

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 835/2023-T

Tema: IABA – Divergências/perdas de inventários – Código dos IEC – Erro na indicação dos prazos de notificação e meios de reação pela AT – Preterição do Direito de Audição – Arts. 43.º, 5 RCPITA, 39.º, 10 CPPT, 60.º LGT

Sumário

- I. As notificações efetuadas no âmbito do procedimento de inspeção seguem as regras previstas nos artigos 37.º a 43.º do RCPITA, não sendo aplicável o disposto no artigo 39.º, n.º 10 do CPPT, por haver norma especial que regula a matéria.**
- II. O erro na indicação dos prazos para que o sujeito passivo se considere notificado e/ou reaja, por via administrativa ou contenciosa, contra uma decisão administrativa deve ser valorado em favor daquele, quando tal erro seja imputável à Administração [a AT] e o sujeito passivo para o mesmo não tenha contribuído, face ao princípio geral da boa-fé e da tutela da confiança que os contribuintes devem depositar nas informações emanadas da AT.**
- III. A não tomada em consideração pela AT do direito de audição exercido pelo sujeito passivo, sendo a sua concessão obrigatória, como sucede no presente caso, constitui preterição de formalidade essencial (artigo 60.º da LGT) e conduz à anulabilidade do ato tributário.**
- IV. É inaplicável o princípio do aproveitamento do ato administrativo, o qual depende da comprovação, sem margem para dúvidas, que, mesmo sem o vício, o ato teria sido praticado com o mesmo conteúdo (artigo 163.º, n.º 5, alínea c) do CPA).**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (presidente), Vítor Braz e Ana Rita do Livramento Chacim, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem

Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 5 de fevereiro de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A... UNIPESSOAL, LDA., doravante designada por “Requerente”, com o número único de identificação fiscal ... e sede na Rua ..., ..., ..., veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral (“ppa”), ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 3.º e dos n.ºs 1, alínea a) e 2 do artigo 10.º, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), na sequência do despacho do Diretor da Alfândega do Freixieiro, que indeferiu a reclamação graciosa da liquidação de **Imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas (“IABA”)** n.º..., de 28 de novembro de 2022, **no valor total de € 103 066,75**, incluindo a liquidação de juros compensatórios (de € 2 383,26) e o custo de impresso (de € 1,80).

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e anulação da referida liquidação de IABA e juros, efetuada na sequência de procedimento inspetivo, e, bem assim do despacho de indeferimento da reclamação graciosa contra aquela deduzida, com fundamento na violação do direito de audição, falta de adequada fundamentação e erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 23 de novembro de 2023, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, do que foi notificada a AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 5 de fevereiro de 2024.

Em 6 de março de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por exceção e por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”).

A Requerente exerceu o contraditório sobre a matéria de exceção (caducidade do direito de ação), por requerimento apresentado em 14 de março de 2024.

Em 24 de abril de 2024, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, com inquirição da testemunha indicada pela Requerente. O Tribunal notificou as Partes para apresentarem alegações escritas e determinou que a prolação da decisão arbitral ocorrerá até ao dia 5 de agosto, devendo ser paga a taxa arbitral subsequente até à data limite para apresentação de alegações (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

Requerida e Requerente apresentaram alegações, em 8 e 13 de maio, respetivamente, reafirmando a posição expressa nos respetivos articulados.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

Segundo a Requerente, o Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) foi elaborado antes de decorrido o prazo para o exercício do direito de audição prévia, previsto no artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”) e no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), o que determina a invalidade da liquidação impugnada, por preterição desse direito.

Neste âmbito, alega que o prazo de 5 dias para se presumir a notificação do sujeito passivo, previsto no artigo 43.º, n.º 5 do RCPITA, na redação da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, está derogado com a entrada em vigor da redação dada ao n.º 10 do artigo 39.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, vigorando o prazo de 15 dias aplicável às notificações pelo canal ViaCTT.

Acresce que consta do Portal das Finanças, reportando-se especificamente à notificação efetuada para exercício do direito de audição, a informação de que “*a data de disponibilização*

é a data a partir da qual se inicia a contagem do prazo para se considerarem efetuadas as notificações e citações (ViaCTT: notificações – 15 dias, citações – 5 dias; Portal das Finanças : notificações e citações – 5 dias)”, pelo que se o prazo não fosse de 15 dias, mas apenas de 5 dias, como pretende a Requerida, ainda assim teria de ser concedido o prazo de 15 dias, uma vez que a Requerente foi induzida em erro.

A Requerente invoca também a ilegalidade da liquidação por falta de adequada fundamentação e por erro nos respetivos pressupostos, considerando que não ocorreu qualquer falta de álcool etílico não desnaturado que não seja justificada pela utilização em fim industrial e não resultante de perdas expectáveis por evaporação e manipulações usuais, ao contrário do que indica a AT no RIT.

Sustenta que as diferenças apuradas, de 966,816 litros de álcool etílico não desnaturado e de 6 594,976 litros de álcool etílico parcialmente desnaturado, assentam no pressuposto errado de que o álcool não foi utilizado nos fins que subjazem à isenção do IABA. Neste contexto, salienta que a metodologia utilizada no cálculo da AT, baseada nas existências (finais de um ano e iniciais do ano seguinte) e na inventariação de 20 de abril de 2022, não resultou da aplicação de um método de mensuração, tendo sido feita “a olho”, pelo que não pode aceitar as mencionadas diferenças, nem estas podem suportar a liquidação do imposto.

Adicionalmente, entende a Requerente que, mesmo que fossem rigorosos os valores em causa, a consideração de uma franquia de 1,5% para perdas por evaporação resultantes da armazenagem do álcool etílico e por manipulações usuais destinadas a assegurar a conservação e utilização dos produtos, não reflete a realidade das normais e efetivas perdas de álcool no processo de produção.

Isto, apesar de a Requerente não dispor de um qualquer dado estatístico quanto ao padrão de perdas devidas à normal evaporação de álcool a 96%, aos restos que ficam nos depósitos IBC – *Intermediate Bulk Container* –, aos pequenos derrames acidentais, aos possíveis erros com pesagens, ao produto desperdiçado em circuito (nas mangueiras que puxam o produto para as máquinas de enchimento) e à lavagem das máquinas (ficando álcool nas mangueiras que puxam o produto para as máquinas de enchimento). Assim, considera não

serem suficientes, nem adequados os fundamentos da liquidação sindicada.

Por outro lado, as disposições legais que estabelecem franquias, consagram presunções ilidíveis, podendo ser demonstradas as quantidades reais por qualquer meio de prova, como refere a decisão do processo arbitral 646/2015-T. Sendo as perdas em contexto de produção substancialmente mais elevadas do que os citados 1,5%, sempre ficará uma inultrapassável dúvida, convocando o disposto no artigo 100.º do CPPT.

A Requerente conclui pela procedência do pedido e pela ilegalidade dos atos sindicados – de liquidação e de decisão da reclamação graciosa – com as legais consequências.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida começa por suscitar a exceção de caducidade do direito de ação. Para tanto, aduz que o pedido de pronúncia arbitral foi deduzido na sequência da decisão de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação de IABA, que foi notificada à Requerente por correio registado, cujo aviso de receção foi assinado em 14 de agosto de 2023. O pedido arbitral deu entrada em 21 de novembro de 2023, estando portanto, nessa data, ultrapassado o prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT em conjugação com o artigo 102.º, n.º 1, alínea b) do CPPT. Este prazo conta-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil, por remissão sucessiva dos artigos 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e 20.º, n.º 1 do CPPT, pelo que é contínuo, não sofrendo qualquer suspensão ou interrupção em virtude de férias judiciais.

Nestes termos, considera verificar-se a exceção perentória de caducidade do direito de ação, por extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral, com a consequente absolvição do pedido (v. artigos 576.º, n.ºs 1 e 3 e 579.º do Código de Processo Civil – “CPC”).

Por impugnação, a Requerida argui que o RCPITA estabelece um regime especial para as notificações, dispondo o seu artigo 43.º, n.º 5 que, em caso de notificação para o domicílio fiscal eletrónico ou na área reservada do Portal das Finanças da pessoa a notificar, esta se considera efetuada no 5.º dia posterior ao registo de disponibilização no sistema de suporte ao

serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, na caixa postal eletrónica ou na respetiva área reservada do Portal das Finanças. Não é, por conseguinte, aplicável o regime do artigo 39.º, n.º 10 do CPPT, dada a relação de especialidade (*lex specialis derogat legi generali*), como dispõe o artigo 7.º, n.º 3 do Código Civil.

Deste modo, a Requerente deve considerar-se notificada em 5 de novembro de 2022, através do sistema ViaCTT, do projeto de conclusões do Relatório de Inspeção para se pronunciar em sede de audição prévia, não tendo sido rececionada a resposta no prazo de 15 dias concedido para o efeito, que terminou a 20 de novembro de 2022, pelo que o projeto de relatório se converteu em definitivo.

Em relação ao regime do IABA, refere que este se encontra vertido no Código dos Impostos Especiais de Consumo (“Código dos IEC”), que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, e as Diretivas 92/83/CE e 92/84/CE, ambas de 19 de outubro de 1992. Constitui facto gerador dos IEC, em geral, a introdução no consumo dos produtos, ou a constatação de perdas que devam ser tributadas (artigo 8.º, n.º 1 do Código dos IEC). Há introdução no consumo quando ocorre a cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal (artigo 9.º, n.º 1 do Código dos IEC).

Em relação às perdas na armazenagem rege o artigo 48.º do Código dos IEC que determina que as mesmas não serão tributáveis, quando inerentes à natureza dos produtos, correspondentes às diferenças, para menos, entre o saldo contabilístico e as existências em entreposto, calculadas sobre a soma das quantidades de produto existentes em entreposto com as quantidades nele entradas, após o último varejo, com o limite de 1,5 %, no caso de álcool e bebidas alcoólicas não engarrafados. O regime específico do IABA consta dos artigos 66.º a 87.º-F do Código dos IEC.

Salienta que, de acordo com a legislação da União Europeia, transposta em Portugal, os Estados-Membros devem proceder ao controlo dos produtos sujeitos a IEC, para assegurar a correta aplicação das isenções e evitar fraude, evasão ou utilização indevida. Por outro lado, a Portaria n.º 172/2021, de 19 de agosto, determina que o controlo da utilização do álcool

parcialmente desnaturado compete à Autoridade Tributária e às autoridades que, por lei, detenham competência na sua circulação, comercialização ou utilização.

Acrescenta que o artigo 68.º, n.º 3 do Código dos IEC estabelece que a autorização concedida pelo diretor da alfândega para a desnaturação e concessão da isenção fiscal, fica subordinada à condição de a utilização industrial se realizar no local especificado naquela autorização, ou noutro local sob controlo aduaneiro.

A Requerida defende que a concreta ação inspetiva foi efetuada de acordo com a metodologia apropriada, tendo a Alfândega procedido à inventariação do álcool etílico, à análise dos consumos de álcool etílico destinado a fins industriais e à reconstituição das existências do álcool etílico, em resultado de um levantamento exaustivo de todas as fases existentes, atinentes ao manuseamento e utilização do álcool. Foi ainda aplicada a franquía de 1,5% prevista no Código dos IEC para a evaporação expectável durante a armazenagem e manipulações usuais, tendo, apesar disso, sido detetadas diferenças/faltas adicionais nos produtos em causa, que suscitam a tributação incidente sobre as quantidades de álcool etílico em causa, atento o disposto no artigo 9.º, n.º 1, alínea f) do Código dos IEC, tornando-se o imposto (IABA) exigível no momento da constatação da violação dos pressupostos da isenção.

Com efeito, em 20 de abril de 2022, nas instalações da empresa, foi realizada a inventariação conjunta do álcool etílico, com os inspetores e a representante do operador, no local, determinando-se as quantidades existentes acondicionadas em contentores de 1000 litros, designados IBC, quantidades essas que, à altura, não foram contestadas pelo sujeito passivo. Esses contentores são transparentes, apresentam uniformidade na disposição do volume, em forma de cubo, e estão munidos de uma escala métrica decalcada na superfície exterior, configuração que facilita a medição que se pretende fazer à quantidade de produto existente, sendo frequentes as inspeções a este tipo de depósito.

A mencionada franquía de 1,5% é aplicável a todos os operadores e foi definida pelo legislador em função da natureza dos produtos em questão e do tipo de operações suscetíveis de causar as perdas. A Requerida nota que o artigo 48.º do Código dos IEC nem sequer prevê

uma franquia para o caso concreto da Requerente, tendo esta beneficiado da “interpretação extensiva” adotada administrativamente, por despacho de 21 de dezembro de 2018 do Subdiretor-Geral da área de gestão aduaneira-IEC.

Na perspetiva da Requerida, a Requerente impugna a liquidação contestando as conclusões da ação inspetiva sem, contudo, apresentar qualquer fundamento legal ou argumento válido para esse efeito.

Sobre a afirmação da Requerente de que as perdas em contexto de produção são substancialmente mais elevadas (por comparação com a armazenagem) e de que o Código dos IEC não prevê franquias para a produção, pelo que nunca poderia ser feito um paralelismo com as operações de produção realizadas nas instalações, nas quais o álcool etílico é matéria-prima, a Requerida assinala que o que está em causa no âmbito da produção, é a quantidade de determinada matéria-prima que é/vai ser utilizada para a produção, relevando neste contexto o aproveitamento/utilização das matérias-primas, referindo-se, por isso, a lei, a taxas de rendimento e não a perdas.

Por essa razão, quando da constituição de um entreposto fiscal de produção, o sujeito passivo (operador) deve apresentar as respetivas taxas de rendimento, devendo a contabilidade do entreposto fiscal espelhar as quantidades das matérias-primas utilizadas e quantidades de produto final obtidas (v. artigos 24.º, n.º 2, alínea b) e 26.º do Código dos IEC). E sempre que se verifiquem divergências entre as quantidades produzidas e as quantidades decorrentes da taxa de rendimento, deve proceder-se, por iniciativa do depositário autorizado ou da estância aduaneira competente, à revisão da taxa de rendimento aprovada.

Nestes termos, *“sendo o álcool etílico adquirido pela empresa um produto sujeito a tributação em IEC, cuja isenção está subjacente à sua comprovação de utilização em fim autorizado, ao caso, o fim industrial, a empresa tinha a obrigação de zelar pelo seu controlo na afetação a esse fim, reportando as perdas efetivas nos seus registos, e se excecionais, à autoridade aduaneira, em tempo oportuno, entidade responsável pelo controlo de utilização do álcool etílico no fim isento”*.

A Requerente vem apenas contestar o método utilizado na inspeção para pôr em causa a opção legislativa, isto é, o artigo 48.º do Código dos IEC, por este não contemplar como “franquia” todas as perdas detetadas, não incluídas na percentagem prevista na alínea a) do n.º 1 da norma.

À face exposto conclui pela procedência da exceção de caducidade invocada ou, assim não sendo entendido, pela improcedência do pedido, por ser devida a tributação de IABA, em virtude da introdução no consumo de álcool etílico por perdas não justificadas, de acordo com o disposto nos artigos 9.º, n.º 1 e n.º 2, alínea c), 8.º e 10.º a 12.º do Código dos IEC.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação de atos tributários de liquidação de IABA e inerentes juros compensatórios (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

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

Em relação ao pressuposto da tempestividade, a Requerida invocou a exceção da caducidade do direito de ação, que será conhecida, a título prévio, logo após a fixação da matéria de facto relevante, pois a sua procedência impede o conhecimento do pedido.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

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

- A.** A sociedade **A... UNIPessoal, LDA.**, aqui Requerente, encontra-se inscrita no cadastro fiscal pela atividade principal de fabricação de perfumes, cosméticos e produtos de higiene (CAE 20420) – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) junto como Documento 3 e PA.

- B.** No período de 2019 a 2022, a Requerente deteve autorizações de isenção de IABA para aquisição e utilização de álcool etílico não desnaturado (“puro”) e parcialmente desnaturado (“marcado”) em fim industrial, nos termos do artigo 67.º, n.º 3, alínea a) do Código dos IEC, conforme quadro abaixo, extraído do RIT:

“QUADRO 1

<i>N.º Autoriz. Isenção</i>	<i>Subcategoria IEC</i>	<i>Data Início</i>	<i>Data Fim</i>	<i>Álcool Etílico</i>
2016/...	IA01	21-11-2016	15-12-2021	Não desnaturado
2021/...	IA01	15-12-2021	26-04-2022	Não desnaturado
2017/...	IA02	26-04-2017	21-04-2020	Parcialmente desnaturado
2020/...	IA02	21-04-2020	11-05-2020	Parcialmente desnaturado
2020/...	IA02	11-05-2020	05-06-2020	Parcialmente desnaturado
2020/...	IA02	05-06-2020	04-11-2020	Parcialmente desnaturado
2020/...	IA02	04-11-2020		Parcialmente desnaturado

- C.** Em 20 de abril de 2022, a Alfândega do Freixieiro iniciou uma ação inspetiva externa à Requerente, ao abrigo da Ordem de Serviço OI2022..., abrangendo os anos 2019 a 2022 (até mês do início do procedimento), no âmbito do controlo da isenção de IABA sobre o álcool etílico utilizado pela Requerente – cf. RIT.
- D.** No âmbito desta ação inspetiva, a Alfândega procedeu à inventariação do álcool etílico, à análise dos consumos de álcool etílico destinado a fins industriais e à reconstituição das existências de álcool etílico na esfera da Requerente, tendo constatado diferenças das existências que – cf. RIT:
- a) Em parte, considerou aceitáveis (anos 2019 e 2020); e

- b) Noutra parte, qualificou como não justificadas, por não resultarem de perdas expectáveis por evaporação e por manipulações usuais (ano 2022), respeitantes a 966,816 litros de álcool etílico não desnaturado e 6 594,976 litros de álcool etílico parcialmente desnaturado, ambos com 96% vol.
- E.** As conclusões da ação inspetiva, no sentido da perda da isenção do IABA, e consequente tributação, em relação às diferenças de álcool etílico encontradas com referência a 2022, por não utilização em fins industriais, foram vertidas no Projeto de Relatório, notificado à Requerente por meios eletrónicos, para exercício do direito de audição no prazo de 15 dias, através do canal ViaCTT, com assinatura digital datada de 31 de outubro de 2022 (disponibilização) – cf. PA1 e Documento 6.
- F.** No Portal das Finanças, na área reservada da Requerente, em “*Notificações e Citações*”, consta a informação aposta em caixa de comentário por referência à notificação, de 31 de outubro de 2022, do Projeto de Relatório, de que: “*A data de disponibilização é a data a partir da qual se inicia a contagem do prazo para se considerarem efetuadas as notificações e citações (ViaCTT: notificações-15 dias, citações-5 dias; Portal das Finanças: notificações e citações-5 dias)*” – cf. Documento 6.
- G.** Por entender ter sido ultrapassado o prazo de 15 dias para a Requerente exercer o direito de audição, sem que esta o tivesse feito, o Diretor da Alfândega do Freixieiro, em 22 de novembro de 2022, proferiu despacho de concordância com o relatório e suas conclusões, convertendo-se o Projeto de Relatório em Relatório Definitivo, o qual foi notificado à Requerente, por ViaCTT – cf. RIT e PA1.
- H.** Como fundamento para as correções de IABA na origem da liquidação impugnada, constam do RIT, com relevo para as matérias em discussão nos presentes autos, os seguintes argumentos:

“I. Conclusões da Ação Inspetiva

Em resultado da ação inspetiva realizada com o objetivo de proceder ao controlo do álcool etílico adquirido com isenção de Imposto Sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA), com

extensão aos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022 (até à data de início do procedimento inspetivo), concluiu-se o seguinte:

- *apuramento de 966,816 litros de álcool etílico não desnaturado e de 6.594,976 litros de álcool etílico parcialmente desnaturado, ambos com 96% vol., em falta, sem justificação em utilização em fim industrial e que não resultam de perdas expectáveis por evaporação e em manipulações usuais;*
- *nos termos da alínea f) do nº1 do artigo 9º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), aprovado pelo Decreto-Lei nº 73/2010, de 21 de junho, o imposto é exigível no momento da violação dos pressupostos da isenção. É exigível o IABA incidente nos 966,816 litros de álcool etílico não desnaturado e 6.594,976 litros de álcool etílico parcialmente desnaturado, ambos com 96% vol., em falta. Assim sendo, deverá proceder-se à liquidação oficiosa do imposto em falta, em cumprimento do nº3 do artigo 11º do CIEC. O montante de IABA em falta é de **100.681,69 € (cem mil seiscientos e oitenta e um euros e sessenta e nove cêntimos)**, valor ao qual acrescem os juros compensatórios que se mostrem devidos, nos termos do artigo 35º da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro;*
- *o apuramento de álcool etílico em falta, sem justificação, configura uma irregularidade ao benefício fiscal da isenção do imposto (IABA), constituindo infração prevista e punível nos termos da alínea b) do nº 2 do artigo 109º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), anexo à Lei nº 15/2001, de 5 de junho;*
- *incidindo o IVA sobre o IABA, estará ainda em falta o montante deste imposto incidente sobre o IABA apurado, cuja liquidação e cobrança será da competência da Direção de Finanças do Porto.*

Em face das conclusões apuradas, propõe-se o seguinte:

- *notificação ao contribuinte do conteúdo deste relatório, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 77.º da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro e do artigo 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), aprovado pelo Decreto-Lei nº 413/98, de 31 de dezembro;*

-
- *para a liquidação e cobrança da dívida apurada, bem como dos juros compensatórios que sejam devidos, seja enviada cópia deste relatório ao Setor de Controlo Aduaneiro;*
 - *elaboração de auto de notícia das infrações detetadas e envio ao Núcleo Jurídico desta Alfândega;*
 - *comunicação do conteúdo deste relatório à Direção de Finanças do Porto, uma vez que, para além da dívida aduaneira apurada, subsiste o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) daí resultante.*

II. Objetivos, motivo, âmbito, extensão e duração da ação de inspeção

[...]

IV. Descrição da análise efetuada

IV.A Metodologia utilizada:

O procedimento adotado para efeitos de controlo foi o seguinte:

- *Inventariação do álcool etílico;*
- *Análise dos consumos de álcool etílico em fim industrial;*
- *Reconstituição da existência de álcool etílico.*

IV.B Desenvolvimento:

O álcool etílico está sujeito à incidência do IABA, nos termos da alínea j) do n.º2 do artigo 66º do CIEC.

Está isento de IABA o álcool etílico utilizado em fim isento, sendo essa comprovação da responsabilidade do adquirente/beneficiário. Tratando-se o presente procedimento inspetivo de comprovação de realidades já passadas, assentará essencialmente na análise dos registos de consumos, bem como dos registos dos produtos que incorporam álcool etílico na sua formulação.

No período em análise, a empresa adquiriu 33.650 litros de álcool etílico não desnaturado a 96° vol., e 617.113 litros de álcool etílico parcialmente desnaturado a 96% vol.. As quantidades referidas foram introduzidas no consumo com isenção de IABA pelos operadores habilitados B... SA, C..., LDA, e D..., LDA.

IV.B1 Diligências realizadas nas instalações da empresa

Em 2022-04-20, nas instalações da empresa realizou-se a inventariação conjunta do álcool etílico pela equipa inspetiva e pela representante da empresa, tendo-se apurado a existência de 6.290 litros de álcool etílico não desnaturado a 96° vol., e de 1.410 litros de álcool etílico parcialmente desnaturado a 96° vol., acondicionados em depósitos com capacidade de 1000 litros.

IV.B2 Análise dos consumos de álcool etílico

A análise aos consumos do álcool etílico baseou-se na informação contida no extrato do álcool etílico fornecido pela empresa. Este extrato inclui os movimentos relativos às entradas, saídas e acertos de inventário.

A empresa utiliza o álcool etílico como matéria-prima na produção de diversos de produtos, principalmente de cosméticos e de higiene, destacando-se os seguintes com o respetivo grau de incorporação do álcool etílico na sua formulação:

QUADRO 2

<i>PRODUTOS</i>	<i>% de álcool etílico parcial/ desnaturado 96%</i>	<i>% de álcool etílico não desnaturado 96%</i>
<i>Gpernas C</i>	<i>10</i>	
<i>Gcelulítico C</i>	<i>10</i>	
<i>DEO inv dry PD</i>	<i>22</i>	
<i>Ex Mentol FF</i>		<i>12,5</i>
<i>EX 6 em 1 FF</i>		<i>18,75</i>

<i>Elixir Anti-cárie Sa</i>		12,5
<i>Elixir Mentol AI&Jo ATL</i>		16
<i>Elixir Acção Total AI&Jo ATL</i>		16
<i>Fresh Breath Spray LBD</i>		18,75
<i>Fresh Fingers Hendel</i>	51	
<i>Elixir Mentol CC</i>		12,5
<i>Elixir Total Care CC</i>		12,5
<i>Sérum Bliss Hair Hendel</i>	24	
<i>Motion Free Hendel</i>	10	
<i>Fresh Breath Spray Red Fruits Dtales</i>		18,75
<i>Fresh Breath Spray Vanilla Dtales</i>		18,75
<i>Fresh Breath Spray Cool Mint Dtales</i>		18,75
<i>Fresh Breath Spray Green Mint Dtales</i>		18,75
<i>Gold Mask BT</i>	10	
<i>Breath Spray Passion Fruit</i>		18,75
<i>Breath Spray Candy Cane</i>		18,75
<i>Gold Mask Skinclinic</i>	10	
<i>Eye Serum 100 mg</i>	5,73	
<i>Recovery Lotion 100 mg</i>	8,33	
<i>Face Cream 100 mg</i>	4,17	
<i>Relief Liquid Spray 250 mg</i>	10,42	
<i>Álcool Gel 50 ml</i>	68,45	
<i>Breast deodorant Henkel</i>	25	
<i>Feet Spray anti-perspirant Henkel</i>	51	
<i>Álcool Gel 500ml</i>	68,45	
<i>Elixir Acção Total 6/1 Pingo Doce</i>		19

<i>Elixir Protecção e Frescura Pingo Doce</i>		10,02
<i>Elixir Mentol Pingo Doce</i>		18,75
<i>Elixir Branqueador Pingo Doce</i>		18
<i>Álcool Gel Spray</i>		68,45
<i>Álcool Menino</i>		68,45
<i>Álcool Menina</i>		68,45
<i>Creme matificante ML</i>		4
<i>Álcool Gel 100ml</i>		68,45
<i>Elixir Anti-cáries ML</i>		10
<i>Elixir Total Care ML</i>		14
<i>Elixir Branqueador ML</i>		14
<i>Elixir Dentes e Gengivas ML</i>		14

Na análise à utilização do álcool etílico em fim industrial, no que concerne à consideração de perdas por evaporação e por manipulações usuais destinadas a assegurar a conservação e utilização dos produtos, o Código dos Impostos Especiais de Consumo, que estabelece os pressupostos da isenção do imposto sobre o álcool etílico, não instituiu franquias para faltas aplicáveis à utilização do álcool etílico em fim isento, designadamente as referidas. Já as perdas que possam ocorrer na produção devem estar expressas nas ordens de produção, a quantidade afeta à produção de determinado produto contemplará essas eventuais perdas de processo, situação também aplicável às restantes matérias-primas. Compreendendo a situação de serem previsíveis as perdas referidas, por evaporação e manuseio, a Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e Imposto Sobre Veículos (DSIECIV) veio expressar o seguinte entendimento, sancionado por despacho do Senhor Subdiretor Geral Dr. Brigas Afonso, em de 2018-12-21:

“Apesar do artigo invocado [alínea a) do n.º 1 do artigo 48.º do CIEC] não referir expressamente a possibilidade da sua aplicação a produtos detidos em locais que não revestem a qualidade de entreposto fiscal, portanto fora do regime de suspensão do imposto, o texto da norma não obsta a que se faça uma interpretação extensiva, por forma a abarcar o álcool detido para fins isentos

(portanto objeto do processamento de e-DIC isenta) nesses mesmos locais, uma vez que não é o seu estatuto que constitui o elemento definidor da franquía concedida pelo legislador e sim o facto de tais perdas ocorrerem naturalmente, independentemente do local onde a armazenagem possa ocorrer.”

Deste modo, considerando o entendimento da DSIECIV, e sendo expectáveis perdas por evaporação resultantes da armazenagem do álcool etílico e por manipulações usuais destinadas a assegurar a conservação e utilização dos produtos, é de aplicar a franquía de 1,5%, prevista no artigo 48º, nº1, alínea a), do CIEC, calculada sobre a soma das quantidades de produto existentes como saldo inicial do período em análise com as quantidades adquiridas no seu decurso. As perdas admissíveis para o álcool etílico, no período em análise, encontram-se apresentadas no Quadro 3, na coluna “FRANQUIA 1,5%” do Quadro 1.

O quadro seguinte apresenta a reconstituição da existência de álcool etílico para cada ano civil do período em análise.

QUADRO 3

UNID. LITROS

ANO	ÁLCOOL 96º VOL.	S. INICIAL (1)	COMPRAS (2)	CONSUMOS O.F. (3)	EXIST DEVIDA (4)=(1)+(2)-(3)	INV. COMUNIC. AT/TERMO INV. (ALF. + EMPRESA) (5)	DIF. (6)=(5)-(4)	FRANQUIA 1,5% (7)=[(1)+(2)] x 1,5%	DIF. NÃO ACEITE (8)=(7)-(6) (fórmula com resultado negativo)
2019	NÃO DESNATURADO ("PURO")	110,613	2.550,000	2.477,174	183,439	671,520	488,081	N/A	N/A
2019	PARCIAL/ DESNAT. ("MARCADO")	2.066,593	21.250,000	22.759,026	557,567	449,204	-108,363	349,749	N/A
2020	NÃO DESNATURADO ("PURO")	671,520	1.500,000	1.446,772	724,748	724,748	0,000	N/A	N/A
2020	PARCIAL/ DESNAT. ("MARCADO")	449,204	371.863,000	320.926,104	51.386,100	51.386,100	0,000	N/A	N/A
2021	NÃO DESNATURADO ("PURO")	724,748	12.600,000	2.301,295	11.023,453	11.023,453	0,000	N/A	N/A
2021	PARCIAL/ DESNAT. ("MARCADO")	51.386,100	162.000,000	204.018,700	9.367,400	8.720,300	-647,100	3.200,792	N/A
2022	NÃO DESNATURADO ("PURO")	11.023,453	17.000,000	20.346,285	7.677,168	6.290,000	1.387,168	420,352	-966,816
2022	PARCIAL/ DESNAT. ("MARCADO")	8.720,300	62.000,000	61.654,520	9.065,780	1.410,000	7.655,780	1.060,805	-6.594,976

N/A NÃO APLICÁVEL

Na análise aos dados apresentados no Quadro 1 [ponto B. supra], apuraram-se as seguintes conclusões:

- No ano de 2019, apurou-se uma diferença entre as existências comunicadas à AT, reportadas a 31 de dezembro, evidenciadas na coluna (5), e as existências finais devidas, em resultado da reconstituição conforme fórmula exposta na coluna (4), para mais, na quantidade de 488,081 litros de álcool etílico não desnatado, ou seja, a empresa tinha maior quantidade de álcool etílico do que seria esperado, considerando as quantidades no início do ano, as aquisições e os consumos realizados. Questionada relativamente a esta situação a empresa veio alegar que “a diferença de valor apresentada deve-se a um movimento de acerto de stock de álcool “não marcado” que se encontra como entrada de saldo que deveria ter sido dada como saída (perdas acumuladas dos anos anteriores)”. Analisado o extrato do álcool etílico não desnatado verifica-se que nos dias 29 e 30 de agosto foram realizados acertos de stock, quer para menos quer para mais, mas no cômputo traduziram-se em acertos positivos, de acréscimo, na

quantidade de 488,081 litros. Não parece que tivesse ocorrido um erro no registo, porque, a ter acontecido esse facto, o saldo do álcool etílico não desnaturado passaria a evidenciar um saldo negativo na ordem de algumas centenas de litros, já que na data precedente aos acertos o saldo era de apenas 111,49 litros. Desconhece-se a razão dessa situação, podendo estar relacionada com uma eventual subquantificação daquele produto no inventário de final do ano 2018.

- Nos anos de 2019 e 2021, apuraram-se diferenças entre as existências comunicadas à AT, reportadas a 31 de dezembro, evidenciadas na coluna (5), e as existências finais devidas, resultantes da reconstituição conforme fórmula exposta na coluna (4), para menos, no álcool etílico parcialmente desnaturado, respetivamente, nas quantidades de 103,363 litros e 647,1 litros, faltas estas consideradas aceitáveis por estarem enquadráveis na quantidade expectável para perdas por evaporação e manuseio, conforme cálculo da franquia de 1,5% apresentada na coluna (7).

- No ano do 2022, o “corte de operações” foi delimitado pelo inventário físico às quantidades de álcool etílico, realizado conjuntamente pela equipa inspetiva e pela empresa, em 2022-04-20. Assim, tendo como ponto de partida as existências de álcool etílico comunicadas à AT pela empresa, relativas a 31 de dezembro do ano de 2021, as aquisições e os consumos, procedeu-se à reconstituição das existências devidas de álcool etílico não desnaturado e parcialmente desnaturado à data da realização do inventário físico e à comparação dessas quantidades com as verificadas no inventário realizado, expressas na coluna (6), significativas em ambos os tipos de álcool etílico, mas com maior relevo no álcool etílico parcialmente desnaturado. No entanto, parte dessas diferenças encontrarão justificação em perdas por evaporação e de manuseio, sendo aceitável para esse efeito as quantidades resultantes do cálculo da franquia de 1,5%, cujas quantidades estão expressas na coluna (7). A parte restante em falta, que não encontra justificação nas perdas aceitáveis por evaporação e manuseio, está expressa na coluna (8), na quantidade de 966,816 litros de álcool etílico não desnaturado e de 6.594,976 litros de álcool etílico parcialmente desnaturado, ambos com 96% vol.. A falta destas quantidades de álcool etílico adquirido com isenção de IABA - sem justificação em utilização em fim industrial e que não resultam de perdas expectáveis por evaporação e em manipulações

usuais - configura uma irregularidade ao benefício fiscal da isenção do imposto para utilização do álcool etílico em fim isento.

Também era importante avaliar que as quantidades de álcool etílico registadas no respetivo extrato como consumidas em determinada produção foram incorporadas nessa produção, constando da respetiva ordem de produção. Através da seleção de algumas afetações do álcool etílico, procedeu-se ao propósito referido, para ambos os tipos de álcool etílico, confirmando-se a aplicação do álcool etílico como matéria-prima no fabrico de produtos. [...]

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

Tendo em conta os factos expostos no ponto precedente, apurou-se em falta, no ano 2022, 966,816 litros de álcool etílico não desnaturado e 6.594,976 litros de álcool etílico parcialmente desnaturado, ambos com 96% vol., sem justificação em utilização em fim industrial e que não resultam de perdas expectáveis por evaporação e em manipulações usuais

Nos termos da alínea f) do n.º1 do artigo 9.º do CIEC, o imposto é exigível no momento da violação dos pressupostos da isenção. É exigível o IABA incidente sobre a quantidade de álcool etílico em falta, sem justificação em utilização no fim isento autorizado nem nas perdas expectáveis por evaporação e manuseio.

Assim sendo deverá proceder-se à liquidação oficiosa do imposto em falta, em cumprimento do n.º3 do artigo 11.º do CIEC. O momento a considerar para efeitos de exigibilidade do imposto é o da constatação dessas faltas, em inventário físico realizado conjuntamente pela equipa inspetiva e pela empresa, em 2022-04-20. O montante de IABA em falta, valor ao qual acrescem os juros compensatórios que se mostrem devidos, é de 100.681,69 € (cem mil seiscentos e oitenta e um euros e sessenta e nove cêntimos), calculado nos termos do quadro seguinte:

PERÍODO	PRODUTO	QUANT. EM FALTA (LT) (1)	% TEOR ALCOÓLICO (2)	Taxa IEC (art. 75.º CIEC) (3)	IEC DEVIDO (1)x(2)/100x(3)

2022 (ENTRE 2022-01-01 E DATA INVENTÁRIO FÍSICO: 2022-04-20)	ÁLCOOL ETÍLICO NÃO DESNAT. ÁLCOOL ETÍLICO PARCIAL/ DESNAT.	966,816 6594,976	96,00% 96,00%	1.386,93 1.386,93 € €	12.872,70 € 87.808,99 €
TOTAL					100.681,69 €

[...]

VIII. Direito de Audição

Através do n/ofício de 2022-10-31, a empresa foi notificada do projeto de relatório por meio eletrónico - via CTT, consubstanciado na matéria de facto e de direito exposta nas partes precedentes deste relatório. Ultrapassado o prazo concedido para a empresa exercer o direito de audição prévia, não exerceu até à data, pelo que a matéria de facto e de direito vertida no projeto de relatório permanece inalterada. [...]

- I. Em 30 de novembro de 2022, a Requerente apresentou direito de audição por escrito através da funcionalidade e-Balcão do Portal das Finanças, o qual não foi tido em conta pela AT, por esta última entender já ter decorrido o prazo para o efeito e, entretanto, já ter sido efetuada a notificação do RIT – cf. Documento 4.
- J. Na sequência do mencionado procedimento inspetivo, foi a Requerente notificada, em 30 de novembro de 2022, para pagar o montante de **€ 103 066,75** (centro e três mil, sessenta e seis euros e setenta e cinco cêntimos), relativo à dívida aduaneira objeto do registo de liquidação n.º ..., de 28 de novembro de 2022, que inclui o valor de **IABA de € 100 681,69**, e **juros compensatórios de € 2 383,26** e custo de impresso de € 1,80 – cf. Documento 5 - ofício de notificação n.º 2022..., da mesma data (28-11-2022), também constante do PA2.
- K. Inconformada com a liquidação de IABA e juros compensatórios acabada de referir, a Requerente apresentou reclamação graciosa, em 13 de abril de 2023, através do e-Balcão – cf. PA3.

- L. Após notificação da Requerente para exercício do direito de audição, a reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Diretor adjunto da Alfândega do Freixieiro de 8 de agosto de 2023, mantendo a liquidação de IABA e juros compensatórios vertente, com fundamentos idênticos aos que constam do articulado de resposta da Requerida – cf. Documentos 1 e 2 e PA3:
- M. Em concreto, no que se refere à metodologia de medição, a decisão da reclamação graciosa contém os seguintes fundamentos:

“4.13. [...] a inventariação das existências de álcool etílico realizada em conjunto pela equipa inspetiva e pela empresa, em 2022-04-20, foi realizada através da observação das quantidades de álcool etílico contidas nos contentores de 1000 litros, designados também por IBC (Intermediate Bulk Container).

4.14. Esses contentores (IBC) são transparentes, apresentam uma quase uniformidade na disposição do volume, aparentam a forma de um cubo, e estão munidos de uma escala métrica, inserta (decalcada) na superfície exterior. Apesar dessa escala não ser milimétrica, permite com razoabilidade aferir o volume do líquido constante do seu interior.

4.15. A equipa aduaneira que realizou o inventário já realizou diversos inventários/varejos a produtos sujeitos a Imposto Sobre o álcool e Bebidas Alcoólicas acondicionados nestes contentores (IBC) de 1000 litros, não se tendo tratado de uma situação nova, nunca tendo as contagens realizadas sido objeto questionamento.

4.16. A inventariação realizada foi conjunta, tendo a empresa sido representada pela sua diretora técnica, dra. E..., que avalizou todos as contagens.

4.17. Teria sido procedimento adequado e necessário a pesagem dos contentores (IBC) em situações particulares, na falta de escalas métricas nos recipientes, na falta de visibilidade do produto, numa situação de discordância de quantidades entre a equipa inspetiva e a empresa.

4.18. Nestas situações, mas também em outras não descritas, mas que inviabilizassem a aferição da quantidade efetiva, não restava outra alternativa à equipa inspetiva que não a sua

pesagem, subtraindo a tara, ou a trasfega do álcool etílico para outro depósito que possibilitasse a medição.

4.19.As circunstâncias não eram essas, e tanto a equipa inspetiva quanto a representante da empresa aferiram uma quantidade efetiva.

[...]

4.31.As perdas expectáveis com a evaporação estão relacionadas com a armazenagem. Considerando o tipo de recipiente, contentores (IBC) de 1000 litros, com depósito em plástico, mas também, em anos anteriores a 2022, para o álcool etílico não desnaturado, vasilhas de 50 litros, também de plástico, observa-se que são recipientes pouco permeáveis à evaporação.

4.32.As perdas no manuseamento podem eventualmente ocorrer em pequenos derrames, na recolha (trasfega) do produto junto do depósito de armazenagem e a sua colocação no depósito da misturadora, onde é junto às demais matérias-primas.

4.33.É importante relevar que a análise foi realizada ano a ano, conforme apresentado no quadro 3 do relatório. Nesse quadro é possível observar que o resultado agora contestado é reportado ao último ano da análise, o ano de 2022 (até à data da realização do inventário, em 2022-04-20).

4.34.As diferenças apuradas na data de 2022-04-20, ou seja, a quantidade de álcool etílico que não consta em inventário e não foi utilizada em ordens de produção, foram de 7.655,780 litros e 1.387,168 litros, respetivamente, referente a álcool etílico desnaturado e a álcool etílico não desnaturado.

4.35.Tratam-se de faltas que correspondem percentualmente a 10,83% e 4,95%, valores bastante altos em qualquer indústria, mais ainda, quando os processos conducentes à sua utilização são a simples: trasfega dos contentores (IBC) de armazenagem para as misturadoras; perdas por evaporação diminutas, considerando os depósitos de armazenagem serem de plástico.

4.36. A consideração de uma perda aceitável de 420,35 litros e 1.060,805 litros, respetivamente, para o álcool etílico não desnaturado e para o álcool etílico desnaturado, correspondente a 1,5% das existências iniciais e das compras, parece bastante razoável.

4.37. Estamos a falar de aproximadamente um contentor (IBC) de 1000 litros para o álcool etílico desnaturado, e de aproximadamente meio contentor (IBC) de 1000 litros para o álcool etílico não desnaturado. Economicamente os valores em causa não são desprezíveis.

4.38. Ora, considerando as quantidades aceitáveis como perdas de álcool etílico na armazenagem e manuseio, as quantidades reportadas pela empresa na comunicação obrigatória de inventário à AT, as aquisições, e as quantidades contadas no inventário conjunto realizado pela equipa inspetiva e pela empresa, em 2022-04-20, verifica-se que nesta última data, a empresa deveria ter em armazém mais sete (7) contentores (IBC) de 1000 litros, seis (6) com volume completo e outro com mais de metade do volume, isto para o álcool etílico desnaturado, cuja falta perfaz 6.594,976 litros. Já para o álcool etílico não desnaturado, a empresa deveria ter mais um contentor (IBC) de 1000 litros, praticamente completo, cuja falta apurada foi de 966,82 litros.

4.39. No inventário conjunto realizado em 2022-04-20, apurou-se, para o álcool etílico desnaturado, um contentor de 1000 litros completo e outro com aproximadamente metade do volume, e para o álcool etílico não desnaturado foram inventariados 6 (seis) contentores (IBC) 1000 litros completos, e três contentores, contendo cada um deles, 140, 100 e 50 litros.

4.40. Considerando a falta de álcool etílico apurada, com maior ênfase se transpusermos essa quantidade para contentores (IBC) de 1000 litros em falta, conclui-se que as alegações da empresa relativamente à metodologia utilizada no inventário conjunto realizado em 2022-04-20, e suas implicações, pouco sentido fazem, tal é a disparidade da quantidade de álcool etílico em falta e a quantidade efetivamente contada.

4.41. O mesmo raciocínio poderá ser empregue ao inventário que a empresa terá realizado no final do ano de 2021.

4.42. Ademais, sendo o álcool etílico adquirido pela empresa um produto sujeito a tributação em IEC, cuja isenção está subjacente à sua comprovação de utilização em fim autorizado, ao caso, o fim industrial, a empresa tinha a obrigação de zelar pelo seu controlo na afetação a esse fim, reportando as perdas efetivas nos seus registos, e se excecionais, à autoridade aduaneira, em tempo oportuno, entidade responsável pelo controlo de utilização do álcool etílico no fim isento.

4.43. Deste modo, atentos os argumentos sobreditos, conclui-se, inequivocamente, que não assiste razão ao recorrente, porquanto a fundamentação da liquidação foi adequadamente efetuada e não se verificou qualquer erro nos seus pressupostos.”

- N.** O ofício de notificação do indeferimento da reclamação graciosa à Requerente refere que a “Forma de [notificação]” é a “Via CTT” e que esta “pode recorrer hierarquicamente no prazo de trinta dias nos termos do n.º2 do art.º 66.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) ou impugnar judicialmente no prazo de três meses, como previsto no art.º 102.º também do CPPT, a contar da data em que se concretizou a notificação nos termos do n.º10 do art.º 39.º do CPPT.” – cf. Documento 1 e PA3.
- O.** Esta mesma notificação foi remetida à Requerente por duas vias: postal e eletrónica. No primeiro caso [postal], o ofício de notificação foi expedido por correio registado sob o n.º RF... PT, cujo aviso de receção foi assinado em 14 de agosto de 2023 – cf. PA3. No segundo caso, de notificação eletrónica, o ofício foi remetido pela ViaCTT e disponibilizado a 9 de agosto de 2023 – cf. Documento 1 e envelope digital junto com o requerimento de resposta à exceção.
- P.** Em discordância da liquidação de IABA e de juros compensatórios referentes ao ano 2022 e da decisão da reclamação graciosa que a manteve a Requerente apresentou no CAAD, em 21 de novembro de 2023, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem à presente ação – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos

termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos.

O depoimento da testemunha inquirida E..., Diretora Técnica e Diretora de Produção da Requerente, que acompanhou pessoalmente a ação inspetiva e a inventariação, não logrou a comprovação de factos passíveis de abalar as conclusões da ação inspetiva e os pressupostos da liquidação de IABA impugnada.

Desde logo, a testemunha não colocou em crise as medições efetuadas pelos inspetores tributários, nem a metodologia que estes aplicaram, referindo que é exatamente a mesma que é por si adotada nas suas inventariações e, bem assim, quando recebe os depósitos IBC, em forma de cubo, que denomina de “tanquetas”, contendo o álcool etílico dos fornecedores.

Quanto à medição que disse “feita a olho” na ação inspetiva, afinal resulta das marcas assinaladas em todos os depósitos que contêm uma escala de medição, de 9cm em 9cm, a qual indica uma progressão de 100 litros em 100 litros. Refere que uma falha de centímetros na medição pode gerar diferenças. Porém, tendo estado presente na medição efetuada pelos inspetores da AT, não referiu qualquer facto ou indício de que a medição feita por estes não tenha sido rigorosa.

A testemunha procedeu a uma descrição genérica de situações hipotéticas de perdas que podem derivar, nomeadamente, de manuseamento ou de desperdícios que ficam no fundo das tanquetas, sem contudo apontar como ocorreram na situação dos autos e qual o seu impacto quantitativo/ordem de grandeza. Parte do resultado da medição efetuada pela AT para afirmar,

sem contudo evidenciar qualquer base para tal, que se a AT identificou perdas de cerca de 10%, então essas perdas têm de ser as normais da atividade.

A testemunha indica como única alternativa de medição com maior rigor, a pesagem das tanquetas, com balança que suportasse até 1000 kg, mas mesmo aí, salienta, como não se consegue esvaziar completamente as tanquetas, pelo que não seria totalmente exata.

Em resumo, a testemunha limita-se a apontar que o método de medição empregue pelos serviços de inspeção tributária e que ela sempre utilizou, não é totalmente rigoroso. Não indica qualquer falha na concreta medição efetuada, que presenciou, nem factos que indiciem perdas superiores à franquia (de 1,5%), nem qualquer explicação específica e aplicável ao caso que justifique as divergências significativas encontradas, já expurgadas da margem de erro de 1,5% que a legislação da União Europeia considera razoável no âmbito da armazenagem deste tipo de produtos.

3. FACTOS NÃO PROVADOS

Dada a falta de prova documental e a natureza genérica, não circunstanciada das afirmações da testemunha não ficaram provadas as alegações da Requerente de que o apuramento feito pela Requerida do álcool etílico em falta, sem justificação em fim industrial, foi errado e infundado (v. artigos 18, 22 e 23 do ppa), nem de que não foi usado um método de mensuração (artigo 25.º do ppa), ou que a inventariação foi feita “a olho” (artigo 28.º do ppa) e não reflete a realizada das normais e efetivas perdas de álcool (v. artigo 29.º do ppa).

Com relevo para a decisão não existem outros factos que devam considerar-se não provados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. DO DIREITO

1. CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO

A Requerida suscita a exceção perentória de caducidade do direito de ação, com fundamento na ultrapassagem do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1 do RJAT, conjugado com o disposto no artigo 102.º, n.º 1, alínea b)¹ do CPPT, tendo em conta que o pedido de pronúncia arbitral foi deduzido em 21 de novembro de 2023, 99 dias após a notificação, efetuada por correio registado, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação de IABA, com aviso de receção assinado em 14 de agosto de 2023, como ficou provado nos autos.

Efetivamente, no caso de notificação por via postal, o sujeito passivo considera-se notificado na data de assinatura do aviso de receção. É o que se extrai do cotejo dos artigos 38.º, n.º 1 e 39.º, n.º 3 do CPPT.

Em relação ao prazo de propositura da ação arbitral, de 90 dias, este deve contar-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil, por remissão sucessiva dos artigos 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e 20.º, n.º 1 do CPPT, pelo que é contínuo, não sofrendo qualquer suspensão ou interrupção em virtude de férias judiciais, enquadramento que, aliás, ambas as Partes preconizam. Estamos perante um prazo substantivo, de caducidade, que visa determinar o período para o exercício do direito e que é perentório, pois o seu decurso extingue o próprio direito.

O entendimento exposto tem sido, de igual modo, sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo², conforme se extrai do sumário do acórdão de 2 de dezembro de 2020, no

¹ Cremos tratar-se da alínea e), porquanto a decisão da reclamação graciosa, a nosso ver, não configura um ato tributário (previsto nas alíneas a) e b)), mas um ato administrativo de segundo grau, em matéria tributária.

² Entendimento que remonta ao acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de Outubro de 1988, proferido no recurso n.º 4.759, publicado no Apêndice ao Diário da República de 28 de Fevereiro de 1990, páginas 1096-1100, Boletim do Ministério da Justiça n.º 380, páginas 346-350, e na Fisco n.º 6, páginas 19-21, com anotação favorável de SALDANHA SANCHES, e com sumário disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b8fb4d773c676475802568fc003771f0?OpenDocument>. De referir, também, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º

processo 02526/15.2BELRS:

“I - O prazo fixado para a dedução da acção, porque aparece como extintivo do respectivo direito (subjectivo) potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de uma certa pretensão, é um prazo de caducidade. E a caducidade do direito de acção é de conhecimento oficioso, porque estabelecida em matéria (prazos para o exercício do direito de sindicar judicialmente a legalidade do acto tributário) que se encontra excluída da disponibilidade das partes (cfr.artº.333, do C.Civil). É, pois, um pressuposto processual negativo, em rigor, uma excepção peremptória que, nos termos do artº.576, nº.3, do C.P.Civil, consiste na ocorrência de factos que impedem o efeito jurídico dos articulados pelo autor, assim sobrevivendo o não conhecimento "de meritis" e a consequente absolvição oficiosa do pedido.

II - O específico prazo da impugnação judicial é peremptório, de caducidade e de conhecimento oficioso até ao trânsito em julgado da decisão final do processo [...].”

De referir, ainda, o acórdão de 15 de março de 2023, do mesmo Supremo Tribunal, no processo 511/16.6BESNT, segundo o qual: *“A caducidade do direito de acção estabelecida em matéria de prazos para sindicar judicialmente a legalidade do acto administrativo, encontra-se excluída da disponibilidade das partes (cfr: artigo 333.º, n.º 1 do CC), é de conhecimento oficioso e pode ser alegada a qualquer momento do processo, constituindo uma excepção peremptória, que implica a absolvição do pedido, quando conhecida em fase não inicial do processo, nos termos do preceituado nos artigos 576.º, n.º 3 e 579.º do CPC, aplicável ex vi do artigo 2.º, alínea e) do CPPT.”*³

A este respeito, convém salientar que a natureza arbitral deste tribunal e a aplicação do regime de arbitragem tributária não acarretam qualquer modificação relativa à natureza,

01811/09.7BEBRG, de 23 de setembro de 2010, para maior desenvolvimento da evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e a doutrina aí citada (Cf. MANUEL DE ANDRADE, Teoria Geral da Relação Jurídica, volume II, 1987, páginas 463-464, MOTA PINTO, Teoria Geral de Direito Civil, 2.ª edição, n.º 93, páginas 370-375, e PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, Código Civil Anotado, volume I, 4.ª edição, págs. 272/273).

³ O CPTA parece afastar-se da natureza perentória da excepção, pois o artigo 89.º, n.º 4, alínea k) do CPTA determina que a intempestividade da prática do ato processual, constitui uma excepção dilatória.

modalidades e forma de contagem dos prazos, como deriva do RJAT e da norma remissiva do seu artigo 29.º para os casos omissos, e muito menos no tocante a prazos substantivos, que fazem parte integrante do estatuto material do próprio direito de crédito tributário.

Não obstante o acima exposto, a Requerente foi notificada duas vezes, por vias distintas, uma por correio postal, como acima descrito e invocado pela Requerida, e outra, por meios eletrónicos, através do canal ViaCTT, conforme ficou igualmente assente no probatório. Pelo que importa aferir de que forma e em que data foi ou se deve considerar efetuada tal notificação.

Antes de mais, assinala-se que em ambas as situações o ofício de notificação é idêntico e refere que a “*Forma de [notificação]*” é a “*Via CTT*” e que o prazo para recorrer hierarquicamente ou para impugnar a decisão se conta “*da data em que se concretizou a notificação nos termos do n.º 10 do art.º 39.º do CPPT*” (Pontos N e O da matéria de facto).

O citado n.º 10 do artigo 39.º do CPPT determina o seguinte:

“As notificações efetuadas para o domicílio fiscal eletrónico consideram-se efetuadas no décimo quinto dia posterior ao registo de disponibilização daquelas, sendo que a contagem só se inicia no primeiro dia útil seguinte, no sistema de suporte ao serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital ou na caixa postal eletrónica da pessoa a notificar.”

A função das notificações é a de dar a conhecer ao seu destinatário um facto (v. artigo 219.º, n.º 2 do CPC), pelo que, nesta perspetiva, é a primeira notificação, devidamente rececionada, que cumpre esse objetivo, pelo que devia ser a partir da mesma que se começaria a contar o prazo para intentar a ação arbitral.

Contudo, foi a própria AT que colocou no ofício de notificação a menção de que a forma de notificação é a “ViaCTT” e de que o sujeito passivo, aqui Requerente, devia contar o prazo para a impugnação do ato [o despacho de indeferimento da RG], nos termos do n.º 10 do 39.º do CPPT, *i.e.*, no “*décimo quinto dia posterior ao registo de disponibilização*”. Atento o teor

da notificação, afigura-se razoável que um destinatário médio infira que a notificação relevante é a efetuada pela ViaCTT, pois é precisamente isso que menciona o ofício de notificação, e, bem assim, que o *dies a quo* da contagem do prazo para intentar a ação arbitral se determina por referência ao 15.º dia após a disponibilização da notificação pela ViaCTT, como postula o artigo 39.º, n.º 10 do CPPT, para o qual aquela remete.

Assim, tendo o ofício sido disponibilizado pela ViaCTT em 9 de agosto de 2023, só em 24 de agosto de 2023 é que, seguindo este raciocínio, a Requerente se deve considerar notificada. E os 90 dias do prazo (contados a partir daí) só terminam no dia 22 de novembro (último dia do prazo para propor a ação). O pedido de pronúncia arbitral com entrada no sistema do CAAD em 21 de novembro de 2023 foi, deste modo, apresentado em prazo.

A notificação, da autoria da Requerida, induziu a Requerente em erro e criou nesta a expectativa legítima de que era (apenas) a notificação efetuada pela ViaCTT que devia ser tida como relevante, aplicando-se o prazo no artigo 39.º, n.º 10 do CPPT. Circunstância que deve ser valorada a favor do sujeito passivo, à semelhança do que decidiu o Supremo Tribunal Administrativo, por acórdão de 12 de abril de 2012, no processo 0122/12, de que se transcreve o seguinte excerto ilustrativo e com plena aplicação à situação *sub iudice*:

“Na verdade, e como é de elementar justiça, o contribuinte Autor não pode ser prejudicado por uma errada indicação do prazo para impugnação contenciosa, quando esse erro é da inteira responsabilidade da Administração, sob pena de total frustração da confiança que os administrados devem depositar nas informações emanadas da própria Administração, já que se trata de expectativas e confiança que merecem ser tuteladas.

Essa informação foi determinante da actuação do ora Recorrido que, dentro da convicção em que actuou, apresentou a petição no prazo que oficialmente lhe foi fornecido, não lhe sendo exigível comportamento diferente do que teve. E desse quadro ressalta, com evidência, que agiu em estado ou situação de boa fé, juridicamente relevante, afrontando directamente essa boa fé o comportamento da Administração ao querer, in casu, prevalecer-se da situação para a qual, culposamente contribuiu através de informação errada, violando, simultaneamente, o princípio geral de direito de que ninguém deve ser prejudicado por falta

ou irregularidade que lhe não sejam imputáveis.

Aliás, a lei em situação com fortes semelhanças à dos autos determina que se tenha como boa a informação errada dada pela Administração (lato sensu). É o caso previsto no n.º 3 do artigo 198.º do Código Processo Civil, onde se prevê expressamente que a concessão irregular de um prazo de defesa mais dilatado faz admitir a dedução de defesa no prazo indicado na citação, e é o caso previsto no n.º 6 do artigo 161.º desse mesmo Código, quando estipula que os erros e omissões das notificações efectuadas pela secretaria dos tribunais (órgãos administrativos) não podem, em qualquer caso, prejudicar as partes. É ainda o caso previsto no artigo 58.º, n.º 4, alínea a), do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, que admite que a impugnação contenciosa de actos anuláveis (que, em princípio, deve ser feita no prazo de três meses), seja feita posteriormente caso se demonstre que a tempestiva apresentação da petição não era exigível a um cidadão normalmente diligente “por a conduta da Administração o ter induzido em erro”.

Disposições legais que mais não são que uma afloração do princípio geral de direito da boa fé – ninguém pode ser penalizado em consequência da falta ou irregularidade que lhe não é imputável – instituídas por exigências evidentes de justiça e que, por isso, devem ser consideradas de aplicação generalizada, não só por imperativo constitucional decorrente do princípio da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito democrático consignada no artigo 2.º da Constituição, mas também por serem postuladas pelo próprio princípio do acesso aos tribunais e à justiça (arts. 20.º, n.º 1, e 68.º, n.º 4, da Constituição), que não pode deixar de exigir para sua concretização a concessão de uma possibilidade efectiva e não apenas teórica de utilização dos meios contenciosos de defesa de direitos e interesses legalmente protegidos.

Em suma, o princípio de boa-fé, que funciona como cláusula geral de valoração dos comportamentos dos intervenientes, impõe que o Autor, ora Recorrido, não possa ser prejudicado pelo erro contido na notificação, da responsabilidade de Administração.

Aliás, nos termos do artigo 36.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, as notificações conterão sempre a decisão, os respectivos fundamentos, meios de defesa e prazo para reagir contra o acto, e, por isso, os erros das notificações efectuadas pela Administração quanto a prazos para defesa de actos tributários lesivos não podem, em

qualquer caso, prejudicar as partes. [...]”

À face do exposto, improcede a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela AT, devendo considerar-se a ação tempestiva.

2. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE AUDIÇÃO

A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório para exercício do direito de audição no prazo de 15 dias, através do canal ViaCTT, com assinatura digital datada de 31 de outubro de 2022 (data da disponibilização – ponto E da matéria de facto). E submeteu o documento com o exercício desse direito, em 30 de novembro de 2022. Porém, o Relatório de Inspeção foi elaborado antes do termo do prazo para o exercício do direito de audição, pugnando a Requerente pela consequente invalidade da liquidação de IABA, por violação do disposto no artigo 60.º do RCPITA e no artigo 60.º da LGT.

Neste âmbito, Requerente e Requerida diferem quanto à contagem do prazo para se presumir a notificação do Projeto de Relatório ao sujeito passivo pelo canal (eletrónico) ViaCTT.

Para a primeira, este prazo deve contar-se de acordo com o disposto no n.º 10 do artigo 39.º do CPPT (15 dias após a disponibilização da notificação), na redação dada pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, que considera revogar, implicitamente, o prazo de 5 dias previsto no 43.º, n.º 5 do RCPITA. Desta forma, só a partir 15 de novembro de 2022 começaria a contar o prazo para o exercício desse direito, também de 15 dias, que terminou em 30 de novembro de 2022, data em que esta apresentou o direito de audição através da funcionalidade e-Balcão do Portal das Finanças (ponto I da matéria de facto).

Distintamente, segundo a Requerida, deve reger o artigo 43.º, n.º 5 do RCPITA, na redação da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, que prevê o prazo de 5 dias e que, em seu entender, não foi derogado pela entrada em vigor da nova redação do n.º 10 do artigo 39.º do CPPT, uma vez que constitui uma norma especial (*lex specialis derogat legi generali*),

conforme dispõe o artigo 7.º, n.º 3 do Código Civil. Nesta linha de argumentação, a Requerente deve considerar-se notificada em 5 de novembro de 2022 e o prazo de 15 dias para exercício do direito de audição terminou no dia 20 desse mesmo mês. Pelo que a emissão do RIT em 22 de novembro de 2022, depois de esgotado o prazo para o exercício do direito de audição, sem que este tenha sido apresentado, não enferma de ilegalidade.

A este respeito interessa começar por notar que a notificação do Projeto de Relatório se situa no decurso do procedimento inspetivo, pelo que o regime de notificações aplicável é o do artigo 43.º, n.º 5 do RCPITA, dado que as notificações no procedimento de inspeção seguem as regras previstas nos artigos 37.º e seguintes do RCPITA, que constitui uma disciplina especial face ao regime-regra do CPPT e, nomeadamente, do seu artigo 39.º. Neste sentido se pronunciou, quanto a idêntica questão, o Tribunal Central Administrativo Norte, por acórdão de 21 de junho de 2018, no processo 00030/10.4BEPRT.

Porém, apesar de a lei prever, para estes casos, um prazo mais curto para se presumir a notificação, como alega a Requerida, a indicação que consta do Portal das Finanças, reportando-se à notificação efetuada para exercício do direito de audição da Requerente, é no sentido de que *“a data de disponibilização é a data a partir da qual se inicia a contagem do prazo para se considerarem efetuadas as notificações e citações (ViaCTT: notificações – 15 dias, citações – 5 dias; Portal das Finanças : notificações e citações – 5 dias)”*, conforme ponto F da matéria de facto. (realce nosso)

Assim, é a própria Requerida que no Portal das Finanças induz a Requerente em erro, com a menção expressa de que as notificações ViaCTT se consideram feitas 15 dias após a disponibilização e não 5 dias como dispõe o RCPITA.

Nestes termos, mesmo que o prazo legal seja de apenas 5 dias (como é, de acordo com o artigo 43.º, n.º 5 do RCPITA), o facto de ser imputável à Requerida a veiculação de um prazo erróneo superior, de 15 dias, não pode prejudicar o contribuinte [a aqui Requerente], que no mesmo confiou como parâmetro da sua conduta.

Assim, na esteira do declarado pelo Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 0122/12 acima citado, o princípio da boa-fé reclama que a Requerente não possa ser prejudicada pela menção errónea de prazo contida na página web oficial da Requerida e da sua responsabilidade, na área reservada da Requerente e especificamente associada/aposta na linha referente à notificação do Projeto de Relatório. Por esta razão, conclui-se que assistia à Requerente o direito de apresentar o direito de audiência até ao dia 30 de novembro de 2022, data em que o exerceu validamente. Não tendo o direito de audiência e os seus argumentos sido considerados pela AT, ocorre preterição do mesmo, com a consequente invalidade do ato tributário de liquidação de IABA impugnado, por violação do artigo 60.º do RCPITA e da LGT.

Sublinha-se, neste âmbito, que o artigo 267.º, n.º 5 da Constituição determina que seja assegurada a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes digam respeito, comando que o legislador ordinário incorporou no artigo 12.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”) e, em sede tributária, nos artigos 60.º da LGT e 45.º do CPPT.

A concretização deste princípio implica a atribuição aos contribuintes do direito de serem ouvidos antes da emissão dos atos de liquidação e previamente ao indeferimento total ou parcial de “*pedidos, reclamações, recursos ou petições*” (v. artigo 60.º, n.º 1, alíneas a) e b) da LGT). No caso vertente, a Requerente foi notificada para exercer o direito de audiência em relação ao Projeto de Relatório que contém os fundamentos das correções de IABA em crise. Porém, os seus argumentos não foram considerados pela AT que, indevidamente, emitiu o Relatório definitivo antes de esse direito ter sido exercido e de expirar o prazo para o efeito.

A falta de audiência prévia à decisão administrativa, quando a sua concessão seja obrigatória, como sucede no presente caso, constitui preterição de formalidade essencial (v. artigo 60.º da LGT) e conduz à anulabilidade do ato tributário, entendimento que se encontra consolidado na jurisprudência dos tribunais superiores (v. a título de exemplo os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de janeiro de 2021, processo n.º 0195/20.7BEPRT; de

14 de outubro de 2010, processo n.º 2046/04.0BELSB 0808/18, e de 24 de setembro de 2008, processo n.º 0489/08).

Por outro lado, a superação do efeito anulatório pelo princípio de aproveitamento do ato “*apenas pode ocorrer quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for inequivocamente insusceptível de influenciar a decisão final, o que acontece, em geral, nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente ou se trate de actividade administrativa vinculada*”, por exemplo, se a decisão a proferir nunca puder ser senão aquela que foi tomada – v. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de outubro de 2020, processo n.º 02046/04.0BELSB 0808/18.

Este princípio passou a ter expressão legal própria no direito positivo⁴ no novo Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro, que no seu artigo 163.º, n.º 5 dispõe:

“5 - Não se produz o efeito anulatório quando:

- a) *O conteúdo do ato anulável não possa ser outro, por o ato ser de conteúdo vinculado ou a apreciação do caso concreto permita identificar apenas uma solução como legalmente possível;*
- b) *O fim visado pela exigência procedimental ou formal preterida tenha sido alcançado por outra via;*
- c) *Se comprove, sem margem para dúvidas, que, mesmo sem o vício, o ato teria sido praticado com o mesmo conteúdo.”* (realce nosso)

A aplicação deste princípio deve obedecer a um critério de auto-contenção (*judicial self-restraint*), pois “*tem de ser interpretado em conformidade com os princípios que regem o exercício da actividade jurisprudencial, maxime, o princípio da separação dos poderes, do qual deflui, indubitavelmente, que aos Tribunais está vedada a possibilidade de decidir em substituição da Administração.*” – v. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de

⁴ Anteriormente, e como referido no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de janeiro de 2012, no processo n.º 017/12, o seu acolhimento era apenas doutrinal e jurisprudencial.

janeiro de 2021, no processo n.º 0195/20.7BEPRT.

A regra geral consolidada na doutrina e jurisprudência é a de que todas as formalidades previstas na lei são de considerar essenciais. Não basta que se esteja em sede de vinculação legal para fazer uso do princípio do aproveitamento do ato administrativo. É necessário garantir, para este efeito, em juízo de prognose, que o novo ato será praticado com o “mesmo conteúdo”.

Na situação vertente estão em discussão matérias que envolvem uma margem de apreciação administrativa, em concreto, as relativas às perdas admissíveis de álcool etílico, sua utilização/destino e justificação das mesmas. Por isso, não pode deixar este Tribunal de concluir que o exercício do direito de audição é passível de influenciar a decisão do procedimento.

Nestes termos, em linha com o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo, no citado processo n.º 0195/20.7BEPRT, *“não pode admitir-se a neutralização dos efeitos anulatórios quando nessa decisão estejam envolvidos juízos de valoração próprios da actividade administrativa ou mesmo quando (por inexistência de uma fundamentação adequada do acto anulado), da neutralização dos efeitos anulatórios resulte um obstáculo ao conhecimento efectivo pelo destinatário da sua concreta motivação e uma limitação dos seus meios de defesa ou quando a motivação da decisão passe a radicar na sentença judicial: Julgar não é administrar.”*

Na presente liquidação de IABA e juros compensatórios, não se está perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do respetivo procedimento ser influenciada pela audição da Requerente. Desta forma, a preterição desse direito não se degrada em mera irregularidade procedimental e consubstancia uma ilegalidade que comporta a anulação do ato tributário, ao abrigo do disposto no artigo 163.º, n.º 1 do CPA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT, pelo que este Tribunal Arbitral julga a ação procedente e procede à anulação do ato tributário que constitui o seu objeto.

Sublinha-se, todavia, que a anulação do ato tributário por preterição do direito de audição não implica que, uma vez sanada essa omissão, a Administração não possa emitir uma nova liquidação de IABA e eventuais juros compensatórios, se se mantiverem os respetivos pressupostos, desde que dentro do prazo de caducidade.

* * *

Por fim, importa referir que fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das demais questões suscitadas submetidas à apreciação deste Tribunal (em concreto a alegada falta de adequada fundamentação e o erro nos respetivos pressupostos, bem como a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário) – v. artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

V. DECISÃO

À face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar a ação procedente e anular a liquidação de IABA e juros compensatórios reportada ao ano 2022, com as legais consequências.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **103.066,75**, indicado pela Requerente e não impugnado pela Requerida, respeitante ao valor da liquidação de IABA e juros compensatórios que se pretende anulado (valor da utilidade económica do pedido), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Fixam-se as custas no montante de € **3.060,00** (três mil e sessenta euros), a suportar pela Requerida por decaimento, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT e com a Tabela I anexa ao RCPAT.

Lisboa, 9 de julho de 2024

Os árbitros,
Alexandra Coelho Martins, Relatora
Vítor Braz
Ana Rita do Livramento Chacim