CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 547/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR). Conformidade com o direito europeu. Repercussão de impostos indiretos. (I)legitimidade ativa das entidades repercutidas. Ineptidão do pedido de pronúncia arbitral (PPA).

SUMÁRIO:

I. *A Contribuição do Serviço Rodoviário é um tributo, que contraria a Diretiva 2008/118 relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo porque, pré-existindo um imposto sobre os produtos petrolíferos (o ISP), o Estado português apenas poderia fazer incidir novo imposto sobre os mesmos produtos se este tivesse em vista motivos específicos, o que não acontece, na medida em que não existe uma relação direta entre a utilização das receitas e as invocadas finalidades de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental.*

II. *O tribunal arbitral é competente para conhecer do pedido de pronúncia sobre o indeferimento tácito do pedido de revisão dos atos tributários de liquidação da Contribuição do Serviço Rodoviário uma vez que este tributo deve ser tratado como imposto para efeitos da Portaria 112-A/20111 de 22.3, por não haver um nexo específico entre o benefício emanado da atividade pública do titular da contribuição (a empresa Infraestruturas de Portugal, SA) e os sujeitos passivos (as empresas comercializadoras de combustíveis), desaparecendo, por isso, a natureza de contribuição financeira*

III. *É inepta a petição arbitral se não se comprovam, alegam ou identificam os atos de liquidação da CSR e o efetivo pagamento desse tributo, por repercussão.*

IV. *O repercutido económico ou de facto, não fazendo prova dessa repercussão, carece também de legitimidade para efeitos da revisão prevista na alínea a) do n.º 4, do artigo 18.º, da LGT porquanto só*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

os repercutidos legais, embora não sendo sujeitos passivos, têm legitimidade para reclamar, recorrer, impugnar e/ou formular pedido arbitral.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os árbitros que integram este Tribunal Coletivo:

I – Relatório

A Requerente, **A..., SA,** NIPC..., em ..., ...-... ..., (doravante também designada como "Requerente"), apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral com vista (i) à declaração de ilegalidade das normas dos artigos 1º, 2º, 3º 4º e 5º, da Lei nº 55/2007, nas redações vigentes em 2019 a 2022, por incompatibilidade com o artigo 1º-2, da Diretiva 2008/118/CE, do Conselho, de 16-12-2008, e recusem a sua aplicação; (ii) anulação das liquidações de CSR subjacentes às vendas e faturas identificadas, por ilegalidade das mesmas; (iii) subsidiariamente e sem prescindir, seja declarada a ilegalidade da cobrança e repercussão da CSR incidente sobre as transações (que identifica); (iv) seja determinado o reembolso do montante (que identifica) suportado pela Requerente a título de CSR e (v) condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios sobre os montantes suportados a título de CSR desde o momento do pagamento das faturas identificadas.

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

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, foram designados árbitros os signatários, que comunicaram ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 26.06.2024.

Por despachos proferidos em 19-12-2024 e 23-2-2025, foi justificadamente prorrogado o prazo previsto no artigo 21º, do RJAT.

Posição da Requerente

Alega a Requerente, no essencial e em síntese:

- que a CSR é um imposto inconstitucional e contrário ao direito da União Europeia;

- a Requerente mesmo não sendo sujeito passivo desse imposto, tem interesse em agir porque adquiriu combustível sujeito a CSR que pagou por repercussão;

- o meio procedimental de pedido de revisão oficiosa pode ser utilizado por qualquer sujeito passivo em sentido amplo, como é o caso da Requerente;

- a Requerente apresentou junto da Alfândega de Peniche, tempestivamente, em 12-9-2023, pedido de revisão oficiosa de atos tributários em que peticionou, em resultado da requerida revisão da legalidade dos atos em causa, a anulação das liquidações de CSR objeto dos autos;

- considerando que existe erro imputável aos serviços da AT, o prazo de 4 anos previsto no artigo 78º-4, da LGT é aplicável no caso;

- as liquidações de CSR objeto dos autos que levam aos pedidos de cobrança e repercussão, são ilegais, "em abstrato e concreto", por violação do direito da UE, nomeadamente o nº 2, do artigo 1º da Diretiva 2008/118/CE, de 16-12-2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo; do artigo 8º-4, da Constituição e dos artigos 4º e 8º-1 e 2/a), da LGT;

- entre 1 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2022, a Requerente realizou compras de gasóleo (15 748 776 litros) sujeitos à incidência de CSR, sendo vendedoras as empresas "B..., Lda.", "C...., SA"; "D..., Lda.", "E..., Lda" e "F... GmbH";

- a Requerente pagou, por repercussão, aos mencionados fornecedores, a título de CSR, a importância de € 1.748.114,14...

- ... e por isso e pelas razões apontadas supra, a CSR terá de ser reembolsada à Requerente, como consumidor/comprador final que a suportou;

- a Requerente, como como consumidora final, não repercutiu a CSR paga em mais ninguém;

- o TJUE declarou ser a CSR contrária ao Direito da UE, no processo C-460/21.

Resposta da AT

A AT – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por exceção e por impugnação.

Alegou, no essencial e em síntese:

A - Por exceção: a incompetência material do Tribunal

Alega a incompetência material do Tribunal Arbitral considerando que a CSR não é um imposto mas uma contribuição e, como tal, não pode ser sindicável pelos Tribunais Arbitrais constituídos no âmbito do CAAD por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e artigo 2.º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, pelos quais a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais se reporta apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos;

Por outro lado, sempre, segundo alega, ocorreria a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, uma vez que resulta do teor do pedido de pronúncia arbitral e sua fundamentação, que o que a Requerente suscita junto desta instância arbitral é a legalidade do regime da CSR, no seu todo, pelo que, pretendendo a Requerente, em rigor, a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa, visa, com a presente ação,

suspender a eficácia de atos legislativos o que não se insere no âmbito da competência do tribunal arbitral uma vez que a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação de atos tributários;

Acresce ainda que se se considerasse a competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR, nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, que não são atos de tributários e que, para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto.

Por exceção: a ilegitimidade processual e substantiva da Requerente

A Requerente não é sujeito passivo nos termos e para o efeito do disposto no artigo 4.º do CIEC, pelo que não tem legitimidade para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, consequentemente, o presente pedido arbitral.

Carece igualmente a Requerente de legitimidade à luz do disposto no artigo 18.º, n.º 4, alínea a), do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro (Lei Geral Tributária – LGT), pois que que no caso concreto não está em causa uma alegada situação de repercussão legal, porquanto a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto.

Por outro lado ainda, no caso *sub judice*, a Requerente não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu aos seus fornecedores, 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 prestados aos seus clientes, sendo estes os consumidores finais;

Assim é que e em conclusão nesta parte: a Requerente não tem legitimidade nem para apresentar o pedido de revisão oficiosa nem, consequentemente, o presente pedido arbitral, nos termos do n.º 2, do artigo 15.º do CIEC e dos n.º 3 e 4, al. a), do artigo 18.º da LGT.

Por exceção: a ineptidão da Petição inicial – Da falta de objeto

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A Requerente limita-se a identificar faturas de aquisição de combustíveis aos seus fornecedores, alegando que terão sido estas entidades que, na qualidade de sujeitos passivos de ISP/CSR, terão procedido à introdução no consumo dos produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente, sem, no entanto, identificar quaisquer atos de liquidação de ISP/CSR praticados pela administração tributária e aduaneira, nem identificando as eventuais Declarações de Introdução no Consumo (DIC) submetidas pelos alegados sujeitos passivos de imposto pelo que o presente pedido arbitral 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, havendo ineptidão da petição inicial determinativa da nulidade de todo o processo e da 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.

Por exceção: caducidade do direito de ação

Verifica-se que o vício do pedido arbitral decorrente da falta de identificação do(s) ato(s) tributário(s) em crise tem, entre outros, como efeito a impossibilidade de se aferir em pleno da tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa e de reembolso por alegado pagamento de valores a título de alegada repercussão económica da CSR, e, consequentemente, da tempestividade do pedido arbitral.

Porquanto, tomando por referência o alegado pela Requerente, aquisições no período compreendido entre janeiro de 2019 e dezembro de 2022, em 19-9-2023, há muito que se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa de 120 (cento e vinte) dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/ CSR, previsto no artigo 78.º, n.º 1, primeira parte da LGT.

Razão pela qual a Requerente fundamenta o pedido de revisão oficiosa em erro imputável ao serviço, de modo a fazer valer-se do prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º nº 1, segunda parte da LGT.

No entanto, estando a Requerida vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado a liquidação em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços.

Ademais, e sem conceder, no âmbito dos IEC, os pedidos de reembolso apresentados nas alfândegas devem ser apreciados à luz do disposto nos artigos 15.º a 20.º do CIEC, sendo pacífico que o regime específico aí previsto é o aplicável quando se suscite a questão da revisão do ato tributário e consequente reembolso com os fundamentos previstos nas mesmas normas, incluindo o do erro na liquidação.

Pelo que, a acrescer ao facto de a Requerente não ser sujeito passivo de ISP/CSR e ao facto de não lograr provar o pagamento dos respetivos valores, em 13-9-2023 já teria terminado o prazo de 3 (três) anos previsto no nº 3 do artigo 15.º do CIEC para requerer o reembolso do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR , pelo menos no que se refere a todas as aquisições efetuadas pela Requerente em datas anteriores a 13-9-2020 (cfr faturas juntas aos autos);

A caducidade do direito de formulação de pedido arbitral constitui exceção perentória que, nos termos dos arts 576º-3 e 579º, CPC, extingue esse direito potestativo com a consequente absolvição da instância.

Por impugnação

Em breve síntese alega subsidiariamente a Requerida que a Requerente pretende o reembolso de montante superior ao efetivamente cobrado porquanto desconsidera que beneficiou de um auxílio, no valor de € 313.441,83, ao abrigo do artigo 93º-A, do CIEC;

A repercussão do imposto não está demonstrada e não constitui repercussão legal mas meramente económica;

Não demonstra, como seria seu ónus, a repercussão da CSR, devendo funcionar plenamente as regras do ónus da prova, não se dando como provados os alegados factos invocados no pedido arbitral,

sendo que, nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova de factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoque;

Resposta às exceções

Apesar de notificada para exercer o direito ao contraditório relativamente à matéria das exceções, esse exercício não ocorreu.

Alegações finais

Ambas as partes foram notificadas para a apresentação de alegações finais escritas mas nenhuma exerceu essa faculdade.

Reunião do Tribunal com as partes (artigo 18º, do RJAT)

Verificando-se a inexistência de qualquer das situações previstas no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento no disposto nos artigos 16º-c), do RJAT e do princípio da proibição da prática de atos inúteis.

II – Saneamento

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e, como se concluirá infra, é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, improcedendo, nessa medida a exceção de incompetência material suscitada.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e encontram-se legalmente representadas (cfr. artigo 4.º e n.º 2 do artigoº 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Apreciar-se-á a legitimidade aquando da apreciação das exceções suscitadas pela Requerida.

III – FUNDAMENTAÇÃO

Factos provados

Os factos provados e relevantes para a decisão da causa são os seguintes:

A. Entre 1 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2022, a Requerente realizou compras de gasóleo (15 748 776 litros), sendo vendedoras as empresas "B..., Lda.", " C..., SA"; "D..., Lda.", "E..., Lda" e "F... GmbH";

B. A Requerente apresentou junto da Alfândega de Peniche, em 12-9-2023, pedido de anulação das liquidações de CSR subjacentes às vendas de gasóleo identificadas supra, em A., por ilegalidade das mesmas liquidações...

C. ... formulando simultaneamente pedido de revisão oficiosa dos alegados atos tributários;

D. O pedido de revisão oficiosa citado não havia sido objeto de qualquer decisão em 11-4-2024, data em que a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

Factos não provados

Não está provado:

- quais foram as concretas liquidações de CSR que sustentam o pedido de revisão oficiosa e o presente pedido de pronúncia arbitral;

- que a Requerente tenha pago, por repercussão, aos fornecedores identificados supra, em A), a título de CSR, a importância de € 1.748.114,14;

- que a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha liquidado CSR no citado montante de € 1.748.114,14;

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Fundamentação da apreciação matéria de facto

Os factos elencados *supra* foram considerados provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA, designadamente os identificados e no processo administrativo (PA) instrutor junto pela Requerida.

Ponderou-se, para o efeito, o teor das faturas que sustentam as alegadas compras de combustível pela Requerente, documentadas nos autos em conjugação com as declarações genéricas e escritas das vendedoras (cfr Doc nº 270), que não identificam as faturas em causa nem tão pouco documentam as declarações de introdução no consumo (DIC) dos combustíveis.

Seria quiçá mais curial complementar ou retificar as faturas no sentido de nelas constar a repercussão da CSR, referindo valores concretos e referência documentada à DIC.

Na verdade a prova da repercussão pressupõe inevitavelmente como ponto de partida a demonstração de que a CSR foi inicialmente liquidada e paga pelos sujeitos passivos desse tributo aquando da introdução no consumo dos produtos a ele sujeitos.

Por outro lado também a Requerente não cumpriu o critério a observar na prova da repercussão da CSR, tal como foi fixado pelo TJUE no despacho *"Vapo Atlantic"* de 7 de fevereiro de 2022, no processo nº C-460/21, especialmente quando pondera *"(...)que não se pode admitir que, no caso dos impostos indiretos, exista uma presunção segundo a qual a repercussão teve lugar e que cabe ao contribuinte provar negativamente o contrário (...). Sucede o mesmo quando o contribuinte tenha sido obrigado, pela legislação nacional aplicável, a incorporar o imposto no preço de custo do produto em causa (...) Esso brigação legal não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutida, mesmo no caso de a violação dessa obrigação conduzir a uma sanção (*Cfr Acórdão de 14-1-1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, nºs 25 e 26.

Ou seja: da aplicação da jurisprudência do TJUE ao caso dos autos resulta que a repercussão da CSR sobre terceiros – que não decorre da qualquer imposição legal prevista na Lei nº 55/2007, que instituiu a CSR – não pode ser em qualquer caso presumida.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A Requerente procurou provar a repercussão através da junção das faturas das vendas de combustível identificadas em A., dos factos provados, complementando-as ulteriormente com declarações emitidas pelas vendedoras de combustível que, duma forma genérica e abstrata, se limitam a afirmar a repercussão do encargo daquele tributo na adquirente desses combustíveis e ora Requerente.

Ou seja: das faturas e dessas declarações não decorre, sem mais, a prova da repercussão, designadamente porque não é feita a referência a transações concretas realizadas entre as fornecedoras e a Requerente, nem fazem, designadamente, a correspondência entre as operações praticadas e as declarações de introdução no consumo dos combustíveis transacionados.

Deste modo é inevitável pelo menos, a dúvida sobre a realidade dos factos alegados pela Requerente, dúvida que se resolve contra si à luz do disposto no artigo 414º, do CPC, considerando que é ónus da Requerente essa demonstração – cfr artigo 74º, da LGT.

Ou seja: independentemente de ser admissível ou não sindicar em sede arbitral a legalidade de atos de repercussão económica, a verdade é que tão pouco é possível considerar demonstrada essa repercussão.

Tudo visto:

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e a não provada [cfr. artigo 123.º/2 do CPPT e artigos 596.º/1 e 607.º/3 e 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º/1 a) e e) do RJAT], abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram [cfr. artigos 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e artigos 5.º/2 e 411.º do CPC].

Segundo o princípio da livre apreciação das provas, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com as regras da experiência [cfr. artigo 16.º e) do RJAT e artigo 607.º/4 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º/1 e) do RJAT]. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação [cfr. artigo 607.º/5 do CPC *ex vi* artigo 29.º/1 e) do RJAT].

Não se deram obviamente como provadas ou não provadas alegações, comentários e conclusões das partes, apresentadas como factos e consistentes em afirmações estritamente opinativas ou conclusivas insuscetíveis, por conseguinte, de prova e cuja veracidade que se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

Por outro lado, e como é pacífico há muito na jurisprudência, não tem o Tribunal Arbitral o dever de apreciar os argumentos apresentados pelas partes a sustentar as suas posições.

Pelo contrário o que compete ao Tribunal Arbitral é resolver as questões que são suscitadas no processo, considerando que *"questões"* são *«…todos os problemas concretos que haja sido chamado a resolver no quadro do litígio (tendo em conta o pedido, a causa de pedir e as eventuais exceções invocadas), ficando apenas excetuado o conhecimento das questões cuja apreciação e decisão tenha ficado prejudicada pela solução dada a outras. Assim é que* ***questão****, para este efeito (contencioso tributário), é tudo aquilo que é suscetível de caracterizar um vício, uma ilegalidade do ato tributário impugnado»* (Cfr., v. g., Ac. do TCAN n.º 01258/05.4BEVIS de 11-04-2014, traduzindo basta jurisprudência pacífica no mesmo sentido).

«Argumentos», pelo contrário, são os factos, razões, raciocínios que as partes mobilizam em defesa da procedência das «questões» que pretendem ver resolvidas (por via de ação ou por exceção) e submetem a tribunal, cabendo, também aqui, *as controvérsias que as partes sobre elas suscitem* (Cfr. Ac. da Subsecção do CA do STA n.º 01007/06 31-10-2007*).*

Ou, como escreve o Professor Artur Anselmo de Castro, *«a palavra questões deve ser tomada aqui em sentido amplo: envolverá tudo quanto diga respeito a concludência ou inconcludência das exceções e da causa de pedir (melhor, à fundabilidade ou infundabilidade dumas e doutras) e às controvérsias que as partes sobre elas suscitem* (*in* Direito Processual Civil Declaratório, vol. III, Almedina, 1982, pp. 142).

In casu e como se viu, o Tribunal Arbitral considera que as faturas das fornecedoras de combustível apresentadas pela Requerente não identificam os originais ou verdadeiros sujeitos passivos de ISP e de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

CSR, não podendo substituir-se a documentos que possam comprovar a liquidação conjunta destes tributos pelos sujeitos passivos, ou seja, as Declarações de Introdução no Consumo ou o Documento Administrativo Único/Declaração Aduaneira de Importação ou documentos que, ao menos, permitissem identificar, com um mínimo de certeza, quem foram esses sujeitos passivos originários.

Por outro lado, as declarações dos fornecedores da Requerente (Doc nº 270), comprovam, duma forma genérica e com valor probatório reduzido, que fizeram repercutir a CSR na Requerente, sem identificar quais as vendas concretas e comprovar a liquidação e pagamento originário desse tributo.

III. FUNDAMENTAÇÃO (CONT.)

O Direito

Reconhece este Tribunal Arbitral que a CSR é um tributo que contraria a Diretiva 2008/118 relativa ao regime geral dos Impostos Especiais de Consumo.

De facto, pré-existindo um Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (o ISP), o Estado português apenas poderia fazer incidir novo imposto sobre os mesmos produtos se este tivesse em vista motivos específicos (cfr. artigo 1.º/1 a) e 2 da referida Diretiva), o que não acontece, já que a mera afetação do produto desse tributo ao financiamento da concessionária da rede rodoviária nacional não é suficiente, mesmo se associada à redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental.

Na verdade, não existe uma relação direta entre a utilização das receitas e essas finalidades (já que o produto da CSR não se destina exclusivamente ao financiamento de operações que supostamente concorrem para a realização desses dois objetivos), nem é evidente uma real vontade de desencorajar a utilização quer da rede quer dos principais combustíveis rodoviários, pelo que subsiste uma finalidade puramente orçamental.

As Diretivas, como é sabido, são atos através dos quais os órgãos competentes da União impõem aos Estados-membros a transposição do respetivo regime, ou seja, a adoção de atos subsequentes que adequem a sua ordem jurídica às regras por elas fixadas.

Por não se dirigirem aos particulares, entende-se genericamente que não podem ser invocadas por estes como tendo criado direitos na respetiva esfera jurídica (não têm, portanto, efeito direto).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A jurisprudência europeia reconheceu, todavia, uma exceção (Ac. de 17.12.70 *SACE*, Proc. N.º 33/70): tratando-se de disposições precisas e incondicionais de diretivas, a não transposição destas (ou a transposição incorreta) no prazo por elas estabelecido, permite aos particulares invocá-las contra entes públicos (efeito direto vertical), já que, caso contrário, estaria a retirar vantagem de um incumprimento das obrigações gerais face ao Direito da União, privando esses mesmos particulares de direitos que teriam sido constituídos na sua esfera jurídica se a transposição tivesse ocorrido nos termos previstos.

Essa será a situação em apreço: a proibição constante do artigo 1.º da Diretiva 2008/118 pode ser invocada pela Requerente para arguir a ilegalidade dos atos de liquidação de CSR que a contrariam, por não se verificarem os necessários motivos específicos.

Isso mesmo foi reconhecido explicitamente pelo TJUE – a quem cabe determinar em exclusivo a interpretação do Direito da União (artigo 267.º TFUE) – no Despacho de 2.2.2022 (*Vapo Atlantic SA* c. *Autoridade Tributária*, proc. C-460/21).

Ora, o Direito da União aplica-se na ordem interna portuguesa nos termos por ele definidos (artigo 8.º/4 da Constituição), sendo que esses termos determinam a sua prevalência sobre o Direito nacional, por força do princípio do primado (ac. 15.07.1964 *Costa* c. *ENEL*, proc. 6/64 e *Declaração sobre o primado do direito comunitário*, anexa ao TFUE).

Neste enquadramento, dúvidas não subsistirão quanto à ilegalidade genérica dos atos de liquidação da CSR suscetíveis de anulação no caso de se demonstrarem.

As exceções suscitadas pela AT

Não obstante, no caso em apreço são arguidas pela AT diversas exceções, impeditivas da apreciação do mérito do pedido, a saber: a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria (por não se tratar de um imposto mas de mera contribuição), a ilegitimidade da Requerente (por não ser o sujeito passivo da CSR mas mero repercutido eventual ou económico), a ineptidão da petição inicial (por falta de objeto, dada a não identificação dos atos tributários cuja nulidade é arguida) e a caducidade do direito de ação (por não ser possível efetuar contagem dos prazos dado não haver identificação – e consequentemente data – dos atos de liquidação).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Relativamente à pretendida **incompetência do tribunal arbitral** reconhece-se que a Portaria de vinculação à jurisdição arbitral (cfr. Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) estabelece duas limitações: as *pretensões relativas a impostos* de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos tribunais arbitrais e a impostos cuja administração esteja acometida à AT. Conclui-se, portanto, que essa vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2.º/1 do RJAT que respeitem a impostos, com exclusão de outros atos tributários.

As contribuições financeiras são tributos com uma estrutura paracomutativa, dirigidas à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, distinguindo-se das taxas que são tributos rigorosamente comutativos e que se dirigem à compensação de prestações efetivas (Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 2015, Coimbra, p. 287). E não há dúvidas que se distingam dos impostos.

No caso da CSR, esta visa financiar a rede rodoviária nacional (afetando-se, para esse efeito, as receitas dela decorrentes à Infraestruturas de Portugal, S.A., a qual assume esse encargo), sendo devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre produtos petrolíferos (ISP), aplicando-se o CIEC à sua liquidação, cobrança e pagamento (nos termos do artigo 5.º/1 da Lei 55/2007, de 31 de agosto).

Dificilmente pode considerar-se a CSR como uma contribuição financeira já que não tem como pressuposto uma prestação a favor de um grupo de sujeitos passivos por parte de uma pessoa coletiva. Ela é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal, SA, mas os sujeitos passivos (as empresas comercializadoras de combustíveis) não são os destinatários da atividade dessa empresa (que consiste na conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede de estradas – cfr. artigo 3.º/2 da Lei 55/2007, de 31 de agosto).

Inexistindo um nexo específico entre o benefício emanado da atividade pública titular da contribuição (a Infraestruturas de Portugal, S.A.) e os sujeitos passivos (as empresas comercializadoras de combustíveis), desaparece essa natureza de contribuição financeira, devendo, por isso, ser assumida como um imposto, para efeitos do artigo 2.º/1 do RJAT.

Segue-se, nesta questão a jurisprudência arbitral largamente maioritária que reconhece na CSR um verdadeiro imposto e, por isso integrando a competência arbitral (cfr., por todos, acórdão, proferido no Proc. Arbitral n.º 465/2023-T).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A AT, ainda sobre a pretendida incompetência do Tribunal Arbitral, entende que este não poderá conhecer do pedido, por este pretender discutir a legalidade do regime da CSR no seu todo e a sua desconformidade com o Direito da União.

Este reparo assenta num evidente equívoco já que, conforme se referiu supra, a efetiva desconformidade da CSR com a Directiva 2008/118 integra a competência do tribunal arbitral, por afetar a validade das liquidações desse tributo, da mesma maneira que essa validade poderia ser afetada por desconformidade com normas de direito interno, dado o regime de vigência do Direito da União.

Improcede, sem mais e totalmente a exceção de incompetência do tribunal.

Relativamente às **outras excepções** invocadas pela Requerida (ilegitimidade da Requerente, ineptidão da petição e caducidade do direito de acção), abordá-las-emos conjugadamente a partir de um elemento que, da análise do processo e da jurisprudência (nem sempre convergente) que vem surgindo na matéria, nos parece determinante: **a imprescindibilidade da identificação dos atos tributários impugnados**.

Essa identificação, conforme se referiu supra não resulta nem podia resultar das faturas dos fornecedores de combustível, apresentadas pela Requerente, já que nenhuma referência nelas surge sobre originais sujeitos passivos de ISP e de CSR (os quais constarão necessariamente das Declarações de Introdução no Consumo ou do Documento Administrativo Único/Declaração Aduaneira de Importação ou ainda eventualmente de outros documentos que lograssem tal identificação com um mínimo de certeza). Note-se que, tal como se deixou assinalado supra, as declarações juntas pela Requerente nada esclarecem ou provam relativamente ao pretendido pela Requerente quanto à identificação dos atos tributários.

E, no entanto, essa identificação é imprescindível já que a pretendida devolução dos montantes pagos em sede de CSR se funda na nulidade do ato de liquidação (que fundamenta o pedido de revisão oficiosa). E se dificilmente pode ser apreciado o vício do ato sem se demonstrar a sua existência, impossível será conferir da sua repercussão efetiva.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Assim, defende a Requerente que tendo as compras ocorrido na vigência da Lei 55/2007, de 31 de agosto, a sujeição à CSR seria obrigatória, o que, genericamente se poderia aceitar – embora se trate de mera presunção de facto.

De todo o modo, o que está em questão, além de saber se os combustíveis em causa foram ou não sujeitos a CSR, será apurar, também, quem terá suportado esse encargo e em quem o repercutiu, pois só a partir daí será possível atestar da sua existência e, além disso, conferir se foi realmente pago e repercutido na Requerente.

É que, não havendo repercussão legal da CSR (ou prova da mesma), esse efeito não poderá presumir-se, carecendo de prova, a qual depende – novamente – da identificação dos atos tributários de liquidação originários.

Ora o que acontece nos autos é que a Requerente formula o pedido de anulação de atos de liquidação de CSR, mas não identifica os atos tributários que pretende que sejam anulados, limitando-se a enunciar uma pretensa correlação entre aquisição de combustíveis e a emissão de faturas. A circunstância da Requerente ter alegadamente suportado o imposto por repercussão económica ou de facto não a exonera da obrigação de identificar os atos tributários cuja anulação pretende, bem como não lhe permite invocar a inversão do ónus da prova, porquanto, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT *"[o] ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque".*

Por outro lado ainda, a circunstância da violação do direito da União Europeia poder consubstanciar um erro imputável aos serviços da AT, não exonera – insiste-se – a Requerente da obrigação de ter de identificar os atos tributários cuja anulação é pedida. E o certo é que a Requerente, no pedido de pronúncia arbitral não concretiza quais são os atos tributários de liquidação de CSR cuja anulação pretende além de que o pedido está formulado em termos genéricos e abstratos, circunstância que conduz inevitavelmente à ineptidão da petição inicial por falta ou insuficiência da causa de pedir – cfr. artigo 186.º-1/a), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, do RJAT.

Assim é que não é feita qualquer referência ou estabelecida a necessária ligação entre as DIC eventualmente apresentadas pelas entidades fornecedoras dos combustíveis, as faturas e os períodos

de aquisição, tornando manifestamente insuficiente a identificação dos atos de liquidação de CSR e a sua alegada repercussão.

E também deste modo se alcança a **ilegitimidade** (substantiva) da Requerente, na medida em que, não sendo sujeito passivo, mas mero repercutido (eventual) de facto ou económico, teria, pelo menos, de demonstrar essa repercussão sempre a partir dos atos tributários de liquidação da CRS para ver eventualmente assegurada a sua legitimidade residual para a presente ação arbitral.

Naturalmente que o Tribunal Arbitral não afasta a possibilidade de uma eventual repercussão mas não dispensa a sua demonstração, a qual depende – como se referiu – da identificação, a cargo da Requerente, do ato tributário original de liquidação.

Neste ponto, não deixa de impressionar o argumento da AT quando salienta o risco de o pedido de devolução de CSR poder ser feito por todos os intervenientes no processo de comercialização dos combustíveis. Esse risco só é controlável na medida em que, sendo identificado o ato ou atos tributários originais de liquidação, possa ser conferida a efetiva repercussão do imposto, a qual determinará o titular do direito à sua devolução, com exclusão dos demais (na medida em que tenham repercutido, a montante e não tenham sido repercutidos, a jusante, se surgirem no referido processo).

Neste ponto, será excessivo pretender que seja a AT a identificar os atos tributários em causa por força de um dever genérico de colaboração. Esse dever não pode equivaler a uma verdadeira inversão do ónus da prova. E, por outro lado, nada impede que o consumidor obtenha dos seus fornecedores cópia das Declarações de Introdução no Consumo (DIC), ou, que estes efetuem essa mesma diligência, caso não tenham sido eles a fazer tal declaração.

Atente-se, finalmente, a que a referida imprescindibilidade da identificação do ato tributário se justifica ainda enquanto elemento essencial para a conferência dos prazos relevantes.

De facto, a contagem do prazo para o pedido de revisão oficiosa (e subsequentemente para a apresentação do pedido arbitral), dependem da identificação do ato tributário. Sem este será impossível fazer-se a necessária conferência. Trata-se, mais uma vez, de um elemento de prova cuja produção que compete ao interessado.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Nestes termos, entende o Tribunal Arbitral que, a imprescindibilidade da identificação do ato tributário cuja declaração de nulidade é requerida faz – insiste-se –, com que a inexistência dessa identificação torne a petição inepta por falta de objeto (artigo 186.º e 576.º/2 do CPC *ex vi* artigo 29.º/1 e) do RJAT) – para além de conduzir simultânea e subsidiariamente à ilegitimidade da Requerente, tornando ainda impossível conferir da tempestividade do exercício do direito de revisão do ato e do pedido arbitral (artigo 576.º/2 e 3 e 577.º a) *ex vi* artigo 29.º/1 e) do RJAT).

Concluindo: constata-se uma falta de concretização do pedido, por omissão na identificação dos atos de liquidação da CSR, falta que o torna ininteligível, verificando-se, em consequência, a ineptidão da petição inicial, cuja consequência é a nulidade de todo o processo, e que constitui uma exceção dilatória de conhecimento oficioso geradora da absolvição da instância, nos termos do artigo 98.º-1/a), do CPPT, artigo 193.º n.º 1, 493.º, n.ºs. 1 e 2, 494.º alínea b) e 495.º, do Código de Processo Civil.

A procedência da exceção de ineptidão da petição inicial (e também a ilegitimidade decorrente da verificação duma situação de mera repercussão económica) determina a nulidade de todo o processo [artigos 98.º-1/a), CPPT, 186.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, 1, e) do RJAT]. Trata-se de uma nulidade insanável [artigo 98.º, 1, a) do CPPT], e de uma exceção dilatória [artigo 577.º, b) do CPC], que obsta a que o Tribunal Arbitral conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância, obstando, de imediato, ao conhecimento das demais exceções, nada podendo inferir-se, da sua não consideração por prejudicialidade, quanto à procedência ou improcedência de cada uma delas para efeitos de absolvição da instância ou do pedido.

Jurisprudência

Segue-se a jurisprudência arbitral maioritária espelhada, *v. g.*, nas decisões proferidas pelos Tribunais constituídos no âmbito do CAAD, nos processos nºs 1049/2023-T, 271/2024-T, 295/2024-T, 375/2023-T, 987/2023-T, 850/2024-T, 850/2024-T e 853/2024-T, publicados em www.caad.org.pt

IV – DECISÃO

Pelas razões expostas, o Tribunal Arbitral decide:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

a) Julgar procedentes as exceções de ineptidão da petição inicial e de ilegitimidade da Requerente quanto ao pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação da CSR;

b) Manter o identificado indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa formulado pela Requerente;

c) Absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira;

d) Julgar prejudicadas as demais questões suscitadas e

c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 1.748.114,14, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

CUSTAS

O valor das custas é fixado em € 22.950,00, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

- Notifique-se, incluindo o Ministério Público.

Lisboa, 5 de março de 2025

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão

(Presidente)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Luís Menezes Leitão

(Vogal)

(com a declaração de que, embora considere o Tribunal Arbitral competente para apreciar a legalidade da liquidação da contribuição de serviço rodoviário, entendo que carece de competência para apreciar actos de repercussão da mesma).

Rui Miguel de Sousa Simões Fernandes Marrana

(Vogal)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt