

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1063/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR). Conformidade com o direito europeu. Repercussão de impostos indiretos. Legitimidade ativa das entidades repercutidas. Ónus da prova da repercussão.

Sumário:

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

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

III – O ónus da prova da efetiva repercussão da contribuição de serviço rodoviário incumbe às entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional, carecendo de ser demonstrada através de documentos que identifiquem o efetivo pagamento do imposto, não podendo assentar em juízos presuntivos ou meras declarações genéricas.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., S.A., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., código postal ...-... ..., Oeiras, Lisboa, com número de pessoa coletiva e de identificação fiscal..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar a legalidade dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), referentes ao período de 29 de fevereiro de 2020 a 31 de dezembro de 2022, no montante global de € 183.134,91, e, bem assim, da decisão de indeferimento tácito do

pedido de revisão oficiosa contra eles deduzido, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma sociedade comercial, que se dedica à indústria de cerveja, malte, refrigerantes, bebidas de sumo, a gestão de marcas e atividades conexas.

No âmbito da sua atividade, no período compreendido entre 29 de fevereiro de 2020 a 31 de dezembro de 2022, adquiriu 1.657.546,99 litros de combustível, que corresponde a um montante de CSR pago de € 183.134,91, que lhe foi repercutido pela entidade fornecedora de combustível.

A Requerente juntou faturas e comprovativos de pagamento associados às aquisições de combustível e solicitou à sua fornecedora, B..., Lda., a emissão de declaração atestando a repercussão, limitando-se esta a remeter uma declaração em que assume “que transmitiu onerosamente gasolinas e gasóleos rodoviários à A..., S.A., NIPC ...”, que “na qualidade de sujeito passivo de Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), submeteu as correspondentes declarações de introdução no consumo e pagou o correspondente tributo às taxas legais aplicáveis à data”.

Em todo o caso, a prova da repercussão de CSR no preço dos combustíveis seria sempre presumida, como resulta das regras da experiência comum e da natureza dos impostos especiais sobre o consumo.

A Requerente junta também a proposta comercial de cartão frota apresentada pela B... da qual decorre que a relação entre as partes estava sujeita a disposições contratuais especiais, sendo que, nos casos de cartão frota, se dispensa a expressa referência aos valores de ISP e CSR nas faturas emitidas pelos fornecedores.

Os atos de liquidação de Contribuição de Serviço Rodoviário são ilegais por violação do direito europeu, nomeadamente por violação da Diretiva n.º 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, conforme o despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, tirado no Processo n.º C-460/21.

Concluiu a jurisprudência do Tribunal de Justiça que a Diretiva 2008/118 deve ser interpretada no sentido de que não prossegue “motivos específicos” na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários, e que os motivos específicos justificativos da imposição de outros encargos tributários sobre os produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo não podem reconduzir-se a razões puramente orçamentais.

No entanto, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que criou a Contribuição de Serviço Rodoviário, limita-se a referir que o imposto visa o financiamento da “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede rodoviária nacional, constituindo a contrapartida pela sua utilização, sendo que a receita é alocada à Infraestruturas de Portugal, S.A., enquanto entidade responsável pela exploração da rede rodoviária nacional.

Pelo que a afetação da receita proveniente da liquidação e cobrança da CSR à Infraestruturas de Portugal, S.A., como resulta da Lei n.º 55/2007, é insuscetível de demonstrar a existência de um motivo específico na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IEC, uma vez que se reconduz a uma finalidade puramente orçamental.

E, conseqüentemente, as liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário, referentes ao período de 29 de fevereiro de 2020 e dezembro de 2022, padecem de vício de ilegalidade, por violação da Diretiva n.º 2008/118/CE.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, suscita as exceções dilatórias da incompetência do tribunal em razão da matéria, ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, ineptidão da petição inicial e caducidade do direito de ação.

Quanto à matéria de fundo, considera que a Requerente não logrou fazer prova de ter adquirido e pago combustível e suportado o encargo do pagamento da CSR por repercussão, sendo que, atento o disposto no artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil, não incumbe à Requerida fazer a prova da não repercussão, nem é possível presumir a existência de repercussão quando, no caso, estamos perante uma repercussão meramente económica.

Além de que a Requerente não identifica quaisquer atos de liquidação de CSR e/ou datas em que aqueles teriam sido efetuados, em decorrência das DIC submetidas pelo sujeito passivo de ISP/CSR, que possa permitir estabelecer uma qualquer relação entre o combustível adquirido pela Requerente à sua fornecedora e as liquidações de CSR suportadas, a montante, pelo sujeito passivo.

Por outro lado, baseando-se nos considerandos 33. e 34. do despacho do TJUE proferido no Processo n.º C-460/21, a Requerida entende que o TJUE não declarou a existência de desconformidade do regime da CSR com a Diretiva Europeia e os objetivos que lhe estão subjacentes, analisados à luz da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, não são meramente orçamentais, mas visam a redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que constituem o motivo específico da criação da contribuição.

Conclui no sentido da declaração de extinção da instância com base nas exceções dilatórias e perentórias invocadas e, se assim se não entender, pela improcedência do pedido arbitral.

2. Notificada para se pronunciar sobre a matéria de exceção, a Requerente respondeu através do requerimento de 5 de fevereiro de 2025, concluindo pela improcedência de todas as exceções e questões prévias suscitadas pela Requerida.

Por requerimento de 10 de março de 2025, a Requerente juntou aos autos 8 documentos. Notificada para se pronunciar sobre os documentos juntos, através do despacho de 13 de março de 2025, a Autoridade Tributária respondeu através do requerimento do dia imediato.

Em 20 de março de 2025, realizou-se a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, também destinada à produção testemunhal arrolada pela Requerente.

As partes apresentaram alegações em 7 de abril e 2 de maio de 2025, respetivamente, em que mantiveram as suas anteriores posições.

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

Nos termos 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 RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 3 de dezembro de 2024.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, 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).

O processo não enferma de nulidades.

II – Saneamento

Incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria

4. A Autoridade Tributária começa por suscitar a questão da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria por considerar que a contribuição de serviço rodoviário

deve ser qualificada como contribuição financeira, e não como imposto, encontrando-se excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, defendendo a este propósito o entendimento expresso nos acórdãos proferidos nos processos arbitrais n.ºs 182/2019-T, 138/2019-T, 123/2019-T, que tiveram por objeto a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), e nos acórdãos proferidos nos processos arbitrais n.ºs 248/2019-T, 714/2020-T e 585/2020-T, que tiveram por objeto a Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético (CESE).

É esta a primeira questão que cabe analisar.

A competência contenciosa dos tribunais arbitrais em matéria de arbitragem tributária, tal como resulta do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), compreende a apreciação de pretensões que visem a “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta” e a “declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”.

O artigo 4.º, n.º 1, do RJAT faz ainda depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que deverá estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

E o diploma que, em execução desse preceito, define o âmbito e os termos da vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que no seu n.º 2, sob a epígrafe “Objeto de vinculação”, e com a alteração resultante da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, dispõe o seguinte:

“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, com exceção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação;

d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira;

e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo”.

A referência a serviços e organismos que se vinculavam à jurisdição arbitral era feita para a Direção-Geral dos Impostos e a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que foram, entretanto, extintas, tendo-lhes sucedido a Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Portaria n.º 112-A/2011, também chamada Portaria de vinculação, fixa, por conseguinte, um segundo nível de delimitação das pretensões que poderão ser sujeitas à jurisdição arbitral. Tratando-se de um mero regulamento de execução, a Portaria não poderia ir além do estabelecido na lei quanto ao âmbito de competência material dos tribunais arbitrais, mas poderia estabelecer restrições quanto ao âmbito da vinculação à arbitragem tributária, mormente por referência ao tipo de litígios e ao valor do processo.

Ainda a este propósito, o acórdão proferido no Processo n.º 48/2012-T, depois seguido por diversos outros arestos, consignou o seguinte:

“A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do [RJAT].

Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o artigo 4.º do RJAT estabelece que «a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos».

Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele artigo 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este tribunal arbitral”.

No caso, a Portaria de vinculação, aparentemente, estabelece duas limitações: refere-se a pretensões “relativas a impostos”, de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos tribunais arbitrais, e a impostos cuja administração esteja cometida à

Autoridade Tributária. Haverá de concluir-se, nestes termos, que a vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT que respeitem a impostos - com a exclusão de outros tributos - e a impostos que sejam geridos pela Autoridade Tributária.

5. A constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Lei Fundamental, pela revisão constitucional de 1997, que autonomizou as contribuições financeiras a favor das entidades públicas como uma terceira categoria de tributos.

A LGT, aprovada em 1998, passou a incluir entre os diversos tipos de tributos, os impostos e outras espécies criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições financeiras a favor das entidades públicas, definindo, em geral, os pressupostos desses diversos tipos de tributos no subsequente artigo 4.º.

A doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um *tertium genus* de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como *taxas coletivas*, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas. Como referem GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, “a diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas” (*Constituição da República Portuguesa Anotada*, I vol., 4ª edição, Coimbra, pág. 1095). Neste sentido, as contribuições são tributos com uma estrutura paracomutativa, dirigidos à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, distinguindo-se das taxas que são tributos rigorosamente comutativos e que se dirigem à compensação de prestações efetivas (SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, pág. 287).

Por outro lado, o Tribunal Constitucional tem também reconhecido a existência dessas diferentes categorias jurídico-tributárias, designadamente para efeito de extrair consequências quanto à competência legislativa, admitindo que as taxas e outras contribuições de carácter bilateral só estão sujeitas a reserva parlamentar quanto ao seu regime geral, mas não quanto à sua criação individual e quanto ao regime concreto, podendo portanto ser criadas por diploma legislativo governamental e reguladas por via regulamentar desde que observada a lei-quadro (cfr., entre outros, o acórdão n.º 365/2008).

Ou seja, não há dúvida que as contribuições financeiras se distinguem dos impostos.

6. A Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1.º), que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A.,

sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2.º).

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

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

O produto da Contribuição de Serviço Rodoviário constitui receita própria da atualmente denominada Infraestruturas de Portugal, S.A. (artigo 6.º).

A atividade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, que é objeto de financiamento através da Contribuição de Serviço Rodoviário foi atribuída, em regime de concessão, à EP - Estradas de Portugal, E. P. E. pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de novembro, que aprovou as bases da concessão e nas quais se prevê que, entre outros rendimentos, essa contribuição constitua receita própria dessa entidade (Base 3, alínea b)). E, por outro lado, nelas se estabelece, como uma das obrigações da concessionária, a prossecução dos “objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental” (Base 2, n.º 4, alínea b)).

7. À luz do regime jurídico sucintamente descrito, dificilmente se poderia concluir que a Contribuição de Serviço Rodoviário constitui uma contribuição financeira.

Como se refere no acórdão proferido no Processo n.º 269/2021, corroborado pelo acórdão tirado no Processo n.º 304/2022, a Contribuição de Serviço Rodoviário não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva. A contribuição é estabelecida a favor da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 3.º, n.º 2), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (artigo 6.º). No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da atividade da EP - Estradas de Portugal, E.P.E., a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (artigo 3.º, n.º 2).

Por outro lado, nada permite afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da atividade administrativa que se encontra atribuída à EP - Estradas de Portugal, E. P. E. é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários. Quando é certo que o artigo 2.º da Lei n.º 55/2007 declara expressamente que o “financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E. (...) é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável.”

Nestes termos, o financiamento da rede rodoviária nacional é assegurado pelos respetivos utilizadores, que são os beneficiários da atividade pública desenvolvida pela EP - Estradas de Portugal, E. P. E., verificando-se, no entanto, que a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”.

Não existindo, deste modo, qualquernexo específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos.

Por todo o exposto, a alegada exceção da incompetência material do tribunal arbitral com fundamento na qualificação da CSR como contribuição financeira, mostra-se ser improcedente.

8. A Requerida suscita ainda a exceção da incompetência do tribunal arbitral para conhecer do presente pedido por considerar que a jurisdição arbitral abrange unicamente os impostos que estejam sob a administração da Autoridade Tributária, e não se inserindo a CSR no conjunto dos impostos especiais sobre o consumo, cuja administração e gestão é da competência da Autoridade Tributária, a apreciação do pedido encontra-se excluída da competência do tribunal arbitral.

É esta a questão que cabe agora analisar.

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

A Lei Orgânica da Autoridade Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de dezembro, no artigo 2.º, sob a epígrafe “Missão e atribuições”, na parte que mais interessa considerar, consigna o seguinte:

1 - A AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção

da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.

2 - A AT prossegue as seguintes atribuições:

- a) Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas coletivas de direito público; [...].

Também a portaria de Vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira (Portaria n.º 112-A/2011, de 33 de março) estabelece, no proémio do artigo 2.º, que “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. A mesma norma contempla, nas alíneas subsequentes, diversas exceções à vinculação que não têm relevo para a situação do caso.

Como se deixou referido, os serviços e organismos referidos no artigo 1.º da portaria são a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, que foram extintos e substituídos pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Cabe ainda reter que a referência feita, no artigo 2.º, n.º 2, alínea a), da Lei Orgânica da Autoridade Tributária, à liquidação e cobrança dos impostos e demais tributos *que lhe incumbe administrar*, bem como a alusão, no proémio do artigo 2.º da portaria de vinculação, à apreciação das pretensões relativas a impostos *cujas administração lhes esteja cometida*, nada tem a ver com a categoria dos impostos ou tributos. E pretendem unicamente ressaltar o poder tributário próprio das regiões autónomas e das autarquias locais, que se encontram constitucionalmente previstos nos artigos 227, n.º 1, alínea i), e 238.º, n.º 4, da Lei Fundamental, e estão regulados na Lei das Finanças das Regiões Autónomas (artigos 25.º e segs.) e no Regime Financeiro das Autarquias Locais (artigos 15.º e 17.º).

Como se deixou esclarecido, a CSR tem a natureza de um imposto, e como resulta do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação, entre outras, de pretensões relacionadas com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos.

A Requerente formulou um pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade do ato de liquidação de CSR referente ao período de 29 de fevereiro de 2020 a 31 de dezembro de 2022.

A liquidação incumbe à Autoridade Tributária, sendo aplicável o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na Lei Geral Tributária e no Código de

Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações (artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007).

Não pode, por conseguinte, subsistir dúvida quanto à competência contenciosa do tribunal arbitral quanto ao pedido de declaração de ilegalidade em causa.

Ilegitimidade processual e substantiva da Requerente

12. A Autoridade Tributária alega que se verifica a ilegitimidade processual da Requerente tendo em consideração que apenas os sujeitos passivos que declararam a introdução dos produtos para consumo e efetuaram o pagamento do imposto, podem solicitar a anulação das liquidações e o reembolso por erro na liquidação.

Analisando esta questão, cabe começar por referir que, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, do CPTA, subsidiariamente aplicável, e da correspondente disposição do artigo 30.º, n.º 3, do CPC, a legitimidade processual é aferida pela relação jurídica controvertida tal como é apresentada pelo autor. E, deste modo, há que atender à relação jurídica tal como o autor a apresenta e configura, isto é, à pretensa relação jurídica, e não à relação jurídica material, tal como ela se constituiu na realidade, sendo por isso indiferente, para a verificação da legitimidade, a questão de saber se o direito existe na titularidade de quem o invoca ou contra quem é feito valer, matéria que diz antes respeito à questão de fundo e poderá, quando muito, determinar a improcedência da ação (cfr. LOPES DO REGO, *Comentários ao Código de Processo Civil*, Coimbra, 1999, págs. 45 e segs.).

Alegando a Requerente, na petição inicial, que pretende impugnar os atos tributários de liquidação da contribuição de serviço rodoviário (CSR) incidentes, em determinado período de tempo, sobre os fornecedores de combustíveis e cujo encargo tributário se repercutiu na sua esfera jurídica, não pode deixar de entender-se que o contribuinte dispõe de legitimidade processual para deduzir o pedido, independentemente de saber se houve uma efetiva repercussão ou se as faturas de aquisição de combustível corporizam o valor pago a título de CSR.

A propósito da questão que assim vem colocada, cabe recordar a norma do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, que é do seguinte teor:

4 - Não é sujeito passivo quem:

- a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso ou impugnação nos termos das leis tributárias.

Ainda segundo o disposto no n.º 3 desse artigo, como sujeito passivo entende-se “a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável”.

Como se depreende do transcrito artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, o preceito recusa a qualidade de sujeito passivo a quem não estiver sujeito diretamente a uma obrigação fiscal, como é o caso do consumidor final de bens ou serviços, mas admite que da repercussão do imposto possa resultar a violação de um interesse legalmente protegido, e, nesse sentido, confere ao repercutido o direito à impugnação administrativa ou judicial como meio adequado de reação contra a repercussão ilegal do imposto, o que se justifica, no plano de política legislativa, por razões de similitude com a lesão que seja causada por um ato ilegal de liquidação (cfr. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, 2001, págs. 116-117).

Como resulta da redação originária do artigo 2.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que regula o financiamento da rede rodoviária nacional e cria a contribuição de serviço rodoviário, o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal “é assegurado pelos respetivos utilizadores”, e, nos termos do subsequente artigo 3.º, “a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis”. E, por outro lado, segundo o disposto no artigo 2.º do Código dos Impostos Especiais do Consumo (CIEC), na redação da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro - disposição essa a que foi atribuída natureza interpretativa (artigo 6.º dessa Lei) -, “os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública, sendo repercutidos nos mesmos, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

Quer as disposições da Lei n.º 55/2007, especificamente aplicáveis à contribuição de serviço rodoviário, quer a disposição geral do artigo 2.º do CIEC, consagram um princípio de repercussão legal do imposto, significando que o encargo do imposto não seja suportado pelo sujeito passivo, mas pelo contribuinte que intervém no processo de comercialização dos bens ou serviços. Havendo de admitir-se, por efeito da norma do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, que as entidades repercutidas dispõem de legitimidade procedimental e processual para deduzirem reclamação graciosa ou recurso hierárquico ou impugnação judicial contra o ato tributário de liquidação do imposto que é objeto de repercussão (cfr. LOPES DE SOUSA, *Código de Processo e Procedimento Tributário Anotado e Comentado*, vol. I, Lisboa, 2011, pág. 115, e SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 98).

Para além da legitimidade ativa da Requerente se encontrar coberta pela referida disposição da LGT, essa legitimidade é também reconhecida pela regra geral do artigo 9.º, n.º 1, do CPPT, segundo a qual “têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”. Ou seja, ainda que se entendesse que a situação do caso não corresponde a repercussão legal, mas a mera repercussão económica ou de facto, não pode deixar de considerar-se que a entidade que suporta o imposto no âmbito da cadeia de

comercialização dispõe de legitimação para impugnar o ato de liquidação com fundamento em ilegalidade.

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

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

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

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

Por todo o exposto, a alegada exceção de ilegitimidade ativa, tal como se encontra formulada, é improcedente e nada obsta ao prosseguimento do processo no tocante aos falados atos de liquidação como meio de obter a conseqüente anulação dos atos de repercussão.

13. A Autoridade Tributária refere ainda que a Requerente, não sendo sujeito passivo do imposto, carece não apenas de ilegitimidade processual, mas também de ilegitimidade substantiva, que constitui uma exceção perentória e conduz à absolvição do pedido.

Como é entendimento corrente, a chamada a legitimidade substancial ou substantiva tem a ver com a efetividade da relação material, interessando já ao mérito da causa e, nesse sentido, constitui um requisito da procedência do pedido (cfr. acórdão da Relação do Porto de 4 de outubro de 2021, Processo n.º 10910/20).

Não é possível considerar verificada liminarmente a inviabilidade da pretensão deduzida em juízo com base em meras alegações da parte contra quem vem deduzido o pedido, quando essa é a questão de fundo que carece de ser analisada em função do direito aplicável face aos factos que venham a ser dados como provados ou não provados.

Nem a alegação aduzida pela Requerida poderá caracterizar uma exceção perentória. As exceções perentórias consistem na invocação de factos que, em face da lei substantiva, possam integrar uma causa impeditiva, extintiva ou modificativa do direito invocado pelo autor na ação e que assim determinem a improcedência total ou parcial do pedido. São impeditivos os factos que excluem ou impedem a eficácia do direito alegado (incapacidade, falta ou vícios de vontade), modificativos os que alteram a relação jurídica modificando a natureza da prestação ou as condições da sua exigibilidade (alteração das circunstâncias em que foi celebrado um contrato), extintivos os que fazem cessar o direito tornando inviável o respetivo exercício (caducidade, prescrição, cumprimento da obrigação).

Assim sendo, o que vem alegado quanto à legitimidade substantiva não integra a defesa por exceção e apenas poderá relevar em sede de apreciação do mérito.

O que vem de dizer-se é igualmente aplicável quanto à alegada inexistência de prova de efetiva repercussão da CSR por efeito da aquisição de combustíveis. Essa é matéria de prova que terá de ser analisada no âmbito da decisão arbitral e que não integra, em si, uma qualquer exceção perentória.

Ineptidão da petição inicial

14. A Autoridade Tributária invoca a ineptidão da petição inicial por falta de objeto, por não terem sido identificados, no pedido de pronúncia arbitral, os atos tributários impugnados, aduzindo, em síntese, que não é possível estabelecer a correlação entre os atos de liquidação praticados a montante pelo fornecedor de combustíveis, sujeito passivo do imposto, e as faturas de compra mencionadas pela Requerente.

A ineptidão da petição inicial, gerando a nulidade do processo, ocorre quando se verificarem alguns dos vícios mencionados no artigo 186.º, n.º 2, do CPC, ou seja, quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir, quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir ou se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis. Para se considerar inepta a petição, no primeiro caso, não basta uma qualquer deficiência da petição, tornando-se necessária a absoluta falta de indicação do pedido ou a sua formulação em termos insanavelmente obscuros ou contraditórios de modo a não permitir determinar, em face do articulado, qual é o pedido ou a causa de pedir (cfr. MANUEL ANDRADE, *Lições Elementares de Processo Civil*, Coimbra, 1976, pág. 177).

Compulsando o pedido arbitral, constata-se que a Requerente, no petitório, veio requerer a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação da CSR referentes ao período de 29 de fevereiro de 2020 a 31 de dezembro de 2022, e, bem assim, os atos de repercussão na sua esfera jurídica relativamente ao total de 1.657.546,99 litros de combustível, no montante

global de € 183.134,91. E, sendo assim, o pedido apresenta-se perfeitamente delimitado e formulado em termos compreensíveis.

Como resulta da citada norma do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal, ainda que não seja sujeito passivo da relação jurídica tributária, mantém o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias contra os atos de liquidação que geram a repercussão. Assim sendo, a Requerente, embora não seja o sujeito passivo da relação tributária subjacente à repercussão, enquanto entidade repercutida, pode impugnar os próprios atos de liquidação do imposto, através de qualquer daqueles meios procedimentais ou processuais, como modo de reagir contra a ilegalidade da repercussão.

Assim sendo, nada obsta a que a Requerente possa deduzir um pedido de pronúncia arbitral contra os atos tributários de liquidação da CSR, e, por outro lado, esses atos encontram-se identificados e documentados pelo único meio possível qual seja a emissão de faturas emitidas pelo fornecedor do combustível.

Não se verifica, por conseguinte, a ineptidão da petição por falta ou ininteligibilidade da indicação do pedido ou da causa de pedir, nem por alguma das outras causas enunciadas no artigo 186.º do CPC, e a questão de saber se houve uma efetiva repercussão do encargo tributário na esfera jurídica da adquirente, ou se existe correlação entre os atos de liquidação da CSR e as faturas de compra, apenas poderá relevar no âmbito da apreciação da matéria de fundo para efeito do julgamento de procedência do pedido.

Caducidade do direito de ação

15. A Autoridade Tributária alega ainda que a falta de identificação dos atos de liquidação impede aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa, na medida em que a contagem do prazo para a sua apresentação se inicia a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação. E considera, por outro lado, que o pedido de revisão oficiosa não poderia ser apresentado no prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, porquanto esse prazo apenas é aplicável quando o ato de liquidação seja imputável a um erro dos serviços, e, na situação do caso, encontrando-se a Administração vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado a liquidação em estrita observância das normas legais, não ocorreu qualquer erro de direito imputável aos serviços.

Como se deixou já exposto, a Requerente deduziu um pedido de pronúncia arbitral contra os atos tributários de liquidação da CSR e consequentes atos de repercussão. E não sendo a Requerente o sujeito passivo do imposto, nem o direto responsável pela sua liquidação, mas apenas a entidade que alegadamente suporta o encargo por efeito da repercussão, não lhe compete o ónus de identificação e de comprovação dos atos de

liquidação repercutidos, sendo antes sobre a Autoridade Tributária que impede o ónus de realizar, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, as diligências oficiosas que permitissem verificar a existência dos atos de liquidação do imposto.

E assim sendo, a alegada falta de identificação dos atos de liquidação não é imputável à Requerente.

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

É o que resulta do disposto no artigo 78.º, n.º 7, da LGT, pelo qual a revisão oficiosa, nos termos previstos no n.º 1 desse artigo, pode ser desencadeada pelo sujeito passivo mediante requerimento dirigido ao órgão competente da Administração Tributária e com base nos mesmos pressupostos legais: no prazo de quatro anos e com fundamento em erro imputável aos serviços. O que se tem entendido como uma decorrência do princípio da justiça e da verdade material (cfr., neste sentido, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento Tributário*, 5.ª edição, Coimbra, págs. 227-228; SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 605, e LEONARDO MARQUES DOS SANTOS, “A revisão do ato tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional”, in *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Vol. II, págs. 14 e segs.).

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

Por outro lado, como é evidente, a existência do erro que constitui fundamento do pedido de revisão não pode ser aferida a partir da posição jurídica que tenha sido assumida pela Autoridade Tributária na apreciação do pedido de revisão, mas com base nos vícios de ilegalidade que tenham sido arguidos pelo contribuinte na formulação do pedido de impugnação judicial. Sendo que o processo arbitral foi deduzido precisamente para discutir a validade do entendimento adotado pela Administração na decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

Nestes termos, tendo sido invocado um erro imputável aos serviços e verificando-se que o pedido de revisão oficiosa deu entrada em 27 de fevereiro de 2024 e reporta-se a atos de repercussão da CSR no período compreendido entre 29 de fevereiro de 2020 a dezembro

de 2022, no momento da apresentação do pedido de revisão oficiosa não tinha ainda decorrido o prazo de quatro anos a que se refere o artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

Tendo sido apresentado o pedido arbitral em 24 de setembro de 2024, dentro do prazo de 90 dias após o decurso do prazo para a apreciação do pedido de revisão oficiosa, que ocorreu em 28 de junho de 2024, o pedido arbitral é igualmente tempestivo.

III - Fundamentação

Matéria de facto

16. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

- A) A Requerente é uma sociedade comercial, que se dedica à indústria de cerveja, malte, refrigerantes, bebidas de sumo, a gestão de marcas e atividades conexas.
- B) No âmbito da sua atividade procede regularmente à aquisição de combustíveis.
- C) A Requerente juntou ao pedido arbitral como documento n.º 2 um quadro com a menção da quantidade de litros de combustível e o montante de CSR apurado, como discriminado abaixo:

Tipo de combustível	Fornecedor	Anos	N.º de litros	Valor CSR (em €)
Gasóleo	B..., Lda.	2020	582.453,00	64.652,28
		2021	538.855,00	59.812,91
		2022	500.705,44	55.578,30
Gasolina		2020	1.721,96	149,81
		2021	11.000,80	957,07
		2022	22.810,79	1.984,54
Total			1.657.546,99	183.134,91

(Documento n.º 2 junto ao pedido arbitral)

- D) A Requerente juntou ao pedido arbitral como documentos n.ºs 3, 4 e 5, que aqui se dão como reproduzidos, uma listagem de faturas referentes aos anos de 2020, 2021 e 2022, com a indicação do NIF e o nome do transmitente (B...), o NIF e o nome da adquirente (A...).
- E) Das faturas consta a identificação do fornecedor e do adquirente, o número da fatura e a data de emissão, a designação do combustível, o número de litros adquirido, o desconto, o valor total do consumo, o valor de IVA pago e valor total a liquidar resultante da importância líquida acrescida de IVA.
- F) A Requerente juntou ao pedido arbitral como documento n.º 6 uma declaração da B... do seguinte teor:

“A B..., LDA, NIPC..., com sede na ..., ..., ... Lisboa, declara que transmitiu onerosamente gasolinas e gasóleos rodoviários à A...,NIPC...:

a) Nos casos em que atuou na qualidade de sujeito passivo da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), submeteu as correspondentes declarações de introdução no consumo e pagou o correspondente tributo às taxas legais aplicáveis à data de ocorrência dos factos tributários.

Essas operações consistiram na alienação de 3.312 litros de gasolinas e 469.004 litros de gasóleos rodoviários, a que corresponde a CSR no valor de 52.348 Euros.

A B..., LDA apresentou pedidos de revisão oficiosa e impugnações judiciais destinadas à recuperação dessa CSR. Nenhum destes processos transitou em julgado.

b) Nos casos em que não atuou como sujeito passivo da CSR, alienou 40.175 litros de gasolinas e 2.537.706 litros de gasóleos rodoviários, a que corresponde um valor de CSR de 285.181 Euros.

Valor esse, que integrou o custo das existências vendidas, juntamente com o preço de aquisição dos produtos e demais encargos, tendo sido recuperado, no todo em parte, nas subseqüentes transmissões onerosas à A..., S.A.”

- G) A Requerente juntou ao pedido arbitral como documento n.º 7, que aqui se dá como reproduzido, uma proposta comercial de cartão frota ..., em que se encontram definidas as condições comerciais do cartão frota, como meio de pagamento diferido de bens e serviços que sejam disponibilizados.
- H) Através do requerimento de 10 de março de 2025, a Requerente juntou aos autos documentos numerados de 1 a 7 que aqui se dão como reproduzidos.
- I) O documento n.º 1 refere-se a uma solicitação, via email, datada de 21 de fevereiro de 2025 e dirigida à B..., do seguinte teor: “Venho solicitar uma declaração da B... de que os preços de combustível que utilizamos publicados no portal profissional e pelos quais somos faturados incluem todos os impostos legais”.
- J) O documento n.º 2 corresponde a uma listagem dos preços profissionais do gasóleo e da gasolina, desde 1 de abril de 2019 a 17 de fevereiro de 2025 e de 1 de abril de 2019 a 10 de fevereiro de 2025, a que Requerente acedeu na sua área reservada do portal profissional da B... .
- K) O documento n.º 3 denota os preços médios praticados em Portugal com referência a junho de 2021.
- L) O documento n.º 4 refere-se aos preços médios praticados na UE-27 com referência ao 2.º trimestre de 2021.
- M) Os documentos n.ºs 5, 6, 7 e 8 correspondem a facturas emitidas pela B... já após a alteração legislativa que extinguiu a CSR.
- N) Das faturas a que se refere a antecedente alínea M) consta a identificação do fornecedor e do adquirente, o número da fatura e a data de emissão, a designação do combustível, o número de litros adquirido, o desconto, o valor total do consumo,

o valor de IVA pago e valor total a liquidar resultante da importância líquida acrescida de IVA.

- O) Em 27 de fevereiro de 2024, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário, no valor global de € 183.134,91, relativamente ao período de fevereiro de 2020 a dezembro de 2022 (documento n.º 1 junto ao pedido arbitral).
- P) A Autoridade Tributária não emitiu decisão quanto ao pedido de revisão oficiosa no prazo legalmente cominado para o efeito, considerando-se o pedido tacitamente indeferido em 28 de junho de 2024.
- Q) O pedido arbitral deu entrada em 24 de setembro de 2024.

Factos não provados

Não se encontra provado que se tenha verificado a efetiva repercussão da Contribuição de Serviço Rodoviário na esfera jurídica da Requerente relativamente ao combustível que tenha sido adquirido ao fornecedor, no período compreendido entre 29 de fevereiro de 2020 e 31 de dezembro de 2022 e no montante de total de € 183.134,91.

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial e ao requerimento de 10 de março de 2025, e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

Atento o disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, e, por conseguinte, é ao contribuinte, que pretende obter a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação da CSR e dos correspondentes atos de repercussão na sua esfera jurídica, que cabe realizar a prova da aquisição dos combustíveis e da efetiva repercussão da contribuição na sua esfera jurídica.

Para fazer prova da aquisição de combustíveis e da liquidação da CSR por repercussão, relativamente ao período de no período de 29 de fevereiro de 2020 e 31 de dezembro de 2022, a Requerente remete para os documentos n.ºs 2, 3, 4, 5, 6 e 7 juntos ao pedido arbitral, a que se referem as alíneas C), D), E), F) e G) da matéria de facto, e para os documentos n.ºs 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8 juntos ao requerimento de 10 de março de 2025, a que se referem as alíneas H), I), J), K), L), M) e N) da matéria de facto.

Começando pelos documentos juntos ao pedido arbitral, cabe referir o seguinte.

O documento n.º 2 constituiu um documento *ad hoc*, correspondendo a um mapa resumo da quantidade de combustíveis adquiridos nos anos de 2020, 2021 e 2022, em que vem descrito o valor de CSR devido por litro. No entanto, o que aí se pretende dar a conhecer é um mero cálculo do valor da CSR que seria apurado relativamente a cada litro de combustível adquirido,

através da incidência da taxa de CSR aplicável, nada permitindo concluir se houve lugar ao pagamento do imposto por repercussão e qual tenha sido o montante apurado a esse título.

Os documentos n.ºs 3, 4 e 5 integram conjuntos de faturas de aquisição de combustível referentes aos anos de 2020, 2021 e 2022. Todavia, essas faturas não evidenciam a repercussão da CSR no preço de venda, contendo apenas a menção do tipo de combustível e das quantidades adquiridas, do valor total do consumo e do desconto, do valor de IVA pago e valor total a liquidar, e não são, em si, demonstrativas da repercussão do imposto, nem do valor pelo qual o imposto terá sido repercutido.

O documento n.º 6 constitui uma declaração da B..., emitida a pedido da Requerente, na qual se refere, genericamente, que, relativamente à transmissão onerosa de combustíveis à Requerente, foram submetidas as correspondentes declarações de introdução no consumo e pago o correspondente tributo às taxas legais aplicáveis, e em que se indica ainda a quantidade de litros de combustíveis alienados à Requerente e o valor da CSR que lhe corresponde.

Além de as quantidades de combustíveis adquiridos e cálculo da CSR apurado, mencionados na declaração, não corresponderem ao alegado pela Requerente e ao mapa que juntou ao pedido arbitral como documento n.º 2, o certo é que a prova da repercussão, incumbindo ao contribuinte, deve ser objetivamente demonstrada por documentos que identifiquem o efetivo pagamento do imposto, não podendo assentar em juízos presuntivos ou em meras declarações genéricas que não contenham os necessários requisitos declarativos.

E, por outro lado, como se deixou já exposto, não pode ser dada como verificada a repercussão através do mero cálculo do valor da CSR que seria devido relativamente à quantidade de combustível que foi adquirido.

O documento n.º 7 corresponde a uma proposta comercial de cartão frota da B..., em que se encontram definidas as respetivas condições comerciais de fornecimento de combustível, e ainda que se considere como assente, com base na prova testemunhal, que a Requerente celebrou com a fornecedora um contrato de fornecimento com essas condições, daí não é possível concluir que houve lugar ao pagamento do imposto por repercussão, uma vez que, na proposta comercial, não é feita qualquer referência a essa questão, nem seria viável dar como comprovado esse facto com base no mero clausulado contratual.

Os documentos n.ºs 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 juntos ao requerimento de 10 de março de 2025, pelo seu próprio conteúdo, não têm qualquer relevo para a prova da repercussão, visto que se referem aos preços profissionais aplicados, aos preços médios praticados em Portugal ou na União Europeia ou a faturas emitidas pela B... em datas posteriores àquelas que estão em causa no pedido arbitral.

A testemunha arrolada, C..., gestor de compras da Requerente, referiu que é responsável pela aquisição de combustíveis, solicitando às fornecedoras propostas de fornecimento, efetuando uma análise comparativa das propostas e elaborando um relatório final em vista à negociação contratual. Foi quem elaborou o contrato de fornecimento cartão frota com a B... .

Perguntado sobre como se efetua o controlo de fornecimento de combustíveis, disse que não é essa a sua área de competência, limitando-se a intervir na negociação dos contratos de fornecimento, e não na sua implementação. Confrontado com a declaração da B..., que constitui o documento n.º 6 junto ao pedido arbitral, referiu que o preço de tabela da B... é o preço profissional aplicável aos adquirentes de combustível com cartão frota, que prevê o desconto nas vendas. Esse desconto é fixo, correspondendo a uma percentagem sobre o preço de venda ao público que tem já incorporado os impostos. Interrogado sobre se o preço de venda ao público dos produtos da A... tem alguma variação em função do aumento dos impostos, disse não saber.

No entanto, a mera confirmação, por parte da testemunha, do conteúdo da declaração da B..., poderá reforçar a genuinidade do documento apresentado, mas, quanto aos factos atestados, não lhe confere uma força probatória mais ampla do que aquela que se contém no próprio documento. Pela sua generalidade, a declaração não pode assegurar, do ponto de vista material, que em todas as operações realizadas por um grande número de fornecedores que compõem a B..., relativamente a um grande número de veículos pertencentes sociedade A..., a repercussão da CSR tenha sido efetuada ou tenha sido efetuada em todos os casos. Por outro lado, a afirmação da testemunha de que o preço de venda de combustível acordado no contrato frota inclui os impostos, incluindo a CSR, não só não consta da proposta comercial que constitui o documento n.º 6 junto ao pedido arbitral, como não permite, por si só, considerar que houve lugar à repercussão do imposto.

A prova do pagamento do imposto, mesmo por repercussão, apenas poderia ser realizada através das faturas que titulassem a transação, e em que se encontrasse inscrito o valor pago pelo consumidor final a título de CSR.

Como é de concluir, os documentos em causa e prova testemunhal produzida não têm valor probatório material quanto à efetiva repercussão do imposto relativamente a cada uma das aquisições realizadas.

Matéria de direito

17. A questão que vem colocada é a de saber se a Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que constitui um imposto incidente sobre os combustíveis rodoviários também sujeitos ao Imposto sobre Produtos Petrolíferos, e que se encontra enquadrada pela Diretiva n.º 2008/118/CE, tem um “motivo específico” na aceção do artigo 1.º, n.º 2, dessa Diretiva.

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

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

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

O produto da Contribuição de Serviço Rodoviário constitui receita própria da atualmente denominada Infraestruturas de Portugal, S.A. (artigo 6.º).

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

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

18. Analisando esta questão, interessa começar por ter presente a Diretiva 2008/118/CE, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo, entre outros, dos produtos energéticos, e, em especial, o seu artigo 1.º, n.º 2, que tem a seguinte redação:

Os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções.

Interpretando esta disposição na perspetiva de saber se a CSR prossegue um “motivo específico” na aceção da Diretiva, o despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no Processo n.º C-460/21, começou por assinalar que “para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção da referida disposição, um imposto deve visar, por si só,

assegurar a finalidade específica invocada, de tal forma que exista uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa” (parágrafo 25). Acrescentando que “só se pode considerar que um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo quando prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria coletável ou à taxa de tributação, de modo a influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que permita realizar o motivo específico invocado, por exemplo, através da tributação significativa dos produtos considerados para desencorajar o respetivo consumo (parágrafo 27).

No desenvolvimento destes critérios gerais, o despacho do TJUE veio a considerar que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE deve ser interpretado no sentido de que não prossegue “motivos específicos”, na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários.

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

19. A jurisprudência do Tribunal de Justiça tem vindo a considerar que, “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” (cfr. Processo n.º C-460/21, parágrafo 44 e a jurisprudência nele citada).

Por outro lado, segundo a mesma jurisprudência, não é de admitir que, no caso dos impostos indiretos, exista uma presunção segundo a qual a repercussão teve sempre lugar, e, mesmo quando o contribuinte tenha sido obrigado, pela legislação nacional aplicável, a incorporar o imposto no preço de custo do produto em causa, essa obrigação legal não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutida (Processo n.º C-460/21, parágrafo 45).

Neste sentido, constituindo a repercussão fiscal da CSR um facto positivo, o ónus da prova impende sobre quem o invoca, por forma a comprovar a qualidade de entidade repercutida e lesada no âmbito da relação jurídico-tributária, e, por conseguinte, é ao contribuinte, que pretende obter a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação da CSR e dos correspondentes atos de repercussão na sua esfera jurídica, que cabe realizar a prova da efetiva repercussão.

No caso, não pode considerar-se verificada a efetiva repercussão da CSR relativamente ao combustível que tenha sido adquirido pela Requerente no referido no período 29 de fevereiro de 2020 e 31 de dezembro de 2022, e no montante total de € 183.134,91, na medida que não releva como prova, para esse efeito, o mapa resumo que se limita a efetuar o cálculo do valor da contribuição que seria devida relativamente às quantidades de combustível que tenham sido adquiridas, ou a declaração genérica da fornecedora de combustíveis. Nem essa demonstração poderia ser efetuada consistentemente por mera prova testemunhal.

Na ausência de prova bastante de que tenha havido lugar à repercussão do imposto, o pedido arbitral mostra-se ser improcedente.

Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

20. Face à improcedência do pedido principal, fica necessariamente prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

IV – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções dilatórias e perentórias invocadas;
- b) Julgar improcedente o pedido arbitral e manter na ordem jurídica os atos de liquidação impugnados, bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- c) Julgar prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

V – Valor da causa

As Requerentes indicaram como valor da causa o montante de € 183.134,91, que não foi questionado pela Requerida, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

VI – Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 3.672,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 26 de maio de 2025

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha (relator)

O Árbitro vogal

Luís Menezes Leitão

(Vencido quanto à decisão das exceções pois, em conformidade com o acórdão proferido no processo 996/2024-T, teria julgado procedente a exceção dilatória da incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar actos de repercussão de CSR, bem como a exceção dilatória de ilegitimidade da Requerente quanto ao pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de CSR)

O Árbitro vogal

Pedro Miguel Bastos Rosado

Declaração de Voto

Subscrevi a decisão por com ela concordar, no que toca à decisão das exceções e ao mérito.

No que respeita à matéria de fato, apesar de concordar que, no presente caso, não se encontra provada a repercussão da CSR na esfera jurídica da Requerente, considero ser necessário clarificar a minha posição tendo em conta o já decidido noutros processos.

Entendo não ser determinante o fato das faturas juntas ao pedido arbitral não conterem qualquer especificação do valor da contribuição que tenha eventualmente sido paga com a aquisição dos combustíveis, o que, por si só, não é em si demonstrativo da não ocorrência da repercussão do imposto.

Determinante é que não se provou que fornecedora B... tivesse sido sujeito passivo de ISP e de CSR, relativamente às faturas que emitiu à Requerente, nem que tenha apresentado à AT declarações de introdução no consumo (DIC), nem que tenha pagado ao Estado qualquer valor a título de CSR nos períodos a que se referem as faturas que constam dos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, nem que as faturas emitidas tenham subjacentes liquidações de CSR ou incluam o valor de CSR paga.

Se o fornecedor não é um sujeito passivo com estatuto fiscal no âmbito do ISP/CSR, há a certeza que ele não pagou a CSR, pelo que teria de se fazer a prova de que houve pagamento por algum sujeito passivo e de que houve repercussão para o fornecedor e deste para o consumidor, o que inexistente no presente processo.

A fornecedora B... inclusive declarou, de forma muito genérica, que tanto atuou como sujeito passivo de ISP e de CRS, como simples revendedora, e mesmo quando atuou como sujeito passivo apresentou pedidos de revisão oficiosa e impugnações judiciais destinadas à recuperação dessa CSR, sendo que as quantidades de combustíveis adquiridos e o cálculo da CSR apurado, mencionados na declaração, não corresponderem ao alegado pela Requerente e ao mapa que juntou ao pedido arbitral como documento n.º 2.

Assim, a Requerente não juntou ao processo quaisquer outros documentos que permitissem ao Tribunal arbitral formar a convicção de que, no presente caso, a entidade que introduziu o combustível no consumo e o alienou à Requerente terá efetivamente repercutido sobre esta os montantes que lhe foram liquidados a título de CSR.

Na falta de outro acervo probatório para além do constante dos autos, impõe-se a conclusão a que chegou o Tribunal Arbitral.

Pedro Miguel Bastos Rosado