 2018, pag. 194).

¹⁰ Escrevem António Brigas Afonso-Sérgio Brigas Afonso: “*Sendo os IEC impostos monofásicos sobre o consumo, seria lógico que os sujeitos passivos fossem os consumidores, que estariam obrigados a apresentar as declarações tributárias dos consumos efetuados. Porém, a gestão de um imposto com esta estrutura seria praticamente impossível e muito onerosa para o Estado*” (Impostos Especiais de Consumo, in LIÇÕES DE FISCALIDADE, Cood. João Ricardo Catarino – Vasco Branco Guimarães, 4ª Ed., Vol. I, 2015, pag. 453).

público de cariz ablatório para os respetivos destinatários” (MANUAL DE DIREITO CONSTITUCIONAL, Almedina, 4ª Ed., Vol. II, pags 839-840).

Diz-nos ainda o mesmo autor que “se bem que a ideia de proporcionalidade imediatamente induza o sentido da proibição de uma actuação jurídico-pública excessiva, ele desdobra-se em três vertentes fundamentais por que se decompõe aquele conceito geral:

- a adequação (Geeignetheit);
- a necessidade (Erforderlichkeit); e
- a racionalidade ou proporcionalidade em sentido estrito (Proportionalität)

(...)

“A vertente da necessidade mostra como, perante uma providência que já se considere adequada, se impõe fazer um juízo a respeito da sua indispensabilidade no leque de providências que, do mesmo modo, sejam equivalentemente consideradas aptas à obtenção do resultado pretendido: a providência é necessária se outra não houver que seja, do ponto de vista da respectiva lesividade, menos gravosa”. (ob. Cit. pag. 842).

Nas palavras de Diogo Freitas do Amaral “O centro das preocupações desloca-se para a ideia de comparação: a operação central a efetuar é a comparação entre uma medida idónea e outras medidas também idóneas. O objectivo de tal comparação será a escolha da medida idónea que seja menos lesiva” (CURSO DE DIREITO ADMINISTRATIVO, Almedina, Vol. II, 2011, 2ª Edição, pag. 143).

No caso em apreço, para atingir as finalidades subjacentes ao art. 93º, nº 5 do CIEC, é suficiente a demonstração de que o gasóleo colorido e marcado foi vendido a titulares do benefício fiscal, o que parece ocorrer quando o fornecimento fica registado no sistema informático subjacente

(...)(sem prejuízo da aplicabilidade da sanção contraordenacional pela omissão das formalidades em causa).

Ainda que a vertente da norma em causa passasse o “teste” da necessidade, não se vê como poderia deixar de violar a vertente do equilíbrio, da racionalidade ou da proporcionalidade em sentido estrito.

Na verdade, como escreve Vitalino Canas:

“A ponderação realizada no contexto do segmento da proporcionalidade e.s.e. põe em confronto *direto* os efeitos positivos e negativo da norma, com o auxílio de um critério que permite estabelecer a respetiva importância relativa.

Ou, numa formulação mais completa: na esfera do segmento da proporcionalidade e.s.e. *valoram-se e contrapesam-se os efeitos positivos referentes à satisfação de bens, interesses ou valores e os efeitos negativos da interferência em bens, interesses ou valores com aqueles colidentes*, com a mediação de um *tertium comparationis* que permita estabelecer uma relação ordinal, de mais/menos (ou maior/menor) ou igual entre a importância daqueles efeitos”.¹¹

Ora, nos casos subsumíveis ao art. 93º, nº 5, do CIEC, em que apesar da violação de obrigações formais, a venda do gasóleo colorido e marcado seja feita a quem é titular do direito à sua aquisição, o efeito positivo da norma a favor da justiça fiscal, a existir, é manifestamente inferior aos efeitos negativos.

Na verdade, ainda que numa perspetiva de prevenção, o rigorismo da norma possa contribuir para a consecução do objetivo que lhe está subjacente, compelindo os operadores à observação das formalidades e nessa medida contribuir para um ambiente de rigor, propiciador a que a venda do produto em causa seja efetuada apenas aos titulares do benefício fiscal, nestes casos em que o evento lesivo que se pretende evitar não ocorre, o efeito positivo da norma é manifestamente inferior ao efeito negativo, pois este traduz-se no pagamento duma

¹¹ O PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DO EXCESSO NA CONFORMAÇÃO E NO CONTROLO DE ATOS LEGISLATIVOS, Almedina, 2017, pag. 795.

importância, na aparência a título de imposto mas que, na realidade, é uma sanção punitiva, conseqüentemente lesiva da justiça fiscal e dos princípios materiais da tributação, excedendo claramente a margem de livre conformação do legislador.

Acresce que a sanção contraordenacional, que prossegue idênticas finalidades, será já um elemento indutor da observação das formalidades, diminuindo, por isso, o efeito da norma em causa nesta vertente.

Conclui-se, por isso, numa ponderação dos efeitos positivos e negativos da norma, face ao sub-princípio da racionalidade ou proporcionalidade em sentido estrito, que os positivos são manifestamente inferiores aos negativos pelo que, não pode deixar de se considerar violado, também, o princípio constitucional da proibição do excesso.

23. Assim, considera-se o segmento da regra que se extrai do art. 93.º, n.º 5, do CIEC, no sentido de impor ao proprietário ou o responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público o pagamento de imposto resultante da diferença entre o nível de tributação aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado por omissão (...) de faturação em nome do titular de cartão, independentemente das vendas terem sido efetuadas a pessoas com direito ao benefício fiscal e mesmo que feitas a estas, é inconstitucional por violação do princípio da tipicidade dos tipos sancionatórios inerente ao princípio do Estado de Direito democrático, do princípio *ne bis in idem* e, ainda, do princípio da proibição do excesso pelo que, nesta vertente, não pode deixar de ser desaplicada, nos termos do artigo 204.º da Constituição da República Portuguesa.”

O Tribunal Constitucional no acórdão 130/2020 de 3 de março de 2020, decidiu o seguinte:

“Por conseguinte, o n.º 5 do artigo 93.º do CIEC contempla duas hipóteses de *irregularidade manifestamente distintas*. Na hipótese de venda a comprador que não apresenta o cartão de microcircuito, inexistente a *mínima* evidência de o consumidor do gasóleo colorido e marcado *ser* titular do direito ao benefício fiscal; assim, *pode presumir-se a utilização abusiva* do regime da venda do gasóleo colorido e marcado, porque não há indício

algum de o comprador ser beneficiário. Na hipótese de venda a quem apresenta o referido cartão, não sendo registado na fatura o nome do respetivo titular, inexistente a *mínima* evidência de o portador *não ser* titular do direito; assim, *não pode presumir-se a utilização abusiva* do regime, porque a apresentação do cartão constitui o indício legal de o comprador ser beneficiário.

Neste último caso, não se pode presumir terem sido violadas as condições de acesso ao benefício fiscal, porque a emissão da fatura em nome do titular do cartão *não contribui para robustecer a inferência* de titularidade do benefício fiscal relativamente ao ato de apresentação do cartão. Por outras palavras, a mera emissão da fatura não contribui para «assegurar que aquela venda foi feita ao titular daquele cartão», inviabilizando o juízo de que a omissão de tal formalidade é razão suficiente para se presumir a lesão do erário público. Se é certo que a apresentação do cartão está longe de ser uma forma infalível de verificação da titularidade do benefício fiscal, não se vislumbra de que modo é que a mera emissão da fatura em nome do titular do cartão *reforça* a convicção na regularidade da transação.

11. Não se contesta que a emissão da fatura constitui uma obrigação destinada a *facilitar o posterior controlo administrativo* da regularidade das transações sobre gasóleo colorido e marcado. O que se contesta é que a omissão dessa formalidade constitui por si própria justificação para se presumir um dano fiscal que se impõe ressarcir. A responsabilidade pelo pagamento da diferença revela-se, deste modo, não como uma *obrigação fiscal*, mas como a sanção cominada pelo incumprimento de uma *obrigação acessória*; a sua natureza é *sancionatória*.

Ao exigir ao proprietário ou responsável legal pela exploração dos postos de combustível, em consequência do incumprimento desta obrigação, que pague o imposto que *seria* devido se o gasóleo colorido e marcado fosse vendido a quem razoavelmente se presume não beneficiar do direito a adquiri-lo, o legislador impõe uma ablação patrimonial que agrava os custos suportados com o exercício da atividade económica.

A norma sindicada consubstancia, deste modo, uma restrição à liberdade de iniciativa económica consagrada no n.º 1 do artigo 61.º da Constituição, a respeito da qual pode ler-se no Acórdão n.º 545/2014:

«É consensual na doutrina e na jurisprudência constitucional que o direito de livre iniciativa económica, apesar de sistematicamente inserido no Título III da Parte I, respeitante aos direitos, deveres económicos, sociais e culturais, tem uma certa dimensão de liberdade radicada na dignidade da pessoa humana que justifica a sua qualificação como direito, liberdade e garantia de natureza análoga. Essa dimensão subjetiva, que é reflexo do direito geral de personalidade na atividade de produção e distribuição de bens e serviços, expresso nos princípios da autonomia da vontade e da liberdade contratual, ainda mais se acentuou com a revisão constitucional de 1997, quando aquele direito subjetivo foi autonomizado da garantia institucional da livre iniciativa económica prevista na alínea c) do artigo 80.º.

O reconhecimento de que certas vertentes do direito de iniciativa económica privada têm analogia com os direitos, liberdades e garantias enunciados no Título II implica que, por força da norma do artigo 17.º da CRP, lhes sejam aplicadas as disposições constitucionais que se referem a esses direitos.

(...) Neste preceito, a Constituição deixa ao legislador uma ampla margem de liberdade na delimitação e configuração do direito de livre iniciativa económica. O direito está consagrado como um direito de defesa contra o Estado, na medida em que pode ser exercido «livremente», mas esse exercício só se pode efetuar «nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral», abrindo-se assim espaço para uma maior ou menor limitação ou restrição legal do direito fundamental. (...)

As limitações ou restrições à liberdade de empresa, nela incluída a liberdade de concorrência, devem ser justificadas à luz do *princípio da proibição do excesso* (n.º 2 do artigo 18.º da CRP): respeitado o “núcleo essencial” da liberdade de empresa, qualquer restrição não pode ir além do estritamente adequado ou necessário.»

Aos particulares chamados a colaborar nas tarefas de administração, gestão e controlo do respeito pelas leis fiscais são impostos encargos que condicionam, mais ou menos extensamente, o exercício da sua atividade económica – pense-se, v.g., no dever de possuir sistemas informáticos de faturação sofisticados e seguros, e nas implicações que a imposição de tal dever tem para muitos operadores económicos com volumes reduzidos de negócio. São condicionamentos que visam a finalidade *legítima* de promover o interesse geral na cobrança

célere e rigorosa dos impostos, mas que se encontram sujeitos, como toda a medida restritiva de direitos fundamentais, ao crivo da proibição do excesso (v., a este respeito, o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 2 de junho de 2016, C-355/14 *Polihim-SS*, disponível em *eur-lex.europa.eu*). Esta exigência de proporcionalidade incide, não apenas sobre a obrigação imposta, mas sobre a sanção cominada; a proibição do excesso respeita, não apenas ao facto de o particular se encontrar adstrito ao cumprimento de uma obrigação mais ou menos onerosa, mas ao peso maior ou menor das *consequências associadas ao incumprimento*. Na verdade, as duas coisas são incidíveis – duas faces de uma e mesma *medida* submetida a escrutínio.

12. O Acórdão n.º 123/2018 resumiu nos seguintes termos o abundante acervo jurisprudencial no domínio da proibição do excesso:

«O princípio da proibição do excesso incide sobre medidas legislativas não liminarmente interdidas pela Constituição, e que prosseguem finalidades *legítimas* através de meios *restritivos*: finalidades legítimas, no sentido em que não são constitucionalmente proscritas; meios restritivos, porque implicam a ablação de direitos ou interesses fundamentais. (...) Como reconhece, há muito, a jurisprudência constitucional (v., por todos, o Acórdão n.º 187/2001), o princípio da proibição do excesso analisa-se em três subprincípios: idoneidade [ou adequação], exigibilidade [ou necessidade] e proporcionalidade [em sentido estrito ou justa medida]. O subprincípio da idoneidade determina que o meio restritivo escolhido pelo legislador não pode ser inadequado ou inepto para atingir a finalidade a que se destina; caso contrário, admitir-se-ia um *sacrifício frívolo* de valor constitucional. O subprincípio da exigibilidade determina que o meio escolhido pelo legislador não pode ser mais restritivo do que o indispensável para atingir a finalidade a que se destina; caso contrário, admitir-se-ia um *sacrifício desnecessário* de valor constitucional. Finalmente, o subprincípio da proporcionalidade determina que os fins alcançados pela medida devem, tudo visto e ponderado, justificar o emprego do meio restritivo; o contrário seria admitir soluções legislativas que importem um *sacrifício líquido* de valor constitucional.»

Admitindo-se – como se admitiu – que a medida sob escrutínio tem carácter restritivo e visa fins legítimos, impõe-se questionar se a opção legislativa é idónea, exigível e proporcionada.

A resposta não pode deixar de ser negativa.

Embora a exigência de identificação do titular dos adquirentes na fatura não seja evidentemente adequada a *prevenir*, por si só, a utilização irregular de gasóleo colorido e marcado, concede-se que seja útil para *sancionar e reprimir* os comportamentos abusivos, na medida em que facilita o controlo pelas autoridades dos consumos efetuados pelos titulares dos cartões. Em consequência, não pode considerar-se desadequado o *sancionamento* do incumprimento da obrigação.

Acontece que o incumprimento é sancionado, nos termos do RGIT, com a aplicação de uma coima que pode atingir um valor expressivo (a fixar entre os 250€ e os 165000€). Mostra-se por isso *desnecessária a exigência adicional* de suportar os impostos que seriam devidos se fosse efetuada venda a quem não era titular do direito ao referido benefício fiscal.

Nesse exato sentido argumentou o Tribunal de Justiça da União Europeia, no seu Acórdão de 2 de junho de 2016, C-418/14 ROZ-ŚWIT (disponível em *eur-lex.europa.eu*), que respeita a matéria com inegável parentesco com a do presente recurso, desde logo por se tratar da proporcionalidade de medidas de combate à fraude e evasão fiscal em domínio de impostos especiais de consumo harmonizado pelo direito da União Europeia.

Nesse aresto, o Tribunal de Justiça foi confrontado com a questão de saber se contraria o princípio da proporcionalidade *«uma regulamentação nacional nos termos da qual, por um lado, os vendedores de combustível são obrigados a submeter, no prazo estabelecido, um extrato mensal das declarações dos compradores, segundo as quais os produtos comprados se destinam a aquecimento, e, por outro, na falta de entrega de tal extrato no prazo fixado, é aplicável ao combustível vendido a taxa do imposto especial de consumo prevista para os carburantes, mesmo que se tenha constatado que não há dúvida de que esse produto se destinava a aquecimento.»*

O Tribunal começou por afirmar que, «*constitui um instrumento de controlo que tem por objetivo a prevenção da evasão e da fraude fiscais a obrigação de entregar, junto das autoridades competentes, um extrato das declarações dos compradores*», concluindo que a imposição de tal obrigação «*não reveste um caráter manifestamente desproporcionado*». Já no que diz respeito à consequência associada ao incumprimento da obrigação, entendeu que, «*a aplicação automática da taxa de imposto especial de consumo prevista para os carburantes em caso de incumprimento da obrigação de entregar um extrato desse tipo viola o princípio da proporcionalidade*». Com efeito, «*o facto de aplicar aos combustíveis de aquecimento em causa no processo principal a taxa de imposto especial de consumo prevista para os carburantes em razão da violação da obrigação, imposta pelo direito nacional, de apresentar um extrato das declarações dos compradores nos prazos fixados, quando se constatou que não havia dúvida de que esses produtos se destinavam a aquecimento, vai além do que é necessário para prevenir a evasão e a fraude fiscais*». O Tribunal de Justiça esclareceu ainda que, «*nada impede um Estado-Membro de prever a aplicação de uma coima pela violação de uma obrigação como a que consiste na entrega às autoridades competentes de um extrato das declarações dos compradores do combustível de aquecimento vendido*». O que o princípio da proporcionalidade proscreve é que seja aplicada a taxa normal de imposto especial sobre o consumo a situações em que nada «*indica que essas vendas foram realizadas com o objetivo de beneficiar de modo fraudulento da taxa de imposto especial de consumo preferencial atribuída aos combustíveis destinados a aquecimento*».

Estas considerações aderem perfeitamente ao problema de constitucionalidade que se coloca nos autos. A obrigação de o vendedor pagar a diferença entre a taxa de imposto normal e a aplicável ao gasóleo colorido e marcado, nos casos em que não é emitida fatura em nome do titular do cartão, «*vai além do necessário para prevenir a fraude e evasão fiscal*». A função sancionatória é plenamente assegurada no plano contraordenacional, perfilando-se a sanção adicional imposta pela norma sindicada – com a *estrutura* de uma norma de incidência fiscal, ainda que servindo uma *finalidade* sancionatória – como um corpo estranho e funcionalmente redundante.

A medida seria razoável – porventura até indispensável – caso se pudesse presumir a utilização abusiva do regime da venda do gasóleo colorido e marcado nos casos em que é registada a operação no sistema eletrónico de controlo, não sendo emitida fatura em nome do titular do cartão. Porém, essa presunção – como vimos – não tem justificação alguma, razão pela qual a responsabilidade pelo pagamento da diferença entre o imposto devido com e sem benefício fiscal não tem natureza propriamente *tributária*. Nada no mero facto de não ter sido emitida a fatura em nome do titular do cartão, sendo apresentado o cartão e não sendo exigida demonstração de identidade, «*indica que essas vendas foram realizadas com o objetivo de beneficiar de modo fraudulento da taxa de imposto*» aplicável ao gasóleo colorido e marcado.

Assim, é de concluir que a norma sindicada reprova no teste da necessidade, consubstanciando uma restrição excessiva (artigo 18.º, n.º 2) da liberdade de iniciativa económica, consagrada no artigo 61.º, n.º 1, da Constituição.

(...)

III. Decisão

Em face do exposto, decide-se:

- a) 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.”.

No mesmo sentido, relativamente à questão tratada no acórdão citado, foi o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 329/2020, de 25 de junho de 2020.

Também este tribunal concorda com a conclusão do douto acórdão no sentido de que “a norma sindicada reprovava no teste da necessidade, consubstanciando uma restrição excessiva (artigo 18.º, n.º 2) da liberdade de iniciativa económica, consagrada no artigo 61.º, n.º 1, da Constituição.” Com este fundamento e ainda pelas razões expostas na decisão arbitral proferida no processo 58/2018-T, de 19 de Novembro de 2018, supra referida, decide-se:

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 com a identificação fiscal do titular do cartão.”.

Assim, a norma em causa, neste segmento, não pode deixar de ser desaplicada, nos termos do artigo 204º da Constituição da República Portuguesa.

Em consequência desta desaplicação a liquidação, no que se refere ao segmento em causa, carece de base legal, pelo que se anula parcialmente a liquidação, no que respeita ao valor de imposto de 17.709,88 € referente a ISP e 8.395,56 € respeitante a CSR, bem como, os respetivos juros compensatórios.

14. Vendas efetuadas a titulares do cartão eletrónico sem registo ou com registo inferior no TPA/POS

No acórdão n.º 329/2020 do Venerando Tribunal Constitucional foi ainda decidido:

“b) Não julgar inconstitucional o n.º 5 do artigo 93.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, na redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro) na interpretação segundo a qual pode ser exigido o 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, ao proprietário ou ao responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades vendidas a titular de cartão eletrónico que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo;”

No caso dos autos, o gasóleo colorido e marcado vendido a titulares de cartão eletrónico que não ficaram devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo, foram-nos em contexto de inexistência de qualquer indício que aponte para qualquer uso indevido do benefício fiscal por parte dos compradores ou do Requerente. Trata-se, apenas, do incumprimento de formalidades previstas na lei relativamente a vendas efetuadas pelo posto de abastecimento a clientes relativamente aos quais a Requerente e seus funcionários têm conhecimento serem titulares de cartões representativos da titularidade do benefício fiscal em causa.

Esta circunstância resulta objetivamente dos factos relatados no RIT, designadamente das quantidades em causa, mas também da circunstância de no próprio RIT referir expressamente que “*em nenhuma situação foi questionado o comportamento idóneo do operador*”.

Na fundamentação constante do acórdão n.º 129/2020 do Tribunal Constitucional, expressamente citada e acolhida na decisão proferida no acórdão n.º 329/2020, refere-se que “Na hipótese de venda a comprador que não apresenta o cartão de microcircuito, inexistente a *mínima* evidência de o consumidor do gasóleo colorido e marcado *ser* titular do direito ao benefício fiscal; assim, *pode presumir-se a utilização abusiva do regime da venda do gasóleo colorido e marcado, porque não há indício algum de o comprador ser beneficiário.*”¹²

¹² Sublinhado nosso.

Como é referido no Acórdão de 2 de junho de 2016, C-418/14 ROZ-ŚWIT do Tribunal de Justiça da União Europeia, citado no referido acórdão n.º 129/2020 do Tribunal Constitucional:

- “39 (...) o facto de aplicar aos combustíveis de aquecimento em causa no processo principal a taxa de imposto especial de consumo prevista para os carburantes em razão da violação da obrigação, imposta pelo direito nacional, de apresentar um extrato das declarações dos compradores nos prazos fixados, quando se constatou que não havia dúvida de que esses produtos se destinavam a aquecimento, vai além do que é necessário para prevenir a evasão e a fraude fiscais (v., por analogia, acórdão de 27 de setembro de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 29).
- 40 Neste contexto, importa precisar que nada impede um Estado-Membro de prever a aplicação de uma coima pela violação de uma obrigação como a que consiste na entrega às autoridades competentes de um extrato das declarações dos compradores do combustível de aquecimento vendido. A competência de que dispõe um Estado-Membro para aplicar tal sanção deve ser exercida no respeito pelo direito da União e pelos seus princípios gerais, incluindo o princípio da proporcionalidade.(...)
- 41 Consequentemente, a Diretiva 2003/96 e o princípio da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional nos termos da qual, na falta de entrega de um extrato mensal das declarações dos compradores no prazo fixado, é aplicada ao combustível de aquecimento vendido a taxa de imposto especial de consumo prevista para os carburantes, mesmo que se tenha constatado que não há dúvida de que esse produto se destinava a aquecimento.”

E no acórdão 329/2020 refere-se que: “a ausência de registo das transações comerciais no sistema eletrónico de controlo, que viabiliza a fiscalização de um dos aspetos fundamentais do regime de concessão do benefício, permite presumir que as operações comerciais em causa

foram realizadas com o intuito de beneficiar fraudulenta ou abusivamente da aquisição e da venda de gasóleo colorido e marcado.”¹³

Destes postulados das decisões em causa é possível inferir à luz destes acórdãos que estando assente a ausência de intuito de beneficiar fraudulenta ou abusivamente da aquisição e da venda de gasóleo colorido e marcado e de utilização abusiva do regime da venda do gasóleo colorido e marcado, a leitura deve ser outra.

E este entendimento é reforçado pela referência do acórdão 329/2020, em linha com o acórdão 129/2020 à jurisprudência do TJUE:

“ importa realçar que a exigência do pagamento do imposto que seria devido – consequente da inobservância das condições estabelecidas por cada Estado-Membro para beneficiar da isenção ou redução da taxa aplicável aos produtos petrolíferos – pode considerar-se incompatível com as exigências que decorrem do princípio da proporcionalidade, também à luz do Direito da União Europeia, sempre que nenhuma circunstância *«possa deixar presumir que as operações comerciais em causa (...) tenham sido realizadas com o intuito de beneficiar fraudulenta ou abusivamente»* do regime privilegiado de tributação aplicável (v. os Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, ambos de 2 de junho de 2016, C-355/14 *Polihim-SS*, n.º 60, e C-418/14 *ROZ-SWIT*, n.º 36)”

No caso dos autos, estamos, na realidade, na presença duma situação em que nenhuma circunstância permite “presumir que as operações comerciais em causa (...) tenham sido realizadas com o intuito de beneficiar fraudulenta ou abusivamente» do regime privilegiado de tributação aplicável”. A própria Requerida para além de não referir tal intuito, expressamente afirma a idoneidade da Requerente.

Nestas circunstâncias, no caso concreto, está afastada a presunção ínsita na responsabilização tributária estabelecida no art. 93º, nº 5 do CIEC.

¹³ Sublinhado nosso.

Todavia, no entender deste tribunal, face à norma em questão a responsabilidade tributária prevista na norma em causa ocorre ainda que, como acontece na situação em apreço, resulte dos factos a inexistência de:

- Indício de intuito fraudulento.
- Venda a quem não seja titular do benefício fiscal.
- Indício de prejuízo para a receita fiscal.

Assim, pelas razões expostas e, designadamente, por violação do dos artigos 18.º, n.º 2 e 61.º, n.º 1, da Constituição, entende-se, também:

Julgar inconstitucional o n.º 5 do artigo 93.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, na redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro) na interpretação segundo a qual pode ser exigido o 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, ao proprietário ou ao responsável legal pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público, em relação às quantidades vendidas a titular de cartão eletrónico que não fiquem devidamente registadas no sistema eletrónico de controlo, nos casos em que a venda seja efetuada a quem seja titular do benefício fiscal e resulte dos factos a inexistência de qualquer indício de intuito fraudulento e de prejuízo para a receita fiscal.

Nesta conformidade, porque no caso concreto se verificam os respetivos pressupostos, desaplica-se também o segmento normativo referido, na dimensão em causa.

Em consequência desta desaplicação fica também sem base legal a correção a que se referem os pontos B.10 e B.11 do RIT, anulando-se, em consequência a liquidação no montante de 635,20 € de ISP e no 310,10 € de CSR, e, ainda, os respetivos juros compensatórios.

15. Pedido de restituição das quantias pagas e juros indemnizatórios.

12. A Requerente pede, ainda, que seja ordenada a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do art.º 43.º da Lei Geral Tributária e do art.º 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A Requerente pagou o valor da liquidação em 2 de Dezembro de 2020, como resulta do nº 9.3 do probatório.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 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 exatos 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 ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 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 ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o art. 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 diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação 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 atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 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 art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação 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 art. 24.º do RJAT ao determinar 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.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do ato de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, determina o n.º 1 do art. 43º da LGT 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.”

Pode ler-se nos acórdãos de 29 de Janeiro de 2020 e de 30.09.2020 do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo (proc. 2005/18.6BALS B e 2008/18.9BALS B, respetivamente) o seguinte:

“(…)há muito que o STA sufraga o entendimento, formulado com base na letra do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, de que os juros indemnizatórios apenas podem ser atribuídos ao sujeito passivo que tenha satisfeito uma obrigação tributária que venha a ser anulada com fundamento em “erro imputável aos serviços”, designadamente, por erro na aplicação do direito.”

Referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa¹⁴:

“O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte.”.

No entanto, como se pode ler no acórdão do STA de 27-11-2019, proc. 02000/07.0BEPRT:

“(…) vem sendo entendido por este Tribunal, de forma reiterada e consistente, que a Administração Tributária não pode recusar-se a aplicar uma norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, a menos que o Tribunal Constitucional já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral ou esteja em causa o desrespeito por normas constitucionais diretamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias [ver. por todos, o acórdão deste Tribunal de 12 de outubro de 2011, processo n.º 860/10].

E que, nestes casos, não podendo a Administração Tributária decidir de outro modo, também não lhe pode ser assacada a responsabilidade por decidir no sentido em que decidiu. O que significa que não pode ser condenada no pagamento dos juros indemnizatórios, por falta de um

¹⁴ LEI GERAL TRIBUTÁRIA, Anotada e Comentada, 4ª Ed., Ed. Vislis, 2012, pag. 342.

dos requisitos de que depende a atribuição deste direito: a imputação do erro respetivo aos serviços [ver, entre muitos, o Acórdão deste Tribunal de 2017/03/22, Processo n.º 0471/14].

Face a este entendimento, relativamente à parte do ato tributário anulada com fundamento na inconstitucionalidade da norma que lhe serviu de base, não seriam devidos juros indemnizatórios, por inexistência de erro imputável aos serviços, nos termos do art. 43º, nº 1, da LGT.

Porém, na atual redação, conferida pela Lei n.º 9/2019, de 1 de fevereiro dispõe o nº 3 do referido artigo 43º:

“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

(...)

O art. 1º da referida Lei n.º 9/2019 tem o seguinte teor:

“A presente lei altera a Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, clarificando, com natureza retroativa, o dever das entidades públicas de pagar juros indemnizatórios pelo pagamento de prestações tributárias que sejam indevidos por a sua cobrança se ter fundado em normas declaradas judicialmente como inconstitucionais ou ilegais.”

Por sua vez, o art. 3º desta lei estabelece que “A redação da alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, introduzida pela presente lei, aplica-se também a decisões judiciais de

inconstitucionalidade ou ilegalidade anteriores à sua entrada em vigor, sendo devidos juros relativos a prestações tributárias que tenham sido liquidadas após 1 de janeiro de 2011.”

Decorre assim das normas em questão que a redação da alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, aditada pela Lei n.º 9/2019, se aplica à cobrança do montante referente à liquidação em causa.

Neste sentido, pode ler-se no acórdão do STA de 3-06-2020, proc. 694/16.5BEBJA:

“A questão a dirimir seria a de saber se a anulação da liquidação baseada na inconstitucionalidade da norma legal em que se fundou aquele acto tributário implica a existência de *«erro imputável aos serviços»* de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, a determinar o direito a juros indemnizatórios nos termos do n.º 1 do art. 43.º da LGT.

A questão, que suscitou controvérsia está, hoje, legislativamente resolvida pela introdução no n.º 3 daquele artigo – *«São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias»* – de uma alínea d), com o seguinte teor: *«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 respectiva devolução»*.

É certo que a introdução desta alínea no n.º 3 do art. 43.º da LGT foi efectuada pela Lei n.º 9/2019, de 1 de Fevereiro, ou seja, posteriormente à prolação da sentença recorrida. No entanto, nos termos do art. 1.º da referida Lei, a mesma *«altera a Lei Geral Tributária, clarificando, com natureza retroactiva, o dever das entidades públicas de pagar juros indemnizatórios pelo pagamento de prestações tributárias que sejam indevidos por a sua cobrança se ter fundado em normas declaradas judicialmente como inconstitucionais ou ilegais»* e, de acordo com o

art. 3.º, «A redacção da alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, introduzida pela presente lei, aplica-se também a decisões judiciais de inconstitucionalidade ou ilegalidade anteriores à sua entrada em vigor, sendo devidos juros relativos a prestações tributárias que tenham sido liquidadas após 1 de Janeiro de 2011».

Ou seja, a Lei n.º 9/2019 determina, com natureza retroactiva, o dever das entidades públicas, designadamente a AT, de pagar juros indemnizatórios em caso de pagamento indevido de prestações tributárias fundado em normas declaradas judicialmente como inconstitucionais ou ilegais, acrescentando a alínea d) ao n.º 3 do art. 43.º da LGT; e mais, a mesma Lei determina que esta nova alínea se aplica também a decisões judiciais de inconstitucionalidade ou ilegalidade anteriores à sua entrega em vigor (2 de Fevereiro de 2019, de acordo com o respectivo art. 4.º), sendo devidos juros relativos a prestações tributárias que tenham sido liquidadas após 1 de Janeiro de 2011.”

Assim, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios respeitante à quantia paga referente ao valor da liquidação e respetivos juros compensatórios, nas partes parcialmente anuladas.

Nos termos do n.º 5, do art. 61º, do Código de Procedimento e Processo Tributário:

“Os juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos.”

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, decretando-se a anulação parcial da liquidação objeto do processo e respetivos juros compensatórios, nos termos supra referidos, mantendo-se na ordem jurídica a liquidação e respetivos juros compensatórios, apenas na parte respeitante ao montante de 5.404,22 € e respetivos juros compensatórios, referente à quantidade total de 15.667,75 litros de gasóleo colorido e marcado vendidos a não titulares do cartão de microcircuito obrigatório, condenando-se ainda a Requerida a restituir ao Requerente o montante do imposto pago referente à parte da liquidação anulada e respetivos juros compensatórios e ainda a pagar juros indemnizatórios sobre aquelas quantias, contados desde a data do pagamento, até à data do processamento da nota de crédito.

Valor da ação: 35.726,96 € (trinta e cinco mil setecentos e vinte e seis euros e noventa e seis euros) nos termos do disposto no art. 306º, 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.

Custas no valor de 1 836.00 € a suportar pelo Requerente na proporção de 16,59 % e pela Requerida na proporção de 83,41 %, nos termos do nº 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Nos termos e para efeitos do art. 17º, nº 3 do RJAT, notifique-se, ainda, o Representante do Ministério Público junto do Tribunal competente para o julgamento da impugnação, para efeitos do recurso previsto no n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro, na sua redação atual.

Lisboa, CAAD, 28 de Fevereiro de 2022.

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro