

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 564/2020-T

**Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário. Reenvio prejudicial – Decisão arbitral –
caducidade do direito de ação (em anexo)**

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

1. A..., S.A., contribuinte n.º..., com morada na Rua ..., n.º..., ...-..., Guimarães, vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar a legalidade dos actos de liquidação sobre a Contribuição de Serviço Rodoviário, referente ao período de Janeiro e Dezembro de 2016, no montante total de € 4.873.427,68, e, bem assim, do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra ele deduzido.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma sociedade que tem como objecto social, entre outras actividades, a exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos.

No contexto da sua actividade, e com base nas declarações de introdução no consumo por esta realizadas, a Autoridade Tributária emitiu os actos de liquidação conjunta de Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) e Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e outros tributos, relativos aos meses de Janeiro e Dezembro de 2016, no montante global de € 21.016.425,44, e no montante parcelar de € 4.873.427,68, no que se refere à CSR, que constitui o objecto do presente pedido arbitral.

A Requerente apresentou, nos termos da 2.^a parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, pedido de revisão dos actos tributários de liquidação, que foi objecto de indeferimento por despacho do Director de Alfândega de

A Contribuição de Serviço Rodoviário constitui um imposto incidente sobre os grandes combustíveis rodoviários – gasolina, gasóleo rodoviário e GPL auto –, que se encontram também sujeitos ao ISP, sendo que, embora lhe sejam aplicáveis as regras que disciplinam o ISP, se caracteriza como sendo um imposto distinto, com enquadramento legal, estrutura e finalidade próprias.

Ao nível europeu, a tributação dos produtos petrolíferos e energéticos é enquadrada pela Directiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008, que fixa a estrutura comum dos IEC harmonizados, e pela Directiva n.º 2003/96, de 27 de Outubro de 2003, que se refere especificamente da tributação dos produtos petrolíferos e energéticos.

Para prevenir que seja posto em causa o sistema harmonizado dos IEC, a Directiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008, subordina a criação destes impostos não harmonizados à dupla condição de (a) respeitarem a estrutura essencial dos IEC e do IVA e de (b) terem como fundamento um “motivo específico”.

Este “motivo específico” não pode corresponder a uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita, sendo que a afectação da receita a despesas determinadas pode constituir um indicador de um “motivo específico” na criação destes impostos, mas tornando exigível uma ligação directa entre a utilização da receita e a finalidade do imposto.

Ora, a Contribuição de Serviço Rodoviário foi criada por razões de ordem puramente orçamental.

A Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que cria a CSR, não faz apelo a qualquer objectivo de política ambiental, energética ou social e as razões invocadas pelo legislador relacionam-se com a necessidade de encontrar receitas próprias para financiamento da EP – Estradas de Portugal, E.P.E., empresa pública concessionária da rede nacional de estradas, entretanto substituída pela Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., de tal modo que a receita da CSR se encontra genericamente consignada ao financiamento da Estradas de Portugal, E.P.E..

A estrutura da CSR não indicia, tão pouco, que esteja subjacente à respectiva criação qualquer “motivo específico” de política ambiental, energética ou social, e, pelo contrário, a incidência objectiva da CSR, a sua incidência territorial e a sua estrutura de taxas, que são distintas do ISP, atestam que o objectivo subjacente à sua criação está em encontrar receitas próprias e estáveis para uma entidade pública e não em desmotivar um qualquer comportamento por parte dos contribuintes.

Por conseguinte, a CSR introduzida por meio da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, deve considerar-se um imposto desconforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Directiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008, e, assim sendo, ao ter sido liquidada em violação do Direito da União os Estados-membros estão obrigados a reembolsar o montante de imposto indevidamente cobrado.

E não obstante o TJUE tenha reconhecido aos Estados-membros a possibilidade de recusar o reembolso de impostos cobrados em violação do Direito Europeu quando se comprove que o reembolso leve ao enriquecimento sem causa do contribuinte, esta excepção apenas é admitida em termos muito estritos, sendo necessário que se verifique a efectiva repercussão do imposto, que não pode ser presumida pela Administração Tributária.

Acresce que, mesmo quando se comprove a repercussão, não se pode concluir que haja enriquecimento sem causa do sujeito passivo, uma vez que a repercussão pode levar a uma maior ou menor quebra do volume de vendas.

Por fim, a Requerente, a título subsidiário, suscita a possibilidade de reenvio prejudicial para o TJUE, caso se entenda subsistir dúvida quanto ao enquadramento que é dado pelo Direito da União Europeia à questão em análise.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, considera que é possível estabelecer um vínculo entre o destino dado às receitas da Contribuição de Serviço Rodoviário e o motivo específico que levou à sua criação, tendo em consideração que a lei atribui a concessão da rede rodoviária nacional à EP-Estradas de Portugal, EPE (atual Infraestruturas de Portugal, S.A.), e esta entidade é financiada pelos seus utilizadores, segundo o princípio do utilizador-pagador, e apenas subsidiariamente pelo Estado, constituindo a Contribuição de Serviço Rodoviário a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional.

Sendo a Contribuição de Serviço Rodoviário uma receita própria da Infraestruturas de Portugal, S.A., a questão dos objetivos/finalidades subjacentes à contribuição terá que ser analisada à luz do Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro, que definiu as bases da referida concessão e prevê as fontes de financiamento do concessionário, sendo de concluir, por força do n.º 4, alínea b), da Base II, que a actividade da Infraestruturas de Portugal, tem subjacente a prossecução de objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que se pode entender como “motivo específico” ou a “razão de ser” da criação da Contribuição de Serviço Rodoviário, e que não pode circunscrever-se a mera finalidade de natureza orçamental.

Por outro lado, embora não exista um mecanismo formal de repercussão do imposto, a estrutura tributária específica da Contribuição de Serviço Rodoviário demonstrativa da repercussão desta contribuição no preço de venda ao público, pelo que o reembolso dos montantes pagos pelo sujeito passivo a esse título de CSR corresponderia a uma situação de enriquecimento sem causa.

Quanto ao pedido de reenvio prejudicial suscitado pela Requerente, a Autoridade Tributária propugna, não obstante considerar que os actos tributários se encontrem em conformidade com o direito europeu, que, caso o tribunal não adira à posição explanada na resposta, deverá suspender a instância e admitir o reenvio prejudicial.

2. A matéria de facto relevante para a apreciação da causa é a seguinte:

a) A A..., é uma sociedade que tem como objecto social, entre outras actividades, a exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos.

b) No contexto da sua actividade, e com base nas declarações de introdução no consumo por esta realizadas, a Administração Tributária procedeu a actos de liquidação conjunta de Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) e Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) relativos aos meses entre Janeiro e Dezembro de 2016.

c) A Requerente suportou um montante parcelar de € 4.873.427,68, correspondente aos actos de liquidação de Contribuição de Serviço Rodoviário.

d) Em 10 de Fevereiro de 2020, a Requerente apresentou, nos termos da 2.^a parte, do n.º 1 do artigo 78.º, da Lei Geral Tributária, pedido de revisão dos actos tributários de liquidação.

e) Em 23 de Julho de 2020, foi proferido, pelo Director de Alfândega de ..., despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

f) O despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, por remissão para uma informação dos serviços rejeitou que a Contribuição de Serviço Rodoviário fosse contrária ao disposto na Directiva n.º 2008/118 e consignou que a contribuição é suportada pelos contribuintes aquando da aquisição dos combustíveis, pelo que a solicitação do reembolso do imposto configura uma situação de enriquecimento sem justa causa.

3. A questão que vem colocada é a de saber se a Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que constitui um imposto incidente sobre os

combustíveis rodoviários também sujeitos ao Imposto sobre Produtos Petrolíferos, e que se encontra enquadrada pela Directiva n.º 2008/118, tem um “motivo específico” na aceção do artigo 1.º, n.º 2, dessa Directiva.

Nos termos da referida Lei n.º 55/2007, a Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1.º), que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A., sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade é assegurado pelos respectivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2.º).

A mesma contribuição corresponde à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis, e constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, S.A, no que respeita à respectiva concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras formas de financiamento (artigo 3.º).

A contribuição incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos (artigo 4.º, n.º 1) e é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo (artigo 5.º, n.º 1).

A actividade de concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, que é objecto de financiamento através da Contribuição de Serviço Rodoviário foi atribuída, em regime de concessão, à EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (agora denominada Infraestruturas de Portugal, S.A.) pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro, que aprovou as bases da concessão e nas quais se prevê que, entre outros rendimentos, essa contribuição constitua receita própria dessa

entidade (Base 3, alínea b)). E, por outro lado, nelas se estabelece, como uma das obrigações da concessionária, a prossecução dos “objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental”.

À luz do regime jurídico sucintamente exposto, a Requerente sustenta que a Contribuição de Serviço Rodoviário foi criada por razões de ordem puramente orçamental, em vista à angariação de receitas próprias para financiamento da empresa pública concessionária da rede nacional de estradas, em violação do direito europeu, e, especialmente, do referido artigo 1.º, n.º 2, da Directiva n.º 2008/118.

Em contraposição, a Autoridade Tributária sustenta que a actividade da Infraestruturas de Portugal tem subjacente a prossecução de objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que se pode entender como “motivo específico” ou a “razão de ser” da criação da contribuição e não pode circunscrever-se a mera finalidade de natureza orçamental.

Suscita-se ainda a divergência entre as partes quanto ao direito ao reembolso do imposto suportado pelo sujeito passivo em face possível repercussão do imposto no consumidor final.

Reenvio prejudicial

4. No caso em presença, está em causa a interpretação de normas do Direito da União Europeia sobre a qual existem dúvidas interpretativas e, por outro lado, não se conhece jurisprudência do TJUE que se tenha pronunciado expressamente sobre a questão essencial que é colocada no processo, e, especificamente, sobre a compatibilidade do regime jurídico da Contribuição de Serviço Rodoviário com o disposto no artigo 1.º, n.º 2, da Directiva n.º 2008/118.

O TJUE tem admitido reenvio prejudicial em processos arbitrais tributários e, não havendo possibilidade de recurso jurisdicional quanto ao mérito da pretensão - salvo quando se coloquem questões de constitucionalidade ou possa ser invocada a oposição de julgados -, deverá entender-se que se encontram preenchidos os pressupostos no 3.º parágrafo do artigo 267.º do TJUE, pelo qual o reenvio prejudicial é obrigatório sempre que uma decisão sobre questão de interpretação do Direito da União Europeia, que tenha sido suscitada em processo pendente perante o órgão jurisdicional nacional, se torne necessária para o julgamento da causa.

As partes suscitam, a título subsidiário, que se accione o mecanismo do reenvio prejudicial em caso de dúvida quanto ao enquadramento que é dado pelo Direito da União Europeia à questão que está em análise no processo.

III – Decisão

Termos em que se decide:

a) Submeter à apreciação do TJUE as seguintes questões prejudiciais:

1. O artigo 1.º, n.º 2, da Directiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, e designadamente a exigência de “motivos específicos”, deve ser interpretado no sentido de que a finalidade de um imposto é meramente orçamental quando a sua criação é feita com o objectivo de financiar empresa pública concessionária da rede nacional de estradas, por ocasião da renovação da sua concessão, e à qual a receita do imposto fica genericamente afectada, e a sua estrutura não atesta a intenção de desmotivar um qualquer consumo?
2. O Direito da União e os princípios da legalidade e segurança jurídica permitem que o reembolso de impostos indirectos contrários à Directiva n.º 2008/118/CE, de 16 de Dezembro de 2008, seja recusado pelas autoridades nacionais com fundamento no

enriquecimento sem causa do sujeito passivo quando não haja disposições legais específicas de Direito interno que o prevejam?

3. O Direito da União permite que, ao fundamentar a recusa do reembolso de impostos indirectos contrários à Directiva n.º 2008/118/CE, de 16 de Dezembro de 2008, as autoridades nacionais presumam a repercussão do imposto e o enriquecimento sem causa do sujeito passivo, obrigando-o a demonstrar que estes não se verificam?”

b) Determinar a suspensão da instância até à pronúncia do TJUE, em aplicação do disposto no artigo 272.º, n.º 1, do CPC.

Notifique.

Lisboa, 12 de Julho de 2021,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Alberto Fernandes Cadilha

A árbitro vogal

Elisabete Louro Martins Cardoso

O árbitro vogal

Arlindo José Francisco

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 564/2020-T

Tema: ISP/CSR - Pedido de revisão oficiosa. Caducidade do direito de acção.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., S.A., contribuinte n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-..., Guimarães, vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar a legalidade dos actos de liquidação sobre a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), referente ao período de Janeiro e Dezembro de 2016, no montante total de € 4.873.427,68, e, bem assim, do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra ele deduzido, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, suscita a excepção dilatória da caducidade do direito de acção, por considerar que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado intempestivamente, porquanto o prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º da LGT apenas é aplicável quando ao acto de liquidação seja imputável um erro dos serviços, quando é certo que, na situação do caso, os atos tributários impugnados foram praticados ao abrigo dos artigos 4.º

e 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, e a Autoridade Tributária encontra-se vinculada ao princípio da legalidade.

A Requerente respondeu à matéria de excepção, dizendo que o pedido de revisão oficiosa pode ser requerido pelo sujeito passivo, no mesmo prazo de que a Autoridade Tributária dispõe para o efeito, na medida em que se verifique um erro imputável aos serviços, conforme é entendimento jurisprudencial (acórdão do STA de 4 de Maio de 2016, Processo n.º 0407/15), e que no despacho de indeferimento, a Autoridade Tributária considerou que as liquidações foram efectuadas “de acordo com a disciplina legal aplicável” e “não enfermam de qualquer vício”, tendo assim conhecido da legalidade dos actos tributários.

Acrescenta que o conceito de “erro imputável aos serviços”, como resulta da jurisprudência uniforme e reiterada (acórdão do STA de 8 de Março de 2017, Processo n.º 01019/14), compreende não só o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, como se verifica quando a Administração efectua uma interpretação contrária ao direito europeu.

Conclui pela improcedência da excepção invocada.

2. Em sede de saneamento do processo, interessa começar por apreciar a invocada caducidade do direito de acção.

A factualidade relevante para esse efeito é a seguinte:

- A) A A..., S.A. é uma sociedade que tem como objecto social, entre outras actividades, na exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos.
- B) No contexto da sua actividade, e com base nas declarações de introdução no consumo realizadas pela Requerente, a Autoridade Tributária procedeu a actos de liquidação

conjunta de Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP) e Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e outros tributos, relativos aos meses entre Janeiro e Dezembro de 2016.

C) Esses actos de liquidação conjunta encontram-se assim discriminados:

II	Registo de	Acta do	Documento	Imposto sobre	Contribuição	Outros	Total	Referências ao
	Liquidação	Registo		Produtos	de		liquidado	pedido
	o	de		Petrolífe	Serviço		o	
ano: 2016)		Liquidação		ros (ISP)	Rodoviário			
				EUR	EUR	EUR	EUR	
Janeiro	2016/...	2016/02/	...2016...	1.544.314	550.924,57	11.638,	2.106.877	Doc. n.º
Fevereiro	2016/...	2016/03/	...2016...	1.366.711	423.571,98	8.956,5	1.799.239	Doc. n.º
Março	2016/...	2016/04/	...2016...	1.608.254	463.563,15	9.807,8	2.081.625	Doc. n.º
Abril	2016/...	2016/05/	...2016...	1.396.687	405.580,36	8.578,1	1.810.845	Doc. n.º
Mai	2016/...	2016/06/	...2016...	1.335.744	394.331,06	8.340,0	1.738.415	Doc. n.º
Junho	2016/...	2016/07/	...2016...	1.415.187	420.212,65	8.889,6	1.844.289	Doc. n.º
Julho	2016/...	2016/08/	...2016...	1.407.195	414.378,38	8.769,5	1.830.343	Doc. n.º
Agosto	2016/...	2016/09/	...2016...	1.392.259	415.990,04	8.797,8	1.817.047	Doc. n.º
Setembr	2016/...	2016/10/	...2016...	1.176.781	360.717,45	7.619,9	1.545.119	Doc. n.º
Outubro	2016/...	2016/11/	...2016...	1.222.797	370.228,88	7.825,3	1.600.851	Doc. n.º
Novembr	2016/...	2016/12/	...2016...	1.202.980	363.759,98	7.692,6	1.574.432	Doc. n.º
Dezembro	2017/...	2017/01/	...2016...	971.023,7	290.169,18	6.143,9	1.267.336	Doc. n.º
Total				16.039.93	4.873.427,	103.059	21.016.42	

D) A Requerente suportou um montante global de € 21.016.425,44, correspondente aos actos de liquidação de Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP) e Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e outros tributos, sendo que deste montante respeita à liquidação de CSR o valor de € 4.873.427,68.

E) Em 10 de Fevereiro de 2020, a Requerente apresentou, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da 2.ª parte, da LGT, pedido de revisão dos actos tributários de liquidação impugnados.

- F) Em 29 de Junho de 2020, a Requerente foi notificada para exercer o direito de audiência prévia, tendo optado por não exercer esse direito.
- G) O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho de 23 de Julho de 2020, do Director de Alfândega de
- H) O despacho de indeferimento tem por base uma informação dos serviços do seguinte teor:

1. No decorrer do ano de 2016, a empresa “A..., SA”, NIF..., na qualidade de destinatário registado (desde 31/05/2011), procedeu à introdução no consumo de produtos sujeitos a impostos sobre os produtos petrolíferos e energéticos, tendo sido liquidado e pago um total de € 21.016.425,44, dos quais € 4.873.427,68 a título de CSR.

2. Em 2020/02/10, foi rececionada revisão oficiosa, no âmbito das liquidações de CSR acima referenciadas, na qual são invocados os seguintes argumentos:

A requerente alega que a CSR (Contribuição de Serviço Rodoviária), criada pela Lei n.º 55/2007 de 31/08, viola o direito comunitário, nomeadamente o n.º 2 do art. 1º Diretiva 2008/118/CE, de 16/12/2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo, baseando a sua interpretação no teor do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) em 2015/03/05, no âmbito do processo C-553/13 (Statoil Fuel & Retail Eesti AS), ou seja, que a CSR não tem subjacente qualquer vínculo direto entre a utilização das suas receitas e a finalidade a que está subjacente a sua criação (art. 63º do pedido de revisão oficiosa), pelo que terá sido criada com objetivos puramente orçamentais.

A requerente fundamenta assim o seu pedido de revisão oficiosa numa pretensa violação do direito comunitário, alegando que a CSR, ao ter a sua receita destinada ao financiamento da rede rodoviária nacional, está a financiar despesas gerais que poderiam ser financiadas por qualquer imposto, pelo que teria uma finalidade puramente orçamental. Haveria, assim, uma desconformidade entre os artigos 3º e seguintes da Lei n.º 55/2007, de 31/8, que criou a CSR, enquanto imposto especial de consumo não harmonizado e o estatuído no n.º 2 do artigo 1º da Diretiva 2008/118/CE, tendo em consideração o conteúdo que a jurisprudência do TJUE, atribui ao conceito de “motivo

específico”, o qual constitui um requisito para a criação de tributos nacionais sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

Em apoio dos seus argumentos a requerente cita o Acórdão C-553/13 do TJUE, no qual foi considerado incompatível com a norma comunitária acima referida um imposto local sobre a venda a retalho de combustíveis líquidos à empresa de transporte coletivos de Tallin. O acórdão dispõe o seguinte: “O artigo 1º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, deve ser interpretado no sentido de que não permite considerar que um imposto como o que está em causa no processo principal, na medida em que incide sobre as vendas a retalho de combustível líquido sujeito a impostos especiais de consumo, tem um motivo específico, na aceção dessa disposição, quando tenha por objetivo financiar a organização dos transportes públicos na área urbana da coletividade que aplica esse imposto e quando a referida coletividade, independentemente da existência desse imposto, esteja obrigada a executar e a financiar essa atividade, mesmo que as receitas desse imposto tenham sido utilizadas exclusivamente para a realização dessa atividade. Por conseguinte, a referida disposição deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que institui esse imposto sobre as vendas a retalho de combustível líquido sujeito a impostos especiais de consumo.”

3. Perante a argumentação deduzida no presente pedido de revisão oficiosa, após o decurso do prazo de audição prévia e de modo a fazer um enquadramento rigoroso da situação em apreço, torna-se necessário efetuar as seguintes considerações:

No que concerne à admissibilidade do pedido de revisão

O n.º 1 do art. 78º da Lei Geral Tributária (LGT) estabelece que “A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

O artigo em referência comporta quatro situações distintas de revisão, sujeitas a prazos diferentes (no mesmo sentido José Casalta Nabais, in *Direito Fiscal*, 7ª Edição-2014, Almedina, pg. 306 e reiterado na pg. 359, a propósito da revisão do ato tributário):

- 1) Revisão do ato tributário por iniciativa do sujeito passivo a efetuar dentro do prazo da reclamação, com fundamento em qualquer ilegalidade -1ª parte do n.º 1 do art. 78º da LGT;

- 2) Revisão do ato tributário por iniciativa da AT, a ser realizada no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não estiver pago, com fundamento em erro imputável aos serviços- 2ª parte do n.º 1 do art. 78º da LGT;

- 3) Revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta, a efetuar no prazo de quatro anos, seja qual for o fundamento - n.º 6 do art. 78º da LGT;

- 4) Revisão excecional da matéria tributável, mediante autorização do dirigente máximo do serviço, a efetuar nos três anos posteriores ao do ato tributário, com fundamento em injustiça grave ou notória –n.º 4 e 5 do art. 78º da LGT.

A requerente enquadra o mesmo, no âmbito da existência de erro (de direito) imputável aos serviços, para o qual são necessários os seguintes pressupostos procedimentais:

- 1) Objeto da revisão: ato tributário

- 2) Prazo: 4 anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago

- 3) Existência de erro

- 4) Imputabilidade do erro aos serviços

Não existem dúvidas que se trata de um ato tributário. Não obstante, o prazo previsto na 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT só será aplicável, se o fundamento da revisão do ato tributário consistir em erro e esse erro for imputável aos serviços.

No que respeita à existência de erro, tendo as liquidações de CSR sido efetuadas de acordo com a disciplina legal aplicável, é posição da AT de que as mesmas não enfermam de qualquer vício, pois, encontrando-se estas em total consonância com as normas aplicáveis à factualidade que lhe está subjacente, são as mesmas legais (logo, isentas de erro), não tendo sido proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral, o vício de violação de lei comunitária.

O acórdão do TJUE de 05 de março, proferido no Proc. C – 553/13, no qual a requerente sustenta o seu pedido de revisão oficiosa, diz respeito a uma taxa criada por regulamento, cuja forma de tributação e objetivo subjacente à sua criação, em nada se assemelha à CSR. Na sua exposição, a requerente faz tábua rasa do disposto no DL 380/07, de 13 de novembro, que atribui às EP - Estradas de Portugal, S. A., a concessão do financiamento, conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional e aprova as bases da concessão, em que se encontram estabelecidos os objetivos subjacentes a tal concessão, bem como as diferentes formas de financiamento, em que se incluiu a CSR.

Não se pronunciando o acórdão em referência sobre a CSR, nem tendo aplicabilidade direta ao caso português, nem tão pouco tido sido instaurado qualquer processo por incumprimento junto do Estado português, revela-se no mínimo curioso, o teor peremptório da argumentação apresentada pela requerente, de que são exemplo os seguintes excertos:

-“... é inquestionável afirmar que os actos tributários de liquidação em causa, na parte que respeita à CSR, enfermam de um erro de direito imputável aos serviços da Administração Tributária por se encontrarem em violação do direito europeu, o que pode ser reconduzido à segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT” (cfr. pt 39º do pedido de revisão oficiosa);

- “Com efeito, é inegável que no caso vertente está em causa um erro de direito – determinante do agravamento da situação fiscal do contribuinte-, resultante de vício de violação de lei, já que apesar das liquidações se encontrarem em conformidade com a lei nacional, esta contraria o direito europeu” (cfr. pt. 40º do pedido de revisão oficiosa);

- “... e também não há dúvidas que houve erro imputável aos serviços,...” (cfr. pt. 73º do pedido de revisão oficiosa);

Atendendo a que a Administração Tributária se limitou a fazer a interpretação das normas aplicáveis aos factos, sempre sobre o espectro do princípio da legalidade e, não tendo, como referido, a prerrogativa de poder desaplicar normas com base num “julgamento” de pretensa desconformidade com o direito comunitário (atribuição reservada aos Tribunais), será forçoso concluir pela inexistência de imputabilidade aos

serviços de “erro”, que fundamente um procedimento de revisão do ato tributário, nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Não pode ser imputado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. n.º 2 do art. 266º, da CRP e art. 55º da LGT). Nessa conformidade, inexistindo erro imputável aos serviços, inexistente fundamento que legitime o procedimento de revisão do ato tributário, nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a que acresce o facto de a própria requerente, referir no pt. 17º da sua exposição que devem ser considerados “ilegais”, os atos de liquidação praticados pela Administração Tributária (1ª parte do n.º 1 do art. 78º da LGT – prazo de 120 dias, há muito precludido).

No que concerne ao teor da argumentação apresentada:

A CSR-Contribuição de Serviço Rodoviário, foi criada pela Lei n.º 55/2007 de 31/08, tendo entrado em vigor em 01/01/2008, conforme resulta do disposto no n.º 1 do art. 9º, conjugado com o n.º 1 do art. 8º do DL 380/2007;

Esta lei atribui a concessão da rede rodoviária nacional à EP-Estradas de Portugal, EPE (art. 9º), remetendo a sua definição para decreto-lei e estabelece que a rede rodoviária nacional a cargo da EP é financiada pelos seus utilizadores (princípio do utilizador-pagador), e apenas subsidiariamente pelo Estado (art. 2º);

Por seu turno, o n.º 1 do art. 3º determina que a CSR constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, medida através do consumo de combustíveis (concretizando o princípio acima referido) e o n.º 2 do mesmo preceito legal, prescreve que a CSR constitui fonte de financiamento (e receita própria) da rede rodoviária nacional a cargo da EP (n.º 2 do art. 3º e art. 6º);

De acordo com o disposto no art. 4º do diploma acima identificado, a CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário, nos valores constantes do n.º 2 do mesmo artigo e que têm sido alvo de atualização anual;

Por sua vez, o art. 7º, estatui que as “taxas do ISP são estabelecidas por portaria conjunta nos termos do Código dos Impostos Especiais de Consumo, por forma a

garantir a neutralidade fiscal e o não agravamento do preço de venda dos combustíveis em consequência da criação da contribuição de serviço rodoviário” (sublinhado nosso). Tais taxas vieram a ser estabelecidas pela Portaria n.º 16-C/2008, de 09/01 e em obediência ao disposto no referido art. 7º, tornou-se necessário “baixar” as taxas unitária do ISP incidentes sobre a gasolina e o gasóleo, no exato montante do valor da CSR, conforme referido expressamente no preâmbulo da referida portaria. Não se procedeu (nem foi essa a intenção do legislador) a um desagravamento da tributação do produto em causa, uma vez que este continuou a ser tributado exatamente no mesmo montante, embora em moldes diferentes;

Consequentemente e tendo em conta o pedido de revisão em apreço, salienta-se, que por força da entrada em vigor da CSR (em 01/01/2008), foi fixada uma nova taxa para o gasóleo rodoviário no montante de € 278,41/1000 litros (n.º 2 da Portaria n.º 16-A/2008 de 09/01, conjugado com o art. 7º da Lei n.º 55/2007), de modo a “acomodar” o montante de CSR fixado no n.º 2 do art. 4º da mesma lei. O gasóleo passou, assim, a ser tributado nos seguintes moldes: aplicação de uma taxa de ISP (€ 278,41/1000 lts.) a que acresce o montante estabelecido legalmente, a título de CSR, sendo as referidas taxas, objeto de atualização;

A partir da entrada em vigor do diploma em apreço, o gasóleo/gasolina passaram a estar sujeitos a um “nível de tributação” constituído pela taxa de ISP e pela CSR;

O n.º 1 do art. 5º Lei n.º 55/2007 prescreve, no que concerne à incidência subjetiva, que a CSR “é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos” e precisa que é “aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações”;

Da análise conjugada das referidas disposições legais, concluiu-se que a CSR constitui um tributo ou “imposição” que incide sobre o gasóleo rodoviário/gasolina sujeito ao ISP e dele não isento e é devida pelos sujeitos passivos de ISP.

Por sua vez, o n.º 5 do art. 88º do CIEC esclarece que: “Para efeitos do imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos considera-se nível de tributação o montante total do ISP e de outras imposições cobradas, com exclusão do IVA, calculadas, direta ou

indiretamente, com base na quantidade de produtos petrolíferos e energéticos à data da sua introdução no consumo”;

Como escrevem A. Brigas Afonso/Manuel T. Fernandes, Código dos Impostos Especiais de Consumo anotado e atualizado, 3.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 176: “O n.º 5 define o (novo) conceito de “nível de tributação”. Esta definição tornou-se necessária em face da criação pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) que, em termos práticos, não é mais do a “consignação” à EP-Estradas de Portugal, SA (...) de uma parte da antiga receita do ISP”;

Nestes termos, ao referir-se ao “nível de tributação” conforme definido pelo n.º 5 do art. 88º do CIEC, abrange no seu âmbito de aplicação a “imposição” em que se traduz a CSR.

Por fim, não será displicente atentar mais em pormenor ao referido pela requerente no pt. 64º e da sua exposição, “Com efeito, nos termos do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, a CSR incide de modo geral sobre todo o consumo de gasolina e gasóleo rodoviário, sendo por isso suportada por um universo de contribuintes muito mais largo do que aqueles que fazem uso da parte da rede rodoviária nacional que está a cargo da Estradas de Portugal/Infraestruturas de Portugal”

No que concerne às isenções, em específico, as mesmas encontram-se estatuídas no art. 89º do CIEC e abrangem inúmeros setores de atividade. Por seu turno, o n.º 1 do art. 4º da Lei n.º 55/2007 de 31/08, estatui que a CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e dele não isentos, pelo que facilmente se depreende que o teor da afirmação da requerente, ao referir que a CSR “incide de modo geral sobre todo o consumo de gasolina e gasóleo rodoviário” (sublinhado nosso) carece de sustentação legal e factual.

Acresce ainda referir, tal como é aludido pela própria requerente, neste mesmo ponto da sua exposição, que a CSR (assim como as restantes componentes que compõe o preço médio de venda ao público de combustíveis-informação constante do site da DGEG-Direção Geral de Energia e Geologia) é suportada pelos contribuintes aquando da aquisição dos combustíveis, pelo que em última análise, está a ser solicitado o reembolso, de algo que já se recebeu e que foi suportado pelo consumidor final.

A requerente é sujeito passivo de ISP, na qualidade de destinatário registado que introduz produtos petrolíferos no consumo, e é nessa qualidade que vem solicitar o reembolso dos montantes pagos a título de CSR, através do procedimento de revisão oficiosa das liquidações. Contudo, é um operador económico que, em princípio, recebeu, introduziu no consumo e vendeu os produtos em causa aos seus clientes, como é normal no seu ramo de atividade. Nessas transações, repercutiu certamente no preço de venda dos produtos o valor do imposto que pagou à AT, o que significa que estamos perante um “contribuinte de direito”, que paga o imposto ao Estado, mas não o suporta, porque ao vender os produtos recupera o valor do imposto pago. Quem suporta a carga do imposto, efetivamente, são os seus clientes, que a doutrina designa por “contribuintes de facto”.

Ora, em parte alguma da sua petição a requerente menciona este facto, em termos de explicar o que motivou o seu pedido e o que pretende fazer com o montante do hipotético reembolso. Se não é para benefício de quem suportou o imposto, porque aparece a solicitá-lo? Na ausência dessa explicação, é legítimo concluir que solicita o reembolso do imposto para si próprio, apesar de não o ter suportado. Se, por absurdo, tal reembolso viesse a ser autorizado, então esse acréscimo patrimonial injustificado seria suscetível de configurar, em última análise, uma situação de enriquecimento sem causa, fonte de obrigações, no âmbito do direito civil (artigo 474º do Código Civil).

4. A requerente foi devidamente notificada em 2020/06/29 para efeitos do exercício do direito de audição prévia no prazo de 15 dias e de acordo com o estipulado na alínea b) do n.º 1 do art. 60º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL 398/98, de 17 de dezembro, tendo optado por não se pronunciar no prazo concedido para tal, que culminou em 2020/07/14.

Proponho que o presente pedido de revisão, seja indeferido, notificando-se a requerente em conformidade.

I) O pedido arbitral deu entrada em 20 de Outubro de 2020.

3. A Autoridade Tributária suscitou a exceção dilatória da caducidade do direito de acção, por considerar que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado intempestivamente,

porquanto o prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT apenas é aplicável quando ao acto de liquidação seja imputável a um erro dos serviços, e, na situação do caso, os actos tributários impugnados foram praticados ao abrigo do disposto nos artigos 4.º e 5.º da Lei n.º 55/2007 e não enfermam de qualquer ilegalidade.

Deve começar por dizer-se - como se afirma, entre outros, nos acórdãos do STA de 14 de Março de 2012 (Processo n.º 01007/11) e de 8 de Março de 2017 (Processo n.º 01019/14) – que a revisão oficiosa do acto tributário pode ser efectuada a pedido do contribuinte no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago) quando houver erro imputável aos serviços, devendo entender-se como tal o erro material, o erro de facto ou o erro de direito, independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação.

É o que resulta do disposto no artigo 78.º, n.º 7, da LGT, pelo qual a revisão oficiosa, nos termos previstos no n.º 1 desse artigo, pode ser desencadeada pelo sujeito passivo mediante requerimento dirigido ao órgão competente da Administração Tributária e com base nos mesmos pressupostos legais: no prazo de quatro anos e com fundamento em erro imputável aos serviços. O que se tem entendido como uma decorrência do princípio da justiça e da verdade material (cfr., neste sentido, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento Tributário*, 5.ª edição, Coimbra, págs. 227-228; SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 605).

Conforme é também jurisprudencialmente aceite, existindo um *erro de direito* numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, em resultado da obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei.

Por outro lado, como é evidente, a existência do erro que constitui fundamento do pedido de revisão não pode ser aferida a partir da posição jurídica que tenha sido assumida pela

Autoridade Tributária na apreciação do pedido de revisão, mas com base nos vícios de ilegalidade que tenham sido arguidos pelo sujeito passivo na formulação do pedido. Sendo que o processo arbitral foi deduzido precisamente para discutir a validade do entendimento adoptado pela Administração na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

Nestes termos, tendo sido invocado um erro imputável aos serviços e verificando-se que o pedido de revisão oficiosa deu entrada em 10 de Fevereiro de 2020 e reporta-se a actos de liquidação de Janeiro a Dezembro de 2016, o primeiro dos quais foi registado em 12 de Fevereiro de 2016, no momento da apresentação do pedido não tinha ainda decorrido o prazo de quatro anos após a liquidação a que se refere o artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

Tendo sido apresentado o pedido arbitral em 20 de Outubro de 2020, dentro do prazo de 90 dias após a prolação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, o pedido arbitral é igualmente tempestivo.

Não se verifica, por conseguinte, a pretendida caducidade do direito de acção.

Termos em que se decide julgar improcedente a excepção.

Lisboa, 12 de Julho de 2021,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Alberto Fernandes Cadilha

A árbitro vogal

Elisabete Louro Martins Cardoso

O árbitro vogal

Arlindo José Francisco