

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 922/2024-T

Tema: ISP – Contribuição do Serviço Rodoviário – Prova da Repercussão

SUMÁRIO:

I – A CSR/ISP- Consignação da CSR são devidas ao Estado pelo SP, sendo desconhecidos os termos do contrato de fornecimento de combustível celebrado ou da relação comercial entre a Requerente e o SP, designadamente a repercussão ou não da CSR e a sua incorporação no preço do combustível adquirido.

II – 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 CSR e a possibilidade ou não de ser repercutida, a mesma não se apresenta discriminada nas faturas emitidas pelo SP.

III – Assim, não se apresenta possível confirmar a factualidade invocada pela Requerente sobre o pagamento indevido da CSR. Os documentos apresentados, quer na forma, quer no conteúdo, não se apresentam suficientes e adequados para comprovar o pagamento efetivo do imposto pela Requerente.

IV – A prova da repercussão no consumidor final de impostos indiretos suportados pelo operador económico e do enriquecimento sem causa do mesmo em virtude da sua restituição não pode ser efetuada através de meras presunções.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Luís Menezes Leitão e António Manuel Melo Gonçalves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A... LDA, pessoa coletiva com o n.º..., com sede em ..., ...-... ..., Viseu, ora Requerente/Impugnante, Considerando e visando a sua pretensão de decisão e pronúncia do seu pedido de revisão oficiosa do ato tributário de liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos – Contribuição de Serviços Rodoviários referentes às declarações e liquidações de 2020-01 até 2022-12, ao abrigo do art.ºs 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, e art.ºs 3.º e seguintes do Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto e art.ºs 35.º e 37.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro em conjugação com os art.ºs 65.º e 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e art.ºs 9.º, 10.º e 44.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), no valor global de 406.723,35 € (quatrocentos e seis mil, setecentos e vinte e três euros e trinta e cinco cêntimos) (cfr. Documentos n.ºs 1 a 590, ora juntos e dados por reproduzidos), veio apresentar o seu Pedido de constituição de Tribunal Arbitral para decisão e pronúncia arbitral, porque é admissível, está em tempo e tem legitimidade, em conjugação com os art.ºs 99.º e 102.º, n.º 1, al. d) e ss., todos do Código de Procedimento e Processo Tributário (doravante apenas CPPT), e art.ºs 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.º 1, al.a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, versão atualizada).

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 1 de agosto de 2024.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 19 de

setembro de 2024, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 8 de outubro de 2024, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 10 de novembro de 2024.

Por despacho de 3 de dezembro de 2024, o TAC proferiu o seguinte despacho:

“1. Notifique-se a Requerente para exercer, no prazo de 10 dias, o direito de resposta quanto à matéria da exceção invocada pela Requerida.

2. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

3. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar da presente notificação.

5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

A Requerente respondeu às exceções.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a. No contexto da atividade exercida pela Requerente, esta necessitou de recorrer ao uso de gasolina e gasóleo para abastecimento dos seus veículos (cfr. Documentos n.ºs 1 a 590).
- b. Neste sentido, nas faturas correspondentes ao abastecimento supramencionado, consta repercutido, o Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP), a Contribuição de Serviço Rodoviário e outros tributos.
- c. Assim, e com base nas declarações por esta realizadas, a Requerida Impugnada procedeu a actos de liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, Contribuição de Serviços Rodoviários e outros tributos, relativos aos meses de Janeiro de 2020 a Dezembro de 2022, que foram repercutidos pelas gasoleiras na aqui Requerente Impugnante.
- d. Em causa as liquidações da Contribuição Serviço Rodoviário resultadas do art.º 1.º da Lei 55/2007, de 31 de Agosto: A presente lei cria a contribuição de serviço Rodoviário, que visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E., e determina as condições da sua aplicação.
- e. Assim, o valor total de CSR de Janeiro de 2020 a Dezembro de 2022 a rever:

CSR a reembolsar	406 723, 35 €
------------------	-------------------------

- f. O valor de CSR a rever entre Janeiro de 2020 e Dezembro de 2022 perfaz o valor total de 406 723, 35 € ◊ (correspondentes ao valor da multiplicação de 0,111 vezes o total de litros de gasóleo anteriormente enunciados conjuntamente com

a multiplicação de 0,87 vezes o total de litros de gasolina anteriormente enunciados).

- g. Nesse sentido a prova apresentada nos autos, por razões inerentes à aplicação deste objetivo e, conseqüentemente, a prova de que as faturas foram efetivamente liquidadas, bem como a Contribuição Sobre os Serviços Rodoviários.
- h. A esse respeito a prova documental junta neste pedido de documentos n.ºs 1 a 590.
- i. Sendo este o objeto do pedido de revisão oficiosa.
- j. Por essa razão, a Requerente Impugnante apresentou o seu pedido de revisão oficiosa, quanto ao Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, designadamente quanto à Contribuição de Serviços Rodoviários de Janeiro de 2020 a Dezembro de 2022, junto da Requerida Impugnada (cfr. Documento n.º 592).
- k. A Impugnada/Requerida não proferiu qualquer decisão quanto ao pedido de revisão oficiosa, tendo-se formado a presunção de indeferimento tácito, nos termos previstos nos art.ºs 54.º a 57.º e 78.º, todos da LGT em conjugação com o art.º 102.º, n.º 1, al. d), do CPPT.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

I – POR EXCEÇÃO

DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL EM RAZÃO DA MATÉRIA

- a. A Autoridade Tributária está vinculada à jurisdição dos Tribunais arbitrais nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, sendo o objeto desta vinculação definido pelo artigo 2.º do mesmo diploma, o qual dispõe que:
- b. “Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.”
- c. Daqui decorre que foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a impostos, aqui não se incluindo tributos de outra natureza, tais como as contribuições.
- d. Sendo que, no caso em apreço, está em causa a apreciação da legalidade da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e respetivas liquidações.
- e. Ora, 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.
- f. A este propósito, veja-se o artigo 4º da LGT onde o legislador não só definiu no nº 1 quais os tributos que considera enquadrados na noção de “imposto”, como vem, ainda, atribuir essa qualidade a determinadas contribuições especiais, definindo no nº 3 aquelas que devem também ser consideradas como um imposto, no qual, contudo, não se inclui a CSR.
- g. Se o legislador pretendesse atribuir, também, essa qualidade à CSR, tê-la-ia, expressamente, enquadrado naquela definição, o que não fez.

DA ILEGITIMIDADE PROCESSUAL E SUBSTANTIVA DA REQUERENTE

- a. Nos presentes autos, vem a Requerente peticionar que sejam anuladas as liquidações de CSR referentes ao combustível por aquela adquirido às suas fornecedoras no período compreendido entre janeiro de 2020 e dezembro de 2022, determinando-se o reembolso de todas as quantias alegadamente suportadas pela Requerente a esse título, acrescidas dos respetivos juros indemnizatórios.
- b. Ora, resulta do articulado da Requerente que esta se considera parte legítima para a presente causa nos termos conjugados do n.º 1 e 2 do artigo 9.º CPPT e artigos 65.º e 18.º n.º 3 e 4 da LGT, por ter, alegadamente, suportado o encargo com a CSR.
- c. Aqui chegados, é importante desde logo salientar 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 (cfr. n.º 2 do artigo 15.º do CIEC).
- d. E, no âmbito dos impostos especiais de consumo, são sujeitos passivos, grosso modo, as entidades responsáveis pela introdução dos combustíveis no consumo, como já referido no artigo 29.º da presente resposta.
- e. Pelo que é a estas que são emitidas as respetivas liquidações de imposto, cabendo somente às mesmas identificar tais atos de liquidação e solicitar, em caso de erro, a sua revisão, com vista ao reembolso dos montantes cobrados (artigos 15.º e 16.º do CIEC).
- f. Estas disposições legais fundamentam-se no regime próprio dos impostos especiais de consumo, designadamente, por se tratarem de impostos monofásicos, que incidem apenas na fase da declaração para consumo, o que, regra geral, ocorre uma única vez.

-
- g. Diferentes são os impostos plurifásicos, como é o caso do IVA, que incidem em todas as fases do circuito económico, através do crédito do imposto a jusante e do débito a montante.
- h. À opção do legislador não terá, certamente, sido alheio o facto de a liquidação do ISP, que tem por base as declarações de introdução no consumo, abranger vendas efetuadas a um vasto conjunto de entidades que são totalmente alheias à relação jurídica tributária.
- i. Assim, no âmbito dos impostos especiais sobre o consumo, encontra-se previsto no CIEC um regime específico, e, conforme referem Sérgio Vasques e Tânia Carvalhais Pereira: “O reembolso por erro corresponde, materialmente, à revisão do ato tributário, com fundamento em erro dos serviços, previsto no artigo 78.º da LGT, aqui com um prazo mais curto de 3 anos” (in “Os Impostos Especiais de Consumo”, Editora Almedina, 2016, a págs. 364).
- j. Inexistindo, assim, qualquer dúvida de que, no que concerne aos impostos especiais sobre o consumo, o regime previsto no CIEC (artigos 15.º a 20.º) 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.
- k. O que decorre, expressamente, do n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que criou a CSR, ao estabelecer que, quanto às matérias de “liquidação, cobrança e pagamento” da CSR, se aplica o CIEC, disciplina regulada no Capítulo II, da Parte Geral, relativo, precisamente, à liquidação, cobrança e pagamento, no qual se inserem as disposições relativas ao reembolso.
- l. Sendo que, tal como ocorre no âmbito dos IEC, e em outros tipos de impostos, as disposições especiais previstas nos respetivos códigos prevalecem sobre as normas gerais previstas na LGT e no CPPT.

- m. E, nos termos do artigo 15.º do Código do Impostos Especiais sobre o Consumo, apenas podem solicitar o reembolso do imposto pago os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto.
- n. Dispondo, também o n.º 1 do artigo 78.º da LGT, que a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária.
- o. O que corrobora o estabelecido no CIEC quanto ao titular do direito de revisão do ato tributário, já que, como decorre do n.º 2 do artigo 15.º, conjugado com o artigo 16.º daquele código, só podem solicitar a revisão oficiosa os sujeitos passivos e a administração tributária.
- p. Como tal, no âmbito dos IEC, de acordo com o estatuído nos artigos 15.º e 16.º do CIEC, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto.
- q. Estando tal possibilidade restringida, independentemente do tipo de erro ou da situação que motive o reembolso, ao sujeito passivo (aquele que declara para consumo e paga o imposto que deve em nome e por conta próprios) e que poderá, ou não, no momento da venda, ter transferido parte ou a totalidade desse encargo para outros intervenientes na cadeia de comercialização de combustíveis (distribuidores, grossistas, retalhistas, consumidores finais).
- r. Ora, no caso concreto, não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica dos repercutidos económicos ou de facto, não podendo as entidades, nas

quais alegadamente teria sido repercutido o imposto, apresentar pedidos de revisão ou de reembolso por erro.

- s. Não sendo a Requerente sujeito passivo nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 4.º do CIEC, por não corresponder à entidade responsável pela introdução dos produtos no consumo e pelo pagamento do ISP, e da CSR, não tem legitimidade nos termos supra nem para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral.
- t. E assim é na medida em que a Requerente não integra a relação tributária relativa à liquidação originada pela DIC.

DA INEPTIDÃO DO PEDIDO ARBITRAL – DA FALTA DE OBJETO

- a. A ineptidão da petição inicial ocorre quando, como no presente caso, esta contém deficiências que comprometem irremediavelmente a sua finalidade, determinando a nulidade de todo o processo e a absolvição da instância, conforme n.º 1 do artigo 186.º, n.ºs 1 e 2 do artigo 576.º, al. b) do artigo 577.º e al. b) do n.º 1 do artigo 278.º, todos do CPC, aplicáveis ex vi da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.
- b. Com efeito, 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.
- c. Conforme dispõe expressamente a alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, do pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral.

- d. A identificação do(s) ato(s) tributário(s) objeto do pedido é condição essencial para a aceitação do pedido de constituição do tribunal arbitral.
- e. Uma vez que, sendo aceite o pedido sem a identificação dos atos tributários cuja ilegalidade a Requerente pretende ver sindicada, não pode a Requerida exercer em toda a plenitude o contraditório nem pode o douto tribunal apreciar o pedido.
- f. Ora, no caso sub judice, analisado, quer o pedido arbitral, quer a documentação a ele anexa, em lado algum se encontra identificado qualquer ato tributário.
- g. A Requerente faz alusão aos atos tributários, sem que, em momento algum, identifique quaisquer atos de liquidação de ISP/CSR, nem as DIC submetidas pelo(s) sujeito(s) passivo(s) de ISP/CSR.
- h. A Requerente limita-se a identificar faturas de aquisição de combustíveis às suas fornecedoras, considerando que estas consubstanciam a repercussão de ISP/CSR, faturas estas que, no entanto, não comprovam qualquer ato tributário (e de onde também não resulta qualquer prova de repercussão da CSR, nem de pagamento de qualquer montante a título de CSR).
- i. O mesmo resulta da restante documentação anexa ao PPA.
- j. Pelo exposto, salvo douto e melhor entendimento, o pedido arbitral não preenche nem satisfaz os pressupostos legais de aceitação, uma vez que viola a al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, devendo, conseqüentemente, ser declarado inepto.

DA INEPTIDÃO DO PEDIDO ARBITRAL – DA ININTELIGIBILIDADE DO PEDIDO E A CONTRADIÇÃO ENTRE ESTE E A CAUSA DE PEDIR

- a. A Requerente apresenta como causa de pedir a ilegalidade dos atos de liquidação de CSR, designadamente por via da alegada violação do direito da União Europeia pelo regime jurídico da CSR,

- b. Formulando um pedido de anulação de liquidações que não identifica, através da mera impugnação da alegada repercussão, sem sequer identificar o nexo entre esta e aquelas,
- c. FÁ-lo, com assento na ideia errada de que vigora para a CSR um regime de repercussão legal e de que, a referida repercussão (que como já se viu é meramente económica) possa ser presumida.
- d. Apresentando como causa de pedir a desconformidade da CSR ao Direito da União e a desconformidade da Lei n.º 55/2007, de 32 de agosto com a legislação nacional e a constituição.
- e. Contudo não podemos inferir, da alegada ilegalidade das liquidações, a ilegalidade das alegadas repercussões.

DA CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO

- a. A falta de identificação dos atos de liquidação em discussão impede a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa das liquidações formulado pela Requerente.
- b. É que a contagem do prazo para a apresentação do referido pedido, inicia-se a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação (global).
- c. Para a apreciação da tempestividade da apresentação do pedido arbitral não pode deixar de ser previamente apreciada a questão da tempestividade do pedido de revisão, o que, como supra se demonstrou (face à não identificação dos atos tributários em litígio) é impossível.

- d. No entanto, caso assim não se entenda, o que apenas por *mero dever* e cautela de *patrocínio* se concebe, tudo leva a crer que o pedido de revisão oficiosa e, conseqüentemente, o pedido arbitral, são intempestivos.
- e. Ora, constata-se que a Requerente apresenta impugnação no tribunal arbitral em 30-07-2024, do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa remetido a 04-01-2024 à Autoridade Tributária e Aduaneira.
- f. Tomando por referência o alegado pela Requerente - aquisições no período compreendido entre janeiro de 2020 e dezembro de 2022 – temos que em 04-01-2024 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 na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- g. Razão pela qual, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa, fundamentado em erro imputável ao serviço, meio processual previsto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, de modo a fazer-se valer do prazo de 4 (quatro) anos aí então previsto para os casos de erro imputável aos serviços.
- h. No entanto, estando a Requerida vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado as liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços.
- i. No que respeita à existência de erro, tendo as liquidações de CSR sido efetuadas de acordo com a disciplina legal aplicável, é posição da AT que as mesmas não enfermam de qualquer vício, pois, encontrando-se estas em total consonância com as normas aplicáveis à factualidade que lhe está subjacente, são as mesmas legais (logo, isentas de erro), não tendo sido internamente proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral, o vício de violação de lei comunitária.

- j. Atendendo a que a Administração Tributária se limitou a fazer a interpretação das normas aplicáveis aos factos, sempre sobre o espectro do princípio da legalidade e, não tendo a prerrogativa de poder desaplicar normas com base num “julgamento” de pretensa desconformidade com o direito comunitário (atribuição reservada aos Tribunais), será forçoso concluir pela inexistência de imputabilidade aos serviços de “erro”, que fundamente um procedimento de revisão do ato tributário, nos termos da 2.^a parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- k. Nestes termos, o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente é de considerar extemporâneo (por desrespeito do prazo de 120 dias aplicável), sendo o presente pedido de constituição do tribunal arbitral, em consequência, intempestivo, determinando necessariamente a absolvição da Requerida do pedido.
- l. Ademais, e novamente 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.
- m. Pelo que, a acrescer ao facto de a Requerente não ser sujeito passivo de ISP/CSR e ao facto de não lograrem provar o pagamento dos respetivos valores, em 04-01-2024 já teria terminado o prazo de 3 (três) anos previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC para requererem o reembolso do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR, pelo menos no que se refere a todas as aquisições efetuadas pelas Requerente em datas anteriores a 04-01-2021, cfr. faturas juntas aos autos, como “Documentos n.º 1 a n.º 203”, anexos ao pedido arbitral.

- n. Face ao exposto, verifica-se que o vício do pedido arbitral decorrente da falta de identificação do(s) ato(s) tributário(s) em crise tem como efeito, entre outros, 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, conseqüentemente, da tempestividade do pedido arbitral.

II – POR IMPUGNAÇÃO

- a) Alega a Requerente ter pago/suportado, a título de CSR, a quantia global de € 406.723,35, por conta da aquisição de 3.662.121,01 litros de gasóleo e 2.619,76 litros de gasolina às suas fornecedoras, no período compreendido entre janeiro de 2020 e dezembro de 2022, conforme decorre das respetivas faturas.
- b) Sucede que, não logra a Requerente fazer prova do que alega, designadamente que a Requerente pagou e suportou integralmente o encargo do pagamento da CSR por repercussão.
- c) Pelo que, não se aceita e se impugna, nessa medida, o vertido nos artigos 3.º, 9.º, 10.º, 12.º 25.º, 29.º, 30.º, 35.º, 36.º, 37.º, 38.º, 46.º, 88.º do pedido arbitral, colocando-se em causa e não se podendo dar como provada a alegada 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.
- d) Sendo relevante frisar que não é admissível, a posteriori, que se confundam as regras do ónus da prova e respetivas conseqüências legais com quaisquer construções de raciocínio que eventualmente equacionem e se baseiem em “presunções” sem qualquer sustento fáctico ou legal, sob pena de subversão inconstitucional do sistema do ónus da

- prova e de princípios que merecem tutela constitucional, designadamente segurança jurídica.
- e) Nem é admissível que, atenta a regra geral prevista no n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil, se diga que incumbe à AT fazer a prova da não repercussão, entendendo a jurisprudência que, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, a maior complexidade da prova de factos negativos necessitará de ter como resultado uma menor exigência probatória por parte do magistrado, mas não uma inversão do ónus da prova (cf. acórdão do STA de 17-12-2008, proferido no Processo n.º 0327/08).
- f) Sendo que, de acordo com o artigo 344.º do Código Civil (Inversão do ónus da prova), as regras do ónus da prova (previstas nos artigos 342.º e 343.º) só se invertem quando haja presunção legal, dispensa ou liberação do ónus da prova, ou convenção válida nesse sentido, e, de um modo geral, sempre que a lei o determine ou quando a parte contrária tiver culposamente tornado impossível a prova ao onerado, situações que não se verificam no caso em concreto.
- g) Pelo que, exigir que seja a Requerida a fazer prova de que não houve repercussão, isto é, fazer prova de facto negativo, configura uma exigência de prova diabólica, a qual é inconstitucional por violação dos princípios da proporcionalidade, da tutela jurisdicional efetiva e do processo equitativo, preceituados nos artigos 2.º e 20.º da Constituição da República Portuguesa, e do direito ao contraditório e à ampla defesa.
- h) Não se podendo, igualmente, presumir a existência de repercussão quando, como acima se explanou, estamos perante uma repercussão que não é legal, mas meramente económica ou de facto, ao contrário da repercussão legal prevista em sede de IVA, conforme artigo 37.º do Código de IVA e em sede de IS, conforme artigo 3.º do Código de IS.
- i) Em suma, e como consta da decisão arbitral proferida no Processo n.º 452/2023-T,

- j) "A prova de um facto positivo da repercussão económica/fiscal da CSR impende sobre quem a invoca - a Requerente -, por forma a comprovar a qualidade de entidade repercutida no âmbito da relação jurídico-tributária da CSR." (Destacado nosso)
- k) Como se dizia, sucede que não logra a Requerente fazer prova do que alega, designadamente sobre o alegado facto de ter pago/suportado integralmente o encargo do pagamento da CSR, que as fornecedoras de combustível alegadamente repercutiram nas respetivas faturas.
- l) Pelo que não se aceita e se impugna, nessa medida, o vertido nos artigos do pedido arbitral relativos ao pagamento da CSR, colocando-se em causa e não se podendo dar como provado que a Requerente tenha pago na íntegra a CSR alegadamente repercutida na aquisição das quantidades de combustível em apreço e a correspondência dos documentos juntos com o pedido arbitral, com a realidade dos factos.
- m) Desde logo, a Requerente não logra fazer prova de que a(s) entidade(s) que apresentou(aram) as declarações de introdução no consumo (DIC) dos produtos petrolíferos que deram origem aos atos de liquidação de ISP/CSR, ora impugnados, e que entregou(aram) ao Estado os respetivos valores apurados, repercutiram a jusante a totalidade da CSR liquidada.
- n) Conforme supra referido, não estando identificadas quaisquer liquidações de ISP/CSR praticadas com base nas declarações de introdução no consumo submetidas pelo(s) sujeito(s) passivo(s) de ISP/CSR, inexistente prova inequívoca de quem terá suportado originária e efetivamente o encargo da liquidação da CSR.
- o) Sendo que as fornecedoras C... LDA e D... GMBH atuaram como meras intermediárias na comercialização dos combustíveis.
- p) Ora, em harmonia com o que se referiu supra, impugna-se o vertido no pedido arbitral relativo à repercussão da CSR liquidada pelos sujeitos passivos de ISP/CSR, não se pode dar como provado:

-
- Quem foi(ram) o(s) efetivo(s) sujeito(s) passivo(s) de ISP/CSR que introduziu(ram) no consumo os produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente ao longo do período em causa, e se aquele(s) repercutiu(ram) a jusante, o encargo parcial ou total, da CSR liquidada;
 - Nem que as suas fornecedoras suportaram, elas próprias a CSR liquidada pelo(s) sujeito(s) passivo(s) de ISP/CSR, condição essencial para que esse encargo pudesse vir a ser “repassado” à Requerente.
- q) Pelo que, no caso sub judice, inexistente prova de quem terá suportado originária e efetivamente o encargo da liquidação da CSR, sendo que só a partir daí, será possível atestar da sua repercussão a jusante e, além disso, fazer a reconstrução integral do circuito de (re)venda para efeitos de apuramento de quem suportou, a final, o encargo total ou parcial, da CSR liquidada.
- r) De igual modo, impugna-se o teor dos documentos juntos ao pedido e identificados como “Atos Tributários/Liquidações”, os quais não passam de meras tabelas que reproduzem o artigo 35.º da petição e que refletem os dados das faturas anexas.
- s) Impugna-se igualmente o teor das faturas anexas ao pedido arbitral, (identificadas como Documentos n.º 1 a n.º 590) porquanto não servem como prova dos factos alegados pela Requerente.
- t) Diga-se novamente, que das faturas apresentadas apenas constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas qualquer referência a montantes pagos a título de CSR, sendo absolutamente omissas nesse aspeto.
- u) O que se comprova com o sistema e-fatura, e sistema SAFT-T, que apenas indicam o IVA associado a cada venda de combustível efetuado, não existindo qualquer tipo de informação relevante para a identificação das DIC e respetivas liquidações de ISP/CSR a montante.

-
- v) Não tendo sido, também, apresentados, além disso, quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado do ISP/CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC) e das Declarações Aduaneiras de Importação/Documentos Administrativos Únicos (DAI/DAU) com averbamento do número de movimento de caixa.
- w) Acresce que as faturas apresentadas pela Requerente contêm uma parcela com a designação “desconto”, sem descritivo da respetiva natureza e conteúdo, o que contribui para a falta de rigor e, por si só, suscita dúvidas quanto a própria presunção da repercussão da CSR, pelo menos no que se refere ao seu quantum.
- x) Assim, em conformidade com o demonstrado, considera-se que nenhum dos elementos de prova apresentados, sustentam qualquer alegado facto invocado no pedido arbitral, nomeadamente que o valor pago pelos combustíveis que a Requerente adquiriu, tem incluída a totalidade (ou sequer, parte) da CSR paga pelo sujeito passivo de ISP/CSR, nem constitui prova bastante quanto aos valores alegadamente pagos/suportados a título de CSR, o que deve ser devidamente valorado em termos de prova, sendo certo que impendia sobre a Requerente o ónus de tal prova.
- y) Tal como impendia sobre a Requerente o ónus de provar que o preço dos serviços prestados aos seus clientes, não comportou, a jusante, a repercussão da CSR, por forma a poder sustentar que suportou de forma efetiva o encargo daquele tributo.
- z) Para além disso, a Requerente nem sequer demonstra registo ter diligenciado junto das suas fornecedoras B... LDA, C... LDA, e D... GMBH, no sentido de obter informações e registos específicos que permitissem de alguma forma indicar os verdadeiros sujeitos passivos que entregaram as liquidações de CSR em questão.
- aa) Sendo ainda desconhecida a política de formação de preços das fornecedoras, ao longo de todo o período das aquisições em causa.

bb) Face a todo o exposto, considera-se que nenhum dos elementos de prova apresentados, sustentam qualquer alegado facto invocado no pedido arbitral.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades, no entanto terão de ser apreciadas as exceções invocadas pela Requerida.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) No contexto da atividade exercida pela Requerente, esta necessitou de recorrer ao uso de gasolina e gasóleo para abastecimento dos seus veículos (cfr. Documentos n.ºs 1 a 590).
- b) Neste sentido, nas faturas correspondentes ao abastecimento supramencionado, consta repercutido, o Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP), a Contribuição de Serviço Rodoviário e outros tributos.
- c) Assim, e com base nas declarações por esta realizadas, a Requerida Impugnada procedeu a atos de liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos,

Contribuição de Serviços Rodoviários e outros tributos, relativos aos meses de Janeiro de 2020 a Dezembro de 2022.

d) Assim, o valor total de CSR de Janeiro de 2020 a Dezembro de 2022 a rever:

CSR a reembolsar	406 723, 35 €
------------------	-------------------------

e) Por essa razão, a Requerente Impugnante apresentou o seu pedido de revisão oficiosa, quanto ao Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, designadamente quanto à Contribuição de Serviços Rodoviários de Janeiro de 2020 a Dezembro de 2022, junto da Requerida Impugnada (cfr. Documento n.º 592).

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cfr.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC),

aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

A Requerente manifestou a sua discordância com os atos tributários inerentes à liquidação de CSR, inicialmente perante a Requerida e, face ao indeferimento tácito, apresentou pedido de pronúncia arbitral perante a CAAD, como exposto supra.

A Requerida na resposta veio alegar as diversas exceções supracitadas, as quais serão apreciadas no ponto seguinte.

IV.2.A. EXCEÇÕES

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

A) DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL EM RAZÃO DA MATÉRIA

O TJUE no despacho proferido no processo C-460/21, a 7 de fevereiro de 2022, afirma-se que a CSR foi criada com uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita (imposto), não lhe estando subjacente qualquer “motivo específico” de política ambiental, energética ou social, dando-se por reproduzidos os demais argumentos.

As taxas da CSR possuem valor fixo, estabelecido na própria Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, incidindo sobre os litros do produto transacionado/introduzido no consumo e não sobre o valor da transação, reforçando a sua natureza de imposto específico, uma vez que possui um valor fixo, independente do nível de preço. O mesmo se aplica ao ISP-Conservação de Serviço Rodoviário.

Quando ao demais afirmado pela Requerida sobre a incompetência do Tribunal, observa-se que na interpretação das peças processuais devem observar-se o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, pelo que o Tribunal deve extrair da redação dada ao pedido na petição inicial o sentido mais favorável aos interesses do peticionante.

Observa anterior decisão e respetiva fundamentação, concluindo, em síntese, que “não procede a alegada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral em virtude da natureza do tributo, uma vez que a competência dos tribunais arbitrais abrange a apreciação das pretensões dos sujeitos passivos referentes a qualquer espécie de tributo, nos termos do art.º 2.º do RJAT; e também não se verifica a falta de vinculação prévia da Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais no presente processo, por força do art.º 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que limita essa vinculação prévia às “pretensões relativas a impostos” (...) Nos termos do corpo do art.º 99.º do CPPT, “constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade”, entendendo-se que aqui se inclui a ilegalidade abstrata da liquidação (CAAD, decisão arbitral de 31.01.2018, proc. n.º 104/2017-T).” – Cf. Proc. 304/2022T.

Acresce, estarmos perante uma questão jurídica que integra a competência do Tribunal arbitral, relacionada com a apreciação de atos tributários e respetiva legalidade da liquidação

da CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, por ser um tributo desconforme ao Direito da União Europeia, nomeadamente, ao n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16/12/2008, tendo por base o entendimento sufragado pelo despacho proferido pelo TJUE em 07/02/2022, no Proc. C-460/21.

Termos em que se conclui pela regular constituição e competência material do Tribunal arbitral – Cf. al. a) n.º 1, art.º 2.º e art.º 4.º, ambos do RJAT. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

B) DA ILEGITIMIDADE PROCESSUAL E SUBSTANTIVA DA REQUERENTE

Quando é cobrado imposto em violação do direito da União Europeia, tem sido entendido que subsiste a obrigação de restituí-lo ao sujeito passivo (SP), nos termos da lei e da jurisprudência da EU e nacional, salvaguardadas situações de enriquecimento sem causa.

O pedido em apreciação consiste em saber se nos termos desses ordenamentos jurídicos, os restantes intervenientes nas operações comerciais e, em regra, os contribuintes consumidores finais a quem o imposto possa ter sido repercutido e que o possam ter suportado economicamente têm o direito de exigir diretamente da Requerida/Estado a apreciação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto indevidamente pago, caso seja provado ter sido acrescido ao preço de compra do bem/produto por eles adquirido.

As empresas petrolíferas, em regra, repercutem o ISP e, no caso a CSR, nos operadores a jusante. Enquanto impostos aplicados ao consumo, estes caracterizam-se pelo facto de o seu encargo financeiro poder ser repercutido -repercussão fiscal - nos intervenientes na atividade comercial, maxime, no consumidor final.

A legitimidade deve ser enquadrada no âmbito das relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a administração tributária e as pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas - têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e

quaisquer pessoas que provem um interesse legalmente protegido. - Cf. n.º 2 do art. 1.º e art.º 65.º da LGT.

Nos termos da alínea a) do n.º 4 do art.º 18.º da LGT assiste o “direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias” a quem “suporte o encargo do imposto por repercussão legal”.

Nesse sentido, o CPPT contém uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido” – Cf. art. 9.º do CPPT.

No caso da CSR alegadamente paga pela Requerente, enquanto consumidor final, existe a demonstração de um interesse legalmente protegido e que merece a tutela do direito, porquanto é no contribuinte consumidor final que, em regra, recai o pagamento dos tributos indiretos.

Por fim, atenta a jurisprudência da UE, o “Tribunal de Justiça referiu expressamente a possibilidade de o comprador final poder exigir, diretamente às autoridades nacionais, a restituição do montante do imposto indevido cujo encargo suportou” – Cf. Acórdão Comateb e O (-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20) de 14 de Janeiro de 1997.”

A plena eficácia do direito de reparação e a proteção efetiva dos contribuintes poderia ficar manifestamente prejudicada perante uma interpretação restrita no sentido de apenas os SP (no caso de CSR) gozarem do direito de ação e de pedirem o reembolso ao Estado – artigos 4.º a 12.º e 15.º a 20.º do CIEC, limitando-se formalmente a outros sujeitos da relação tributária a efetiva reparação dos prejuízos incorridos - os contribuintes que possam ter suportado efetivamente o imposto e ser objetivamente lesados pelos respetivos atos de liquidação.

Nesse sentido, afirma-se: “Por conseguinte, no caso em que um Estado-Membro tenha cobrado um imposto especial sobre o consumo em violação do direito da União e o sujeito passivo tiver repercutido este sobre o seu cliente, um direito a indemnização deste cliente contra o Estado não pode ser recusado com o fundamento de que é de excluir de antemão um nexo de causalidade direto entre a cobrança do imposto e o dano do cliente.” – Cf. Proc. C-94/10, conclusões referidas.

Termos em que a Requerente, na qualidade de consumidor final dos produtos sujeitos a ISP e, subsequentemente a CSR, a quem este imposto possa ter sido repercutido, é titular de um interesse legalmente protegido e, ipso facto, de legitimidade processual, enquanto forma de acesso à justiça e de proteção dos direitos e reparação dos prejuízos que suportou com o pagamento da CSR considerada em desconformidade com o direito da União.

Por sua vez, o invocado pela Requerida direito de acesso à justiça, em matéria tributária, através da jurisdição civil contra o SP, o qual se limitou a cumprir a lei vigente e que, em princípio, não obteve qualquer ganho, mas antes um prejuízo, afigura-se que tal possibilidade seria muito difícil ou inexistente, na medida em que não ocorre nenhuma das situações previstas no artigo 476º do Código Civil. Observa-se que a repetição do indevido dependeria, ainda, do enriquecimento sem causa do SP, o qual, em regra, não ocorreu por ter entregado ao Estado um imposto que repercutiu no consumidor final.

Por fim, atento o princípio da efetividade deve ser reconhecido ao consumidor final, em regra, o repercutido de impostos indiretos, o direito de reclamar diretamente junto da administração tributária os montantes de imposto indevidamente liquidados e alegadamente pagos - (Cf. Acórdão do TJUE de 20 de outubro de 2011, Proc. C-94/10).

C) DA INEPTIDÃO DO PEDIDO ARBITRAL – DA FALTA DE OBJETO E DA ININTELIGIBILIDADE DO PEDIDO E CONTRADIÇÃO ENTRE ESTE E A SUA CAUSA DE PEDIR

A Requerida defende a que o pedido de pronúncia arbitral é inepto por a Requerente não identificar os atos que são objeto do pedido arbitral, como exige a alínea b) o n.º 2 do artigo 10.º do RJAT.

Diz, em suma o seguinte:

- Ora, no caso sub judice, analisado, quer o pedido arbitral, quer a documentação a ele anexa, em lado algum se encontra identificado qualquer ato tributário.

- A Requerente faz alusão aos atos tributários, sem que, em momento algum, identifique quaisquer atos de liquidação de ISP/CSR, nem as DIC submetidas pelo(s) sujeito(s) passivo(s) de ISP/CSR.
- A Requerente limita-se a identificar faturas de aquisição de combustíveis às suas fornecedoras, considerando que estas consubstanciam a repercussão de ISP/CSR, faturas estas que, no entanto, não comprovam qualquer ato tributário (e de onde também não resulta qualquer prova de repercussão da CSR, nem de pagamento de qualquer montante a título de CSR).
- O mesmo resulta da restante documentação anexa ao PPA.

O artigo 98.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 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 2.º, alínea e), daquele Código, e também o é no âmbito do processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

No artigo 186.º, n.º 1, do CPC, indicam-se as seguintes situações de ineptidão da petição inicial:

- 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 n.º 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».

No caso em apreço é manifesto que a ineptidão arguida pela AT não se enquadra nas referidas alíneas b) e c), pelo que só se pode aventar 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.

No entanto, percebe-se o que pretende a Requerente com os pedidos que formula: a anulação liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos – Contribuição de Serviços Rodoviários referentes às declarações e liquidações de 2020-01 até 2022-12, ao abrigo do art.ºs 15.º e 16.º do Código dos Imposto Especiais de Consumo.

A eventual dificuldade que a AT possa ter para identificar as liquidações que ela própria emitiu aos fornecedores de combustíveis relacionadas com as faturas em causa, é um problema de organização dos seus serviços, pelo que é ela própria quem deve suportar os seus hipotéticos inconvenientes.

Neste contexto, não era exigível à Requerente que identificasse 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 faturas 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 faturas, seria incompatível com 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 a Requerente impugnar contenciosamente atos que lhe aplicam tributação e lesam a sua esfera jurídica.

Pelo exposto, improcede a exceção da ineptidão do pedido de pronúncia arbitral.

D) DA CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO

Por último, invoca a Requerida a exceção de caducidade do direito de ação, para tanto sustentando que o pedido de revisão oficiosa apresentado e cuja declaração de ilegalidade da decisão foi peticionada é intempestivo.

Isto porque, segundo defende, o pedido de revisão oficiosa por iniciativa do sujeito passivo apenas pode ser apresentado dentro do prazo de 120 dias contado do termo do prazo do pagamento voluntário do tributo.

Refere, assim, o seguinte:

- a. Constata-se que a Requerente apresenta impugnação no tribunal arbitral em 30-07-2024, do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa remetido a 04-01-2024 à Autoridade Tributária e Aduaneira.
- b. Tomando por referência o alegado pela Requerente - aquisições no período compreendido entre janeiro de 2020 e dezembro de 2022 – temos que em 04-01-2024 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 na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- c. Razão pela qual, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa, fundamentado em erro imputável ao serviço, meio processual previsto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, de modo a fazer-se valer do prazo de 4 (quatro) anos aí então previsto para os casos de erro imputável aos serviços.
- d. No que respeita à existência de erro, tendo as liquidações de CSR sido efetuadas de acordo com a disciplina legal aplicável, é posição da AT que as mesmas não enfermam de qualquer vício, pois, encontrando-se estas em total consonância com as normas aplicáveis à factualidade que lhe está subjacente, são as mesmas legais (logo, isentas de erro), não tendo sido internamente proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral, o vício de violação de lei comunitária.
- e. Atendendo a que a Administração Tributária se limitou a fazer a interpretação das normas aplicáveis aos factos, sempre sobre o espetro do princípio da legalidade e, não tendo a prerrogativa de poder desaplicar normas com base num “julgamento” de pretensa desconformidade com o direito comunitário (atribuição reservada aos Tribunais), será forçoso concluir pela inexistência de imputabilidade aos serviços de “erro”, que fundamente um procedimento de revisão do ato tributário, nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

- f. Nestes termos, o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente é de considerar extemporâneo (por desrespeito do prazo de 120 dias aplicável), sendo o presente pedido de constituição do tribunal arbitral, em consequência, intempestivo, determinando necessariamente a absolvição da Requerida do pedido.
- g. Ademais, e novamente 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.
- h. Pelo que, a acrescer ao facto de a Requerente não ser sujeito passivo de ISP/CSR e ao facto de não lograrem provar o pagamento dos respetivos valores, em 04-01-2024 já teria terminado o prazo de 3 (três) anos previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC para requererem o reembolso do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR, pelo menos no que se refere a todas as aquisições efetuadas pelas Requerente em datas anteriores a 04-01-2021, cfr. faturas juntas aos autos, como “Documentos n.º 1 a n.º 203”, anexos ao pedido arbitral.
- i. Face ao exposto, 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.

Ora, o prazo de 4 anos previsto no artigo 78º nº 1 2ª parte da LGT, prossegue a Requerida, só é aplicável se o fundamento da revisão consistir em erro e esse erro for imputável aos serviços.

Erro esse que *in casu* não se verifica já que, de acordo com a Requerida, os atos de liquidação impugnados foram praticados ao abrigo dos artigos 4º e 5º da Lei 55/2007, não podendo a Requerida, que se encontra sujeita ao princípio da legalidade, deixar de aplicar quaisquer normas com base num julgamento de não conformidade com o direito comunitário.

Respondendo a esta exceção, defende a Requerente que o erro imputável aos serviços, ao abrigo do qual o artigo 78º da LGT permite a apresentação de pedido de revisão oficiosa no prazo de 4 anos, comporta não apenas o erro de facto como também o erro de direito, quer este resulte da má interpretação das normas legais em vigor ou da aplicação de normas desconformes com o bloco de legalidade que lhes serve de parâmetro, designadamente o Direito Europeu.

Em causa nos autos está a interpretação da norma contida no número 1 do artigo 78º da LGT, que dispõe o seguinte:

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

O dissenso entre a Requerente e a Requerida reside na interpretação da 2ª parte deste preceito, concretamente, em saber se a revisão oficiosa do ato pode ter lugar a pedido do sujeito passivo, ultrapassado o prazo da reclamação administrativa, por um lado, e, por outro lado, na interpretação da locução “erro imputável aos serviços”.

Vamos por partes.

No que diz respeito à possibilidade de, ultrapassado o prazo da reclamação administrativa, o sujeito passivo pedir a revisão oficiosa do ato tributário, parece-nos que tal questão se encontra há muito ultrapassada, já que, tendo a AT o dever legal de decidir os pedidos que lhe sejam formulados pelos interessados, não pode escusar-se a tomar a iniciativa de revisão oficiosa do ato tributário quando tal lhe seja pedido pelos interessados - neste sentido vejamos

se, entre outros, acórdãos do STA de 04MAIO2016, processo nº 0407/15 e de 29MAIO2013, processo nº 0140/13, ambos *in* www.dgsi.pt.

O mesmo se diga em relação à definição de “erro imputável aos serviços”, a qual, como defende a Requerida, se encontra há mais de 20 anos estabelecida na jurisprudência, no sentido de que tal erro comporta quer o erro de facto, quer o erro de direito.

Como bem se sumaria no recente acórdão do TCA Sul de 05NOV2020, disponível *in* www.dgsi.pt, “*I. Existindo uma obrigação genérica de a Administração Tributária atuar em plena conformidade com a lei, legalmente preceituada, desde logo, no artigo 266.º, nº2, da CRP e bem assim no artigo 55.º da LGT, qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração. II- Para a questão se subsumir no “erro imputável aos serviços”, constante no artigo 78.º, nº 1, da LGT importa, desde logo, que o contribuinte não tenha contribuído, por qualquer forma, para a emissão do ato de liquidação, ou seja, não pode existir uma conduta, seja ela ativa ou omissiva, que tenha determinado a emissão do ato de liquidação, nos moldes em que o foi.” (realce nosso).*

Sendo certo que tal ilegalidade poderá reconduzir-se à ilegalidade da liquidação (ilegalidade em concreto) ou à ilegalidade do tributo, isto é, à ilegalidade absoluta da liquidação (ilegalidade abstrata), comportando esta última a ilegalidade de normas nacionais violadoras do direito comunitário.

No caso dos autos, o fundamento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente e do subsequente pedido de pronúncia arbitral é a ilegalidade abstrata da CSR e não propriamente das liquidações efetuadas, as quais, como bem defende a Requerida, o foram em cumprimento do princípio da legalidade.

Em defesa da sua tese, defende ainda a Requerida que o erro imputável aos serviços, para efeito do disposto no artigo 78º nº 1 da LGT, no que à alegada violação do direito comunitário respeita, abrange apenas o erro na aplicação do direito comunitário que vincula diretamente todos os poderes públicos e os particulares, sem necessidade de qualquer lei nacional que o determine.

Entendemos ser esta questão perfeitamente inócua para o litígio em causa, já que, como é sabido, às diretivas comunitárias é reconhecido o efeito direto vertical, podendo, em

consequência, as respetivas normas ser invocadas diretamente pelos particulares junto dos tribunais, independentemente da sua aplicação direta, isto é, independentemente de esta vincular diretamente todos os poderes públicos e os particulares, sem necessidade de qualquer lei nacional que o determine.

Em suma, temos, assim, por assente, que (i) o pedido de revisão oficiosa pode ter lugar por iniciativa do sujeito passivo, quer dentro do prazo de reclamação administrativa, com base em qualquer fundamento, quer dentro do prazo de 4 anos, com fundamento em erro imputável aos serviços; (ii) o erro imputável aos serviços comporta quer o erro de facto, quer o erro de direito; e (iii) o erro de direito engloba o erro derivado da violação de qualquer norma de direito comunitário, independentemente de este vincular ou não diretamente os poderes públicos e os particulares.

Improcede, pois, a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela Requerida.

IV.2.B. SOBRE O MÉRITO DA CAUSA – SOBRE A ILEGALIDADE DAS LIQUIDAÇÕES DA CSR E O IMPOSTO ALEGADAMENTE SUPOSTADO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL POR REPERCUSSÃO FISCAL

A questão jurídica *sub judice* relaciona-se com a ilegalidade da liquidação da CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, por ser um tributo desconforme com o direito da União Europeia, nomeadamente, ao n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16/12/2008.

Por força do princípio do primado e da colaboração leal estabelecido no artigo 4º do TUE, as decisões do TJUE devem ser adequadamente observadas, sendo a decisão sobre a CSR amplamente seguida em decisões sobre a ilegalidade das respetivas liquidações - Proc. C-460/21, do TJUE.

De acordo com o referido entendimento do TJUE, diversos sujeitos passivos de ISP/CSR e outros interessados, têm vindo a suscitar junto do CAAD a ilegalidade dos atos tributários e subsequente o direito de reembolso do imposto indevidamente liquidado.

Na sequência do referido Proc. C-460/21, do TJUE, a Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro veio alterar significativamente a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, consignando parcialmente a receita do ISP ao serviço rodoviário, antes financiado pela CSR, agora eliminada.

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.

O pedido em apreciação consiste, desde logo, em saber se nos termos desses ordenamentos jurídicos, para além dos SP, o contribuinte consumidor final a quem o imposto seja presumivelmente repercutido e o possa ter suportado economicamente tem o direito de exigir diretamente da Requerida a revisão dos atos de liquidação e o reembolso de imposto indevidamente pago, no caso, da CSR repercutida no preço dos combustíveis adquiridos.

Como fundamento, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral visando a anulação da liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos – Contribuição de Serviços Rodoviários referentes às declarações e liquidações de 2020-01 até 2022-12, ao abrigo do art.ºs 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo.

Na sequência da apreciação das exceções invocadas pela Requerida e do reconhecimento da legitimidade da Requerente, consumidor final, esta tem um interesse legalmente protegido e o direito de ação e de interpelar diretamente a Requerida, por forma à revisão dos respetivos atos de liquidação de CSR e ser ressarcida dos prejuízos decorrentes do alegado pagamento indevido do imposto, caso confirmada a sua repercussão no preço dos produtos adquiridos.

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.

Na sequência da liquidação de imposto em violação do direito da União Europeia, o TJUE tem entendido que subsiste a obrigação de restituí-lo ao sujeito passivo (SP), nos termos da lei e da jurisprudência da EU e nacional, salvaguardando situações de enriquecimento sem causa – Cf. Proc. C 94/10, conclusões de 24 março de 2011.

A jurisprudência da UE afirma que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais «apreciar, à luz das circunstâncias de cada caso concreto, se o encargo do imposto foi transferido no todo ou em parte pelo operador para outras pessoas e, se for esse o caso, se o reembolso ao operador constitui enriquecimento sem causa» - cf. Acórdão Comateb e Acórdão C-566/07, Stadeco e cfr. Proc. 02185/17.8BEPRT - TCAN

Atenta a jurisprudência, o “Tribunal de Justiça referiu expressamente a possibilidade de o comprador final poder exigir, diretamente às autoridades nacionais, a restituição do montante do imposto indevido cujo encargo suportou” – Cf. Acórdão Comateb e O (-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20) de 14 de Janeiro de 1997.”

Sublinha-se que “No mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça referiu, contudo, que a restituição ao sujeito passivo do montante do imposto, apesar de este o ter repercutido sobre o comprador, equivaleria para aquele a um pagamento em dobro suscetível de ser qualificado como enriquecimento sem causa, sem que, porém, sejam remediadas as consequências da ilegalidade do imposto para o comprador. O Tribunal de Justiça reconheceu, assim, que o imposto contrário ao direito da União pode atingir economicamente outra pessoa para além do sujeito passivo e que existe uma necessidade de devolver o montante do imposto ao património desta pessoa.” Cf. Proc. C-94/10, conclusões, de 24 de março de 2011.

Nesse sentido, atentas as especificidades e casuísmo das respetivas operações comerciais, os elementos de prova são essenciais, inclusive para determinar quem efetivamente suportou imposto, o quantum efetivamente pago, pelo que nas referidas conclusões afirma-se ainda: “A jurisprudência do Tribunal de Justiça, de acordo com a qual a questão da repercussão ou não de um imposto indireto constitui uma questão de facto em cada caso concreto, na medida em que repercussão efetiva, total ou parcial, depende de vários fatores próprios a cada transação comercial” – Cf. Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, Les Fils de Jules Bianco e Girard (331/85, 376/85 e 378/85, Comateb e o. (já referidos) e Weber’s Wine World e o. (C-147/01).

Assim, “a reparação dos prejuízos através do direito ao reembolso tem também, por fim, efeitos sobre a questão de saber como poderão ser eliminadas as consequências económicas para o comprador final do imposto cobrado em violação do direito da União.” – Cf. conclusões citadas.

Termos em que o direito de reembolso do consumidor final da CSR face ao Estado pode ser reconhecido por motivos de equivalência e efetividade – Cf. Acórdãos de 6 de outubro de 2005, MyTravel (C-291/03) e de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05).

Acresce que o reembolso e reparação do dano seria manifestamente mais difícil caso apenas se admitisse a possibilidade de o consumidor final pedir indemnização ao sujeito passivo, como referido, pelo que o princípio da efetividade visa assegurar que o consumidor final se possa dirigir diretamente ao Estado para realizar os seus direitos e reparar os danos sofridos por pagamento de impostos ilegais.

Na falta de regulamentação, na EU e interna, de natureza processual ou substantiva, para o reembolso de impostos cobrados em violação do direito da União Europeia, cabe aos Tribunais a decisão de cada caso sub judice.

Termos em que o princípio da efetividade se apresenta especialmente relevante no sentido de tornar efetiva a aplicação das normas jurídicas, bem como assegurar que os direitos, garantias e deveres estabelecidos pela legislação sejam realmente aplicados e produzam os resultados pretendidos – no caso a proteção de direitos e a reparação dos prejuízos sofridos pelos contribuintes lesados.

A plena eficácia do direito de reparação e a proteção efetiva dos contribuintes poderia ficar manifestamente prejudicada perante uma interpretação restrita no sentido de apenas os SP (no caso de CSR) gozarem do direito de pedirem o reembolso ao Estado – artigos 4.º a 12.º e 15.º a 20.º do CIEC, limitando-se formalmente os titulares desse direito e impedindo-se a efetiva reparação dos prejuízos incorridos pelos contribuintes objetiva e efetivamente lesados, como referido.

Nesse sentido, afirma-se: “Por conseguinte, no caso em que um Estado-Membro tenha cobrado um imposto especial sobre o consumo em violação do direito da União e o sujeito passivo tiver repercutido este sobre o seu cliente, um direito a indemnização deste cliente contra

o Estado não pode ser recusado com o fundamento de que é de excluir de antemão um nexo de causalidade direto entre a cobrança do imposto e o dano do cliente.” – Cf. Proc. C-94/10, conclusões referidas.

No âmbito do reconhecimento do direito ao reembolso da CSR e de entre as diferentes interpretações possíveis dos regimes legais, deve privilegiar-se aquela que melhor concretize os direitos e garantias dos interessados, essencial, ainda, para adequada realização do princípio do acesso à justiça, porquanto para os direitos serem efetivos torna-se essencial que se reconheça aos cidadãos contribuintes a legitimidade para reivindicá-los perante os Tribunais, em especial, perante atos ilegais de liquidação de impostos.

O contribuinte consumidor final que demonstre que a CRS foi repercutida no preço dos produtos que adquiriu tem o direito de obter o reembolso da CSR indevidamente suportada, mediante o recurso aos meios de reação previstos na legislação tributária e, junto da AT, contestar diretamente os respetivos atos tributários – Vd nesse sentido o acórdão do TJUE de 14 de janeiro de 1997, *Société Comateb*, Procs. apensos C-192/95 a C-218/95, ponto 24.

A apreciação das liquidações de CSR, enquanto imposto indireto, implica conhecer todos os factos tributários que deram origem à receita desse imposto. A CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos a ISP, materializando-se nos atos de comercialização e o consumo desses produtos, sendo esses factos/acontecimentos que, de acordo com a lei, geram a obrigação tributária.

A liquidação de um tributo envolve diversos elementos fundamentais para sua correta execução, de entre os principais elementos da liquidação, tudo se inicia com o facto gerador, enquanto acontecimento da vida real previsto na lei que dá origem à obrigação tributária principal, ou seja, a obrigação de pagar o imposto. O conhecimento do facto gerador é o primeiro passo para a liquidação do imposto, pois define todos os elementos da respetiva relação jurídico-tributária.

O conhecimento preciso desse facto tributário, através dos respetivos elementos de suporte e de registo, revela-se essencial para verificar os direitos e as obrigações geradas, os intervenientes na relação tributária e a conformação dos respetivos direitos e deveres.

Assim, no caso *sub judice*, de ilegalidade das liquidações de CRS, por forma à respetiva apreciação, reposição da legalidade e subsequente ressarcimento dos contribuintes lesados é

crucial conhecer quem efetivamente pagou o imposto em cada um dos diferentes atos comerciais ocorridos.

O SP que entregou ao Estado o imposto indevidamente liquidado, em regra, é o titular do direito ao reembolso, caso não obtenha um benefício indevido pelo pagamento efetivo desse imposto pelo consumidor final – enriquecimento sem causa como referido.

Para esse efeito e no caso da CSR/ISP, a prova documental e objetiva do efetivo pagamento pelo contribuinte consumidor final é essencial para comprovar por quem o imposto, total ou parcialmente, foi suportado e pago.

Na apreciação das liquidações indevidas de CSR/ISP e o subsequente direito ao reembolso, reveste especial relevo o conhecimento preciso dos elementos, objetivos e subjetivos, que integraram os acontecimentos/factos tributários que estiveram na origem dessas liquidações. O rigoroso conhecimento desses elementos é essencial face à natureza do imposto indireto como a CSR, domínio em é essencial conhecer quem pagou efetivamente o imposto, a quem e quem efetuou a sua entrega ao Estado, por forma à adequada compreensão e apreciação das respetivas relações jurídico-tributárias e, subsequentes direitos e deveres.

Observa-se que a anulação «de um ato administrativo constitui a Administração no dever de reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado...» (...) e, no plano tributário, “em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade”, - Cf. n.º 1 do artigo 172.º do CPA, n.º 1 do artigo 173.º do CPTA e artigo 100.º da LGT.

Consequentemente, no pedido de reembolso pelo SP este deve demonstrar a repercussão do CSR e a AT apreciar os inerentes atos tributários e as operações materiais - factos tributários - que suportam e fundamentam os atos de liquidação e pagamento do imposto. A apreciação das liquidações e o reconhecimento do reembolso de CSR ao SP, implica, igualmente, conhecer se o SP economicamente suportou o imposto, tido por indevido, face à natureza e à prática da repercussão fiscal inerente a esse imposto.

“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 caso concreto, são identificadas as seguintes evidências, assinaladas pela Requerida:

- a) A Requerente não logra fazer prova de que a(s) entidade(s) que apresentou(aram) as declarações de introdução no consumo (DIC) dos produtos petrolíferos que deram origem aos atos de liquidação de ISP/CSR, ora impugnados, e que entregou(aram) ao Estado os respetivos valores apurados, repercutiram a jusante a totalidade da CSR liquidada.
- b) Não estão identificadas quaisquer liquidações de ISP/CSR praticadas com base nas declarações de introdução no consumo submetidas pelo(s) sujeito(s) passivo(s) de ISP/CSR, inexistente prova inequívoca de quem terá suportado originária e efetivamente o encargo da liquidação da CSR.
- c) Sendo que as fornecedoras C... LDA e D... GMBH atuaram como meras intermediárias na comercialização dos combustíveis.
- d) Os documentos juntos ao pedido e identificados como “Atos Tributários/Liquidações”, não passam de meras tabelas que reproduzem o artigo 35.º da petição e que refletem os dados das faturas anexas.

- e) Das faturas apresentadas apenas constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas quaisquer referências a montantes pagos a título de CSR, sendo absolutamente omissas nesse aspeto.
- f) O que se comprova com o sistema e-fatura, e sistema SAFT-T, que apenas indicam o IVA associado a cada venda de combustível efetuado, não existindo qualquer tipo de informação relevante para a identificação das DIC e respetivas liquidações de ISP/CSR a montante.
- g) Não tendo sido, também, apresentados, além disso, quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado do ISP/CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC) e das Declarações Aduaneiras de Importação/Documentos Administrativos Únicos (DAI/DAU) com averbamento do número de movimento de caixa.
- h) Acresce que as faturas apresentadas pela Requerente contêm uma parcela com a designação “desconto”, sem descritivo da respetiva natureza e conteúdo, o que contribui para a falta de rigor e, por si só, suscita dúvidas quanto a própria presunção da repercussão da CSR, pelo menos no que se refere ao seu quantum.

Assim, e perante a evidência das deficiências dos elementos, isso acarreta a respetiva consequência legal vertida no artigo 74.º, n.º 1 da LGT pois o ónus da prova de factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoque.

Ora, a CSR é devida ao Estado pelo SP, sendo desconhecidos os termos do contrato de fornecimento de combustível celebrado ou da relação comercial entre a Requerente e o SP, designadamente a repercussão ou não da CSR e a sua incorporação no preço do combustível adquirido.

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 CSR e a possibilidade ou não de ser repercutida, a mesma não se apresenta discriminada nas faturas emitidas pelo SP, tal como está perfeitamente demonstrado nos documentos n.º 1 a 590.

Assim, em conformidade com o demonstrado, considera-se que nenhum dos elementos de prova apresentados, sustentam qualquer alegado facto invocado no pedido arbitral, nomeadamente que o valor pago pelo combustível que adquiriu à sua fornecedora, tem incluída a totalidade (ou sequer, parte) da CSR paga pelo sujeito passivo de ISP/CSR, nem constitui prova bastante quanto aos valores alegadamente suportados a título de CSR, o que deve ser devidamente valorado em termos de prova, sendo certo que impendia sobre a Requerente o ónus de tal prova.

Tal como impendia sobre as Requerentes o ónus de provar que o preço dos serviços que presta e dos bens que vende aos seus clientes, não comporta, a jusante, a repercussão da CSR, por forma a poder sustentar que suportou de forma efetiva o encargo daquele tributo.

Assim, não se apresenta possível confirmar a factualidade invocada pela Requerente sobre o pagamento indevido da CSR. Os documentos apresentados, quer na forma, quer no conteúdo, não se apresentam suficientes e adequados para comprovar o pagamento efetivo do imposto pela Requerente.

Em anteriores decisões arbitrais, tem-se entendido que “A prova da repercussão no consumidor final de impostos indiretos suportados pelo operador económico e do enriquecimento sem causa do mesmo em virtude da sua restituição não pode ser efetuada através de meras presunções.” – Cf. Processo n.º: 304/2022-T – CAAD.

No sentido dessa posição, entende-se que a prova da repercussão do imposto (CSR) invocada pelo consumidor final (Requerente) deve ser objetiva e inequivocamente demonstrada por documentos que identifiquem claramente o efetivo pagamento do imposto, não podendo ser presumida, nem aceite, ainda, mediante mera “declaração” genérica (como aquela que é apresentada no requerimento de 30-01-2025) e sem os requisitos declarativos, maxime, quando as partes conhecem o conteúdos das suas relações comerciais e o SP se encontra legalmente obrigado a registar as respetivas operações/transações, quer para efeitos contabilísticos, quer para efeitos tributários.

E essa obrigação de informação existe e poderia ser fornecida pela Requerente no âmbito da sua relação contratual com o SP, o qual reúne, ainda, as condições de prestar as informações necessárias, completas e rigorosas ao contribuinte final/Requerente, a qual tem um interesse jurídico atendível nessas informações e registos detalhados e integrais, os quais

igualmente suportaram a CSR cobrada e a entregue ao Estado pelo SP, enquanto elementos essenciais para apreciar as liquidações de CSR controvertidas.

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.

Acrescente-se até que, no extremo, caberia à Requerente exigir e obter junto da fornecedora a correção das faturas, não sendo suficiente a declaração da Requerente de que suportou o imposto, motivo pelo qual os factos alegados carecem de prova legal.

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.

A Requerente vem pretender justificar a ocorrência de uma efetiva repercussão do imposto assenta em meros juízos presuntivos, e uma tabela própria (com cálculo e junção de faturas sem informações completas), 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, pelo que o presente pedido arbitral deve improceder na totalidade, com as legais consequências.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções invocadas pela Requerida;
- b) Julgar improcedente o presente pedido arbitral;
- c) Condenar a Requerente ao pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **406.723,35**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **6.732,00**, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de março de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Luís Menezes Leitão)

(com a declaração de que voto favoravelmente a decisão, considerando, no entanto, que, embora o Tribunal seja competente para apreciar a impugnação de liquidações da CSR, não o é para os actos de repercussão da mesma, não tendo a Requerente legitimidade para impugnar essas liquidações)

(António Manuel Melo Gonçalves)

(vencido nos termos da declaração anexa)

1. Se bem que, como pronúncia parcial emitida ao abrigo do artigo 22.º, n.º 1 do RJAT, concorde com o sentido decisório, voto vencido, por entender que a CSR escapa à competência da jurisdição arbitral, seja a mesma entendida como contribuição, como o legislador a denominou, ou como imposto, como a maioria da jurisprudência e esta própria decisão a considera, ou uma outra espécie tributária, sendo as decisões tomadas no respetivo âmbito pelos tribunais arbitrais suscetíveis de ficar afetadas pelo vício de pronúncia indevida.

2. O processo legislativo revela que entre o texto da autorização legislativa dada pela Assembleia da República através do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de 28.04.2010, e o texto da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03.2011, (portaria de vinculação) houve uma sucessiva redução do alcance da arbitragem tributária, facto que o Prof. Doutor Sérgio Vasques, que à época exercia as funções de Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, explicou num artigo publicado na Newsletter n.º 1 do CAAD.

Escreveu ele que «A arbitragem tributária, tal como contemplada no Regime da Arbitragem Tributária veio a apresentar âmbito mais estreito relativamente ao que figurava na autorização legislativa do orçamento de estado para 2010, pela consciência de que esta era, e continua a ser, uma experiência inovadora, que não vai sem os seus riscos. Foi também com precaução que a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, através da qual se vinculou a administração tributária ao regime, impôs vários limites desde logo atendendo à especificidade e ao valor das matérias

em causa, associando-se deste modo a Administração Fiscal a este mecanismo de resolução alternativa de litígios nos estritos termos e condições estabelecidas na Portaria»².

3. De uma autorização legislativa que previa a possibilidade de incluir a generalidade dos litígios relativos à liquidação de tributos, o legislador veio circunscrever a vinculação da administração tributária à apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e, dentro dos impostos cuja administração lhes está cometida, ainda criou uma restrição dentro da restrição, excluindo da arbitragem o conhecimento de certas pretensões relacionadas com a tributação por ela organicamente assegurada.

4. O artigo 2,º do RJAT, enquanto norma quadro, tem de ser interpretado no contexto da economia do diploma, não representando um «prius» relativamente às demais normas, mas simplesmente um «maximus» jurídico à disposição do legislador ou do regulamentador, não tendo qualquer supremacia, designadamente quanto ao artigo 4.º, norma de especificação restritiva e derogatória do âmbito arbitral.

O facto de o legislador ter remetido para portaria os termos e condições da vinculação não tem significado jurídico relevante, uma vez que se cinge a fixar os pressupostos de adesão da AT à vinculação, não densificando ou criando regras normativas de aplicabilidade.

Usou esta técnica legislativa, em vez de fixar no diploma de forma imediata aquilo que veio a fazer constar na portaria de vinculação, pela razão de estar, face a um mecanismo novo de resolução de conflitos tributários, em que as regras de funcionamento poderiam necessitar de alguns ajustamentos e esta ser a forma mais célere e simplificada de o poder fazer.

O legislador ordinário munuiu-se de um instrumento que lhe permite gradualmente fazer evoluir a intervenção da arbitragem no domínio dos tributos consoante os resultados que a mesma apresente, ou num sentido negativo, reduzindo por exemplo o montante máximo do valor da vinculação, ou num sentido positivo, eliminando a exclusiva competência dos organismos e serviços da AT para a apreciação de impostos, eventualmente alargando-a mesmo às taxas, (tributárias «strito sensu», incluindo portagens pagas no âmbito de concessões do Estado,

² In https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_out_2011.pdf.

contraordenações tributárias, ou de atos judiciais ou para-judiciais da área do Ministério da Justiça), ou até mesmo às próprias contribuições financeiras a favor de entidades públicas em que se se encontre investida de poderes de liquidação e cobrança. Para este efeito, basta eliminar a expressão «cujas administrações lhes esteja cometida».

5. O artigo 2.º da portaria de vinculação ao referir que os serviços e organismos (de administração de impostos), se vinculam à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida mencionadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, só faz sentido à luz da Lei Orgânica da AT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, a qual estabelece as missões e o quadro geral de atuação dos diversos serviços técnico-normativos, com a tipicidade e a especificação próprias da administração de cada tributo.

Doutro modo, se quisesse regular de forma extensiva a intervenção arbitral, bastava ter feito simplesmente uma referência aos organismos, (a DGCI e a DGAIEC), os quais, por natureza, são estruturados por serviços (técnico normativos, serviços de finanças e alfândegas), não havendo qualquer justificação para que o legislador no n.º 1, do artigo 3.º da portaria de vinculação, tenha repetido a mesma formulação da vinculação dos «serviços e organismos».

A persistência nesta aparente dupla redundância da referência aos serviços, tem de ser interpretada num quadro de adequada expressão do pensamento legislativo e não a uma mera e solta imprecisão terminológica, devendo ser tido em conta que o artigo 9.º, n.º 2 do Código Civil estabelece que não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

6. No âmbito dos quadros gerais de competência dos respetivos serviços técnico normativos da AT, decorrentes da publicação da portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, e sucessivas alterações, não se vislumbra a competência de qualquer serviço para relativamente à CSR desenvolver estudos e propor ações legislativas ou regulamentares para uma melhor cobrança, elaborar estudos técnicos e estatísticos de utilização das vias, fazer um acompanhamento da evolução da cobrança da sua receita e fazer o seu reporte superiormente, apreciar pedidos de isenção e redução da contribuição, elaborar os trabalhos preparatórios de previsão de cobrança e de despesa fiscal a fazer constar nos orçamentos de estado, em suma, tudo atribuições que

consubstanciam um poder de administração típico da generalidade dos impostos por ela administrados.

A AT tem uma direção de serviços com uma vocação abrangente para um conjunto de tributos que não tem propriamente uma cédula própria, e onde se incluem tributos de natureza diversificada, a Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, do Imposto Único de Circulação e das Contribuições Especiais, e se o legislador tivesse pretendido que a CSR fosse administrada pela AT, não teria deixado de a incluir.

7. Por isso, a nosso ver, a Requerida apresenta-se «stricto sensu» como uma mera prestadora de serviços de cobrança, pela qual é remunerada em função de uma percentagem de 2% do produto da CSR, cobrada a título de encargos de liquidação e cobrança, como é previsto no artigo 5.º, n.º 2 da Lei 55/2007.

Trata-se de uma situação semelhante a outras cobranças, caso dos direitos aduaneiros de importação e conexos, receita da União Europeia, os quais se viram expressamente excluídos do regime arbitral, (uma percentagem dos recursos próprios da União Europeia permanece na AT para a compensar dos custos administrativos da cobrança), ou à cobrança da contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos para o Serviço Nacional de Saúde (3% do produto da respetiva cobrança), ou da contribuição especial para a conservação dos recursos florestais (até 15% da receita),

8. O legislador entendeu denominar a CSR como uma contribuição a pensar no facto de a mesma ser cobrada a favor de uma entidade pública, e tal facto tem consequências.

Estando em causa o cumprimento de obrigações contratuais do Estado para com entidades terceiras, igualmente pertencentes à esfera pública, o Ministério Público, enquanto defensor da legalidade e da promoção do direito público, deve, conforme o artigo 14.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ser ouvido nos processos judiciais antes de ser proferida a decisão final, assim como estando em causa direitos do Estado fruídos por entidades autónomas, nos termos do artigo 24.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, as referidas entidades autónomas deveriam ter a possibilidade de intervir no próprio processo, através de mandatário próprio,

A via arbitral que o intérprete aceita como meio legal para reagir às impugnações da CSR posterga e não acautela os interesses processuais de todos os intervenientes no procedimento contratual, Estado e, em especial, Infraestruturas de Portugal, coartando-lhe o direito de fazerem valer os seus pontos de vista e a correspondente defesa dos seus interesses em primeira instância.

9. A CSR vigorou 15 anos (2007 a 2022) e a sua natureza jurídica apenas foi posta em causa praticamente 14 anos após a publicação ou seja, foi pacificamente aceite pela comunidade jurídica, que viu na sua criação, não uma forma de o Estado potenciar os seus rendimentos tributários, até porque foi criada a partir de uma redução do ISP no exato montante, mas um meio (ou um expediente, para) de assegurar estabilidade financeira a uma entidade que põe à disposição dos automobilistas a utilização de estradas onde possam consumir nos seus veículos o gásóleo e a gasolina que adquiriram.

Estando em causa uma alegada desconformidade com o direito europeu, a ser verificada pelos tribunais «a quo», caso estes se decidam pelo julgamento de que a CSR não prossegue «motivos específicos», na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não sendo considerado suficiente para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e os motivos específicos, uma enunciação genérica de objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental por parte da concessionária, será em função da adversidade das sentenças para o Estado, que tem o dever de defender o interesse público, ou das imposições de modificação do quadro de legalidade pelo Tribunal Constitucional, que os órgãos legiferantes reformularão o quadro legal e lhe atribuirão uma outra classificação em consonância, o que, aliás, já veio a acontecer com a publicação da Lei 24-E/2022.

10. No Despacho do Tribunal de Justiça de 7 de fevereiro de 2022 (Processo C-460/21, (Vapo Atlantic), decorre que a CSR é considerada um imposto, que não tem motivação específica em razão da sua estrutura, que não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários («não deixa transparecer, à primeira vista, uma real vontade de desencorajar a utilização quer dessa rede (de estradas) quer dos principais combustíveis rodoviários, como a gasolina, o gásóleo rodoviário ou o gás de petróleo liquefeito (GPL) automóvel» (ponto 33).

A CSR ao ser considerado um imposto (não específico) em razão, entre outras, de não desmotivar os consumos expõe os depositários autorizados à prática de atividades consideradas perniciosas, se bem que atento o atual desenvolvimento da indústria automóvel seja ainda um mal necessário, e coloca no limbo a sua classificação, pois assume em parte a natureza de imposto, uma vez que é paga obrigatoriamente sem que haja genericamente um retorno individualizado, e em parte a natureza de contribuição, pois pretende penalizar os operadores que pelo exercício de uma certa atividade contribuem para a degradação ambiental, sendo suscetível de se assumir como uma figura híbrida, a meio caminho entre o imposto e a contribuição, ou um «tertium genius» (conforme Gomes Canotilho/Vital Moreira, em CRP, Anotada, I Volume, página 1095, 4.ª Edição, Coimbra Editora).

Em resumo, independentemente de poder ser considerado um imposto, uma contribuição ou um tributo de uma terceira espécie, entendo que a CSR não está abrangida pela jurisdição arbitral em razão de a ilegalidade dos atos de liquidação de que padeça não pertencerem a um tributo administrado pela AT.

Não tendo a CSR ingressado no universo dos impostos administrados pela AT, as impugnações dos atos de liquidação de receitas fiscais entram na esfera de competência dos tribunais tributários, em conformidade com o artigo 49.º, n.º 1, alínea a), i), da Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro, que aprovou o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

António Manuel Melo Gonçalves