

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 589/2024-T**

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

## **SUMÁRIO:**

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

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

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

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

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Rui Miguel de Sousa Simões Fernandes Marrana e Maria do Rosário Anjos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

A..., Número de Identificação de Pessoa Coletiva (doravante NIPC)..., com sede em ..., ..., apresentou pedido de pronúncia arbitral visando a anulação das liquidações da Contribuição de Serviço Rodoviário (doravante CSR) relativas ao período de setembro de 2019 a junho de 2023, no montante total de €63.283,44, acrescidos de juros indemnizatórios.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 29 de abril de 2024.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 17 de junho de 2024, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 5 de julho de 2024, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 22 de setembro de 2024.

A Requerente respondeu às exceções a 1 de outubro de 2024.

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

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

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

*3. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 5 dias a contar desta notificação.*

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

*Notifiquem-se as partes do presente despacho.”*

## **II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS**

### **II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa junto da Requerida a 27 de setembro de 2023, relativamente às liquidações de IEC e à Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), repercutidas no preço do combustível adquirido entre: (1)

---

Setembro de 2019 a dezembro de 2022 (período inicial); (2) Janeiro de 2023 a junho de 2023 (período subsequente).

- b) A Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão tácita de indeferimento do pedido de revisão oficiosa:
- a. das liquidações de IEC cuja anulação se peticionou no pedido de revisão oficiosa apresentado cujo indeferimento tácito constitui o objeto imediato da presente ação arbitral, relativas aos períodos de 09/2019, 10/2019, 11/2019, 12/2019, 01/2020, 02/2020, 03/2020, 04/2020, 05/2020, 06/2020, 07/2020, 08/2020, 09/2020, 10/2020, 11/2020, 12/2020, 01/2021, 02/2021, 03/2021, 04/2021, 05/2021, 06/2021, 07/2021, 08/2021, 09/2021, 10/2021, 11/2021, 12/2021, 01/2022, 02/2022, 03/2022, 04/2022, 05/2022, 06/2022, 07/2022, 08/2022, 09/2022, 10/2022, 11/2022, 12/2022, liquidadas e pagas pela B..., Lda (doravante, B...), NIPC..., na parte correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) que foi paga (através do mecanismo de repercussão) pela aqui Requerente, conforme melhor se detalha no quadro que consta do Documento n.º 1 junto ao pedido inicial.
  - b. E das liquidações de IEC relativas aos períodos de 01/2023, 02/2023, 03/2023, 04/2023, 05/2023 e 06/2023, liquidadas pela B..., na parcela relativa à receita consignada à Infraestruturas de Portugal, S.A. (designada por “Consignação de serviço rodoviário”) suportada pela aqui Requerente, conforme melhor se detalha no quadro que consta do Documento n.º 2 junto ao pedido inicial.
  - c) As referidas liquidações foram pagas à fornecedora de combustíveis, B..., Lda., NIPC..., tendo o encargo da CSR sido integralmente repercutido à Requerente, conforme documentos anexos (Documentos n.º 1 e 2).

- d) A CSR foi instituída pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, tendo como objetivo financiar a rede rodoviária nacional. Contudo, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no Processo C-460/21, considerou tal tributo incompatível com a Diretiva 2008/118/CE, por se tratar de um imposto indireto sobre o consumo.
- e) A Requerente sustenta que:
- a. As liquidações efetuadas pela AT são ilegais, por violação do Direito da União Europeia;
  - b. Existe um erro imputável aos serviços, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT;
  - c. Deve ser ordenado o reembolso dos valores pagos, devidamente acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

## **II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA**

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

### **I – POR EXCEÇÃO**

#### **DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL EM RAZÃO DA MATÉRIA**

- a) A Requerida alega que o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria, porquanto a CSR não constitui um imposto, mas antes uma contribuição financeira destinada ao financiamento da rede rodoviária nacional, nos termos da Lei n.º 55/2007.

- b) A AT invoca o artigo 2.º da Portaria n.º112-A/2011, de 22 de março, que restringe a competência arbitral à apreciação de atos de liquidação relativos a impostos e não a contribuições;
- c) Adicionalmente, sublinha que:
- a. A CSR não está expressamente qualificada como um imposto pela Lei Geral Tributária (LGT);
  - b. Não se enquadra no conceito de “contribuição especial”, previsto no artigo 4.º, n.º3, da LGT.
- d) Conclui que o presente pedido deve ser indeferido liminarmente por incompetência material do Tribunal Arbitral.

#### **DA ILEGITIMIDADE PROCESSUAL E SUBSTANTIVA DA REQUERENTE**

- a) A Requerida sustenta que a Requerente não possui legitimidade para apresentar o pedido, porquanto:
- a. Apenas os sujeitos passivos da CSR, nos termos dos artigos 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (doravante, CIEC), têm legitimidade para requerer a revisão dos atos de liquidação e o reembolso;
  - b. A fornecedora B..., Lda foi responsável pela entrega do imposto, não podendo a Requerente, enquanto adquirente, peticionar diretamente o reembolso

- b) A Requerente, enquanto consumidora final, apenas suporta o encargo económico da CSR, decorrente de um fenómeno de repercussão tributária, matéria alheia à relação jurídico-tributária exigente entre o sujeito passivo e à AT.
- c) Cita-se ainda doutrina relevante (Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Lopes de Sousa), que sustenta que: “(...) não existe vínculo jurídico, no sentido de que o repercutido não é devedor do sujeito ativo. A sua obrigação não nasce da realização do facto tributário, mas sim da realização de um facto ao qual a lei liga o direito de o sujeito passivo de repercutir e a correlativa obrigação do repercutido de reembolsar o sujeito passivo quando este exerça o seu direito. Daqui decorre, nomeadamente, que as relações entre o sujeito passivo e o repercutido inadimplente se regem pelo Direito privado.”
- d) Concluindo assim pela falta de legitimidade processual e substantiva da Requerente.

#### **DA INEPTIDÃO DO PEDIDO ARBITRAL – DA FALTA DE OBJETO**

- a) A ineptidão da petição inicial ocorre quando esta contém deficiências que comprometem irremediavelmente a sua finalidade, determinando a nulidade de todo o processo e a absolvição da instância, conforme artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º alínea b) e 278.º, n.º 1, alínea b), do CPC, presentemente aplicáveis ex vi da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.
- b) Ora, e tal como veremos, o presente pedido arbitral não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, requisito essencial à aceitação do pedido.
- c) Conforme dispõe expressamente o n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, do pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a “identificação do ato ou atos

tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral”, facilmente se constatando que esta é uma condição essencial para a aceitação do pedido.

- d) Ora, sendo aceite o pedido sem a identificação dos atos tributários cuja legalidade se pretende sindicar, é coartada à Requerida a possibilidade do exercício em pleno do seu direito ao contraditório, estando também o próprio tribunal impedido de apreciar o pedido.
- e) Com efeito, é de notar que a Requerente alude a diversos atos tributários, sem que, em momento algum, identifique quaisquer atos de liquidação de ISP/CSR praticados pela administração tributária e aduaneira, nem as DIC submetidas pelo alegado sujeito passivo de imposto.
- f) A Requerente limitou-se a identificar, pelo seu número, faturas de aquisição de combustíveis à sua fornecedora, faturas estas que, no entanto, não comprovam qualquer ato tributário e de onde também não resulta qualquer prova de “atos de repercussão da CSR”.
- g) Pelo exposto, salvo douto e melhor entendimento, o pedido arbitral não preenche nem satisfaz os pressupostos legais de aceitação, uma vez que viola a alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, devendo, conseqüentemente, ser declarado inepto.

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

- a) A Requerente vem pugnar pela anulação parcial das “liquidações IEC acima mencionadas”.
- b) Porém, apesar de a Requerente formular o pedido tal como referimos, certo é que não identifica qualquer ato tributário através da mera impugnação das alegadas



repercussões, nem sequer identifica o nexo entre as repercussões e as liquidações da CSR.

- c) Verifica-se também que a Requerente parte do errado pressuposto de que vigora, no âmbito da CSR, um regime de repercussão legal, indicando, no entanto, que a repercussão meramente económica pode ser meramente presumida.
- d) Vindo, depois, apresentar como causa de pedir a ilegalidade dos atos de liquidação de CSR, por alegada violação do Direito da União Europeia pelo regime jurídico da CSR.
- e) Contudo não podemos inferir, da alegada ilegalidade das liquidações, a ilegalidade das alegadas repercussões.

#### **DA CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO**

- a) Tal como atrás se deixou evidente, não logrou a Requerente identificar qualquer ato tributário cuja legalidade pretende sindicar.
- b) Esta circunstância determina, para além de outras consequências já abordadas, que se torne impossível aferir da tempestividade do pedido de revisão oficiosa das liquidações formulado pela Requerente.
- c) Isto porque a contagem do prazo para a apresentação dos referidos pedidos se inicia a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação (global).
- d) Ora, constata-se que a Requerente apresentou impugnação no tribunal arbitral em 24.04.2024, do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado a 27.09.2023.

- e) Certo é que, com vista à apreciação da tempestividade da apresentação do pedido arbitral, não poderá deixar de ser previamente apreciada a questão da tempestividade do pedido de revisão, o que, como supra se demonstrou, é impossível, dado não ter a Requerente logrado identificar o(s) ato(s) tributário(s) em litígio.
- f) Não obstante, caso assim não se entenda, o que apenas por mero dever e cautela de patrocínio se concebe, sempre se concluiria que, tanto, o pedido de revisão oficiosa, como o pedido de constituição de tribunal arbitral são intempestivos.
- g) Tendo em conta que a Requerente pretende sindicar as aquisições no período compreendido entre setembro de 2019 e 31 de dezembro de 2022, e atento o prazo para apresentação de reclamação graciosa, de 120 (cento e vinte) dias a partir do termo do prazo do pagamento do ISP/CSR, previsto na 1ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, facilmente se depreende que, 27.09.2023 (data da apresentação da revisão oficiosa), este se encontrava largamente ultrapassado.
- h) E é por este motivo que a Requerente apresenta um pedido de revisão oficiosa, fundamentado em erro imputável ao serviço, meio processual previsto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, de modo a fazer-se valer do prazo de 4 (quatro) anos aí então previsto para os casos de erro imputável aos serviços.
- i) O que sempre seria infundamentado, dado que a Requerida, adstrita que se encontra ao princípio da legalidade, sempre efetuou as liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existindo, portanto, qualquer erro imputável aos serviços.
- j) É pois, posição da AT que, não tendo sido proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária, as liquidações não poderão enfermar de qualquer vício, dado terem sido realizadas com base na subsunção da factualidade às normas legais aplicáveis.

- k) Pelo que, não gozando da prerrogativa da desaplicação de normas num “julgamento” de pretensa desconformidade com o direito comunitário (faculdade reservada aos Tribunais), e tendo atuado sempre no âmbito do princípio da legalidade, será forçoso concluir pela inexistência de imputabilidade aos serviços de “erro” que fundamentasse a revisão do ato tributário com base no disposto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- l) Donde, deverá o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente ser considerado extemporâneo (por desrespeito do prazo de 120 dias aplicável), o que terá como consequência a consideração do presente pedido arbitral como intempestivo, determinando a absolvição da Requerida do pedido, o que, desde já se peticiona.
- m) Subsidiariamente, vem a Requerente alegar, no artigo 62.º do pedido arbitral, que, , ainda que não se entenda verificado o erro imputável aos serviços, apenas por mero dever de patrocínio, sempre se assistirá à situação de uma “injustiça grave ou notória”.
- n) Para uma melhor tangibilidade da fundamentação, transcreve-se o n.º 4 do art.º 78.º da LGT: “O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte”. (Destacado nosso).
- o) Com efeito, esta disposição permite, além do prazo contido na 1ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, que o contribuinte possa, por sua iniciativa, rever o ato tributário de liquidação, ficando, desde já patente que tal meio impugnatório deverá considerar-se sujeito à verificação de três requisitos: a) apresentação do pedido no prazo de 3 anos posteriores ao do ato tributário; b) tratar-se de “injustiça grave ou

- notória” e c) que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.
- p) Onde resulta dar-se logo por incumprido o primeiro requisito atenta a impossibilidade da sua comprovação, dado não ter sido identificado qualquer ato tributário em causa, nem sendo possível essa identificação por parte da Requerida.
- q) Não sendo, portanto, possível apurar se o pedido de revisão oficiosa de 27.09.2023 foi apresentado nos três anos posteriores aos atos tributários contestados.
- r) Sem conceder, densifiquemos o conceito de injustiça grave ou notória o que irá demonstrar que este nunca seria aplicável à situação que analisamos.
- s) Partindo da letra da lei, dispõe o n.º 5 do artigo 78.º da LGT que apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.
- t) Face ao exposto, verifica-se que o vício do pedido arbitral decorrente da falta de identificação do(s) ato(s) tributário(s) em crise tem, entre outros, como efeito a impossibilidade de se aferir em pleno da tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa e de reembolso por alegado pagamento de valores a título de alegada repercussão económica da CSR, e, conseqüentemente, da tempestividade do pedido arbitral.

## **II – POR IMPUGNAÇÃO**

- a) Antes de mais, importante é atentar que o regime fiscal que vigorou até 31/12/2022, tinha por base a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que criou a Contribuição de Serviço

Rodoviário (CSR), a qual, de acordo com o disposto no seu artigo 5º, era 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 (CIEC), na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), com as devidas adaptações. E, não obstante a sujeição à disciplina dos IEC [em matéria de liquidação, cobrança e pagamento,] tal contribuição tinha uma natureza autónoma.

- b) Porém, a Lei nº 24-E/2022, de 30 de dezembro, que entrou em vigor em 01/01/2023, veio introduzir profundas alterações nesta matéria, as quais, fundamentalmente, se traduziram na extinção da CSR e, concomitantemente, na previsão de consignação parcial da receita do ISP ao serviço rodoviário.
- c) Por via dessa lei, passou a vigorar um novo regime, nos termos do qual, o ISP passou a compreender o montante das taxas unitárias do imposto, no qual está integrado o montante consignado ao serviço rodoviário em território continental, e o montante cobrado a título de adicionamento sobre as emissões de CO<sub>2</sub> (artigo 88º nº 5, do CIEC).
- d) Ou seja, por via dessas alterações, ocorreu a extinção da CSR (enquanto contribuição autónoma que incidia sobre determinados produtos sujeitos a ISP) e, simultaneamente, um aumento da taxa do ISP correspondente ao montante consignado ao serviço rodoviário em território continental.
- e) Daqui decorre que, a partir de 01-01-2023:
- não há lugar a cobrança de quaisquer quantias a título de CSR, uma vez que foi extinta em 31/12/2022;
  - a cobrança do montante passou a ser feita sob a égide do ISP, através de um regime jurídico distinto e sem a autonomia anteriormente conferida à CSR.

- f) Assim, feita esta distinção, para além da já invocada falta de legitimidade da Requerente, uma vez que não é sujeito passivo de imposto nos termos dos artigos 15º n.º 2 e 16º do CIEC, iremos analisar as questões levantadas no PPA, impugnando quer a alegada repercussão de CSR como a alegada repercussão da parte do ISP (Consignação ao Serviço Rodoviário) que as Requerente impugnam.
- g) Salvo douto e melhor entendimento, não logram a Requerente fazer prova do que alegam, designadamente sobre o facto de ter adquirido e pago combustível e, conseqüentemente, ter suportado o encargo do pagamento da CSR e/ou do ISP- Consignação de Serviço Rodoviário, por repercussão.
- h) Do teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente, verificamos que:
- a. As faturas de aquisição de combustíveis não conferem referência expressa à CRS ou ao ISP;
  - b. Apenas constam valores globais referentes ao IVA e ao gasóleo adquirido, sendo totalmente omissas no que respeita à discriminação de montantes pagos a título de CSR e/ou ISP.
  - c. A Requerente não apresentou qualquer DIC emitida pela AT ou documentação equivalente que permita identificar os valores liquidados em sede de CSR ou ISP.
- i) Conseqüentemente, a falta de tais documentos compromete a verificação objetiva dos atos tributários impugnados.
- j) A Requerente fundamenta a sua pretensão na alegada repercussão económica dos tributos, porém:

- a. Não demonstrou que os valores pagos foram efetivamente repercutidos pelos fornecedores de combustíveis;
  - b. Não comprovou que não repercutiu os custos a jusante, ou seja, os seus próprios clientes, o que inviabiliza qualquer alegação de suportaçãõ efetiva do encargo tributário.
- k) Nos termos do artigo 74.º, n.º1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos do direito invocado recai sobre a Requerente, sendo inadmissível que tal prova seja substituída por presunções ou alegações genéricas.
- l) Salvo doudo ou melhor entendimento, não é admissível que a Requerente baseie a sua pretensão em meras presunções, sem qualquer suporte documental ou factual adequado, sob pena de:
- a. Subversão das regras do ónus da prova, consagradas no artigo 74.º da LGT e no artigo 342.º do CC;
  - b. Violação do princípio constitucional da segurança jurídica, que exige prova cabal e objetiva dos factos alegados.
- m) Como bem sintetiza a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (doravante STA) no Acórdão de 17-12-2008, Processo n.º 0327/08: “A complexidade da prova de factos negativos não justifica uma inversão do ónus da prova, sob pena de comprometer os princípios da proporcionalidade e segurança jurídica.”
- n) Assim, não se pode presumir que a Requerente suportou o encargo tributário, ainda que alegue a sua repercussão, uma vez que tal alegação carece de comprovaçãõ factual e documental;

- o) Pelo exposto, conclui que:
- a. Não foram provados os factos essenciais que fundamentam a pretensão da Requerente, designadamente o pagamento direto ou a repercussão efetiva da CSR ou ISP;
  - b. Os documentos apresentados não contêm os elementos mínimos necessários para demonstrar a existência de atos tributários sindicáveis ou a sua esfera económica da Requerente.
- p) Por conseguinte, a presente impugnação deve ser considerada improcedente, com a consequente absolvição da Requerida.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

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

### **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **IV.1. MATÉRIA DE FACTO**

##### **Factos dados como provados**



Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) O presente pedido de pronúncia arbitral tem como objeto imediato a declaração de ilegalidade e subsequente anulação do ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente – cf. Documento n.º 3.
- b) E, como objeto mediato, a declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial dos atos tributários de liquidação de IEC acima indicados, cuja legalidade constituiu objeto do pedido de revisão oficiosa.
- c) O pedido de revisão oficiosa em causa foi remetido à Divisão do Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos da Direção de Serviços de Impostos Especiais de Consumo no dia 27/09/2023. cópia do Registo dos CTT que se junta como Documento n.º 4).
- d) Até à data da submissão do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, a Requerente não obteve qualquer resposta por parte da AT quanto ao pedido de revisão apresentado.

### **Factos dados como não provados**

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

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

### **Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

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

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

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

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

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

## IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

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

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

#### **IV.2.A. EXCEÇÕES**

##### **A) DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL EM RAZÃO DA MATÉRIA**

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

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

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

Observa anterior decisão e respetiva fundamentação, concluindo, em síntese, que “não procede a alegada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral em virtude da natureza do tributo, uma vez que a competência dos tribunais arbitrais abrange a apreciação das pretensões dos sujeitos passivos referentes a qualquer espécie de tributo, nos

termos do art.º 2.º do RJAT; e também não se verifica a falta de vinculação prévia da Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais no presente processo, por força do art.º 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que limita essa vinculação prévia às “pretensões relativas a impostos” (...) Nos termos do corpo do art.º 99.º do CPPT, “constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade”, entendendo-se que aqui se inclui a ilegalidade abstrata da liquidação (CAAD, decisão arbitral de 31.01.2018, proc. n.º 104/2017-T).” – Cf. Proc. 304/2022T.

Acresce, estarmos perante uma questão jurídica que integra a competência do Tribunal arbitral, relacionada com a apreciação de atos tributários e respetiva legalidade da liquidação da CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, por ser um tributo desconforme ao Direito da União Europeia, nomeadamente, ao n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16/12/2008, tendo por base o entendimento sufragado pelo despacho proferido pelo TJUE em 07/02/2022, no Proc. C-460/21.

Termos em que se conclui pela regular constituição e competência material do Tribunal arbitral – Cf. al. a) n.º 1, art.º 2.º e art.º 4.º, ambos do RJAT.

## **B) DA ILEGITIMIDADE PROCESSUAL E SUBSTANTIVA DA REQUERENTE**

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

O pedido em apreciação consiste em saber se nos termos desses ordenamentos jurídicos, os restantes intervenientes nas operações comerciais e, em regra, os contribuintes consumidores finais a quem o imposto possa ter sido repercutido e que o possam ter suportado economicamente têm o direito de exigir diretamente da Requerida/Estado a

---

apreciação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto indevidamente pago, caso seja provado ter sido acrescido ao preço de compra do bem/produto por eles adquirido.

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

A legitimidade deve ser enquadrada no âmbito das relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a administração tributária e as pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas - têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem um interesse legalmente protegido. - Cf. n.º 2 do art. 1.º e art.º 65.º da LGT.

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

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

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

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

A plena eficácia do direito de reparação e a proteção efetiva dos contribuintes poderia ficar manifestamente prejudicada perante uma interpretação restrita no sentido de apenas os SP (no caso de CSR) gozarem do direito de ação e de pedirem o reembolso ao Estado –

---

artigos 4.º a 12.º e 15.º a 20.º do CIEC, limitando-se formalmente a outros sujeitos da relação tributária a efetiva reparação dos prejuízos incorridos - os contribuintes que possam ter suportado efetivamente o imposto e ser objetivamente lesados pelos respetivos atos de liquidação.

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

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

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

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

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

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

Diz, em suma o seguinte:

- Ora, da leitura do pedido arbitral e documentos anexos apresentados pelas Requerentes resulta que nunca e em momento algum indica qualquer ato tributário;
- Limitando-se, a identificar faturas de aquisição de combustíveis às suas fornecedoras, sem, no entanto, identificar os atos tributários.
- Apenas invocando a ilegalidade da CSR e/ou do ISP-Consignação de Serviço Rodoviário, entendem as Requerentes que terão direito a ser reembolsadas pelos valores que alegadamente suportaram por via da repercussão.
- Sem, no entanto, identificar quaisquer liquidações de IPS/CSR praticadas pela administração tributária e aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetivas fornecedoras de combustíveis.
- E sem de quaisquer documentos juntos aos autos pelas Requerentes constar qualquer elemento da alegada repercussão económica da CSR e/ou do ISP-Consignação de Serviço Rodoviário.

O artigo 98.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, indica como uma das nulidades insanáveis em processo judicial tributário, a ineptidão da petição inicial.

Não indicando o CPPT as situações em que se deve entender que ocorre ineptidão da petição inicial, há que fazer apelo ao CPC, que é de aplicação subsidiária, nos termos do

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

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

- a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;
- b) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir;
- c) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

O n.º 3 do mesmo artigo estabelece que «se o réu contestar, apesar de arguir a ineptidão com fundamento na alínea a) do número anterior, a arguição não é julgada procedente quando, ouvido o autor, se verificar que o réu interpretou convenientemente a petição inicial».

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

No que concerne à alínea a), não se estando perante uma situação de falta do pedido ou de causa de pedir, apenas se poderá enquadrar a arguição no conceito de inteligibilidade.

No entanto, percebe-se o que pretende a Requerente com os pedidos que formula: a anulação das liquidações da Contribuição de Serviço Rodoviário (doravante CSR) relativas ao período de setembro de 2019 a junho de 2023, no montante total de €63.283,44, acrescidos de juros indemnizatórios.

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

Como se referiu na fundamentação da decisão da matéria de facto, a liquidação da CSR era efetuada com base nas DIC, que deviam ser processadas até ao final do dia útil seguinte àquele em que ocorra a introdução no consumo (artigo 10.º, n.ºs 1 e 3, do CIEC),



pelo que se afigura que era possível à AT apurar qual a DIC relacionada com cada fatura e a respetiva liquidação que emitiu.

Neste contexto, não era exigível à Requerente que identificasse as liquidações que a AT emitiu com base nas vendas de combustíveis em causa, nem essa identificação é necessária para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas faturas em causa.

A exigência de identificação das liquidações, numa situação deste tipo, em que o repercutido não tem possibilidade de as identificar e a identificação não é imprescindível para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas faturas, seria incompatível com o princípio constitucional da proporcionalidade e o direito à tutela judicial efetiva garantido pelos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, pois inviabilizaria a possibilidade prática de a Requerente impugnar contenciosamente atos que lhe aplicam tributação e lesam a sua esfera jurídica.

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

#### **D) DA CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO**

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

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

Refere, assim, o seguinte:

- a) constata-se que a Requerente apresentou impugnação no tribunal arbitral em 24.04.2024, do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado a 27.09.2023.

- b) Certo é que, com vista à apreciação da tempestividade da apresentação do pedido arbitral, não poderá deixar de ser previamente apreciada a questão da tempestividade do pedido de revisão, o que, como supra se demonstrou, é impossível, dado não ter a Requerente logrado identificar o(s) ato(s) tributário(s) em litígio.
- c) Não obstante, caso assim não se entenda, o que apenas por mero dever e cautela de patrocínio se concebe, sempre se concluiria que, tanto, o pedido de revisão oficiosa, como o pedido de constituição de tribunal arbitral são intempestivos.
- d) Tendo em conta que a Requerente pretende sindicar as aquisições no período compreendido entre setembro de 2019 e 31 de dezembro de 2022, e atento o prazo para apresentação de reclamação graciosa, de 120 (cento e vinte) dias a partir do termo do prazo do pagamento do ISP/CSR, previsto na 1ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, facilmente se depreende que, 27.09.2023 (data da apresentação da revisão oficiosa), este se encontrava largamente ultrapassado.
- e) E é por este motivo que a Requerente apresenta um pedido de revisão oficiosa, fundamentado em erro imputável ao serviço, meio processual previsto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, de modo a fazer-se valer do prazo de 4 (quatro) anos aí então previsto para os casos de erro imputável aos serviços.
- f) O que sempre seria infundamentado, dado que a Requerida, adstrita que se encontra ao princípio da legalidade, sempre efetuou as liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existindo, portanto, qualquer erro imputável aos serviços.
- g) É pois, posição da AT que, não tendo sido proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária, as liquidações não poderão enfermar de qualquer vício, dado terem sido realizadas com base na subsunção da factualidade às normas legais aplicáveis.

- h) Pelo que, não gozando da prerrogativa da desaplicação de normas num “julgamento” de pretensa desconformidade com o direito comunitário (faculdade reservada aos Tribunais), e tendo atuado sempre no âmbito do princípio da legalidade, será forçoso concluir pela inexistência de imputabilidade aos serviços de “erro” que fundamentasse a revisão do ato tributário com base no disposto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- i) Donde, deverá o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente ser considerado extemporâneo (por desrespeito do prazo de 120 dias aplicável), o que terá como consequência a consideração do presente pedido arbitral como intempestivo, determinando a absolvição da Requerida do pedido, o que, desde já se peticiona.
- j) Subsidiariamente, vem a Requerente alegar, no artigo 62.º do pedido arbitral, que, , ainda que não se entenda verificado o erro imputável aos serviços, apenas por mero dever de patrocínio, sempre se assistirá à situação de uma “injustiça grave ou notória”.
- k) Para uma melhor tangibilidade da fundamentação, transcreve-se o n.º 4 do art.º 78.º da LGT: “O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte”. (Destacado nosso).
- l) Com efeito, esta disposição permite, além do prazo contido na 1ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, que o contribuinte possa, por sua iniciativa, rever o ato tributário de liquidação, ficando, desde já patente que tal meio impugnatório deverá considerar-se sujeito à verificação de três requisitos: a) apresentação do pedido no prazo de 3 anos posteriores ao do ato tributário; b) tratar-se de “injustiça grave ou

- notória” e c) que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.
- m) Donde resulta dar-se logo por incumprido o primeiro requisito atenta a impossibilidade da sua comprovação, dado não ter sido identificado qualquer ato tributário em causa, nem sendo possível essa identificação por parte da Requerida.
- n) Não sendo, portanto, possível apurar se o pedido de revisão oficiosa de 27.09.2023 foi apresentado nos três anos posteriores ao dos atos tributários contestados.
- o) Sem conceder, densifiquemos o conceito de injustiça grave ou notória o que irá demonstrar que este nunca seria aplicável à situação que analisamos.
- p) Partindo da letra da lei, dispõe o n.º 5 do artigo 78.º da LGT que apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.

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

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

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

---

quaisquer normas com base num julgamento de não conformidade com o direito comunitário.

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

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

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

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

Vamos por partes.

No que diz respeito à possibilidade de, ultrapassado o prazo da reclamação administrativa, o sujeito passivo pedir a revisão oficiosa do ato tributário, parece-nos que tal questão se encontra há muito ultrapassada, já que, tendo a AT o dever legal de decidir os pedidos que lhe sejam formulados pelos interessados, não pode escusar-se a tomar a iniciativa de revisão oficiosa do ato tributário quando tal lhe seja pedido pelos interessados - neste sentido vejam-se, entre outros, acórdãos do STA de 04MAIO2016, processo nº 0407/15 e de 29MAIO2013, processo nº 0140/13, ambos *in* [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

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

Como bem se sumaria no recente acórdão do TCA Sul de 05NOV2020, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), “I. Existindo uma obrigação genérica de a Administração Tributária atuar em plena conformidade com a lei, legalmente preceituada, desde logo, no artigo 266.º, n.º2, da CRP e bem assim no artigo 55.º da LGT, **qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração.** II- Para a questão se subsumir no “erro imputável aos serviços”, constante no artigo 78.º, n.º 1, da LGT importa, desde logo, que o contribuinte não tenha contribuído, por qualquer forma, para a emissão do ato de liquidação, ou seja, não pode existir uma conduta, seja ela ativa ou omissiva, que tenha determinado a emissão do ato de liquidação, nos moldes em que o foi.” (realce nosso).

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

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

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

Entendemos ser esta questão perfeitamente inócua para o litígio em causa, já que, como é sabido, às diretivas comunitárias é reconhecido o efeito direto vertical, podendo, em consequência, as respetivas normas ser invocadas diretamente pelos particulares junto

---

dos tribunais, independentemente da sua aplicação direta, isto é, independentemente de esta vincular diretamente todos os poderes públicos e os particulares, sem necessidade de qualquer lei nacional que o determine.

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

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

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

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

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

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

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

Em face declaração de ilegalidade da CSR pelo TJUE e os subsequentes pedidos de revisão dos atos de liquidação e pedido de reembolso, a Requerida não emitiu orientações para o reembolso da CSR, contrariamente à prática em outros EM na sequência da declaração de ilegalidade de tributos.

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

Como fundamento, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral visando a anulação das liquidações da Contribuição de Serviço Rodoviário (doravante CSR) relativas ao período de setembro de 2019 a junho de 2023, no montante total de €63.283,44, acrescidos de juros indemnizatórios.

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

As empresas petrolíferas, em regra, repercutem o ISP e, ao tempo, a CSR nos operadores a jusante, incluindo, nos consumidores finais. Enquanto impostos aplicados ao



---

consumo, estes caracterizam-se pelo facto de o seu encargo financeiro ser, em regra, repercutido nos restantes operadores da atividade comercial, *maxime*, no consumidor final.

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

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

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

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

Nesse sentido, atentas as especificidades e casuísmo das respetivas operações comerciais, os elementos de prova são essenciais, inclusive para determinar quem efetivamente suportou imposto, o quantum efetivamente pago, pelo que nas referidas conclusões afirma-se ainda: “A jurisprudência do Tribunal de Justiça, de acordo com a qual a questão da repercussão ou não de um imposto indireto constitui uma questão de facto em

---

cada caso concreto, na medida em que repercussão efetiva, total ou parcial, depende de vários fatores próprios a cada transação comercial” – Cf. Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, Les Fils de Jules Bianco e Girard (331/85, 376/85 e 378/85, Comateb e o. (já referidos) e Weber’s Wine World e o. (C-147/01).

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

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

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

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

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

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

e impedindo-se a efetiva reparação dos prejuízos incorridos pelos contribuintes objetiva e efetivamente lesados, como referido.

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

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

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

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

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

gerador é o primeiro passo para a liquidação do imposto, pois define todos os elementos da respetiva relação jurídico-tributária.

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

Assim, no caso *sub judice*, de ilegalidade das liquidações de CRS, por forma à respetiva apreciação, reposição da legalidade e subsequente ressarcimento dos contribuintes lesados é crucial conhecer quem efetivamente pagou o imposto em cada um dos diferentes atos comerciais ocorridos.

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

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

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

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

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

“A repercussão fiscal consiste na transferência do imposto que legalmente incide sobre um sujeito passivo, para um terceiro, alheio à relação jurídica tributária, com quem aquele tem relações económicas. Nas palavras de alguns autores, o repercutido será um mero "contribuinte de facto" (titular da capacidade contributiva), por contraposição ao "contribuinte de direito", aquele a quem é juridicamente exigível o pagamento do tributo. De acordo com a doutrina pode fazer-se a distinção entre a repercussão obrigatória ou legal, a qual encontra consagração, por exemplo, em sede de I.V.A., por contraposição à repercussão voluntária (...)” – Proc. 0581/17.0BEALM, acórdão STA de 28-10-2020.

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

No caso concreto, são identificadas as seguintes evidências, assinaladas pela Requerida:

- a) Não resulta evidenciado do pedido arbitral como terá a Requerente redundado no cálculo específico acima referido, apenas se podendo inferir que esta se terá limitado a aplicar à quantidade de litros adquiridos a taxa de CSR que se encontrava em vigor à data das transações, tal como definida em Portaria. A ser este o caso, a Requerente em equívoco, dado que, tal como já indicado, se encontra determinado pelo artigo 91.º do CIEC que a unidade tributável dos produtos petrolíferos e energéticos (e

---

consequentemente da CSR) é de 1000 litros convertidos para a temperatura de referência de 15°C.

- b) Nesta circunstância, não tendo existido certificação da medição da temperatura na descarga do combustível adquirido (temperatura ambiente), que em atos de medição de reservatórios certificados (varejos) dos sujeitos passivos de imposto designamos por temperatura observada (TO), não é possível realizar a correspondência para o número de litros a 15°C. Pelo que é impossível na fase da cadeia logística em que a Requerente se encontra, determinar a unidade tributável para efeitos de determinação da CSR e, consequentemente, saber, a eventual parte da CSR incluída no preço pago pelo combustível adquirido.
- c) Nenhuma fatura evidencia que a CSR foi repercutida à Requerente.
- d) Quanto à declaração escrita, junta aos autos, que terá sido emitida pela fornecedora B... LDA., onde se pode ler que “(...) pelo presente declara, [...] que a Contribuição de Serviço Rodoviário entregue pelas nossas companhias petrolíferas fornecedoras, na qualidade de sujeito passivo, junto dos cofres do Estado, por referência ao combustível fornecido à A... (NIF – ...), nos anos de 2019 a 2022, foi por si integralmente repercutido na esfera da empresa.”. Verifica-se que a declaração se limita a indicar, de forma bastante vaga e dúbia, que a B... LDA. suportou a CSR liquidada pelas suas próprias fornecedoras e que repassou esse custo à Requerente (apenas nas vendas efetuadas de 2019 a 2022), sem, todavia, identificar os efetivos sujeitos passivos de ISP/CSR, as DICs, as liquidações a montante ou o quantum da repercussão, o que permitiria a respetiva conexão aos atos tributários que constituem objeto desta ação arbitral. E note-se que, apesar de assinada, a declaração não vem acompanhada de elementos que comprovem que o seu autor detém legítimos poderes de representação, questão que fica, em absoluto, por esclarecer no âmbito dos presentes autos.

e) Deste modo, a declaração da B..., LDA, nos moldes em que foi emitida, não pode ser considerada como prova bastante, para comprovar os factos alegados pela Requerente, designadamente, a repetida afirmação o longo do PPA de que foi a sua fornecedora quem atuou como o sujeito passivo de ISP/CSR, introduzindo no consumo os produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente.

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

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

Face à sua natureza de imposto objeto de repercussão legal pelo SP, o IVA encontra-se objetiva e claramente discriminado nas faturas. Atento o regime da CSR e a possibilidade ou não de ser repercutida, a mesma não se apresenta discriminada nas faturas emitidas pelo SP, tal como está perfeitamente demonstrado nos documentos n.º 1 e 2.

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

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



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

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

No sentido dessa posição, entende-se que a prova da repercussão do imposto (CSR) invocada pelo consumidor final (Requerente) deve ser objetiva e inequivocamente demonstrada por documentos que identifiquem claramente o efetivo pagamento do imposto, não podendo ser presumida, nem aceite, ainda, mediante mera “declaração” genérica (como aquela que é apresentada sob o documento n.º 6 e 7) e sem os requisitos declarativos, maxime, quando as partes conhecem o conteúdos das suas relações comerciais e o SP se encontra legalmente obrigado a registar as respetivas operações/transações, quer para efeitos contabilísticos, quer para efeitos tributários.

E essa obrigação de informação existe e poderia ser fornecida pela Requerente no âmbito da sua relação contratual com o SP, o qual reúne, ainda, as condições de prestar as informações necessárias, completas e rigorosas ao contribuinte final/Requerente, a qual tem um interesse jurídico atendível nessas informações e registos detalhados e integrais, os quais igualmente suportaram a CSR cobrada e a entregue ao Estado pelo SP, enquanto elementos essenciais para apreciar as liquidações de CSR controvertidas.

A prova de um facto positivo – repercussão fiscal da CSR - impende sobre quem a invoca – a Requerente -, por forma a comprovar a qualidade de entidade repercutida e lesada no âmbito da relação jurídico-tributária da CSR.

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



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

A Requerente vem pretender justificar a ocorrência de uma efetiva repercussão do imposto assenta em meros juízos presuntivos, e uma tabela própria (com cálculo e junção de faturas sem informações completas), sem efetuar a demonstração objetiva da realidade dos factos através de elementos de prova que se relacionem com os fatores inerentes às transações comerciais que foram realizadas, pelo que o presente pedido arbitral deve improceder na totalidade, com as legais consequências.

## **V. DECISÃO**

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

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

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € **63.283,44**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **VII. CUSTAS**

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **2.448,00**, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de janeiro de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Rui M. Marrana – com declaração de voto)

(Maria do Rosário Anjos – com declaração de voto)

### Declaração de voto

A multiplicação de posições no CAAD em matéria de CSR impõe um particular esforço de esclarecimento dos fundamentos das mesmas, por razões de transparência, para permitir uma evolução consistente da jurisprudência e até para efeitos de eventual reapreciação. Por tudo isso, ainda que **convergindo no sentido da improcedência do pedido**, entende-se dever esclarecer uma divergência pontual relativamente aos termos da decisão.

Assim, entende-se que a não identificação do acto tributário (de liquidação da CSR) torna a petição inepta. No âmbito da CSR – neste como na maioria das situações cuja apreciação vem sendo pedida –, porque o pedido não é apresentado pelo sujeito passivo (mas por uma entidade alegadamente repercutida), essa não identificação do acto tributário (através da junção de cópias das Declarações de Introdução no Consumo, ou de Documento Administrativo Único/Declaração Aduaneira de Importação ou eventualmente de outros documentos que lograssem tal identificação com um mínimo de certeza) impede que o tribunal arbitral confira a sua existência e aprecie, em concreto, da sua validade. Além disso, essa mesma falta de identificação da liquidação objecto de impugnação torna ainda impossível conferir da sua efectiva repercussão. De facto, não havendo repercussão legal, esse efeito não poderá presumir-se, carecendo de prova, a qual depende - novamente - da identificação dos actos tributários de liquidação originários. O que conduz também à ilegitimidade do Requerente quando repercutido, na medida em que não demonstra esses actos e a efectiva repercussão.

A este propósito, 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. Esse risco só é controlável na medida em que, sendo

identificado o acto ou 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).

A referida imprescindibilidade da identificação do acto tributário surge ainda como elemento essencial para a conferência dos prazos relevantes (dos pedidos de revisão oficiosa e arbitral), já que estes dependem da identificação do acto tributário. Sem conferir este, será impossível fazer-se a necessária verificação da tempestividade.

Nestes termos, convergindo-se relativamente à improcedência do pedido – e bem assim, quanto aos fundamentos referidos no sumário – diverge-se apenas na medida em que se entende que a inexistência da identificação do acto tributário impugnado torna 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) – conduzindo simultânea e subsidiariamente às outras excepções invocadas pela AT, nomeadamente à ilegitimidade da Requerente, tornando também 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).

Rui Marrana

#### Declaração de voto

Subscrevo o sentido da decisão com uma única ressalva referente à extemporaneidade do pedido de revisão, nos termos a seguir expostos.

Entendo que no caso dos autos, o pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação devia ter sido apresentado no **prazo de 3 anos** previsto no artigo 15º, nº3 do CIEC, por ser este o prazo mais alargado para apresentar o pedido de revisão com fundamento em erro da AT. Efetivamente, o **regime especial do reembolso por erro previsto no CIEC** deve

prevalecer sobre o regime geral consagrado no artigo 78º da LGT (por ser um regime especial que afasta a aplicação do regime geral previsto na LGT). Uma vez que as alegadas liquidações impugnadas nestes autos respeitam ao período de setembro de 2019 a junho de 2023, o prazo para pedir a revisão e reembolso da CSR para as liquidações compreendidas entre setembro de 2019 e setembro de 2021, já se encontrava ultrapassado, o que tem como consequência a caducidade do direito de ação

Assim, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa a 27 de setembro de 2023, relativamente às liquidações de IEC e à Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), repercutidas no preço do combustível adquirido entre: “(1) *Setembro de 2019 a dezembro de 2022 (período inicial)*; (2) *Janeiro de 2023 a junho de 2023 (período subsequente)*”. Daqui resulta que em relação aos alegados atos de liquidação praticados entre setembro de 2019 e 26 de setembro de 2021 o prazo dos 3 anos já se havia esgotado, pelo que, esses os atos contestados são inimpugnáveis. Dito de outro modo, verifica-se a caducidade do direito de ação em relação a esses atos de liquidação, pelo que entendo que a exceção invocada pela AT devia proceder parcialmente, não pelas razões por esta invocadas, mas pelas que aqui se expõem. Neste sentido, o prazo para apresentar a revisão das liquidações de CSR é de 3 anos (ao invés de 4 anos como pretende a Requerente).

Remete-se nesta matéria, em complemento ao teor da presente declaração de voto, para a jurisprudência vertida no Acórdão proferido no processo nº 538/2024-T de 19/12/2024, que subscrevi e que aqui se dá por reproduzido.

Em tudo o mais se subscreve, integralmente, o sentido da improcedência do pedido.

Maria do Rosário Anjos