

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 400/2024-T

Tema: Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR). Conformidade com o Direito da União. Repercussão de impostos indirectos.

SUMÁRIO

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

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

III. A não identificação dos actos de liquidação da CSR cuja devolução é pedida resulta na ineptidão da petição por ficar por demonstrar a existência desses actos e o efectivo pagamento do tributo, o que impossibilita também a demonstração da repercussão e da verificação da tempestividade do pedido de revisão oficiosa em que assenta o pedido de pronúncia arbitral.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. **A..., Unipessoal, SA**, com o NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... .. veio requerer, ao abrigo do disposto no art. 10.º do DL 10/2011, de 20.1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir o respectivo pedido de pronúncia sobre o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado em 23.08.2023 e sobre os actos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) de Agosto de 2019 a Dezembro de 2022.
2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por *AT* ou *Requerida*.
3. Em 22.3.2024 o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.
4. Em 2.4.2024 a AT apresentou um requerimento no qual solicitava que a Requerente identificasse os actos de liquidação cuja legalidade pretende ver sindicada, tendo o Ex.mo Presidente do CAAD, nessa data, determinado o envio do mesmo ao tribunal arbitral a constituir, por ser o órgão competente para a sua apreciação.
5. De acordo com o preceituado nos art.ºs 5.º/3 a), 6.º/2 a) e 11.º/1 a) do RJAT, o Ex.mo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 14.5.2024, designou o árbitro singular do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
6. Em 20.5.2024 a Requerente solicitou a junção aos autos da decisão proferida no processo 644/2022-T relativa a uma situação idêntica àquela sobre a qual versa o presente processo.
7. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 4.6.2024.
8. A Requerida apresentou Resposta, em 24.6.2024, com defesa por excepção e impugnação, juntando o processo administrativo.
9. A Requerente respondeu à matéria de excepção invocada pela Requerida, em 8.7.2024.
10. Em 29.10.2024 foi proferido despacho dispensando a reunião prevista no art. 18.º do RJAT, facultando às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas, sendo, para o efeito, concedido um prazo de 10 dias simultâneos.

11. A Requerida apresentou as suas alegações em 4.11.2024 e a Requerente em 14.11.2024.

Posição da Requerente

12. A Requerente alega que em 23.8.2023 apresentou um pedido de revisão oficiosa junto do Serviço de Finanças de Ourém, no qual se peticionava a revisão dos actos de liquidação da CSR de Agosto de 2019 a Dezembro de 2022.

13. Este pedido tinha um prazo para decisão de quatro meses nos termos dos art.^{os} 57.º da LGT e 279.º c) do Código Civil. Não tendo sido proferida qualquer decisão sobre o mesmo nesse prazo, formou-se a presunção de indeferimento que conferiu à Requerente o direito de o impugnar judicialmente.

14. A Requerente entende ter legitimidade para requerer a ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como dos actos de liquidação da CSR de Agosto de 2019 a Dezembro de 2022, a qual foi liquidada pelo sujeito passivo e, parcialmente, repercutida sobre si.

15. A 2.ª parte do art. 78.º/1 da LGT refere expressamente que seja a própria AT a desencadear a revisão oficiosa dos actos tributários.

16. Neste âmbito, o art. 18.º/4 a) determina não ser sujeito passivo quem *suporte o encargo do imposto por repercussão legal*, salvaguardando, todavia, que isso não prejudica *o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias*.

17. Essa é a situação da Requerente que, nesses termos adquire legitimidade para recorrer à via administrativa ou judicial para sindicar os actos tributários que conduziram à repercussão fiscal.

18. De facto, o caso em apreço envolve a CSR, criada pela L 55/2007 de 31.8, a qual visava o financiamento da rede rodoviária nacional (art. 1.º), constituindo *a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis* (art. 3.º/1) e incidindo *sobre a gasolina, o gasóleo rodoviário e o GPL auto, sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e deles não isentos* (art. 4.º/1).

19. O valor da CSR é, portanto, determinado em função dos consumos de gasolina, gasóleo rodoviário e GPL auto, o qual é suportado, a final, pelo consumidor do combustível sendo este, portanto, o efectivo contribuinte da CSR.

20. Ora o art. 18.º/4 da LGT estabelece que o repercutido tem um interesse legalmente protegido, pelo que, também nos termos do art. 9.º do CPPT, terá direito de agir em processo.

21. Não será, portanto, questionável a legitimidade da Requerente no presente pedido.

22. Na verdade, a Requerente é uma sociedade comercial cujo objecto social é o transporte rodoviário de mercadorias nacional e internacional, tendo adquirido para o efeito seis viaturas que, entre Agosto e Dezembro de 2019, abasteceu com 28.160,43 litros de combustível, em 2020, com 105.756,98 litros, em 2021 com 95.412,10 litros e em 2022 com 127.517,76 litros (sempre de gasóleo).

23. Sobre esse combustível incidiu CSR no montante de 111 € por cada 1000 litros o que faz com que a Requerente tenha suportado, em 2019, 3.092,51€ a título de CSR, como resulta do quadro seguinte.

Mês	Litros (gasóleo)	CSR
Agosto	5.349,30	560,47 €
Setembro	4.685,05	520,04 €
Outubro	7.386,54	819,91 €
Novembro	7.227,00	802,20 €
Dezembro	3.512,54	389,89 €
Total	28.160,43	3.092,51 €

24. Em 2020 a Requerente suportou, em CSR, a quantia global de 12.711,02€, como decorre do quadro seguinte

Mês	Litros (gasóleo)	CSR
Janeiro	6.079,30	674,80 €
Fevereiro	7.135,05	791,99 €

Março	8.195,22	909,67 €
Abril	8.380,11	930,19 €
Maio	8.430,08	935,74 €
Junho	10.910,01	1.211,01 €
Julho	11.147,35	1.237,36 €
Agosto	11.830,67	1.313,20 €
Setembro	11.032,73	1.224,63 €
Outubro	10.557,29	1.171,86 €
Novembro	10.073,05	1.118,11 €
Dezembro	10.986,12	1.219,46 €
Total	105.756,98	12.711,02 €

25. Em 2021 a Requerente suportou, em CSR, a quantia global de 10.590,10 €, como decorre do quadro seguinte

Mês	Litros (gasóleo)	CSR
Janeiro	8.140,42	903,59 €
Fevereiro	8.041,80	892,64 €
Março	8.855,98	983,01 €
Abril	7.555,35	838,64 €
Maio	7.746,31	859,84 €
Junho	5.955,61	661,07 €
Julho	5.784,14	642,04 €
Agosto	8.348,70	926,71 €
Setembro	7.960,99	883,67 €
Outubro	7.602,76	843,91 €
Novembro	9.688,38	1.075,41 €
Dezembro	9.731,66	1.080,21 €

Total	95.412,10	10.590,10
		€

26. Finalmente, em 2022, a Requerente suportou, em CSR, a quantia global de 14.154,57 €, como decorre do quadro seguinte

Mês	Litros (gasóleo)	CSR
Janeiro	12.393,09	1.375,63 €
Fevereiro	9.125,37	1.012,92 €
Março	11.076,08	1.229,44 €
Abril	9.388,38	1.042,11 €
Maio	7.470,18	829,19 €
Junho	15.984,09	1.774,23 €
Julho	13.488,70	1.497,25 €
Agosto	11.578,85	1.285,25 €
Setembro	9.353,33	1.038,22 €
Outubro	9.289,53	1.031,14 €
Novembro	10.553,46	1.171,43 €
Dezembro	7.817,70	867,76 €
Total	127.518,76	14.154,57
		€

27. Nos períodos em questão a Requerente suportou, portanto, 40.548,84 €, por repercussão do sujeito passivo.

28. Sucede que a CSR, configurando um verdadeiro imposto, contraria o Direito da União Europeia e, nessa medida, os actos de liquidação que originaram que a Requerente tenha de suportar tal imposto devem ser revistos, na respectiva proporção, uma vez que padecem de manifesto erro imputável aos serviços.

29. Por isso mesmo a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação da CSR de Agosto de 2019 a Dezembro de 2022 e que, em consequência, lhe fosse restituído esse valor – o que não mereceu resposta da AT.

30. A revisão do acto tributário constitui um poder-dever da AT e não um direito do contribuinte, porquanto, uma vez verificados os pressupostos previstos na norma supramencionada, a revisão não se encontra condicionada a pedido nem a um qualquer tipo de juízo de oportunidade por parte da AT, encontrando-se esta legalmente vinculada a rever o acto tributário.

31. O apuramento da imputabilidade do erro de um acto cuja liquidação é sempre da responsabilidade da AT reveste particular acuidade.

32. Assim, nos casos em que não envolvem a autoliquidação, se houve erro imputável aos serviços, mesmo que detectado para além do prazo de reclamação graciosa, a AT deve, nos termos do art. 78.º da LGT, desencadear o procedimento de revisão oficiosa e sanar esse erro.

33. De facto, é entendimento doutrinal e jurisprudencial que se pode pedir a revisão oficiosa dos actos tributários à AT, fora do prazo de reclamação graciosa, face ao disposto nos art. 266.º/2 da Constituição e 55.º da LGT que estabelecem a obrigação desta actuar em conformidade com a lei.

34. Além disso, resulta do art. 58.º da LGT que a AT deve realizar todas as diligências tendentes à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material.

35. A vinculação ao princípio da legalidade obriga a AT a corrigir um acto ilegal, se esta estiver em prazo para o fazer – que, no caso serão os 4 anos previsto no art. 78.º/7 da LGT e art. 86.º/4 a) do CPPT (ac. STA proc. 01007/11, de 14.03.2011 e proc. 0407/15 de 04.05.2015; tb. decisões do CAAD de 5.1.2023, proc. 304/2022-T e de 12.6.2021, proc. 564/2020-T).

36. O erro imputável aos serviços – exigido no art. 78.º/1 da LGT - *compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afectada pelo erro* (ac. STA proc. 01007/11, de 14.03.2011).

37. Onde, os actos de liquidação de CSR e, consequentemente, o acto de indeferimento tácito que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa, assentam em erro imputável aos serviços,

nomeadamente, por desconformidade dos mesmos com a lei e com o Direito da União Europeia (cf. proc. 564/2020-T de 12.6.2021).

38. Ora na decisão proferida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, no âmbito do proc. C-460/21, de 07.02.2022, este foi preemptório a concluir que o art. 1.º/2 da Directiva 2008/118/CE *deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos», na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afectadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviário.*

39. A cobrança de 40.548,84 € de CSR resulta, portanto, de um erro imputável aos serviços, devendo esse montante ser restituído à Requerente como consequência da ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado, bem como dos actos de liquidação da CSR.

Posição da Requerida

40. A AT começa por fazer um **enquadramento** genérico da situação.

41. Para o efeito, chama à atenção para o facto de a Requerente apresentar facturas para demonstrar ter suportado a CSR quando delas não resulta qualquer acto impugnável, já que só os Documentos de Introdução ao Consumo (DIC) contêm os elementos que permitem o cálculo e a liquidação desse tributo – não havendo coincidência ou sequência temporal na emissão de ambos, nem sequer sendo emitidas obrigatoriamente pelo mesmo sujeito passivo.

42. De facto, nem sequer é verdade que as fornecedoras de combustíveis da Requerente tenham liquidado a CSR, já que dessas apenas a B... S.A. (...) é titular de estatuto fiscal, habilitado a introduzir no consumo gasolina e gasóleo (podendo, enquanto tal, ter sido sujeito passivo de ISP/CSR). As restantes fornecedoras – C..., Lda - ..., Unipessoal Lda (...), D...Lda (...), E..., Lda (...), F... Unipessoal, Lda (...), G..., Lda (...), H..., Lda (...), não são titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP e, como tal, não podem ter sido responsáveis pela introdução dos produtos no consumo nem pelo pagamento da CSR correspondente. Estes operadores económicos configuram, quando muito, meros intermediários na cadeia de distribuição de combustíveis.

43. Pronunciando-se, depois, quanto à invocada repercussão, a AT recorda que se trata de um conceito económico e contabilístico o qual traduz um efeito económico da tributação em geral, e não apenas da tributação sobre o consumo. Nesse sentido, a repercussão implica que o imposto/contribuição perca a sua natureza tributária para assumir uma natureza exclusivamente económica, de custo.
44. Por isso, para atribuir relevância jurídico-tributária ao fenómeno da repercussão, o legislador criou a figura da repercussão legal, na qual se mantêm os efeitos do imposto/contribuição no âmbito da relação tributária.
45. Ora, o princípio constitucional da legalidade (na sua vertente da tipicidade), proíbe a interpretação segundo considerações económicas, nomeadamente quando se pretende equiparar o consumidor ao contribuinte invocando o art. 9.º/1 do CPTT, (ao referir-se a um *interesse legalmente protegido*), e o art. 18.º/4 a) da LGT, (quando se refere à *repercussão legal*).
46. Assim, o legislador não pretendeu atribuir qualquer efeito jurídico à repercussão, exactamente porque se deixa de estar perante um tributo para ficar perante um custo do bem, cujo preço vai ser suportado pelo consumidor, que não assume outra qualquer posição jurídica em matéria tributária, que já findou. Não existe, portanto, interesse legítimo ou interesse legalmente protegido, nem se atende à capacidade contributiva do consumidor, mas apenas à sua capacidade económico-financeira.
47. Procede a AT, ainda em sede de enquadramento da situação, explicando a criação da CSR pela Lei 55/2007, a qual assumia a finalidade de financiar a rede rodoviária nacional, no que respeitava à respectiva concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento. Essas funções eram atribuídas à EP – Estradas de Portugal, EPE, entidade que, na sequência do Decreto-Lei 91/2015 foi incorporada, por fusão, na Rede Ferroviária Nacional – REFER, EPE., que foi transformada em sociedade anónima, assumindo a designação Infraestruturas de Portugal, SA.
48. Na prática, aquando da tributação dos produtos petrolíferos e energéticos era aplicada uma taxa de ISP à qual acrescia o montante legalmente estabelecido a título de CSR.
49. As taxas deste tributo vieram a ser estabelecidas pela Portaria 16-C/2008, de 9/01 e, em obediência ao disposto no art. 7.º da Lei 55/2007, tornou-se necessário reduzir as taxas

unitárias do ISP, incidentes sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário, no exacto montante do valor da CSR, conforme foi referido expressamente no preâmbulo da Portaria.

50. O facto gerador do ISP é a produção em território nacional desses produtos petrolíferos, a sua entrada no território, quando proveniente de outro Estado-membro da UE, ou a sua importação, sendo exigível no momento da introdução no consumo.

51. As introduções no consumo (formalizadas através da DIC, processada por transmissão electrónica de dados nos termos do art. 10.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo - CIEC), efectuadas num determinado mês pelos sujeitos passivos que detenham um dos estatutos previstos no CIEC, são globalizadas no mês seguinte, numa única liquidação, processada de forma automática (art. 10.º-A do CIEC), sendo estes notificados da liquidação do imposto até ao dia 15 do mês da globalização, devendo o tributo ser pago até ao último dia útil do mês em que foi notificada a liquidação (art. 11.º e 12.º do CIEC).

52. Depois de introduzidos no consumo (feitas as respectivas declarações) estes combustíveis são, por sua vez, destinados a uma multiplicidade de destinos/clientes (grossistas, distribuidores, postos de abastecimento e consumidores finais).

53. Reconhece a AT que a questão jurídica relacionada com a alegada ilegalidade da liquidação da CSR, criada pela Lei 55/2007, por ser um tributo desconforme ao Direito da União Europeia, nomeadamente, ao art. 1.º/2 da Directiva 2008/118, tendo por base o entendimento sufragado pelo despacho proferido pelo TJUE em 07.02.2022, no proc. C-460/21, tem vindo a ser suscitada junto do CAAD por diversos sujeitos passivos de ISP/CSR.

54. Prossegue, depois, a AT, defendendo-se **por excepção**,

55. E começa por invocar a excepção de **incompetência do tribunal em razão da matéria**, lembrando que a sua vinculação à jurisdição dos Tribunais arbitrais ocorre nos termos da Portaria 112-A/2011, de 22.3, sendo que no objecto desta vinculação, definido pelo art. 2.º, se refere a apreciação das pretensões relativas a impostos. Apenas impostos, portanto, deixando de fora outras contribuições ou tributos, como é o caso da CSR.

56. Fundamenta o seu entendimento no facto de o legislador não ter enquadrado a CSR no conceito, tal como é referido no art. 4.º da LGT. Cita, a propósito, o entendimento convergente de alguma jurisprudência do CAAD (nomeadamente do Conselheiro Lopes de Sousa no proc. 31/2023-T – reiterada nas decisões dos proc.^{os} 508/2023- T, 520/2023-T e

675/2023-T –, o qual encontra do regime definido na Portaria 112-A/2011 um intuito claramente restritivo que impõe uma leitura no mesmo sentido).

57. Nestes termos (estando a CSR excluída da arbitragem tributária por força do disposto nos art.ºs 2.º e 3.º do RJAT e art. 2.º da Portaria 112-A/2011, pelas quais a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais se reporta apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo os tributos que devam ser qualificados como contribuição), não se encontra verificada a arbitrabilidade da questão em apreço. Ou seja, os tribunais arbitrais do CAAD não são materialmente competentes para conhecer do mérito do pedido em apreço, o que prejudica o conhecimento do mérito da causa.

58. Além disso, entende e AT que a incompetência material do tribunal em razão da matéria é alcançável por outra via: é que o pedido de pronúncia arbitral visa a não aplicação da CSR, supondo, portanto, a apreciação genérica da sua legalidade do respectivo regime, o que excede a competência da instância arbitral, enquanto contencioso de mera anulação.

59. Há, portanto, novamente incompetência material do tribunal arbitral.

60. E mesmo que se admitisse a competência do tribunal arbitral para a apreciação da legalidade dos actos de liquidação de ISP/CSR, essa incompetência material ressurgiria como resultado do facto de o tribunal arbitral não poder pronunciar-se sobre actos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos actos de liquidação de ISP/CSR (cf. proc.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 375/2023-T, 408/2023-T, 466/2023-T, 467/2023-T e 490/2023-T).

61. Prossegue, depois a Requerida invocando a **ilegitimidade processual e substantiva** da Requerente, por não ser esta o sujeito passivo que procedeu à introdução no consumo dos produtos no território nacional, provando o pagamento dos respectivos ISP/CSR.

62. No caso, seria às empresas que procederam a essa introdução no consumo que caberia identificar os actos de liquidação e solicitar, em caso de erro, a sua revisão, com vista ao reembolso dos montantes cobrados (art.ºs 15.º e 16.º do CIEC, *ex vi* art. 5.º/1 L 55/2007; tb. art. 78.º/1 da LGT), já que estamos na presença de impostos monofásicos.

63. Não se encontram, portanto, reunidos os pressupostos para a revisão dos actos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica do repercutido económico ou de facto, não podendo a entidade, em que alegadamente teria sido repercutido o imposto, apresentar pedido de revisão ou de reembolso por erro. Donde, não sendo a Requerente

sujeito passivo nos termos e para o efeito do disposto no art. 4.º do CIEC, não tem legitimidade, nos termos supra, nem para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral.

64. Esta situação é reforçada pelo facto de a Requerente não ser também o sujeito passivo que suporta o encargo do imposto por repercussão legal, pelo que, a falta de legitimidade decorre também do disposto no art. 18.º/4 a) da LGT.

65. No caso, não existe repercussão legal, mas meramente de facto ou económica. Na verdade, os sujeitos passivos poderão eventualmente, no âmbito das suas relações comerciais proceder (ou não), à transferência, parcial ou total, da carga fiscal para outrem (os seus clientes), tendo em conta a política de definição dos preços de venda e as conseqüências para a sua actividade.

66. Assim – tal como acontece, em geral, com a CSR –, não existem actos de repercussão legal subsequentes e autónomos da liquidação, sendo que as facturas apresentadas não corporizam tais actos de repercussão, nem atestam que tal tributo foi suportado pela Requerente enquanto consumidora final.

67. Constata-se, portanto, que a Requerente não consegue demonstrar que o valor pago pelo combustível que adquiriu às suas fornecedoras, tem incluído o valor da CSR pago pelos sujeitos passivos de ISP/CSR, nem que suportou, a final, o encargo de tal tributo, isto é, que não o repassou no preço dos serviços praticados aos seus clientes, enquanto consumidores finais.

68. Conclui-se, portanto, pela ilegitimidade da Requerente, no sentido de diversas decisões arbitrais (proc. 296/2023-T, 332/2023-T, 375/2023-T, 408/2023-T, 438/2023-T, 466/2023-T, 467/2023-T e 490/2023-T, 681/2023-T e 633/2023-T), já que esta não é o sujeito passivo de ISP/CSR e não integra a relação tributária subjacente à liquidação, ou liquidações, contestadas, não sendo devedora, nem estando obrigada ao seu pagamento ao Estado. Está a jusante do sujeito passivo na cadeia económica (que, em termos jurídicos, não é um terceiro substituído). Tal como se referiu anteriormente, não suportou a contribuição por repercussão legal, nem tão pouco corresponde ao consumidor final, pelo que não tem legitimidade nem para apresentar pedido de revisão oficiosa nem o pedido arbitral, nos termos do art. 15.º/2 do CIEC e do art. 18.º/3 e 4 a) da LGT.

69. A AT levanta ainda um problema prático concorrente: caso se aceite que a Requerente tenha legitimidade para efectuar o pedido de revisão e de anulação parcial da liquidação do ISP, reclamando o reembolso da CSR alegadamente suportada, poder-se-ia estar perante uma situação de ilegítima, infundada e indevida restituição reiterada de elevadas quantias monetárias a diversas entidades intervenientes no ciclo de comercialização com base nos mesmos (alegados) factos, sem qualquer possibilidade de controlo.

70. Na verdade, sem a possibilidade de se identificar o registo de liquidação correspondente às transacções posteriores, a Requerida poderia vir a ser sucessivamente condenada a pagar os mesmos montantes de CSR a qualquer operador económico que tenha tido intervenção na cadeia comercial de combustíveis: desde o sujeito passivo de imposto, passando pelos grossistas, distribuidores e revendedores, até ao consumidor final (tenham ou não estes suportado os valores em causa) – tal como se referiu no voto de vencida da decisão do proc. 491/2023-T.

71. A AT invoca, de seguida, a **ineptidão do pedido** arbitral por falta de objecto, dado não estarem identificados os actos tributários objecto do pedido (as liquidações e as alegadas repercussões), conforme determina o art. 10.º/2 b) do RJAT – questão que, aliás, havia referido logo no requerimento apresentado ainda antes da constituição do tribunal (cf. supra § 4).

72. De facto, a Requerente limita-se a identificar facturas de aquisição de combustíveis às suas fornecedoras, sem identificar quaisquer actos de liquidação de ISP/CSR praticados pela AT, nem as DIC submetidas pelos sujeitos passivos de imposto.

73. Por outro lado, os documentos juntos aos autos pela Requerente não fazem referência a quaisquer elementos dos alegados actos de repercussão da CSR, nem permitem esclarecer os termos que foram definidos na relação contratual entre os sujeitos passivos e os restantes intervenientes na cadeia de comercialização, acerca da repercussão no âmbito das transacções comerciais referentes ao fornecimento de combustíveis pelo sujeito passivo aos posteriores intervenientes.

74. Nestas circunstâncias, o pedido arbitral não preenche nem satisfaz os pressupostos legais de aceitação, uma vez que viola o artigo 10.º/2 b) do RJAT, devendo, consequentemente, ser declarado inepto.

75. Atente-se que, com os dados indicados pela Requerente, seria impossível à Requerida identificar os actos e factos essenciais omitidos por aquela. Assim, a introdução no consumo é feita diariamente, mas as declarações são globalizadas mensalmente para efeitos de liquidação, e a alfândega competente não coincide necessariamente com a sede/domicílio do sujeito passivo (que pode apresentar as suas declarações em mais do que uma). Além disso, o combustível abrangido por uma liquidação é destinado a uma multiplicidade de clientes.

76. Não existe sequer uma correspondência entre as quantidades de produtos introduzidos no consumo e as quantidades de produto adquiridas pela Requerente aos seus fornecedores, até porque a unidade de tributação é de 1000 litros tendo em conta a temperatura de referência de 15.º C (art. 91.º do CIEC) sendo que, nas vendas subsequentes desses produtos, as quantidades consideradas são-no em função da temperatura observada no momento, o que origina oscilações, não sendo, por isso, possível fazer tal conversão.

77. Subsiste, ainda, uma manifesta **contradição entre o pedido e a causa de pedir** porquanto a Requerente vem pedir, por um lado, a anulação de actos de liquidação não identificados e o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, mas a causa de pedir é a repercussão da CSR, por não conformidade com as normas da União Europeia, e o conseqüente reembolso do encargo suportado. Fica, assim, por estabelecer qualquer conexão entre aquilo que a Requerente alega e aquilo que documentou, o que geral alguma ininteligibilidade na indicação do pedido e uma contradição entre o pedido e a causa de pedir – com a conseqüente ineptidão da petição.

78. A Requerida prossegue invocando, depois, a **caducidade do direito de acção**, a qual decorrerá da falta de indicação dos actos de liquidação, o que impede a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa das liquidações, já que o prazo previsto no art. 78.º/1 da LGT se conta a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do acto de liquidação.

79. Ora a tempestividade da apresentação do pedido arbitral decorre da tempestividade do pedido de revisão, o que, face à não identificação dos actos tributários, é impossível.

80. De qualquer forma, a intempestividade sempre decorreria do facto de as aquisições terem ocorrido no período compreendido entre Agosto de 2019 e 31 de Dezembro de 2022, pelo que em 23 de Agosto 2023, já se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa de 120

dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/ CSR, previsto no artigo 78.º/1, primeira parte, da LGT.

81. Ou, mesmo que assim se não entenda, já que no âmbito dos IEC, os pedidos de reembolso apresentados nas alfândegas devem ser apreciados à luz do disposto nos art.ºs 15.º a 20.º do CIEC, em 21 de Julho 2023, já teria terminado o prazo de 3 anos previsto no art. 15.º/3 do CIEC para requerer o reembolso do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR, pelo menos no que se refere a todas as aquisições efectuadas pela Requerente em datas anteriores a 23de Agosto de 2020.

82. Donde, forçoso será concluir que a falta de identificação dos actos tributários em crise tem, entre outros, como efeito a impossibilidade de se aferir em pleno da tempestividade do pedido 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, o que consubstancia uma excepção peremptória, devendo, nessa medida, a Requerida ser absolvida do pedido. Ou, se não se entender, sempre subsistirá uma excepção dilatória nos termos dos art.ºs 89.º/1, 2 e 4 k) do CPTA, o que conduz à absolvição do pedido ou da instância.

83. Respondendo, depois, **por impugnação**, a AT insiste no facto de a Requerente não fazer prova de que pagou e suportou integralmente o encargo da CSR, por repercussão (sendo que esse ónus recaía sobre si, nos termos do art. 74.º da LGT).

84. Ora, a própria jurisprudência do CAAD tem convergido no sentido de que a prova desses factos (a repercussão efectiva da CSR e, bem assim de que a Requerente é o consumidor final) seria essencial e cabia às Requerentes (cf. 364/2023-T, 633/2023-T).

85. Ora, das facturas apresentadas pela Requerente apenas constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas qualquer referência a montantes pagos a título de ISP ou CSR, sendo absolutamente omissas nesse aspecto.

86. Além disso, as facturas referem a existência de descontos (sem descritivo dos mesmos) o que denota falta de rigor e suscita dúvidas quanto a própria presunção da repercussão da CSR.

87. Ressurge, neste enquadramento, o risco (já referido anteriormente – cf. § 69) de, por falta de identificação dos actos relevantes, se estar a admitir restituição reiterada de elevadas

quantias monetárias a diversas entidades intervenientes no ciclo de comercialização com base nos mesmos (alegados) factos, sem qualquer possibilidade de controlo.

88. Finalmente, ainda em sede de impugnação, a AT recorda que o cálculo do imposto pago ao ser feito com base nos litros de combustível é incorrecto dadas as variações da litragem decorrentes da temperatura ambiente (conforme se referiu anteriormente – cf. supra § 76)

89. A AT debruça-se depois sobre o Despacho do TJUE de 7 de Fevereiro de 2022 no proc. C-460/21, explicando que a sua análise se limitou aos termos específicos das questões colocadas sem ter analisado a CSR com profundidade, não havendo, em rigor, qualquer decisão judicial que considere ilegal a CSR, pelo que também não existe qualquer erro imputável aos serviços da Requerida.

90. Por outro lado, ao contrário do que afirma a Requerente, subsiste um motivo específico subjacente à CSR, em sede de diminuição da sinistralidade rodoviária.

Posição da Requerente relativamente às excepções

91. Pronunciando-se relativamente às excepções invocadas pela AT, a Requerente começa por contestar a pretendida incompetência do tribunal por o art. 2.º da Portaria 112-A/2011 de 22.3 apenas considerar arbitráveis as pretensões relativas a impostos (quando a CSR será uma contribuição).

92. Invoca, em favor do seu entendimento, a jurisprudência europeia nomeadamente quando na decisão de 7.2.2022 (proc. C-460/21) atestou, peremptoriamente, que a CSR não visa prosseguir qualquer motivo específico e, como tal, consubstancia um verdadeiro imposto. Invoca também uma extensa jurisprudência arbitral (491/2023-T, 1015/2023-T, 859/2023-T, 486/2023-T, 800/2023-T, 790/2023-T, 646/2023-T, 668/2023-T, 534/2023-T, 523/2023-T, 465/2023-T) que afirma tratar-se de um verdadeiro imposto.

93. Contesta também a Requerente a suposta incompetência do tribunal para apreciar os actos de repercussão da CSR ao considerar tratar-se de uma repercussão meramente económica quando esta será uma verdadeira repercussão legal (1015/2023-T).

94. Quanto à pretendida ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, esta recorda a decisão no proc. 465/2023-T quando se afirma expressamente que resulta do art. 18.º/4 a) da LGT, que *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 actos de liquidação que geram a repercussão.

95. O entendimento da AT implicaria fazer completa tábua rasa do princípio da tutela jurisdicional efectiva, na medida em que se vedaria a possibilidade ao sujeito que, de facto, suportou o imposto de sindicar o mesmo, ficando à disponibilidade da intenção do sujeito passivo de impugnar tais actos e, posteriormente, restituir as quantias suportadas àquele.

96. Assim, pretendendo o legislador tributar os consumidores de combustíveis, como utilizadores da rede rodoviária nacional, a repercussão nestes da CSR foi propósito seu, pelo que esta repercussão é legal (491/2023-T).

97. Não aceita, também, a Requerente o argumento relativo ao risco de eventuais restituições reiteradas de elevadas quantias monetárias a diversas entidades com base nos mesmos (alegados) factos, sem qualquer possibilidade de controlo.

98. Considera que sempre caberá à AT demonstrar, em cada caso, que houve uma efectiva repercussão do imposto nos consumidores, de modo a poder a admitir-se que o reembolso do imposto indevidamente liquidado, por violação do direito da União Europeia, pode traduzir-se numa situação de enriquecimento sem justa causa, por parte do operador.

99. Quanto à alegada ineptidão da petição, a Requerente lembra que, como sujeito repercutido, não tem acesso aos actos de liquidação, atendendo a que os mesmos nunca lhes foram notificados.

100. Inversamente, é a Requerida que possui tais elementos, uma vez que praticou tais actos – o que até configura uma situação de violação do princípio da boa-fé.

101. Sobre a invocada ininteligibilidade do pedido, a Requerente entende haver erro sobre os pressupostos, por não ser possível aferir, da ilegalidade da liquidação, a ilegalidade da repercussão.

102. De facto, os actos de repercussão têm na sua base os actos de liquidação, pelo que, se estes últimos são ilegais, naturalmente, os primeiros encontram-se contaminados por tal ilegalidade.

103. Sobre a caducidade do direito de acção, entende a Requerente que a tese da AT não merece qualquer acolhimento, incorrendo em manifesto erro nos pressupostos de facto e de

Direito, já que a Requerente estava legitimada a apresentar, no prazo de 4 (quatro) anos, o pedido de revisão oficiosa – o que fez.

104. Assim, não será de considerar o sustento da caducidade do direito de acção no alegado desconhecimento dos actos de liquidação, uma vez que tal apenas denota a desorganização dos próprios serviços da Requerida, sobre quem impende o ónus de identificar os actos de liquidação, que são do seu conhecimento.

Posições das partes nas alegações

105. A AT nas suas alegações considerou não existirem quaisquer elementos passíveis de alterar o entendimento já expandido em sede de Resposta, a qual deu por integralmente reproduzida.

106. A Requerente insistiu, também ela, nos argumentos anteriormente aduzidos no p.p.a. e na resposta às excepções. Defendeu o carácter legal da repercussão, e explicou ser-lhe impossível aceder aos actos de liquidação - os quais, sendo ilegais, contaminarão os actos de repercussão – pelo que, sendo esses actos do conhecimento da AT, a invocação desta revela má-fé.

II. Saneamento

107. O tribunal foi regularmente constituído e as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º/2 do RJAT e art. 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3).

108. Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito, remetendo-se o tratamento das excepções para a análise da matéria de Direito.

III. Matéria de facto

Factos provados

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

- A. A Requerente é uma sociedade comercial de direito português cujo objecto social é o transporte rodoviário nacional e internacional de mercadorias.

- B. No período compreendido entre Agosto de 2019 e Dezembro de 2022, a Requerente adquiriu 356 848,27 litros de gasóleo.
- C. Alegando ter sido integralmente repercutido sobre si o montante de 40.548,84 € de CSR através das facturas emitidas pelos fornecedores a Requerente apresentou em 23 de Agosto de 2023 um pedido de revisão oficiosa com vista à revisão das liquidações de CSR e o conseqüente reembolso.
- D. Esses pedidos foram tacitamente indeferidos.
- E. Em 22 de Março de 2024 a Requerente apresentou no CAAD o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.

Factos não provados

110. Com relevância para a questão a decidir, ficou por provar:
- A. Quais os valores de CSR liquidados e pagos pelos sujeitos passivos;
 - B. Que a CSR tenha sido repercutida total ou parcialmente na Requerente;
 - C. Quais os efeitos económicos de tais repercussões.
111. Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, e nos documentos juntos.
112. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123.º/2 do CPPT e art.ºs 596.º/1 e 607.º/3 e 4 do Código de Processo Civil - CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º/1 a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. art.ºs 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - CPTA e art.ºs 5.º/2 e 411.º do CPC).
113. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência - cfr. art. 16.º e) do RJAT e art. 607.º/4 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.

114. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do art. 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação - cfr. art. 607.º/5 do CPC ex vi art. 29.º/1 e) do RJAT.

115. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade que se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

116. O tribunal considera que as facturas das fornecedoras de combustível, apresentadas pela Requerente não identificam os originais sujeitos passivos de ISP e de CSR, não podendo substituir-se a documentos que possam comprovar a liquidação conjunta destes tributos pelos sujeitos passivos: as Declarações de Introdução no Consumo, ou o Documento Administrativo Único/Declaração Aduaneira de Importação ou documentos que, ao menos, permitissem identificar, com um mínimo de certeza, quem foram esses sujeitos passivos originários.

IV. Matéria de Direito

117. Reconhece este tribunal que a CSR é um tributo que contraria a Directiva 2008/118 relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo.

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

119. Na verdade, não existe uma relação directa entre a utilização das receitas e essas finalidades (já que o produto da CSR não se destina exclusivamente ao financiamento de operações que supostamente concorrem para a realização desses dois objectivos), nem é

evidente uma real vontade de desencorajar a utilização quer da rede, quer dos principais combustíveis rodoviários, pelo que subsiste uma finalidade puramente orçamental.

120. As directivas são actos através dos quais os órgãos competentes da União impõem aos Estados-membros a transposição do respectivo regime, ou seja, a adopção de actos subsequentes que adequem a sua ordem jurídica às regras por elas fixadas.

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

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

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

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

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

126. Neste enquadramento, dúvidas não subsistirão quanto à ilegalidade genérica dos actos de liquidação da CSR.

127. Não obstante, no caso em apreço, são arguidas pela AT diversas excepções. A saber: a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria (por não se tratar de um imposto mas de mera contribuição), a ilegitimidade das Requerentes (por não serem os sujeitos passivos da

CSR mas meras repercutidas), a ineptidão da petição inicial (por falta de objecto, dada a não identificação dos actos tributários cuja nulidade é arguida) e a caducidade do direito de acção (por não ser possível efectuar contagem dos prazos dado não haver identificação – e consequentemente data – dos actos de liquidação).

128. Relativamente à pretendida incompetência do tribunal arbitral reconhece-se que a Portaria de vinculação à jurisdição arbitral (Port.^a 112-A/2011 de 22.3) estabelece duas limitações: as pretensões relativas a impostos de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos tribunais arbitrais e a impostos cuja administração esteja acometida à AT. Conclui-se, portanto, que essa vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no art. 2.º/1 do RJAT que respeitem a impostos, com exclusão de outros actos tributários.

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

130. No caso da CSR, esta visa financiar a rede rodoviária nacional (afectando-se, para esse efeito, as receitas dela decorrentes à Infraestruturas de Portugal SA, a qual assume esse encargo), sendo devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre produtos petrolíferos (ISP), aplicando-se o CIEC à sua liquidação, cobrança e pagamento (nos termos do art. 5.º/1 da Lei 55/2007 de 31.8).

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

132. Inexistindo um nexos específico entre o benefício emanado da actividade pública titular da contribuição (a Infraestruturas de Portugal, SA) e os sujeitos passivos (as empresas

comercializadoras de combustíveis), desaparece essa natureza de contribuição financeira, devendo, por isso, ser assumida como um imposto, para efeitos do art. 2.º/1 do RJAT.

133. Segue-se, nesta questão a orientação maioritária do CAAD, que reconhece na CSR um verdadeiro imposto e, por isso integrando a competência arbitral (por todos, v. proc. 465/2023-T).

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

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

136. Improcede, portanto, a excepção de incompetência do tribunal.

137. Relativamente às **outras excepções** invocadas pela Requerida (**ilegitimidade das Requerentes, ineptidão da petição e caducidade do direito de acção**), abordar-se-ão conjugadamente a partir de um elemento que, da análise do processo e da jurisprudência (nem sempre convergente) que vem surgindo na matéria, parece determinante: a **imprescindibilidade da identificação dos actos tributários impugnados**.

138. Essa identificação, conforme se referiu supra (§ 110), não resulta das facturas dos fornecedores de combustível apresentadas pela Requerente, já que nenhuma referência nelas surge sobre originais sujeitos passivos de ISP e de CSR (os quais constarão das Declarações de Introdução no Consumo, ou do Documento Administrativo Único/Declaração Aduaneira de Importação ou eventualmente de outros documentos que lograssem tal identificação com um mínimo de certeza).

139. Ora essa identificação é imprescindível, já que a pretendida devolução dos montantes pagos em sede de CSR se funda na nulidade do acto de liquidação (que fundamenta o pedido de revisão oficiosa). E se dificilmente pode ser apreciado o vício do acto sem se demonstrar a sua existência, impossível será conferir da sua repercussão efectiva.

128. Assume, no entanto, a Requerente que tendo as compras das mercadorias ocorrido na vigência da Lei 55/2207, a sujeição à CSR seria obrigatória, o que, genericamente se poderia aceitar – conquanto ignoremos que se trata de mera presunção de facto.
129. Todavia, o que está em questão, mais do que saber se os combustíveis em causa foram ou não presumivelmente sujeitos a CSR, será saber, também, quem terá suportado esses encargos originária e efectivamente, pois só a partir daí será possível atestar da sua existência e, além disso, conferir se foram efectivamente pagos e repercutidos na Requerente.
130. É que, não havendo repercussão legal da CSR facto (por não ser expressamente determinada na lei), esse efeito não poderá presumir-se, carecendo de prova, a qual depende - novamente - da identificação dos actos tributários de liquidação originários.
131. Chega-se, assim, à ilegitimidade da Requerente, a qual, não sendo sujeito passivo, mas mero repercutido (eventual) de facto, terá de demonstrar essa repercussão. E a prova desta só poderá fazer-se a partir dos actos tributários da liquidação da CSR. Não sendo os mesmos identificados, impossível se torna a demonstração da repercussão.
132. Atente-se ao facto de que este tribunal arbitral não afasta a possibilidade de uma eventual repercussão, mas também não dispensa a sua demonstração, a qual depende - como se referiu - da identificação dos actos tributários originais de liquidação.
133. Neste ponto, releva o argumento da AT quando salienta o risco de o pedido de devolução de CSR poder ser feito por todos os intervenientes no processo de comercialização dos combustíveis.
134. Esse risco só é controlável na medida em que, sendo identificados os actos tributários originais de liquidação, possa ser conferida a efectiva repercussão do imposto, a qual determinará o titular do direito à sua devolução, com exclusão dos demais (na medida em que tenham repercutido, a montante e não tenham sido repercutidos, a jusante, se surgirem no referido processo).
135. Neste ponto, será excessivo pretender que seja a AT a identificar os actos tributários em causa por força de um dever genérico de colaboração. Esse dever não pode equivaler (como parece pretender a Requerente) a uma verdadeira inversão do ónus da prova. E, por outro lado, nada impede que os consumidores obtenham dos seus fornecedores cópias das DIC, ou, que estes efectuem essa mesma diligência, caso não tenham sido eles a fazer tal declaração.

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

137. De facto, a contagem do prazo para o pedido de revisão oficiosa (e subsequentemente para a apresentação do pedido arbitral), dependem da identificação dos actos tributários de liquidação. Sem estes será impossível fazer-se a necessária conferência. Trata-se, conforme se referiu anteriormente, de um elemento de prova cuja produção compete ao interessado.

138. Nestes termos, entende o tribunal que, a imprescindibilidade da identificação dos actos tributários cuja declaração de nulidade é requerida faz com que a inexistência dessa identificação torne a petição inepta por falta de objecto - art. 186.º e 576.º/2 do CPC *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT - para além de conduzir simultânea e subsidiariamente à ilegitimidade das Requerentes, tornando ainda impossível conferir da tempestividade do exercício do direito de revisão do acto e do pedido arbitral (art. 576.º/2 e 3 e 577.º a) *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT).

139. A procedência das excepções impede o conhecimento da demais matéria da presente acção arbitral.

V. Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se

1. Considerar totalmente improcedente o pedido, por procedência das excepções de ineptidão da petição, ilegitimidade e caducidade do direito de acção, com as consequências legais, mormente a nulidade do processo;
2. Condenar a Requerente no pagamento integral das custas do presente processo.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 40.548,84 € (quarenta mil quinhentos e quarenta e oito euros e oitenta e quatro cêntimos) nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º/1 a) e b), do RJAT, e do art. 3.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 2.142 € (dois mil cento e quarenta e dois euros), a pagar pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º/2, e 22.º/4, do RJAT, e artigo 4.º/5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Novembro de 2024

O Árbitro

Rui M. Marrana

Texto elaborado em computador.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.