

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 890/2023-T

Tema: CSR - Repercussão de impostos indiretos. Reembolso do imposto. Prova da repercussão.

SUMÁRIO:

I – As entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional que suportam o encargo tributário da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) por efeito da repercussão, têm legitimidade processual para impugnar judicialmente os atos de liquidação do imposto que incidam sobre combustíveis que tenham adquirido, como meio de reagirem contra a ilegalidade da repercussão.

II - A CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, não prossegue “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que se encontram atribuídos à concessionária.

III – A prova da repercussão de impostos indiretos suportados pelo operador económico e do enriquecimento sem causa do mesmo em virtude da sua restituição carece de ser demonstrada através de documentos que identifiquem o efetivo pagamento do imposto, não podendo assentar em juízos presuntivos ou em meras declarações genéricas.

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra Ana Rita do Livramento Chacim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 6 de fevereiro de 2024, decide no seguinte:

1.

I. RELATÓRIO

A. Identificação das Partes

Requerente: **A..., LDA.**, com o número de identificação fiscal ..., com sede na Rua ..., ..., ...-..., doravante designado por “Requerente”.

Requerida: **Autoridade Tributária e Aduaneira**, doravante designada de “Requerida” ou “AT”.

A Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”).

Em 15.12.2023, a Requerida apresentou Requerimento dirigido ao Senhor Presidente do CAAD, no sentido de: *«(...) informar que analisado o pedido, não detetou a identificação de qualquer ato tributário. Identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Tributária. Tendo em conta, que: a) A competência dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, abrange exclusivamente a apreciação direta da legalidade de ato(s) de liquidação ou de atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de ato(s) daquele tipo, conforme decorre do n.º 1, do artigo 2.º do RJAT e como se depreende das referências expressas que se fazem na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT; Conforme dispõe expressamente a alínea b), do n.º 2, do artigo 10º do RJAT, do requerimento em que é formulado o pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral; c) Sem a identificação, por parte dos interessados, do ato ou atos tributários, cuja ilegalidade é invocada, não pode o dirigente máximo da AT exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT. Solicita-se que seja(m) identificado(s) o(s) ato(s) de liquidação cuja legalidade o requerente pretende ver sindicada, entendendo-se que o termo inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13º do RJAT só ocorre após a notificação, à Autoridade Tributária e Aduaneira, da identificação, em concreto, do(s) ato(s) de liquidação cuja ilegalidade é suscitada.»*

Na mesma data, a Requerente foi notificada do despacho proferido pelo Senhor Presidente do CAAD no sentido de informar que «*Com referência ao Processo em epígrafe e na sequência da comunicação da Autoridade Tributária envie-se a mesma ao Tribunal Arbitral a constituir, por ser esse o órgão competente para a sua apreciação. (...)»*

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 06.02.2024, e em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificada nessa data a Autoridade Tributária (AT).

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico, designou a árbitra do Tribunal Singular, aqui signatária, que comunicou a sua aceitação, nos termos legalmente previstos.

Em 17.01.2024, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 06.02.2024, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a AT, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Por entender este Tribunal que as questões suscitadas antes da sua constituição deveriam ser apreciadas numa fase posterior do processo (saneamento), foi proferido despacho em 06.02.2024 mandando-se notificar a AT para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar Resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

Por despacho de 15.03.2024, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, determinando-se o prosseguimento do processo mediante a notificação das partes para, no prazo simultâneo de 20 (vinte) dias, apresentarem alegações finais escritas, de facto (factos essenciais que consideram provados e não provados) e de direito, dando a Requerente resposta às exceções suscitadas pela Requerida.

As partes apresentaram regularmente as respetivas alegações finais.

B. Pedido

A Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral peticionando a apreciação da legalidade das liquidações respeitantes à CSR, referentes aos meses de Fevereiro de 2020 a 31 de Dezembro, inclusive, de 2022, incidentes sobre as entidades responsáveis pela introdução no consumo do gasóleo identificadas (B..., LDA, C..., S.A., D..., S.A., E..., LDA.), cujos encargos tributários foram repercutidos para a esfera da Requerente, na sequência da aquisição por esta àquelas de 332.133,56 litros de gasóleo, em face da qual suportou € 36.866,82 (trinta e seis mil oitocentos e sessenta e seis euros e oitenta e dois cêntimos) a título de CSR, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, e, bem assim, da decisão de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados contra aqueles atos tributários.

C. Causa de Pedir da Requerente

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de anulação dos atos de liquidação, o seguinte.

1. Durante o período compreendido entre 01.02.2020 e 31.12.2022, a Requerente adquiriu às fornecedoras de combustíveis identificadas – B..., LDA. (NIF...), C..., S.A. (NIF...), D... S.A. (NIF...), e, E..., LDA. (NIF ...) (doravante igualmente designadas por “*fornecedoras de combustíveis*”), um total de 332.133,56 litros de gasóleo rodoviário para utilização na prossecução do seu objeto social.
2. As mencionadas *fornecedoras de combustíveis* repercutiram nas correspondentes faturas a CSR referente a cada um desses consumos, tendo a Requerente, por conseguinte, suportado integralmente este imposto. Pelo que, com a aquisição do referido combustível em 2020, 2021 e 2022, a Requerente suportou, a título de CSR, a quantia global de € 36,866,82. Sendo igualmente afirmado pela Requerente que as *fornecedoras de combustíveis* confirmaram à Requerente que repercutiram para si a CSR, afastando, desta forma, quaisquer dúvidas de que foi esta que suportou o referido imposto.
3. Analisada a natureza jurídica da CSR, e como tal, a sua qualificação enquanto contribuição financeira, entende que se verifica a ausência de qualquer contraprestação indireta e presumivelmente destinada aos contribuintes sobre quem recai o encargo da CSR - os repercutidos - que justifique a sua oneração com este tributo.
4. Considera assim que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, pela qual se institui a CSR, se limita a consignar genericamente a receita decorrente da CSR à INFRAESTRUTURAS DE PORTUGAL, S.A., não estabelecendo qualquer contrapartida indireta ou presumivelmente aproveitada pelos sujeitos passivos da CSR nem tão-pouco evidenciando qualquer objetivo extrafiscal de modelação de comportamentos desses mesmos sujeitos passivos.
5. Desta forma, conclui que a CSR é, não uma contribuição financeira, mas um verdadeiro imposto, dado o seu carácter inequivocamente unilateral. Neste sentido, a Requerente socorre-se do Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2008, elaborado pelo Tribunal de

Contas, bem como de decisões arbitrais já proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa (processos n.º 629/2021-T, 304/2022-T, 305/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T e 113/2023-T), afastando qualquer argumento de incompetência material pelos tribunais arbitrais para apreciação os respetivos atos de liquidação, face ao regime do RJAT e à respetiva Portaria de vinculação.

6. Entende ainda que resulta inequívoca a legitimidade da Requerente para a propositura da presente ação arbitral, considerado, desde logo, o Direito e à tutela jurisdicional efetiva, ínsito no artigo 20.º, n.º 1, da CRP, e o disposto no artigo 18.º, n.º 4, al. a), artigo 95.º, n.º 1, todos da Lei Geral Tributária (LGT) e o artigo 9.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).
7. Neste âmbito, salienta que esta interpretação encontra respaldo no Despacho proferido pelo TJUE a 7 de fevereiro de 2022 no âmbito do Processo *Vapo Atlantic* (C-460/21), do qual resulta que, para a legitimidade processual do sujeito passivo importa aferir se esse encargo foi suportado pelo próprio sujeito passivo - caso em que terá legitimidade - ou por um terceiro - caso em que o sujeito passivo não terá legitimidade, dado que a anulação das liquidações teria como consequência o seu enriquecimento sem causa por via da devolução de um montante de imposto que efetivamente não suportou.
8. Recorda que, de acordo com a Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 («Diretiva 2008/118/CE»), os Estados-Membros apenas poderão, sob pena de violação do direito da União Europeia, criar ou manter, além do imposto especial de consumo mínimo, outras imposições indiretas incidentes sobre o consumo dos produtos elencados no artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118/CE (entre os quais, como observado no PPA, a gasolina e o gasóleo), quando tais imposições indiretas: *i)* São cobrados por um motivo específico, isto é, prosseguem uma finalidade específica; *ii)* Estão conformes com as normas fiscais da União Europeia aplicáveis ao imposto especial sobre o consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado, quanto à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto.
9. No que respeita ao primeiro requisito, cuja relevância destaca, refere que um motivo específico na aceção do transcrito artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, não pode ser

6.

reconduzida a uma finalidade meramente orçamental (cf. Acórdão do TJUE de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, Proc. C-82/12, n.º 23). Ou seja, a existência de um motivo específico na aceção da referida disposição não pode ser estabelecida pela simples afetação das receitas do imposto considerado ao financiamento de despesas gerais que incumbem à coletividade pública num dado setor.

10. Socorrendo-se do referido Despacho do TJUE, o qual resultou do pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia («TFUE»), pelo Tribunal constituído no âmbito do processo arbitral n.º 564/2020-T, que correu termos no CAAD, alega que se impõe concluir, - como resulta, também, das decisões proferidas nos processos arbitrais n.º 304/2022-T e 305/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T e 113/2023-T - que a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, não prossegue "motivos específicos", na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118.
11. No que se refere ao segundo requisito, refere que os Estados- Membros não estão obrigados a respeitar *«todas as regras relativas aos impostos especiais de consumo ou do IVA em matéria de determinação da base tributável, do cálculo, da exigibilidade e do controlo do imposto [sendo, para o efeito, suficiente] que as imposições indiretas com finalidades específicas estejam em conformidade, sobre estes pontos, com a economia geral de uma ou outra destas técnicas de tributação, tal como estão organizadas na legislação da União»* (Acórdão do TJUE de 25 de julho de 2018, Messer France, Proc. C-103/17, n.º 48).

12. Encontrando-se verificada a desconformidade entre a CSR e o regime geral dos impostos especiais de consumo vertido na Diretiva 2008/118 - e, nessa medida, a ilegalidade dos atos tributários aqui em causa – entende a Requerente caber demonstrar a existência da obrigação que recai(u) sobre a Administração Tributária e Aduaneira de *desaplicar* as normas de fonte interna que instituíram a CSR com fundamento na apontada desconformidade com o direito da União Europeia.
13. A Requerente termina o pedido arbitral, alegando que se impunha à AT determinar, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa que antecedeu, a anulação dos atos tributários *sub judice* e, pelos mesmos motivos, proceder ao reembolso das quantias indevidamente suportadas pela Requerente a título de CSR. Solicitou ainda que a AT procedesse à junção aos autos da cópia do procedimento administrativo e, bem assim todos os demais documentos respeitantes à matéria do presente processo arbitral de que a mesma é detentora, em particular as liquidações de CSR aqui impugnadas.
14. Conclui que a AT manteve na ordem jurídica atos tributários que são ilegais, razão pela qual se impõe ao presente tribunal proceder à anulação dos mesmos, considerando a Requerente estar investida no direito ao recebimento de juros indemnizatórios calculados desde a data dos pagamentos indevidos.

D. Resposta da Requerida

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua Resposta, tendo-se defendido por exceção e por impugnação, alegando, em síntese, o seguinte.

1. Por exceção:

(i) Da incompetência do Tribunal em razão da matéria:

Tratando-se de uma contribuição e não de um imposto, as matérias sobre a CSR encontram-se excluídas da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal (*cf.* artigos 2.º e 3.º do RJAT e artigo 2.º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março).

Neste sentido, a Requerida salienta várias decisões proferidas pelo CAAD, em particular, a respeitante ao Processo n.º 31/2023-T, na qual se conclui que não é abrangida pela vinculação da AT, a apreciação de litígios que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas à CSR.

Entende, assim que, independentemente do *nomen iuris* ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que não é, por definição, um imposto e, portanto, o CAAD não tem competência para decidir sobre esta matéria. Desta forma, estamos perante uma exceção dilatória nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, al. a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa.

Sem conceder, a AT alega igualmente que a Requerente suscita a legalidade do regime da CSR, pretendendo, em rigor, a não aplicação de um diploma legislativo aprovado por Lei da Assembleia da República, decorrente do exercício da função legislativa. Desta forma, considera que a presente ação, visa suspender a eficácia de atos legislativos, sendo que, conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação. Não sendo da competência do tribunal arbitral nem a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação, nem a execução de sentenças/decisões.

Argumenta ainda a Requerida, salientando várias decisões proferidas por tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que, ainda que se considerasse a competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR (que a Requerente não consegue identificar), nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, e que para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto, como, à frente, se desenvolverá. Pelo que, o presente pedido arbitral extravasa e excede a competência do tribunal arbitral em razão da matéria, o que consubstancia uma exceção dilatória nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2 e 577.º, al. a) do CPC, aplicável ao

presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa.

(ii) Da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente

Igualmente sem conceder, a Requerida alega não existir ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, entendendo que, apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago. No âmbito dos IEC, de acordo com o estatuído nos artigos 15.º e 16.º do respetivo Código, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e consequente pedido de reembolso do imposto.

Esta situação contém, assim, duas relações jurídicas distintas: a relação jurídica tributária de direito público, pela qual o Estado é credor de uma certa quantia de um sujeito passivo, e a relação jurídica de direito privado, pela qual os adquirentes do combustível, na medida em que entendem ser repercutidos, podem vir a ter o direito de exigir uma certa quantia do sujeito passivo. Conclui a Requerida que não pode a Requerente pedir à AT o reembolso de um tributo que nunca entregou ao Estado. A repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, entendendo que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal. Tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo (como o ISP/ISPPE, IABA ou IT) o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos (todas as despesas que se repercutem no valor do produto ou serviço: matéria-prima, custos administrativos, impostos, despesas salariais, margem de lucro, etc.) que podem ser tidos em conta na política de definição dos preços de venda. Tendo em conta a política de definição dos preços de venda e as consequências para a sua atividade, designadamente, em termos do aumento de preços para o consumidor final, e que, de acordo com a lei da procura, poderá redundar numa diminuição da quantidade procurada e do lucro obtido.

Mais, a Requerente enquanto sociedade comercial que desenvolve uma atividade com fins lucrativos, relacionada com o transporte rodoviário de mercadorias, repassa, necessariamente no preço dos serviços praticados, os gastos em que incorre, nomeadamente com a aquisição de combustíveis, pelo que as entidades potencialmente lesadas com o encargo da CSR, são os consumidores finais de tais serviços e não a Requerente.

Contrariamente ao pretendido pela Requerente, as faturas apresentadas não corporizam atos de repercussão de CSR, nem atestam que tal tributo foi suportado pela Requerente enquanto consumidor final. A Requerente não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu às suas fornecedoras, tem incluído o valor da CSR pago pelo sujeito passivo de ISP/CSR, nem que suportou, a final, o encargo de tal tributo, isto é, que não o repassou no preço dos serviços praticados aos seus clientes, enquanto consumidores finais.

De onde decorre a falta de legitimidade da Requerente. Nesse mesmo sentido, já se pronunciaram vários tribunais arbitrais no CAAD.

Salienta a Requerida que, a não se entender assim, a mesma poderia vir a ser sucessivamente condenada a pagar os mesmos montantes de CSR, mais do que uma vez, a todo e qualquer operador económico que tenha tido intervenção na cadeia comercial de combustíveis: desde o sujeito passivo de imposto, passando pelos grossistas, distribuidores, revendedores, etc., até ao consumidor final, tenham ou não estes suportado os valores em causa.

Inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arroga, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º, al. e) e 578.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida da instância.

(iii) Ineptidão da petição inicial – Da falta de objeto

Alega ainda a Requerida que se encontra verificada a ineptidão da petição inicial por conter deficiências que comprometem irremediavelmente a sua finalidade, determinando a nulidade de todo o processo e a absolvição da instância, conforme artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2,

577.º alínea b) e 278.º, n.º 1, alínea b), do CPC, aplicáveis *ex vi* da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.

Entende assim a AT que o presente PPA não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, requisito essencial à aceitação do pedido. A identificação do(s) ato(s) tributário(s) objeto do pedido é condição essencial para a aceitação do pedido de constituição do tribunal arbitral. O que não acontece, existindo apenas a identificação de faturas de aquisição de combustíveis aos fornecedores, sem a identificação dos atos tributários. Desta forma, alega a AT que não lhe é possível estabelecer qualquer correspondência entre os atos de liquidação alegadamente praticados pelas suas fornecedoras e as faturas apresentadas pela Requerente.

Argumenta que a Requerente não é sujeito passivo de ISP, nem efetuou qualquer introdução no consumo de produtos petrolíferos. Desta forma, entende que a Requerente alega, mas não concretiza, nem logra provar que efetuou qualquer pagamento a título de CSR. Efetivamente, apenas os sujeitos da liquidação, isto é, apenas os sujeitos passivos que declararam os produtos para consumo e efetuaram o pagamento das imposições correspondentes, podem solicitar a revisão das liquidações/reembolso da CSR e do ISP junto da alfândega competente.

Alega ainda a AT que os produtos sobre os quais incide CSR são tributados de acordo com a respetiva unidade de tributação, *i.e.*, no caso da gasolina e gasóleo, a unidade de tributação é de 1000 litros tendo em conta a temperatura de referência de 15.º C (cf. artigo 91.º do Código dos IEC). Ou seja, aquando da DIC são consideradas as quantidades de acordo com a temperatura de referência a 15º C. Nas vendas subsequentes desses produtos, não é possível fazer tal conversão sendo consideradas as quantidades em função da temperatura observada no momento o que, obviamente, originará oscilações (regra geral, quantidades superiores, tendo em conta a temperatura média nacional). No limite, os litros vendidos e os correspondentes montantes de CSR que a Requerente alega ter suportado serão, por isso, superiores aos montantes de CSR efetivamente liquidados e cobrados ao sujeito passivo (considerando a temperatura de referência a 15º C). Pelo que, o valor efetivamente cobrado pela AT poderá ser inferior ao montante que a Requerente pretende ver devolvido, de onde resulta imprescindível que a Requerente faça prova dos valores efetivamente pagos por si a título de CSR, como alega,

demonstrando de que forma calculou o apuramento daqueles montantes, sendo que, os documentos juntos com o PPA não contêm uma descrição de valores faturados a título de CSR.

(iv) Da caducidade do direito de ação

Alega ainda a caducidade do direito de ação, e consequente exceção dilatória nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 89.º n.º1, 2 e 4 al. k) do CPTA, considerando que a falta de identificação dos atos de liquidação em discussão impede a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa da liquidação e de reembolso por alegado pagamento de valores a título de alegada repercussão económica da CSR, e, consequentemente, da tempestividade do pedido arbitral formulado pela Requerente.

Não se pode, igualmente, presumir a existência de repercussão quando estamos perante uma repercussão que não é legal, mas meramente económica ou de facto. Defende também que exigir que seja a Requerida a fazer prova de que não houve repercussão, configura uma exigência de prova que é inconstitucional por violação dos princípios da proporcionalidade, da tutela jurisdicional efetiva e do processo equitativo, e do direito ao contraditório e à ampla defesa. Salientando que não foram apresentados quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado do ISP/CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos DUC e das Declarações Aduaneiras de Importação/Documentos Administrativos Únicos (DAI/DAU) com averbamento do número de movimento de caixa.

2. Defendendo-se igualmente por impugnação, alega a Requerida que, a prova de pagamento da CSR é um facto positivo e não é prova suficiente justificar a ocorrência de uma efetiva repercussão desse tributo, assente em meros juízos presuntivos, sem efetuar a demonstração objetiva da realidade dos factos através de elementos de prova que se relacionem com os fatores inerentes às transações comerciais que foram realizadas.

Entende que não se poderá exigir à Requerida que faça prova da não repercussão, isto é, de um facto negativo, o que configuraria a exigência de uma prova diabólica, sem que mostrem respeitadas as regras do ónus da prova.

Por último, e no que respeita ao pagamento de juros indemnizatórios, defende a AT que sendo seguida a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (Acórdãos de 28/01/2015, no Processo n.º 0722/14, de 11/12/2019, no Processo n.º 058/19.9BALSb, de 20/05/2020, no Processo n.º 05/19.8BALSb, de 26/05/2022, no Proc. n.º 159/21.3BALSb), entende-se que os juros indemnizatórios só serão devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto.

Face a todo o exposto, conclui que o Tribunal arbitral deverá decidir no sentido da improcedência do pedido de anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como da anulação parcial da(s) liquidação(ões) de ISP/CSR, não havendo, consequentemente, lugar ao reembolso da CSR alegadamente repercutida, nem ao pagamento de juros indemnizatórios.

E. Em resposta ao despacho de 15.03.2024 proferido pela Árbitra aqui signatária, a Requerente veio pronunciar-se no prazo concedido para a apresentação das alegações finais escritas, dando resposta às exceções suscitadas pela Requerida. A Requerente reitera o entendimento constante do PPA, salientando que dá por reproduzido tudo o que adiantou na petição inicial e responde às exceções suscitadas, para o qual remete para o sentido das decisões proferidas nos processos n.º 410/2023-T, 486/2023-T, 374/2023-T, 294/2023-T, 465/2023-T, 486/2023-T, 523/2023-T e 534/2023-T (que aqui igualmente se dão por reproduzidas).

(i) *Alegada incompetência (relativa e absoluta) em razão da matéria (alínea A) da contestação)*

Tendo sido suscitada a incompetência do Tribunal por considerar a AT que o mesmo se encontra vinculado à apreciação de *impostos*, aqui não se incluindo tributos de outra natureza como as *contribuições*, refere a Requerente que já se pronunciou detalhadamente sobre esta questão no seu requerimento inicial, o que naturalmente aqui dá por reproduzido.

Conclui que improcede a exceção suscitada pela Requerida, convocando o decidido no processo n.º 486/2023-T, de 14 de dezembro de 2023 (CAAD), para reforço da sua posição. Entende, assim, que à luz do respetivo regime jurídico, dificilmente se poderia concluir que a CSR constitui uma contribuição financeira, não sendo equiparável ao previsto para a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE).

No que respeita à competência material do tribunal, a Requerida suscitou ainda a exceção da incompetência do tribunal arbitral para conhecer do presente pedido, por entender que o tribunal nunca poderia pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, e que, os mesmos correspondem a uma repercussão meramente económica e não legal.

Neste âmbito, argumenta a Requerente que, estando em causa, no caso vertente, a desconformidade da CSR com a Diretiva 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao Regime Geral dos Impostos Especiais de Consumo, não pode deixar de concluir-se pela competência contenciosa do tribunal para a apreciação do litígio. As normas de direito europeu derivado, como normas de direito internacional convencional, vigoram diretamente na ordem jurídica interna com a mesma relevância das normas de direito interno, vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos (artigo 8.º da Constituição). A impugnação judicial de um ato de liquidação pode ser deduzida com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 99.º do CPPT), nada permitindo distinguir entre a ilegalidade resultante de normas de direito interno ou de direito convencional. Torna-se claro que não existe qualquer obstáculo a que o tribunal arbitral se pronuncie sobre o fundamento de ilegalidade do ato de liquidação baseado em desconformidade da CSR com o direito europeu, sendo manifestamente improcedente a invocada exceção de incompetência do tribunal em razão da causa de pedir.

(ii) Alegada ilegitimidade processual e substantiva da Requerente (alínea B) da contestação)

Considerando a Requerida que apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago, a Requerente vem contrapor o seu entendimento nesta sede.

Neste sentido, a Requerente defende a respetiva legitimidade processual e substantiva salientando que, «(...) repete-se, aqui se dá por reproduzido o que sobre a questão já se disse no requerimento inicial, concluindo-se assim que improcede igualmente esta exceção. Para reforço desta posição também se convoca aqui o que foi decidido no mesmo acórdão supra citado.» [processo n.º 486/2023-T, de 14 de dezembro de 2023]. Recorrendo a este último, reproduz a Requerente que «(...) quer os fornecedores de combustíveis, enquanto sujeitos passivos da CSR, quer os utilizadores da rede rodoviária nacional, enquanto entidades que suportam o encargo tributário por repercussão, dispõem de legitimidade processual para impugnar, no primeiro caso, os atos de liquidação de CSR, e, no segundo caso, os atos de repercussão da contribuição. E, assim sendo, compete à Autoridade Tributária demonstrar, nos procedimentos administrativos ou nas ações processuais instauradas pelos sujeitos passivos da CSR, que se verificou a repercussão efetiva do imposto nos utilizadores da rede rodoviária nacional para, desse modo, evitar o reembolso do imposto indevidamente liquidado com base na situação de enriquecimento sem justa causa por efeito da repercussão do imposto nos consumidores (cfr., quanto a esta questão, os acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 564/2020-T, 24/2023-T e 113/2023-T, em que figuraram como autores entidades que eram sujeitos passivos da CSR). A Requerida não pode opor-se, por conseguinte, a um pedido arbitral de declaração de ilegalidade dos atos de repercussão do imposto, por parte das entidades repercutidas, com fundamento numa suposta situação de enriquecimento sem justa causa por efeito da repercussão do imposto, quando essa questão apenas pode colocar-se nos processos de impugnação judicial (ou de impugnação administrativa) em que sejam visadas as entidades repercutentes, visto que estas é que poderão beneficiar, em caso de procedência, de um duplo reembolso do imposto.».

Sobre a alegação da Requerida de que a Requerente “*não concretiza, não fundamenta, nem logra provar que efectuou qualquer pagamento a título de CSR*”, refere esta última que é manifesta a improcedência desta excepção (Remetendo novamente para o entendimento proferido no acórdão arbitral proferido no processo n.º 486/2023-T). «*Em todo o caso, o pagamento da CSR pela Requerente resulta dos documentos juntos com a petição sob os n.ºs 2 a 257 e da configuração legal do tributo, e do próprio objecto social da Requerente. Não restarão dúvidas a esse tribunal, que sendo a Requerente uma sociedade que tem no seu objecto social a actividade de transportes, e constituindo o gasóleo um bem absolutamente essencial à prossecução do mesmo, os sujeitos passivos iniciais, transferiram para si o pagamento desse encargo conforme lhe foi declarado e afirmado no requerimento inicial. Mais invoca a Requerida que a Requerente também repercutiu o valor que alega ter pago de CSR no preço dos combustíveis que vendeu.*” Não corresponde à verdade, mas sempre se dirá que essa prova caberia à AT e não resulta que a tenha feito.

(iii) Alegada ineptidão da petição inicial (alínea D) da contestação)

Entende a Requerente que, não assiste aqui também qualquer razão à Requerida; e, por conseguinte, improcede igualmente a alegada ineptidão da petição inicial. Salaria que, «*Sem necessidade de mais alegação, dá-se aqui por reproduzido, o que se refere, de forma absolutamente cristalina, no acórdão arbitral proferido no processo 410/2023-T a propósito de tema idêntico ao que aqui se discute e de onde se reproduz o seguinte. «No entanto, percebe-se o que pretendem as Requerentes com os pedidos que formulam: – declarar «a ilegalidade dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário e a gasolina adquiridos pela requerente no decurso do período compreendido entre 2019 e 2022 »; – declarar a ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela AT com base nas DIC submetidas pelas respetivas fornecedoras de combustíveis; – anular essas liquidações nessa medida; – obter o reembolso das quantias suportadas a esse título, acrescido de juros indemnizatórios.*

Como resulta da matéria de facto fixada, as facturas de venda de combustíveis juntas aos autos incluem o montante da CSR que a D... e a F... pagaram ao Estado, que a F... repercutiu

parcialmente na G... e que estas três empresas repercutiram nas Requerentes, pelo que são, por essa via, apuráveis os montantes cuja anulação as Requerentes pretendem. A eventual dificuldade que a AT possa ter para identificar as liquidações que ela própria emitiu aos fornecedores de combustíveis relacionadas com as facturas em causa, é um problema de organização dos seus serviços, pelo que é ela própria quem deve suportar os seus hipotéticos inconvenientes. Por outro lado, como se referiu na fundamentação da decisão da matéria de facto, a liquidação da CSR era efectuada com base nas DIC, que deviam ser processadas até ao final do dia útil seguinte àquele em que ocorra a introdução no consumo (artigo 10.º, n.ºs 1 e 3, do CIEC), pelo que se afigura que era possível à AT apurar qual a DIC relacionada com cada factura e a respectiva liquidação que emitiu.

Para além disso, a falta de indicação das liquidações pelas Requerentes está perfeitamente justificada, pois elas foram emitidas pela AT às empresas que apresentaram as DICs e não foram notificadas às Requerentes. Neste contexto, não era exigível às Requerentes que identificassem as liquidações que a AT emitiu com base nas vendas de combustíveis em causa, nem essa identificação é necessária para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas facturas em causa. A exigência de identificação das liquidações, numa situação deste tipo, em que o repercutido não tem possibilidade de as identificar e a identificação não é imprescindível para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas facturas, seria incompatível com o princípio constitucional da proporcionalidade e o direito à tutela judicial efectiva garantido pelos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, pois inviabilizaria a possibilidade prática de as Requerentes impugnarem contenciosamente actos que lhe aplicam tributação e lesam as suas esferas jurídicas.

(iv) Alegada caducidade do direito de ação (alínea E) da contestação)

Sobre a alegada caducidade do direito de ação defendida pela Requerida, considerando que a falta de identificação dos atos de liquidação impede a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa formulado pela Requerente, entende esta última que deve ser julgada improcedente a exceção em causa.

Recorrendo ao entendimento constante da decisão arbitral proferida no processo 410/2023-T, reproduz a Requerente que *“Defende ainda a AT que «apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto possuem legitimidade para solicitar o reembolso do imposto pago, devendo o pedido ser apresentado no prazo de três anos a contar da data da liquidação do imposto, cfr. art.º 15.º, n.ºs 2 e 3 do CIEC». No entanto, como defendem as Requerentes, o prazo para apresentação do pedido de revisão oficiosa era o de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços, previsto na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT. Na verdade, como há muito vem entendendo uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, «havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro» já que «a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços»¹*

¹ São aqui referidos (acórdão de 12-12-2001, processo n.º 026.233, cuja jurisprudência é reafirmada nos acórdãos de 06-02-2002, processo n.º 026.690; de 13-03-2002, processo n.º 026765; de 17-04-2002, processo n.º 023719; de 08-05-2002, processo n.º 0115/02; e 22-05-2002, processo n.º 0457/02; de 05-06-2002, processo n.º 0392/02; de 11-05-2005, processo n.º 0319/05; de 29-06-2005, processo n.º 9321/05; de 17-05-2006, processo n.º 016/06; e 26-04-2007, processo n.º 039/07; de 21-01-2009, processo n.º 771/08; de 22-03-2011, processo n.º 01009/10; de 14-03-2012, processo n.º 01007/11; de 05-11-2014, processo n.º 01474/12; de 09-11-2022, processo n.º 087/22.5BEAVR; de 12-04-2023, processo n.º 03428/15.8BEBRG).

No caso em apreço, é manifesto que os erros imputados aos actos impugnados não são imputáveis às Requerentes, pois não tiveram qualquer intervenção no procedimento de liquidação. Pelo exposto, o prazo para apresentação de pedido de revisão oficiosa era de quatro anos, pelo que foi apresentado tempestivamente.”

No caso, refere a Requerente que o pedido de revisão foi apresentado em 28.04.2023, tendo por objeto a impugnação de CSR cobrada em faturas emitidas entre fevereiro de 2020 e 31 de dezembro 2022. Não houve decisão do pedido de revisão oficiosa até 27.11.2023, data em que a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral.

Em sede de alegações finais, a Requerente junta como documento n.º 1, uma declaração emitida pelo respetivo Contabilista Certificado, na qual este declara por sua honra que todos os fornecimentos titulados pelas faturas constantes da relação que anexa (contendo a identificação das faturas de aquisição de gasóleo, no total de 332.133,56 litros, ao que faz corresponder um total de 36.866,82 EUR, por referência período temporal indicado) se encontram pagos. Alega assim, e conclui, que *«O pagamento da CSR pela Requerente resulta dos documentos juntos com a petição sob os n.ºs 2 a 257, e da configuração legal do tributo. Para que não subsistam dúvidas sobre os pagamentos titulados pelas facturas, e sem prescindir quanto à força probatória das mesmas, a que já se aludiu, junta-se ainda declaração da contabilidade da Requerente, donde resulta, de forma cristalina, e conforme consta da mesma contabilidade todas se mostram pagas.*

Conforme supra se disse, não restarão dúvidas a esse tribunal, que sendo a Requerente também uma sociedade de transportes, e o combustível absolutamente essencial à prossecução do seu objecto social, os sujeitos passivos iniciais, transferiram para si o pagamento desse encargo, os quais constam nas facturas que lhe foram apresentadas e que são documento bastante da obrigação em que a mesma se constituiu e assumiu.

Desta forma, conclui a Requerente que deve ser declarada a ilegalidade do tributo cobrado (CSR), tal como peticionado, e devolvida à Requerente a quantia igualmente peticionada, acrescida de juros indemnizatórios, tal como também peticionado.

F. Em resposta ao despacho de 15.03.2024 proferido pela Árbitra aqui signatária, a Requerida veio pronunciar-se no prazo concedido para a apresentação das alegações finais escritas, entendendo que «1. Não se constatam quaisquer elementos passíveis de alterar o entendimento da Requerida já expendido em sede de Resposta. 2. Pelo que, sob pena de a Requerida incorrer, nesta sede, numa mera repetição inútil, não havendo nada de novo, com relevância, nos autos sobre que a AT se possa pronunciar, remete-se e dá-se por integralmente reproduzido o aduzido em sede de Resposta e aí peticionado. Nestes termos, e nos mais de direito, e com o mui douto suprimento de V. Exas. deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida do pedido, tudo com as devidas e legais conseqüências.»

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído, é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral, tendo em vista as disposições contidas no artigo 2.º, n.º 1 e artigo 5.º, n.ºs. 1 e 3 ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

A Requerida veio suscitar, na Resposta apresentada, as seguintes exceções dilatórias, as quais importa apreciar preliminarmente à apreciação do mérito da causa.

II.1. Exceção da incompetência relativa do tribunal arbitral em razão da matéria

Estando em causa o âmbito de competência dos Tribunais arbitrais do CAAD previsto no artigo 2.º do RJAT, o qual abrange (al. a) do seu n.º 1) a “declaração de ilegalidade de actos de liquidação de **tributos**, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;” e no proémio do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, no qual se estabelece tal vinculação às “pretensões relativas a **impostos** cuja administração lhes esteja cometida”, tem sido objeto de discussão se as pretensões referentes a “contribuições” podem ser objeto de apreciação pelos tribunais arbitrais que funcionem no CAAD.

Suscita assim a Requerida a incompetência do Tribunal fundamentando com a respetiva vinculação à apreciação de *impostos*, aqui não se incluindo tributos de outra natureza como as *contribuições*, manifestando a Requerente a sua integral discordância, nos termos já descritos.

Salienta este Tribunal que a presente questão foi várias vezes objeto de análise e pronúncia por tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. A este respeito, considera este Tribunal a decisão prolatada no processo n.º 409/2023-T, do qual foi signatária a presente Árbitro, e onde se pôde concluir pela competência dos Tribunais arbitrais do CAAD, por se considerar que a CSR consubstancia um imposto (mal) disfarçado de contribuição.

Pode ler-se na referida decisão que: *«Como se escreveu no Sumário da decisão do processo n.º 629/2021-T, “Uma parcela de um imposto especial de consumo não deixa de ser um imposto especial de consumo por o legislador lhe atribuir uma narrativa (de resto oscilante entre a compensação de custos e a contrapartida de benefícios) e lhe providenciar uma consignação orgânica (mormente se a entidade que dela beneficia deixa de ter como função única providenciar a suposta contrapartida que justificaria a alteração de género).”*

*Nessa decisão, os argumentos usados para caracterizar a CSR como imposto foram essencialmente os seguintes (negritos no original, *notas suprimidas):*

- *histórico:*

“A Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (“Regula o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E.”) criou a CSR por desdobramento do ISP – que é, indiscutivelmente, um imposto especial de consumo. Como se escrevia no artigo 7.º dessa lei, sob a epígrafe “Fixação das taxas do ISP”,*

“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.”

(...)

a única diferença entre os € 525,1 milhões que o ISP perdeu e os € 525,1 milhões que a CSR ganhou em 2008 residiu na alteração da sua designação e na sua afectação. Enquanto

*imposto especial de consumo louvava-se na cobertura de um custo: os custos ambientais que o preço dos combustíveis não internalizavam (uma externalidade). A partir do momento em que uma parte – **arbitrária** – da receita gerada pelo ISP **passou a ter a designação de CSR, passou (parece – mas contra o já referido pelo legislador*) a louvar-se no benefício proporcionado aos causadores do custo.**”*

- conceptual:

“Procurando identificar os critérios de distinção das taxas, das contribuições financeiras, das contribuições especiais e dos impostos, a A. [Suzana Tavares da Silva, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.^a ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2013] recorre, para a delimitação dos contornos das contribuições financeiras, aos critérios desenvolvidos pelo Tribunal Constitucional Alemão:*

“1) incidir sobre um grupo homogêneo; 2) manter uma proximidade com a obrigação tributária e as suas finalidades; 3) corresponder a uma relação encargo/benefício capaz de demonstrar que as receitas geradas são fruídas pelos membros do grupo” (p. 91).”

(...)

“a CSR apresenta diferenças muito significativas em relação ao comum das contribuições financeiras, sejam elas contribuições para a segurança social, quotas para associações públicas, “taxas” de regulação ou as “grandes contribuições” que foram surgindo a título transitório e se vão mantendo (Contribuição sobre o Sector Bancário, Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético - CESE, Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, ...).

Em primeiro lugar, **nessas contribuições para a segurança social, quotas para associações públicas, “taxas de regulação” e “contribuições”, o sujeito passivo é o contribuinte** (na CESE há mesmo uma proibição da sua repercussão), enquanto que **na CSR um e outro são diferentes**: o sujeito passivo (quem tem de entregar o imposto ao Fisco) é o introdutor dos produtos no mercado e o contribuinte (quem tem de suportar a exacção fiscal) é o adquirente dos combustíveis (incluindo, como a já citada

jurisprudência arbitral evidencia, adquirentes de combustíveis que nada têm a ver com a utilização das estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal).

Em segundo lugar, o *nexo grupal* – que faria das contribuições financeiras uma espécie de taxas colectivas – não se estabelece com os sujeitos passivos da CSR, mas sim com terceiros não participantes na relação tributária. (...)

Em terceiro lugar, ***enquanto nas contribuições para a segurança social, quotas para associações públicas, “taxas de regulação” e “contribuições” é a pertença ao grupo que permite de imediato a identificação do devedor*** – sendo a indução de um custo ou a obtenção de um benefício presumida a partir dessa inclusão nele – ***na CSR não há nenhum grupo prévio a que se possa imputar o pagamento: é porque se paga a CSR que se supõe que se integra o grupo.*** (...)

Em quarto lugar, o *princípio da equivalência* – a que se recorre para conferir unidade de sentido às contribuições financeiras*, equiparando-se o pagamento feito à repartição, tendencialmente idêntica (ou, pelo menos, com base em características dadas e estáveis), dos custos especificamente gerados pelo grupo homogéneo (ou dos benefícios auferidos pelo grupo homogéneo, como nas “taxas” das autoridades reguladoras, ou, forçando mais ou menos a nota, nas tais “grandes contribuições”) – assume na CSR uma ligação a um índice variável: o do consumo dos “grandes combustíveis rodoviários”*. Com a agravante de o presumido benefício não ter uma relação directa com esse índice variável: por um lado, as vias da Rede Rodoviária Nacional (que foram concessionadas, em 2007, à EP - Estradas de Portugal, E.P.E.) não são a totalidade das estradas nacionais (além das auto-estradas concessionadas, e da rede municipal – urbana e rural –, o Plano Rodoviário Nacional prevê a transferência para as autarquias das estradas que não estejam nele incluídas). Noutras palavras: a utilidade proporcionada pela circulação nas estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal não é segmentável da que é proporcionada pelas demais; por outro lado, uma fracção crescente dos utilizadores dessa sub-parcela das vias de circulação automóvel – a rede rodoviária nacional – não fica sujeita a essa “contribuição”: o dos utilizadores dela com veículos eléctricos ou velocípedes. (...)

Em quinto lugar, e não obstante – como já referido – não ser bom critério determinar a natureza de um tributo a partir da sua consignação material ou orgânica*, certo é que a EP - Estradas de Portugal, E.P.E. só gastava o dinheiro em estradas (e no mais necessário a poder fazê-lo, incluindo as suas despesas correntes), mas, com a fusão, em 2015, com a Rede Ferroviária Nacional - REFER E.P.E. para dar origem à Infraestruturas de Portugal, isso deixou de ser assim.”

E, em termos de índices da natureza da CSR²,

- doutrinal:

“- na recolha de Casalta Nabais Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 42-43, refere-se, a propósito da CSR (e de outras figuras aí referidas), “estarmos perante tributos que, atenta a sua estrutura unilateral, se **configuram como efectivos impostos**, muito embora dada a titularidade activa das correspondentes relações tributárias (e o destino da sua receita), tenham **clara natureza parafiscal**.”. Como o A. escreve em Direito Fiscal, 11.^a ed, Almedina, Coimbra, 2021, pp. 53-54, “**o critério para a distinção entre os tipos de tributos [reporta-se] exclusivamente à estrutura da relação tributária**, ao tipo de relação que se estabelece entre os respetivos sujeito ativo e passivo, e não à titularidade activa dessa relação (...) É, pois, a estrutura bilateral da relação jurídica, em que assentam tanto as taxas como as contribuições financeiras, que revela a natureza comutativa destes tributos, os quais, porque concretizam uma efectiva troca de utilidades económicas, têm por base [...] uma legitimidade económica. / O que vale também relativamente à titularidade da receita dos tributos. De facto, esta titularidade, até porque **está para além da relação tributária integrando [-se ...] numa relação financeira a constituir-se a jusante da relação tributária, nada pode dizer sobre o tipo de tributo**.” (destaques aditados).”

² Escreveu-se então:

“Ainda que a qualificação jurídica de um tributo como imposto ou não-imposto tenha de depender das suas características intrínsecas (...), não são indiferentes os índices que – sendo externos a essa qualificação – foram invocados pela Requerente e pela Requerida. Assim, para começar, a jurisprudência do CAAD (e dos tribunais estaduais que a examinaram) não é indiferente”.

(...).»

Recorrendo ainda ao elemento jurisprudencial:

“apenas DUAS das 19 decisões do CAAD que a Requerente invoca (na sua Resposta às exceções) para afirmar que tais tribunais arbitrais têm aceite a sua jurisdição sobre a CSR o poderiam substanciar (as dos processos n.ºs 483/2014-T e 147/2015-T, que autonomizaram o seu tratamento), sendo as demais resultantes da consideração indiferenciada da CSR com o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP).*

O mesmo se diga para a jurisprudência dos Tribunais superiores, ainda que estes não tenham de cuidar da delimitação da sua competência em função da natureza do tributo, e se não conheçam decisões suas sobre a CSR.

Também não é indiferente que o Tribunal de Contas, a pp. 90 do seu Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2008 (<https://erario.tcontas.pt/pt/actos/parecer-gce/2008/pcge2008-v1.pdf>), tenha considerado o seguinte:

“Face ao conteúdo normativo das disposições legais aplicáveis aos vários aspectos de que se reveste a problemática da contribuição de serviço rodoviário e tendo em conta os artigos 103.º, 105.º e 106.º da Constituição, a Lei de enquadramento orçamental e a legislação fiscal aplicável, o Tribunal de Contas considera que a contribuição de serviço rodoviário tem as características de um verdadeiro imposto ou, pelo menos, que dada a sua natureza não pode deixar de ser tratada como imposto pelo que, sendo considerada como receita do Estado, não pode deixar de estar inscrita no Orçamento do Estado, única forma de o Governo obter autorização anual para a sua cobrança.”

Conclui o Tribunal, com o qual se concorda, que *«Evidentemente, sendo a CSR um imposto, a questão da competência do presente Tribunal deixa de ser controvertida, e fica prejudicada a indagação de saber se as questões relativas às contribuições se incluem no âmbito da jurisdição dos Tribunais arbitrais do CAAD – e, ou, no da vinculação da AT à sua jurisdição.»*

Neste mesmo sentido, remete-se ainda para a decisão prolatada no Processo n.º 534/2023-T, quando recorda que *«(...) no processo arbitral que motivou o pedido de reenvio prejudicial ao*

Tribunal de Justiça (Processo n.º 564/2020-T, de 30-03-2022), o Tribunal qualificou a CSR como um imposto, formulando as questões prejudiciais com base nesse pressuposto.

6.46. Afigura-se que na decisão em que culminou esse pedido de reenvio (o Despacho do Tribunal de Justiça de 07-02-2022 Vapo Atlantic, processo C-460/21), o Tribunal de Justiça, para além de não colocar em causa essa qualificação, assume, para efeitos do artigo 1 da Diretiva 2008/118, um conceito funcional ou autónomo de imposto indireto. Tal conceito abrange quaisquer “imposições” indiretas que, pelas suas características estruturais e teleológicas, não tenham um “motivo específico” na aceção da diretiva e possam, por conseguinte, privar o imposto especial de consumo harmonizado (no caso português, o ISP) de “todo o efeito útil”.

6.47. Dito de outro modo, para o Tribunal de Justiça, o tributo instituído pela lei portuguesa – e que este designou por “contribuição” – constitui um imposto porquanto, em virtude do desenho escolhido pelo legislador português, representa uma imposição indireta sem motivo específico e como tal susceptível de frustrar os desideratos de harmonização positiva subjacentes à Diretiva 2008/118.

No sentido do que acima se entende, concluindo-se pela competência do Tribunal, concorda-se com a posição assumida nas decisões prolatadas nos processos n.º 534/2023-T, na qual se remete para o igual sentido da posição assumida nos processos n.º 113/2023-T e 410/2023-T.

Em face do que acima se expõe, improcede a alegada exceção da incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida.

II.2. Exceção da incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria

A Requerida alega igualmente que a Requerente suscita a legalidade do regime da CSR, pretendendo, em rigor, a não aplicação de um diploma legislativo aprovado por Lei da Assembleia da República, decorrente do exercício da função legislativa. Desta forma, considera que a presente ação visa suspender a eficácia de atos legislativos, sendo que, conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação. Não sendo assim da

competência do tribunal arbitral nem a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação, nem a execução de sentenças/decisões.

Desta forma, salienta a Requerida que, ainda que se considerasse a competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR (que a Requerente não consegue identificar), nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, e que para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto.

Manifestando a Requerente a sua integral discordância, afirma que formulou um pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade do ato de liquidação de CSR, invocando como causa de pedir, a desconformidade da contribuição o direito da UE. Sendo que, não existe qualquer obstáculo a que o tribunal arbitral se pronuncie sobre o fundamento de ilegalidade do ato de liquidação baseado em desconformidade da CSR com o direito europeu.

A este respeito, subscreve este Tribunal o entendimento vertido nas decisões prolatadas no Processo n.º 534/2023-T e Processo n.º 410/2023-T CAAD, transcrevendo-se o disposto neste último quando refere que: *«(...) continuando a adotar a posição assumida no âmbito do Processo n.º 113/2023-T, de 13-07-2023, refira-se, desde já, que entende este Tribunal Arbitral que improcede também esta exceção da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria para apreciar o mérito do pedido arbitral, porquanto a arguição da exceção pela Requerida assenta num evidente equívoco.*

Com efeito, as Requerentes formularam um pedido de pronúncia arbitral (na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados (em 31 de Janeiro de 2023, junto da Alfândega do Jardim do Tabaco e da Alfândega de Setúbal), relativos à declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de CSR praticados pela Requerida (com base nas Declarações de Introdução no Consumo («DIC») submetidas pelas fornecedoras de combustíveis) e, bem assim, relativos aos consequentes actos de repercussão da referida CSR consubstanciados nas faturas referentes à gasolina e ao gasóleo rodoviário adquiridos, pelas Requerentes, àquelas entidade fornecedoras, no período compreendido entre

2019 e 2022, tendo invocando como causa de pedir, a desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva 2008/118, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, não tendo sido suscitada a inconstitucionalidade de qualquer das normas do respectivo regime jurídico.» [nosso sublinhado]

A referida situação acompanha a estrutura factual subjacente ao presente PPA, tendo por objeto a impugnação de CSR cobrada em faturas emitidas entre fevereiro de 2020 e 31 de dezembro 2022, tendo sido invocada na causa de pedir a situação de desconformidade com a Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 («Diretiva 2008/118/CE»).

Recorrendo ainda à fundamentação presente na decisão prolatada no Processo n.º 534/2023-T: «Mas ainda que o tivessem feito, importa assinalar que a Constituição admite o controlo difuso de constitucionalidade pelos tribunais (artigo 204.º) e prevê o recurso para o Tribunal Constitucional das decisões dos tribunais que recusem a aplicação de norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou apliquem norma cuja constitucionalidade haja sido suscitada durante o processo (artigo 280.º, n.º 1).

A desaplicação de normas pelos tribunais, por iniciativa oficiosa ou por iniciativa das partes, corresponde a uma forma de fiscalização concreta de constitucionalidade para que os tribunais têm competência própria, não se confundindo com a competência do Tribunal Constitucional, que intervém em sede de recurso de constitucionalidade ou no âmbito da fiscalização abstracta da constitucionalidade (artigo 281.º da CRP).

Por outro lado, o referido artigo 204.º da Constituição, ao admitir o controlo difuso da constitucionalidade, refere-se genericamente aos tribunais, não distinguindo entre Tribunais Estaduais e Tribunais Arbitrais, e o artigo 280.º, ao definir o âmbito da fiscalização concreta de constitucionalidade, admite o recurso de constitucionalidade relativamente a decisões dos tribunais, referindo-se a decisões de quaisquer tribunais.

E, como o Tribunal Constitucional tem também vindo a afirmar, os Tribunais Arbitrais (necessários ou voluntários) são também tribunais, dispondo do poder-dever de verificar a conformidade constitucional de normas aplicáveis no decurso de um processo arbitral e de recusar a aplicação das que considerem inconstitucionais.[5]

Como facilmente se compreenderá, ainda que tivesse sido suscitada, no pedido de pronúncia arbitral, a inconstitucionalidade de qualquer das normas do regime da CSR, nada obstava a que o Tribunal Arbitral se pronunciasse sobre a questão de constitucionalidade no âmbito do controlo difuso a que se refere o artigo 204.º da Constituição.

No caso, estando em causa a desconformidade do regime da CSR com a o regime previsto na Diretiva 2008/118, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, não pode deixar de concluir-se, do mesmo modo, pela competência contenciosa do Tribunal Arbitral para a apreciação do litígio.

Com efeito, as normas de direito europeu derivado, como normas de direito internacional convencional, vigoram diretamente na ordem jurídica interna com a mesma relevância das normas de direito interno, vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos (artigo 8.º da Constituição).

A impugnação judicial de um acto de liquidação pode ser deduzida com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 99.º do CPPT), nada permitindo distinguir entre a ilegalidade resultante de normas de direito interno ou de direito internacional convencional.

Torna-se assim claro que não existe qualquer obstáculo a que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre o fundamento de ilegalidade dos actos de liquidação baseado em desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva Europeia acima referida, sendo, nestes termos, considerada improcedente a alegada exceção de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria.

Em face do que acima se expõe, entende este Tribunal que improcede a alegada exceção da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida. No sentido do que se entende, refere-se a posição assumida na decisão prolatada no processo n.º 113/2023-T.

II.3. Legitimidade processual e substantiva da Requerente

Considera a Requerida que apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR,

possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago. Conclui a Requerida que não pode a Requerente pedir à AT o reembolso de um tributo que nunca entregou ao Estado. A repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, entendendo que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal. Tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo (como o ISP/ISPPE, IABA ou IT) o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos.

Opondo-se ao referido entendimento, a Requerente conclui que improcede igualmente esta exceção, recorrendo ao decidido no mesmo acórdão *supra* citado [processo n.º 486/2023-T de 14 de dezembro de 2023].

Sendo esta uma questão já igualmente discutida por diversos Tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, salientando-se aqui as decisões prolatadas nos processos n.º 113/2023-T, 676/2023-T, 24/2023-T, entende este Tribunal que a legitimidade processual ativa da Requerente, aqui Repercutida, compreende a análise conjugada do disposto nos artigos 18.º, n.º 4, alínea a), 2.ª parte da Lei Geral Tributária (LGT) «*Não é sujeito passivo quem: a) suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias;*» em articulação com o artigo 54.º, n.º 2 da LGT segundo o qual, «*As garantias dos contribuintes previstas no presente capítulo aplicam-se também à autoliquidação, retenção na fonte ou repercussão legal a terceiros da dívida tributária, na parte não incompatível com a natureza destas figuras.*» Neste mesmo sentido, o artigo 9.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), vem consagrar uma abrangência alargada no que concerne à determinação de legitimidade no procedimento tributário, definindo que, «*Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido*». Neste sentido, refere-se ainda o disposto no artigo 65.º da LGT que, sob a epígrafe “*Contribuintes e outros interessados*”, vem estabelecer que «*Têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.*»

A este respeito, e como bem se refere na decisão prolatada no processo n.º 676/2023-T, *«Embora não seja o sujeito passivo da relação tributária subjacente à repercussão, as Requerentes, enquanto entidades repercutidas, podem impugnar os próprios atos de liquidação do imposto, através de qualquer daqueles meios procedimentais ou processuais, como modo de reagir contra a ilegalidade da repercussão. Para além da legitimidade ativa das Requerentes, se encontrar coberta pela referida norma do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, essa legitimidade é também reconhecida pela regra geral do artigo 9.º, n.º 1, do CPPT, segundo a qual “têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”.*

Alega ainda a Autoridade Tributária que, face ao regime especial dos artigos 15.º e 16.º do CIEC, apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do ISP e da CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago, e, como tal, os adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto.

Há que fazer notar, a este propósito, que o artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007, que cria a Contribuição de Serviço Rodoviário, apenas remete para o CIEC o procedimento de liquidação e cobrança do imposto, remissão que igualmente é efetuada para a LGT e o CPPT, significando que, nesse âmbito, haverá de ter-se em consideração as disposições conjugadas do CIEC e da demais legislação tributária aplicável.

Por outro lado, o regime específico previsto nos artigos 15.º e seguintes do CIEC abrange o reembolso com fundamento em erro na liquidação ou em caso de expedição ou exportação, ao passo que o que está em causa no presente processo arbitral não é um qualquer pedido de reembolso, mas a declaração de ilegalidade dos atos tributários de repercussão do imposto por violação do direito europeu.

E, nesses termos, a questão da legitimidade ativa terá de ser analisada à luz das regras processuais aplicáveis, e não do regime específico do reembolso do imposto que consta das citadas disposições do CIEC. [nosso sublinhado]

Concluiu então o Douto Tribunal que *«A alegada exceção de ilegitimidade ativa, tal como se encontra formulada, é improcedente e nada obsta ao prosseguimento do processo no tocante aos falados atos de liquidação como meio de obter a conseqüente anulação dos atos de repercussão.»*

Entende igualmente este Tribunal que aquele que suporta o ónus financeiro do tributo (CSR) terá sempre “*interesse legítimo*” em contestar o impacto (decrécimo) patrimonial ilegal em que incorre enquanto repercutido do mesmo. Não existindo dúvidas sobre o sentido da decisão do TJUE quanto à desconformidade da CSR para com o direito da União Europeia, impõe-se ao Estado assegurar a eficácia do direito da União Europeia, garantindo-se o cumprimento do direito à tutela jurisdicional efetiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos (*art. 268.º, n.º 4, da CRP*).

II.4. Ineptidão da petição inicial

A Requerida alega ainda que se encontra verificada a ineptidão da petição inicial, por não identificar os atos tributários objeto do pedido e, desta forma, não respeitar os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT.

Entende a Requerida que existe apenas a identificação de faturas de aquisição de combustíveis aos fornecedores, sem a identificação dos atos tributários. Desta forma, alega que não lhe é possível estabelecer qualquer correspondência entre os atos de liquidação alegadamente praticados pelas suas fornecedoras e as faturas apresentadas pela Requerente. Argumenta ainda que a Requerente não é sujeito passivo de ISP, nem efetuou qualquer introdução no consumo de produtos petrolíferos. Desta forma, entende que a Requerente alega, mas não concretiza, nem logra provar que efetuou qualquer pagamento a título de CSR. Efetivamente, apenas os sujeitos da liquidação, isto é, apenas os sujeitos passivos que declararam os produtos para consumo e efetuaram o pagamento das imposições correspondentes, podem solicitar a revisão das liquidações/reembolso da CSR e do ISP junto da alfândega competente.

Entendendo a Requerente que não assiste aqui também qualquer razão à Requerida, subscreve a decisão prolatada no processo 410/2023-T, de acordo com o qual se salienta que, *«(...) as*

facturas de venda de combustíveis juntas aos autos incluem o montante da CSR que a D... e a F... pagaram ao Estado, que a F... repercutiu parcialmente na G... e que estas três empresas repercutiram nas Requerentes, pelo que são, por essa via, apuráveis os montantes cuja anulação as Requerentes pretendem. Sendo que, «(...) a liquidação da CSR era efectuada com base nas DIC, que deviam ser processadas até ao final do dia útil seguinte àquele em que ocorra a introdução no consumo (artigo 10.º, n.ºs 1 e 3, do CIEC), pelo que se afigura que era possível à AT apurar qual a DIC relacionada com cada factura e a respectiva liquidação que emitiu.» Defende ainda que, «A exigência de identificação das liquidações, numa situação deste tipo, em que o repercutido não tem possibilidade de as identificar e a identificação não é imprescindível para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas facturas, seria incompatível com o princípio constitucional da proporcionalidade e o direito à tutela judicial efectiva garantido pelos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, pois inviabilizaria a possibilidade prática de as Requerentes impugnarem contenciosamente actos que lhe aplicam tributação e lesam as suas esferas jurídicas.»

Para efeitos de análise pelo Tribunal, considera-se o entendimento exposto na decisão prolatada no Processo n.º 534/2023-T, segundo o qual, «O artigo 98º, nº 1, alínea a), do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea c), do RJAT, indica como uma das nulidades insanáveis em processo judicial tributário, a ineptidão da petição inicial. Não indicando o CPPT as situações em que se deve entender que ocorre ineptidão da petição inicial, há que fazer apelo ao CPC, que é de aplicação subsidiária, nos termos do artigo 2º, alínea e), daquele Código, e também o é no âmbito do processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e), do RJAT.

No artigo 186.º, n.º 2, do Código do Processo Civil, estabelece-se que «Diz-se inepta a petição: a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir; b) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir; c) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.»

O nº 3 do mesmo artigo estabelece que “se o réu contestar, apesar de arguir a ineptidão com fundamento na alínea a) do número anterior, a arguição não é julgada procedente quando, ouvido o autor, se verificar que o réu interpretou convenientemente a petição inicial”.

Ora, no caso em apreço é igualmente manifesto que a ineptidão arguida pela Requerida não se enquadra nas referidas alíneas b) e c), pelo que se questiona o seu enquadramento na alínea a).

No que concerne à alínea a), não se estando perante uma situação de falta do pedido ou de causa de pedir, apenas se poderá enquadrar a arguição no conceito de inteligibilidade. Sendo que, resulta claro ao Tribunal que se pretende a declaração da ilegalidade das liquidações respeitantes à CSR praticadas pela Requerida com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustíveis, com consequente (declaração de) ilegalidade da liquidação da CSR consubstanciada nas faturas de aquisição de gasóleo pela Requerente. Sendo estas referentes aos meses de fevereiro de 2020 a 31 de dezembro de 2022 (332.133,56 litros de gasóleo, em face da qual suportou 36.866,82 EUR a título de CSR); e respetivos juros indemnizatórios e, bem assim, da decisão de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados contra aqueles atos tributários.

Com respeito à exigência de identificação da liquidação, entende este Tribunal que tal exigência não poderá ser aqui imposta, na medida em que o repercutido nunca teria a possibilidade de as identificar, considerando os termos legalmente definidos pelo próprio regime jurídico que aprova a CSR.

Reside aqui em causa a legalidade da cobrança de CSR, a qual, por imposição do referido regime legal, se encontra ínsita nas faturas de aquisição de combustível. Considerar que a respetiva apreciação de legalidade se encontra dependente da identificação das respetivas liquidações não respeitaria o princípio constitucional da proporcionalidade e o direito à tutela judicial efetiva garantido pelos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, pois inviabilizaria a possibilidade prática de as Requerentes impugnarem contenciosamente atos que lhe aplicam tributação e lesam as suas esferas jurídicas.

Neste sentido, refere-se o entendimento exposto na decisão prolatada no processo n.º 676/2023-T. *«Como se depreende do transcrito artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, o preceito recusa a qualidade de sujeito passivo a quem não estiver sujeito diretamente a uma obrigação fiscal, como é o caso do consumidor final de bens ou serviços, mas admite que da repercussão do imposto possa resultar a violação de um interesse legalmente protegido, e, nesse sentido, confere ao repercutido o direito à impugnação administrativa ou judicial como*

meio adequado de reação contra a repercussão ilegal do imposto, o que se justifica, no plano de política legislativa, por razões de similitude com a lesão que seja causada por um ato ilegal de liquidação (cfr. António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, Lisboa, 2001, págs. 116-117). [nosso sublinhado]

Nada obsta, por conseguinte, que as Requerentes possam deduzir um pedido de pronúncia arbitral contra os atos tributários de liquidação da CSR, e, por outro lado, esses atos encontram-se identificados e documentados pelo único meio possível qual seja a emissão de faturas emitidas pelo fornecedor do combustível que consubstancia a repercussão do encargo tributário na esfera jurídica dos adquirentes. [nosso sublinhado]

Resta referir que, não sendo as Requerentes os sujeitos passivos do imposto, nem os diretos responsáveis pela sua liquidação, mas apenas as entidades que suportam o encargo por efeito da repercussão, não lhes compete o ónus de identificação e de comprovação dos atos de liquidação repercutidos, nem a prova da conexão entre os atos de liquidação e as faturas de compra que revelam a repercussão do imposto. [nosso sublinhado]

Sendo certo que o contribuinte se encontra na impossibilidade de obter elementos de informação que estão na posse de uma terceira entidade, por não ser ele também o sujeito passivo do imposto. [nosso sublinhado]

Conclui aquele Tribunal, com cujo entendimento este Tribunal concorda, que «(...) independentemente do critério de repartição do ónus da prova ao caso aplicável, a Administração Tributária está vinculada, ao nível do procedimento, ao princípio da verdade material, pelo qual lhe cabe o poder-dever de realizar todas as diligências que entenda serem úteis para a descoberta da verdade, constituindo um afloramento deste princípio o disposto no artigo 58.º da LGT. Além de que os órgãos da Administração Pública estão sujeitos a um princípio de colaboração, e, como tal, “devem atuar em estreita colaboração com os particulares, cumprindo-lhes, designadamente, prestar aos particulares as informações e os esclarecimentos de que careçam, apoiar e estimular as suas iniciativas e receber as suas sugestões e informações”, princípio esse igualmente consagrado nos artigos 11.º, n.º 1, do CPA, 59.º da LGT e 48.º do CPPT. (...)

Pelo que acima se expõe, entende este Tribunal que improcede igualmente a exceção de ineptidão da petição inicial.

II.5. Caducidade do direito de ação

Sobre a alegada caducidade do direito de ação defendida pela Requerida, considerando que a falta de identificação dos atos de liquidação impede a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa formulado pela Requerente, entendendo que a mesma não poderia invocar o prazo de 4 anos previsto na 2ª parte do artigo 78.º, n.º1 da LGT, e conseqüentemente da tempestividade do pedido arbitral.

A respeito da presente análise, refere este Tribunal o entendimento exposto na decisão prolatada no processo n.º 676/2023-T. *«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 efetuada 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). (...)

Conforme é também jurisprudencialmente aceite, existindo um erro de direito numa liquidação efetuada 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 atuar 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 adotado 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 os pedidos de revisão oficiosa deram entrada em 28 de abril de 2023 tendo por objeto a impugnação de CSR cobrada em faturas emitidas entre fevereiro de 2020 e 31 de dezembro 2022. no momento da apresentação do pedido, considerando a regra de contagem do prazo do artigo 279.º, alínea b), do Código Civil, 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.

Não tendo havido decisão do pedido de revisão oficiosa até 27.11.2023, data em que a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral (aceite em 28.11.2023), dentro do prazo de 90 dias após o termo do prazo legalmente cominado para a decisão sobre o pedido de revisão oficiosa, o pedido arbitral é igualmente tempestivo.

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

Não foram suscitadas quaisquer outras exceções de que cumpra conhecer nem se verificam nulidades.

Cumpre apreciar e decidir.

II. FUNDAMENTAÇÃO

II. 1. Matéria de facto

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos e nas posições assumidas por ambas as Partes em relação aos factos essenciais. Para a decisão da causa submetida à apreciação do Tribunal, cumpre assim enunciar os factos relevantes que se julgam provados nos documentos juntos ao presente processo:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, a qual se dedica, de acordo com o seu objeto social, ao transporte rodoviário de mercadorias, viticultura, outras atividades de apoio prestados às empresas e atividades de limpeza em geral (cf. certidão permanente anexa como documento n.º 1);

Natureza Jurídica: SOCIEDADE POR QUOTAS
Sede: Rua
Distrito: Lisboa **Concelho:** Alenquer **Freguesia:**
Objecto: Transportes rodoviários de mercadorias, Viticultura, Outras actividades de serviços de apoio prestados às empresas e Actividades de limpeza em geral.

- b) Entre fevereiro de 2020 a 31 de dezembro de 2022 a Requerente adquiriu, sem que tal fosse controvertido, gasóleo às empresas fornecedoras de combustíveis identificadas (B..., LDA.; C..., S.A., D..., S.A. e E..., LDA.), no total de 332.133,56 litros de gasóleo, conforme cópia das faturas apresentadas e respetivo detalhe constantes do processo administrativo;
- c) As aquisições de combustíveis encontram-se documentadas nas faturas que constam dos documentos n.º 2 a 5 juntos ao pedido arbitral, que aqui se dão como reproduzidas;
- d) As empresas fornecedoras de combustíveis entregaram ao Estado, enquanto sujeitos passivos da respetiva relação jurídico-tributária, os valores apurados nos atos de liquidação conjunta de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) e de Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) praticados pela AT com base nas Declarações de Introdução no Consumo por aquela submetidas – facto não controvertido;
- e) A Requerente apresentou os respetivos pedidos de revisão oficiosa, cf documentos n.º 258 a 260;
- f) A Autoridade Tributária e Aduaneira não emitiu decisão quanto aos pedidos de revisão oficiosa no prazo legalmente cominado para o efeito – facto não controvertido;
- g) O pedido de pronúncia arbitral foi aceite no dia 28.11.2023.

Factos não provados

Não se provou que tenha havido efetiva repercussão, parcial ou integral, da contribuição de serviço rodoviário na esfera jurídica da Requerente relativamente ao combustível adquirido.

Motivação da decisão da matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e com relevância para a decisão – *cf.* n.º 2, do art.º 123.º do CPPT e n.º 3 do art.º 607.º do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável *ex vi* al. a) e e) do n.º 1, do art. 29.º do RJAT.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada, para além do reconhecimento de factos não controvertidos pelas partes, resultou da análise crítica dos documentos juntos aos autos com o pedido de pronúncia arbitral, da resposta da Requerida e dos demais documentos juntos e constantes do processo, como indicado em relação a cada facto julgado provado.

Quanto ao facto dado como não provado, trata-se de matéria que foi alegada pela Requerente, contestada pela Requerida, em que pretende provar o pagamento da CSR através das faturas que documentam as aquisições de combustíveis referentes aos meses de Fevereiro de 2020 a 31 de Dezembro, inclusive, de 2022, mediante a presunção da sua repercussão fiscal no preço, e, posteriormente, ainda, mediante a junção de “declaração” emitida pelo respetivo Contabilista Certificado, na qual este declara por sua honra que todos os fornecimentos titulados pelas faturas constantes da relação que anexa (contendo a identificação das faturas de aquisição de gásóleo, no total de 332.133,56 litros, ao qua faz corresponder um total de 36.866,82 EUR). Junta ainda um documento particular contendo um mapa resumo contendo o cálculo do valor da contribuição a apurar relativamente às quantidades de combustível adquiridos. Sendo estes documentos passíveis de livre apreciação pelo tribunal, entende-se que os mesmos não têm suficiente valor probatório material quanto à efetiva repercussão do imposto relativamente a cada uma das aquisições realizadas. Os elementos probatórios juntos aos autos não contêm os elementos objetivos indispensáveis à exata comprovação do efetivo pagamento da CSR pela

Requerente no período em causa, por forma, quer à respetiva confirmação e conexão com os atos tributários de liquidação.

Neste domínio, sublinha-se a jurisprudência do TJUE e o teor do Acórdão de 7 de fevereiro de 2022, Proc. C-460/21, ponto 44: *"Com efeito, ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos"* – Vd, neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, Les Fils de Jules Bianco e Girard, [331/85](#), [376/85](#) e [378/85](#), [EU:C:1988:97](#), n.º 17, e de 2 de outubro de 2003, Weber's Wine World e o., [C-147/01](#), [EU:C:2003:533](#), n. 96.

II. 2. Matéria de Direito

A Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral peticionando a apreciação da legalidade das liquidações respeitantes à CSR, referentes aos meses de Fevereiro de 2020 a 31 de Dezembro, inclusive, de 2022, incidentes sobre as entidades responsáveis pela introdução no consumo do gasóleo aqui identificadas, cujos encargos tributários terão sido repercutidos para a esfera da Requerente, na sequência da aquisição por esta àquelas de 332.133,56 litros de gasóleo, em face da qual suportou € 36.866,82 a título de CSR, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, e, bem assim, da decisão de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados contra aqueles atos tributários.

Tendo sido apreciadas pelo Tribunal as exceções dilatórias invocadas pela Requerida, e consideradas as posições assumidas pelas Partes nos argumentos apresentados, constituem questões centrais a decidir:

-
- a. Anulação dos atos tributários referentes à CSR e consequente reembolso da contribuição indevidamente liquidada;
- b. O direito a pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

Cumprir analisar.

a. Sobre a anulação dos atos tributários referentes às liquidações de CSR e o imposto alegadamente suportado pelo contribuinte por repercussão fiscal:

A análise da matéria em discussão já foi várias vezes objeto de análise e pronúncia por tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Considerado o respetivo enquadramento legal, refere-se que a CSR foi instituída pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, constituindo «a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis», sendo desta forma, «fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da [Infraestruturas de Portugal, S.A.] – anteriormente, Estradas de Portugal, E.P.E. - , no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento»³.

Nos termos do respetivo diploma, a CSR começou por incidir sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos a ISP e dele não isentos (*cf.* artigo 4.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na redação inicial), tendo, por via da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, sido alargado ao combustível GPL auto. A contribuição incide assim sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos 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).

³ *Cfr.* artigo 3.º, n.º 1 e 2, da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na sua redação atual.

Define igualmente o regime jurídico que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, S.A. é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (cf. artigo 2.º).

Tendo sido chamado a pronunciar-se, concluiu o TJUE⁴ que, «(...) embora a afetação predeterminada do produto da CSR ao financiamento, pela concessionária da rede rodoviária nacional, das competências gerais que lhe são atribuídas possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, essa afetação não pode, enquanto tal, constituir um requisito suficiente». [nosso sublinhado]

Desta forma, «[para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção desta disposição, a CSR deveria destinar-se, por si só, a assegurar os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que foram atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional. Seria esse o caso, nomeadamente, se o produto deste imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente associados à utilização dessa rede que é onerada pelo referido imposto. Seria então estabelecida uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 30, e de 25 de julho de 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 38)»⁵. [nosso sublinhado]

Entende ainda o TJUE que «(...) como resulta do n.º 14 do presente despacho, é certo que a Autoridade Tributária sustenta que existe uma relação entre a afetação das receitas geradas pela CSR e o motivo específico que levou à instituição deste imposto, uma vez que o decreto-lei que atribuiu a concessão da rede rodoviária nacional à IP impõe a esta última que trabalhe em prol, por um lado, da redução da sinistralidade nessa rede e, por outro, da sustentabilidade ambiental. No entanto, como foi salientado no n.º 15 do presente despacho, resulta da decisão

⁴ Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 29, [Vapo Atlantic \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX:62022D0029).

⁵ Idem, ponto n.º 30.

de reenvio que o produto do imposto em causa no processo principal não se destina exclusivamente ao financiamento de operações que supostamente concorrem para a realização dos dois objetivos mencionados no número anterior do mesmo despacho. Com efeito, as receitas provenientes da CSR destinam-se, mais amplamente, a assegurar o financiamento da atividade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional»⁶ [nosso sublinhado]

Por último, «(...) o pedido de decisão prejudicial não contém nenhum elemento que permita considerar que a CSR, na medida em que incide sobre os utilizadores da rede rodoviária nacional, foi concebida, no que respeita à sua estrutura, de tal modo que dissuade os sujeitos passivos de utilizarem essa rede ou que os incentiva a adotar um tipo de comportamento cujos efeitos seriam menos nocivos para o ambiente e que seria suscetível de reduzir os acidentes»⁷.

Em suma, o TJUE concluiu que, «o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que não prossegue “motivos específicos”, na aceção desta disposição, um imposto [em concreto, a CSRJ cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários]»⁸. [nosso sublinhado]

Pelo que se expõe, haverá este Tribunal igualmente de concluir pela não compatibilidade do regime jurídico da CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, com o disposto no artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2008/118.

⁶ Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 31 e 32, disponível em: [Vapo Atlantic \(europa.eu\)](https://european-courts.org/en/cases/2022/0003)

⁷ Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 34.

⁸ Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 36.

Na sequência da apreciação das exceções invocadas pela Requerida e do reconhecimento da legitimidade da Requerente, enquanto entidade repercutida, entendendo-se que esta tem um interesse legalmente protegido e o direito de ação, tendo como objetivo a revisão dos respetivos atos de liquidação de CSR, podendo ser ressarcida dos prejuízos decorrentes do alegado pagamento indevido do imposto, caso seja confirmada a sua repercussão do encargo.

Considerada a questão decidenda em análise, e como bem se refere na decisão prolatada no Processo n.º 113/2023-T (igualmente exposto na decisão prolatada no processo n.º 676/2023-T), o Tribunal de Justiça pronunciou-se nos seguintes termos:

«38. (...) Assim, um Estado-Membro está, em princípio, obrigado a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União, ao abrigo das regras processuais nacionais aplicáveis e no respeito pelos princípios da equivalência e da efetividade (-).

39. A obrigação de reembolsar os impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições da União conhece apenas uma exceção. Com efeito, sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a proteção dos direitos garantidos na matéria pela ordem jurídica da União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito da União quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efetivamente noutras pessoas (-). [nosso sublinhado].

40. Por conseguinte, incumbe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurar o respeito pelo princípio da proibição do enriquecimento sem causa, incluindo quando nada conste a este respeito no direito nacional.

(...)

42. Por conseguinte, um Estado-Membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da União quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo e quando o reembolso do imposto conduzisse, para este sujeito passivo, a um enriquecimento sem causa. Daqui resulta que, se só tiver sido repercutida uma parte do imposto, as autoridades nacionais só estão obrigadas a reembolsar o montante não repercutido (-). [nosso sublinhado].

43. Constituinte esta exceção ao princípio do reembolso dos impostos incompatíveis com o direito da União uma restrição a um direito subjetivo resultante da ordem jurídica da União, há que interpretá-la de forma restritiva, atendendo nomeadamente ao facto de que a repercussão de um imposto no consumidor não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo (-).[nosso sublinhado].

Salienta o Tribunal na decisão prolatada no Processo n.º 113/2023-T que, «*Como sublinha ainda o TJUE, “a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos”* (parágrafo 44). [nosso sublinhado].

Na Resposta apresentada, a Requerida conclui que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, entendendo que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal. Tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo (como o ISP/ISPPE, IABA ou IT) o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos. Desta forma, entende que, através da política de definição dos preços de venda, todas as despesas se repercutem no valor do produto ou serviço: matéria-prima, custos administrativos, impostos, despesas salariais, margem de lucro, etc.).

Efetivamente, considerado o disposto no regime jurídico que aprova a CSR, compreende este Tribunal que, as empresas petrolíferas, em regra, repercutem o ISP e, ao tempo, a CSR nos operadores a jusante, incluindo, nos consumidores finais. Enquanto impostos aplicados ao consumo, estes caracterizam-se pelo facto de o seu encargo financeiro ser, em regra, repercutido nos restantes operadores da atividade comercial, *maxime*, no consumidor final.

Não obstante, atendendo ao próprio entendimento do TJUE, na ausência de um mecanismo formal de repercussão da CSR, a prova da repercussão da contribuição dos preços praticados ao consumidor, só pode partir da análise de factos conhecidos e demonstráveis e que possuam alguma consistência prática.

Desta forma, constituindo a repercussão fiscal da CSR um facto positivo, o ónus da prova impende sobre quem o invoca, por forma a comprovar a qualidade de entidade repercutida e lesada pelo encargo tributário. Salieta-se aqui o entendimento proferido pelo Tribunal na decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T: *«A repercussão fiscal consiste na transferência do imposto que legalmente incide sobre um sujeito passivo, para um terceiro, alheio à relação jurídica tributária, com quem aquele tem relações económicas. Nas palavras de alguns autores, o repercutido será um mero "contribuinte de facto" (titular da capacidade contributiva), por contraposição ao "contribuinte de direito", aquele a quem é juridicamente exigível o pagamento do tributo. De acordo com a doutrina pode fazer-se a distinção entre a repercussão obrigatória ou legal, a qual encontra consagração, por exemplo, em sede de I.V.A., por contraposição à repercussão voluntária (...)" – Proc. 0581/17.0BEALM, acórdão STA de 28-10-2020.*

Termos em que o reconhecimento da legitimidade de ação do contribuinte consumidor final no imposto indireto – CSR - e o equilíbrio entre o direito material e direito processual, exige a clara e rigorosa demonstração dos elementos essenciais para decisão, em especial, meios de prova detalhados que permitam apurar inequivocamente quem efetivamente suportou o imposto, ou seja, a presença de elementos completos sobre o facto tributário subjacente às liquidações do imposto.»

No que concerne à aqui Requerente (ainda que não consumidor final), impõe-se o apuramento inequívoco do imposto suportado. O que à semelhança do entendimento que se transcreve, não acontece.

Explica-se ali (decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T) que *«A Requerente como elementos de prova apresentou as faturas emitidas pelo SP, as quais especificam três parcelas: o “preço sem IVA”, “descontos” e “valor IVA”, desconhecendo-se as diferentes componentes que permitem aferir se a CSR integra o preço, ou seja, se foi, total ou parcialmente, repercutida na Requerente pelo SP. (...)*

Face à sua natureza de imposto objeto de repercussão legal pelo SP, o IVA encontra-se objetiva e claramente discriminado nas faturas. Atento o regime da CRS e a possibilidade ou não de ser repercutida, a mesma não se apresenta discriminada nas faturas emitidas pelo SP.

Acresce que faturas apresentadas pela Requerente ao conterem uma parcela com a designação “desconto”, sem descritivo da respetiva natureza e conteúdo, contribuem para a falta de rigor e criam a dúvida sobre a própria presunção da repercussão da CSR, na falta, ainda, de elementos que permitam esclarecer os termos da referida relação contratual e tratamento comercial e fiscal da CSR, ou seja, sobre a efetiva repercussão fiscal no âmbito desses operações comerciais relativas ao fornecimento de combustíveis pelo SP (C.../D...) à Requerente.

A prova da repercussão deve ser objetivamente demonstrada por documentos que identifiquem o efetivo pagamento do imposto, não podendo assentar em juízos presuntivos ou em meras declarações genéricas que não contenham os necessários requisitos declarativos (neste sentido, a decisão arbitral proferida no Processo n.º 790/2023-T).

Sem prejuízo do que se refere, não pode este Tribunal deixar de salientar a dificuldade de prova positiva da repercussão. Situação que decorre dos termos de aplicação do próprio regime jurídico que institui a CSR. Conforme expressa o Tribunal na decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T, «*Em face declaração de ilegalidade da CSR pelo TJUE e os subsequentes pedidos de revisão dos atos de liquidação e pedido de reembolso, a Requerida não emitiu orientações para o reembolso da CSR, contrariamente à prática em outros EM na sequência da declaração de ilegalidade de tributos.*»

Acresce igualmente referir que a «*a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*» (artigo 58.º da LGT), pelo que a mesma tinha o dever de diligenciar no sentido de apurar quais as liquidações que ela própria emitiu e os pagamentos que recebeu relativas ao pagamento de CSR pelos fornecedores de combustíveis, com referência ao período das faturas em causa, confirmando os respetivos pagamentos pela Requerente.

Trata-se de matéria que foi alegada pela Requerente, contestada pela Requerida, em que a primeira pretende provar o pagamento da CSR através das faturas que documentam as aquisições de combustíveis entre fevereiro de 2020 e 31 de dezembro de 2022, mediante a presunção da sua repercussão fiscal no preço, e junção de um quadro com a identificação das

mesmas e o respetivo cálculo da CSR, bem como uma declaração emitida pelo respetivo Contabilista Certificado, em termos genéricos, com respeito ao pagamento das faturas constantes da relação que anexou (faturas de aquisição de gasóleo, no total de 332.133,56 litros, ao qua faz corresponder um total de 36.866,82 EUR), sem que tal possa atestar o seu conteúdo.

«Importa ter presente que a regra geral nesta matéria é a de que o documento particular não prova plenamente os factos que nele sejam narrados como praticados pelo seu autor ou como objeto da sua perceção direta. Sendo certo que sobre esta temática, a jurisprudência tem sido unívoca na afirmação do seguinte entendimento: «1. A força ou eficácia probatória plena atribuída pelo n.º 1 do artigo 376.º do C.Civil às declarações documentadas limita-se à materialidade, isto é, à existência dessas declarações, não abrangendo a exactidão das mesmas. 2. Ainda que um documento particular goze de força probatória plena, tal valor reporta-se tão só às declarações documentadas, ficando por demonstrar que tais declarações correspondiam à realidade dos respectivos factos materiais e, sobretudo, não se excluindo a possibilidade de o seu autor demonstrar a inveracidade daqueles factos por qualquer meio de prova.» Dito de outra forma: apesar de demonstrada a autoria de um documento, daí não resulta, necessariamente, que os factos compreendidos nas declarações dele constantes se hajam de considerar provados, o mesmo é dizer que daí não advém que os documentos provem plenamente os factos neles referidos.» -Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, prolatado no Processo: 73700/20.YIPRT.C1- [nosso sublinhado].

Considerando que, importa verdadeiramente averiguar se a prova documental apresentada pela Requerente foi suficiente, entende este Tribunal que não resulta evidente de que tenha havido uma efetiva repercussão do imposto, de modo a poder confirmar-se a factualidade invocada pela Requerente sobre o pagamento indevido da CSR.

Entende-se assim, conforme decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T, que «A prova de um facto positivo – repercussão fiscal da CSR - impende sobre quem a invoca – a Requerente -, por forma a comprovar a qualidade de entidade repercutida e lesada no âmbito da relação jurídico-tributária da CSR. (...)

Por fim, recorda-se a jurisprudência do TJUE e o teor do Acórdão de 7 de fevereiro de 2022, Proc. C-460/21, ponto 44: "Com efeito, ainda que, na legislação nacional, os impostos

*indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos – Vd, neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, *Les Fils de Jules Bianco e Girard*, 331/85, 376/85 e 378/85, EU:C:1988:97, n.º 17, e de 2 de outubro de 2003, *Weber’s Wine World e o.*, C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 96. (decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T).*

Na ausência de prova bastante de que tenha havido lugar à repercussão do imposto, afastando o carácter presuntivo na determinação do encargo na esfera da Requerente, o pedido arbitral mostra-se ser improcedente.

b. Do direito reembolso do imposto indevidamente pago e de juros indemnizatórios.

Face à improcedência do pedido principal, fica necessariamente prejudicado o pedido acessório de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

III. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções invocadas pela Requerida;
- b) Julgar improcedente o pedido arbitral, bem como a decisão de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa;
- c) Julgar prejudicado o conhecimento do pedido de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.
- d) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

IV. VALOR DO PROCESSO

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 36.866,82 que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Nos termos do disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € 36.866,82 (trinta e seis mil, oitocentos e sessenta e seis e oitenta e dois cêntimos).

V. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), cujo pagamento fica a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de junho de 2024

A Árbitra do Tribunal Arbitral

Ana Rita Chacim