

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 612/2024-T**

**Tema: CSR - Repercussão de impostos indiretos. Reembolso do imposto.**

## **SUMÁRIO:**

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

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

*III – A prova da repercussão de impostos indiretos suportados pelo operador económico carece de ser demonstrada através de documentos que identifiquem o efetivo pagamento do imposto, comprovando a factualidade invocada, não podendo assentar em juízos presuntivos ou em meras declarações genéricas.*

## **DECISÃO ARBITRAL**

A Árbitra Ana Rita do Livramento Chacim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 9 de julho de 2024, decide no seguinte:

1.

## 1.RELATÓRIO

A... LDA, pessoa coletiva com o número de identificação fiscal..., com sede na Rua..., n.º ... -... Maia (doravante “Requerente”), nos termos e para efeitos do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e artigo 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”), requereu a constituição do Tribunal Arbitral, em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA** (doravante, “Requerida” ou “AT”), peticionando a pronúncia deste Tribunal sobre o reembolso do imposto indevidamente pago nos anos de 2019 a 2022 a título de Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), acrescido de juros indemnizatórios, resultante do indeferimento tácito, decorrente do pedido de revisão de ato tributário, submetido em 2 de outubro de 2023.

### 1.1. Do pedido

A Requerente concretiza a final o seu pedido, solicitando a restituição do valor de € 58.922,61, correspondente ao montante de CSR indevidamente pago: *«Termos em que, e nos mais de direito doutamente supridos por V. Exa., dever ser ordenado o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos necessários e devidos juros indemnizatórios.»*

### 1.2. Do requerimento da AT anterior à constituição do Tribunal Arbitral

Em 08.05.2024, a Requerida apresentou Requerimento dirigido ao Senhor Presidente do CAAD, no sentido de: *«(...) informar que analisado o pedido, não detetou a identificação de qualquer ato tributário. Identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Tributária. Tendo em conta, que: a) A competência dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, abrange exclusivamente a apreciação direta da legalidade de ato(s) de liquidação ou de atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de ato(s) daquele tipo, conforme decorre do n.º 1, do artigo 2.º do RJAT e como se depreende das referências expressas que se fazem na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT; Conforme dispõe expressamente a alínea b), do n.º 2, do artigo 10º do RJAT, do requerimento em que é formulado o pedido de constituição de tribunal*

---

*arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral; c) Sem a identificação, por parte dos interessados, do ato ou atos tributários, cuja ilegalidade é invocada, não pode o dirigente máximo da AT exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT. Solicita-se que seja(m) identificado(s) o(s) ato(s) de liquidação cuja legalidade o requerente pretende ver sindicada, entendendo-se que o termo inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13º do RJAT só ocorre após a notificação, à Autoridade Tributária e Aduaneira, da identificação, em concreto, do(s) ato(s) de liquidação cuja ilegalidade é suscitada.»*

Na mesma data, as partes foram notificadas do despacho proferido pelo Senhor Presidente do CAAD no sentido de informar que *«Com referência ao Processo em epígrafe e na sequência da comunicação da Autoridade Tributária envie-se a mesma ao Tribunal Arbitral a constituir, por ser esse o órgão competente para a sua apreciação. (...))»*

Em 21.05.2024, a Requerente, tendo sido notificada do requerimento apresentado pela AT, veio prestar os respetivos esclarecimentos. Salienta que, apresentou o presente Pedido de Pronúncia Arbitral, na sequência da presunção de formação do indeferimento tácito sobre o Pedido de Revisão de Ato Tributário apresentado a 2 de outubro de 2023 (cf. artigo 57.º da LGT). *“Formada a presunção de indeferimento tácito e perante a omissão do dever de decisão da Administração Tributária, na medida em que se ficciona a existência de um ato cuja ilegalidade se pode pôr em causa, faculta-se, conseqüentemente, ao lesado o acesso à via judicial ou arbitral”. Esclarece ainda que “(...) o próprio sistema de submissão dos pedidos arbitrais do CAAD, uma vez standardizado, não tem prevista a possibilidade de inscrição no ato tributário a presunção de indeferimento tácito e uma vez consultados os Senhores Juristas do CAAD, sobre o procedimento a adotar, a indicação para preenchimento foi a realizada pelos Mandatários.”*

### **1.3. Tramitação processual**

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 02.05.2024, e em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificada nessa data a AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico, designou a árbitra do Tribunal Singular, aqui signatária, que comunicou a sua aceitação, nos termos legalmente previstos.

Em 21.06.2024, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 09.07.2024, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a AT, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Por entender este Tribunal que as questões suscitadas antes da sua constituição deveriam ser apreciadas numa fase posterior do processo (saneamento), foi proferido o despacho previsto no artigo 17.º do RJAT em 09.07.2024 mandando-se notificar a AT para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar Resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

Em 25.07.2024 a Requerida apresentou a Resposta e Processo Administrativo.

Em 01.08.2024 foi a Requerente notificada para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, querendo, sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida na sua resposta.

Em resposta ao despacho de 01.08.2024 deste Tribunal, a Requerente apresentou em 30.07.2024, a sua resposta às exceções invocadas pela AT.

Por despacho de 18.09.2024, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, determinando-se fundamentalmente que *«À luz dos princípios da autonomia que regem o processo arbitral (artigo 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária- RJAT) e do princípio da livre condução do processo a que se refere o artigo 19.º do RJAT) dispensa-se a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º desse Regime e determina-se o prosseguimento do processo mediante a notificação das partes para, no prazo simultâneo de 15 (quinze) dias, apresentarem alegações finais escritas, formulando expressamente as respetivas conclusões. Nos termos do art. 21º, 1, do RJAT, a decisão final será proferida e comunicada até 9 de janeiro de 2025, devendo a Requerente pagar o remanescente da taxa de*

---

*arbitragem até essa data, dando cumprimento ao disposto no art. 4º, 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária. (...)».*

Em 18.09.2024 a Requerente veio requerer ao Tribunal a admissão da junção aos autos da declaração emitida por parte da fornecedora de combustível B... S.A., que designa como Documento n.º 1.

As partes apresentaram as respetivas alegações finais: a Requerida no dia 19.09.2024 e a Requerente no dia 07.10.2024.

## **2. POSIÇÃO DAS PARTES**

### **2.1. Pedido da Requerente**

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de anulação dos atos de liquidação identificados, o seguinte.

1. A respeito do regime jurídico em questão, refere que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, prevê que a CSR visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da agora denominada Infraestruturas de Portugal, S.A., sendo determinada em função dos consumos de combustíveis pelos respetivos utilizadores.
2. Socorrendo-se do entendimento constante do já citado Acórdão 304/2002-T, conclui que a CSR configura um verdadeiro Imposto.
3. Expostas as questões prévias, a Requerente descreve que, no âmbito do exercício da sua atividade de *"construção e a manutenção de relvados, a comercialização de equipamentos para esses fins, o comércio e equipamentos desportivos e ainda, a atividade de obras públicas e construção civil "*, adquiriu centenas de litros de combustível (gasóleo e gasolina) para as suas viaturas, identificando, com respeito aos anos de 2019 a 2022:
  - (i) ano de 2019, adquiriu 144.613,00 litros de combustível, isto é, 127.366,00 litros de gasóleo e 17.247,00 litros de gasolina, tendo pago indevidamente a CSR, relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2019, no montante global de 15.638,12 EUR.

- 
- (ii) ano de 2020, adquiriu 132.708,00 litros de combustível, isto é, 115.918,00 litros de gasóleo e 16.790,00 litros de gasolina, tendo pago indevidamente a CSR, relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2020, no montante global de 14.327,58 EUR.
- (iii) ano de 2021, adquiriu 137.311,00 litros de combustível, isto é, 121.222,00 litros de gasóleo e 16.088,00 litros de gasolina, tendo pago indevidamente a CSR, relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2021, no montante global de 14.855,30 EUR.
- (iv) ano de 2022, adquiriu 130.560,00 litros de combustível, isto é, 114.287,00 litros de gasóleo e 16.273,00 litros de gasolina, tendo pago indevidamente a CSR, relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2022, no montante global de 14.101,61 EUR.
4. Totalizando assim, no global dos referidos 4 (quatro) anos o montante de € 58.922,61.
5. A 2 de outubro de 2023, a ora Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças competente, os respetivos Pedidos de Revisão de Ato Tributário. Tendo a AT incumprido o dever de decisão no prazo legalmente tido como razoável, verificou-se, a 2 de fevereiro de 2024, a formação da presunção de indeferimento tácito, nos termos do artigo 57.º, n.º 5 da LGT, pelo que vem a Requerente apresentar o competente pedido de Constituição de Tribunal Arbitral.
6. A CSR serve-se, em parte, das regras que disciplinam o ISP, mas constitui um imposto distinto, com enquadramento legal, estrutura e finalidade próprias. À luz da Diretiva n.º 2008/118, de 16 de dezembro de 2008, sendo da iniciativa do legislador nacional e onerando produtos já sujeitos ao ISP, a CSR configura um imposto não harmonizado incidente sobre produtos sujeitos aos IEC harmonizados.

7. Refere ainda o entendimento do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), o qual admitiu que a CSR configurava um verdadeiro imposto e, bem assim, que o mesmo não cumpria com os ditames impostos pelo n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva 2008/118, de 16 de dezembro, na medida em que a CSR visava, tão-só, financiar a rede rodoviária nacional, não contemplando qualquer motivo específico (de política ambiental, energética ou social).
8. Ao ser a lei que cria o imposto ilegal por violar a Diretiva 2008/118, estamos perante um vício de ilegalidade abstrata.
9. Quanto à obrigatoriedade de reembolso do imposto liquidado, é jurisprudência assente do TJUE que os Estados-membros estão obrigados a reembolsar os montantes de imposto indevidamente cobrado em violação do Direito Europeu.
10. Considera o TJUE que, mesmo que *“os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parciais ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido”*. Assim, e de igual forma, *“a repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial, pelo que essa questão deve ser avaliada caso a caso e 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”*. Neste sentido, entendeu o TJUE que não basta uma presunção, tem de haver uma prova efetiva.
11. Mas mais, entende, portanto, aquele Tribunal, que cabe à administração tributária o ónus de provar, primeiro, a repercussão do imposto, depois, o enriquecimento sem causa do contribuinte, atendendo aos particularismos económicos que rodeiam as transações, não se podendo voltar o ónus da prova da repercussão e do enriquecimento sem causa contra o contribuinte.
12. De acordo com todo o explanado, por se verificar ilegal o pagamento da CSR, e sendo-o por erro imputável aos serviços da Autoridade Tributária, vem a Requerente requerer

o reembolso dos montantes do referido imposto, atento o disposto no art.º 100.º, n.º 1 da LGT, pelo qual a administração tributária está obrigada, 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, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.

13. Quanto à aplicação do artigo 78.º da LGT (pedido de revisão do ato tributário), ao invocar “erro imputável aos serviços” nos termos e para os efeitos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º, o sujeito passivo pode alegar que o “erro imputável aos serviços” consiste em ilegalidade. Pedido este, que foi apresentado pela Requerente no dia 2 de outubro de 2023 e que até ao dia de hoje, mesmo após várias insistências, sem qualquer decisão.
14. Sendo este um tema já analisado por outros tribunais a funcionar no CAAD, refere-se o entendimento já firmado no sentido de se mostrar verificada a competência do tribunal e a legitimidade processual das entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional que suportam o encargo tributário (nomeadamente e meramente a título de exemplo, os processos: 629/2021-T, 304/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 113/2023-T, 298/2023-T, 490/2023-T, 523/2023-T).
15. Desta forma, a Requerente peticiona a restituição do valor de € 58.922,61 EUR, a título de CSR, sendo devidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

## **2.2. Resposta da Requerida**

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua Resposta, tendo-se defendido por exceção e por impugnação, alegando, em síntese, o seguinte.

16. A título prévio, vem distinguir o Documento de Introdução ao Consumo (DIC) e a fatura, explicitando que, da DIC resulta um ato tributário *stricto sensu*, a liquidação de CSR da competência da AT e impugnável nos termos do artigo 51.º, “Atos impugnáveis” do Código do Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA); já, da fatura não resulta qualquer ato imputável à AT, quer tributário, quer administrativo em

matéria tributária. Está em causa um documento que deve ser emitido pelo fornecedor ou prestador de serviços, sempre esteja em causa a aquisição de um bem, como o são os produtos petrolíferos como o gasóleo e a gasolina, ou serviço, respetivamente, sujeito a IVA.

17. Salienta que a Requerente dirige ao CAAD um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, invocando erro imputável aos serviços da AT, na forma de ilegalidade abstrata. Em concreto, as liquidações em causa são ilegais, por a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007 de 31/08, violar o direito da União Europeia, referindo-se no requerimento apresentado a 20 de maio de 2024 ao facto de o próprio sistema de submissão dos pedidos arbitrais do CAAD não ter prevista a possibilidade de inscrição no ato tributário a presunção de indeferimento tácito. Entende assim que a Requerente labora em equívoco quando não distingue atos tributários de atos administrativos em matéria tributária.
18. Igualmente, por precisão jurídica, salienta que do PPA se depreende que a fundamentação do seu pedido basear-se-á numa eventual repercussão da CSR.
19. Não sendo a Requerente sujeito passivo, no que respeita ao consumidor, e em observância aos princípios basilares e hermenêutica do Direito Tributário, o legislador não pretendeu atribuir qualquer efeito jurídico à repercussão, exatamente porque se deixa de se estar perante um tributo para ficar perante um custo do bem, cujo preço vai ser suportado pelo consumidor, que não assume qualquer outra posição jurídica em matéria tributária, que já findou. Não existe interesse legítimo, interesse legalmente protegido, nem se atende à capacidade contributiva do consumidor. Uma interpretação extensiva da letra das normas do artigo 9.º, n.º 1 do CPTT, e do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, para além de inconstitucional, nega ao Direito Tributário o seu papel de instrumento de intervenção do Estado na economia.
20. Feito o devido enquadramento factual e legal, a AT salienta ainda que a DIC contém todos os elementos que permitem o cálculo e a liquidação do tributo aplicável, ou seja, é o documento que suporta as quantidades de produtos declaradas para consumo, bem como a liquidação do imposto correspondente. Os sujeitos passivos são notificados da

---

liquidação do imposto, conforme os artigos 11.º e 12.º do Código dos IEC. Os produtos introduzidos no consumo e já declarados nas respetivas DIC, são, por sua vez, destinados a uma multiplicidade de destinos/clientes.

21. POR EXCEÇÃO:

*a) Da incompetência do Tribunal em razão da matéria:*

22. Começa por salientar a necessidade de clarificar a natureza jurídica da CSR para efeitos de inclusão, ou não, no âmbito de vinculação dos serviços e organismos ao CAAD. Entende que se trata de uma contribuição e não de um imposto, pelo que as matérias sobre a CSR se encontram excluídas da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal (*cf.* artigos 2.º e 3.º do RJAT e artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). Se o legislador pretendesse atribuir, também, essa qualidade à CSR, tê-la-ia, expressamente, enquadrado naquela definição, o que não fez.

23. Neste sentido, salienta várias decisões proferidas por tribunais a funcionar no CAAD, em particular, a respeitante ao Processo n.º 31/2023-T, em que foi Árbitro Presidente o Senhor Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (referindo ainda, designadamente, os Processos n.º 508/2023-T, 520/2023-T, e 675/2023-T), bem como a posição plasmada na decisão arbitral proferida no âmbito dos Processos n.ºs 372/2023-T e voto de vencido no âmbito do Processo n.º 466/2023-T.

24. Entende, assim que, a CSR não é, por definição, um imposto e, portanto, o CAAD não tem competência material para decidir sobre esta matéria. Desta forma, estamos perante uma exceção dilatória nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, al. a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa.

25. Sem conceder, argumenta ainda que a Requerente vem questionar todo o regime jurídico desta contribuição, pretendendo, em rigor, a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa. Com a presente ação, visa assim, suspender a eficácia de atos legislativos. Sucede que, conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de

mera anulação, não sendo da competência do tribunal arbitral, nem a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação, nem a execução de sentenças/decisões.

26. Igualmente sem conceder, argumenta ainda a Requerida, salientando várias decisões proferidas por tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que, ainda que se considerasse a competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR, nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, e que para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto, como, à frente, se desenvolverá.

27. Pelo que, não restam dúvidas que se eleva a exceção dilatória de incompetência do tribunal, nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e 2, e 577.º, al. a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, exceção tal que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa e dá lugar à absolvição da instância.

*b) Da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente*

28. Igualmente sem conceder, a Requerida alega não existir ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, entendendo que, no âmbito dos Impostos Especiais Sobre o Consumo (IEC) vigora um regime particular de acordo com o qual, apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR, possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago.

29. De acordo com o estatuído nos artigos 15.º e 16.º do respetivo Código, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto.

30. Argumenta que estas disposições legais do Código dos IEC encontram fundamento no regime característico dos IEC, dado que se trata de impostos monofásicos, que incidem apenas na fase de declaração para consumo, o que, regra geral, ocorre uma única vez.

---

Sendo diferente do caso dos impostos plurifásicos, como é o caso do IVA, que incidem em todas as fases do circuito económico, através do crédito do imposto a jusante e do débito a montante.

31. A repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, entendendo que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal. Tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo (como o ISP/ISPPE, IABA ou IT) o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos (todas as despesas que se repercutem no valor do produto ou serviço: matéria-prima, custos administrativos, impostos, despesas salariais, margem de lucro, etc.) que podem ser tidos em conta na política de definição dos preços de venda.
32. Recorrendo às respetivas densificações doutrinárias [Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa], a Requerida vem distinguir a repercussão progressiva e a repercussão regressiva. Assim, será progressiva quando o encargo tributário é transferido pelo vendedor para o comprador, através da subida de preço e, pelo contrário, regressiva, na circunstância em que os vendedores podem ter interesse em suportar, eles próprios, através da diminuição do preço dos bens, o custo adicional gerado pelo agravamento do imposto. Desta forma, a Requerente deverá provar a alegada repercussão económica no seio da CSR, bem como que a mesma assume natureza progressiva.
33. Contrariamente ao pretendido pela Requerente, as faturas apresentadas não corporizam atos de repercussão de CSR, nem atestam que tal tributo foi suportado pela Requerente enquanto consumidor final, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis e que o valor pago a título de CSR pelo sujeito passivo de ISP/CSR pode, ou não, ter sido repercutido no preço pago pelos adquirentes de combustível. Os documentos juntos pela Requerente não identificam qualquer montante relativo a CSR e até contêm um campo no qual estão indicados descontos, sem que se compreenda que tipo de descontos estão em causa. *Terá sido o desconto da CSR? Ou, pelo menos, tal desconto não recaiu sobre a CSR alegadamente suportada? Não se sabe.*
34. Em suma. Por um lado, só os sujeitos passivos de imposto que tenham procedido à

introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago. Por outro, contrariamente ao pretendido pela Requerente, não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, mas antes a possibilidade da repercussão económica ou de facto, total ou parcial, sendo que as faturas apresentadas não corporizam atos de repercussão de CSR, nem atestam que tal tributo foi suportado pela Requerente, enquanto consumidora final.

35. De onde decorre a falta de legitimidade da Requerente. Nesse mesmo sentido, já se pronunciaram vários tribunais arbitrais a funcionar no CAAD (nomeadamente as proferidas no âmbito dos Processos n.ºs 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.

36. A Requerente alega, de forma genérica, ter suportado o pagamento do respetivo valor da CSR, não concretizando, nem fazendo prova quanto a tal facto. Sendo forçoso notar que das faturas anexas ao PPA apenas constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas, qualquer referência a montantes pagos a título de ISP ou CSR, sendo absolutamente omissas nesse aspeto. Ademais todas as faturas juntas aos autos, por si só, não fazem prova do alegado pagamento pois não consubstanciam fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes alegados pela Requerente.

37. Igualmente, a declaração da B... S.A., a qual se limita a declarar que repercutiu no preço a CSR, sem identificar as DIC e as liquidações a montante, nem em que períodos, no caso em que diz ter atuado como sujeito passivo de ISP/CSR, o que permitiria a respetiva conexão aos atos tributários que constituem objeto desta ação arbitral.

38. Pelo que se alega, inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arroga, que carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º, al. e) e 578.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida da instância. Ou, caso, assim se não entenda, carece a Requerente de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma

exceção perentória nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 576.º n.º 1 e n.º 3 e 579.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido.

*c) Ineptidão da petição inicial – Da falta de objeto*

39. Alega ainda a Requerida que se encontra verificada a ineptidão da petição inicial por conter 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, aplicáveis *ex vi* da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.

40. Entende que o presente PPA não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, por violação do artigo 10.º, n.º 2, alínea b), do RJAT, requisito essencial à aceitação do pedido. A Requerente limitou-se a identificar e apresentar faturas de aquisição de combustíveis às suas fornecedoras, considerando que estas consubstanciam atos de repercussão de ISP/CSR, faturas estas que, no entanto, não comprovam qualquer ato tributário e de onde também não resulta qualquer prova de “atos de repercussão da CSR”.

41. Desta forma, alega a AT que não lhe é possível estabelecer qualquer correlação/correspondência entre os atos de liquidação alegadamente praticados pelas suas fornecedoras e as faturas apresentadas pela Requerente.

42. Tendo sido remetido ao Senhor Presidente do CAAD, um requerimento no qual a AT suscita a não identificação dos atos tributários.

43. Explica ainda que é impossível à AT suprir a falha relativa à identificação dos atos tributários, porquanto se revela impraticável estabelecer qualquer correspondência entre os atos de liquidação praticados em relação aos sujeitos passivos de ISP/CSR e o alegado pela Requerente, bem como os documentos juntos com este aos autos, de onde não constam quaisquer dados que permitam a associação às correspondentes liquidações. Afirma igualmente que tal impossibilidade não é passível de superação através de eventuais atuações processuais, como sejam a recolha, consulta ou análise de elementos

ao dispor da AT ou da realização por parte da AT de outras diligências instrutórias.

44. Alega ainda a AT que os produtos sobre os quais incide CSR são tributados de acordo com a respetiva unidade de tributação, *i.e.*, no caso da gasolina e gasóleo, a unidade de tributação é de 1000 litros tendo em conta a temperatura de referência de 15.º C (cf. artigo 91.º do Código dos IEC). Ou seja, aquando da DIC são consideradas as quantidades de acordo com a temperatura de referência a 15º C. Nas vendas subsequentes desses produtos, não é possível fazer tal conversão, sendo consideradas as quantidades em função da temperatura observada no momento o que, obviamente, originará oscilações (regra geral, quantidades superiores, tendo em conta a temperatura média nacional). No limite, os litros vendidos e os correspondentes montantes de CSR que a Requerente alega ter suportado serão, por isso, superiores aos montantes de CSR efetivamente liquidados e cobrados ao sujeito passivo (considerando a temperatura de referência a 15º C). Pelo que, o valor efetivamente cobrado pela AT poderá ser inferior ao montante que a Requerente pretende ver devolvido, de onde resulta imprescindível que a Requerente faça prova dos valores efetivamente pagos por si a título de CSR, como alega, demonstrando de que forma calculou o apuramento daqueles montantes, sendo que, os documentos juntos com o PPA não contêm uma descrição de valores faturados a título de CSR.

*d) Ineptidão da petição inicial – Da ininteligibilidade do pedido e contradição entre este e sua causa de pedir*

45. Alega ainda a Requerida que a Requerente formulou um pedido de pronúncia arbitral, invocando erro imputável aos serviços da AT, na forma de ilegalidade abstrata, apresentando como causa de pedir, para efeitos de reembolso do que foi pago, a repercussão de um tributo alegadamente inválido por desconformidade desse tributo com o Direito da União. Assim, a Requerente formula um pedido de anulação de liquidações que não identifica através da mera impugnação de alegadas repercussões, sem sequer identificar onexo entre estas e aquelas (que não existe).

46. Entende a Requerida que não se pode inferir, da alegada ilegalidade das liquidações, a ilegalidade das alegadas repercussões. Indica, para o efeito, o decidido no Processo

n.º 364/2023-T, em que foi Árbitro Presidente o Senhor Doutor Professor Fernando Araújo, no qual o Tribunal considerou existir uma margem de ininteligibilidade na indicação no pedido, não sendo possível discernir se o objeto do pedido seriam as liquidações, ou, se seriam, por outro lado, as *repercussões*. Ainda na mesma decisão, o tribunal detetou uma contradição entre o pedido – anulação das liquidações e do indeferimento tácito da revisão dessas liquidações – e a causa de pedir - a repercussão de um tributo inválido por desconformidade desse tributo com o Direito da UE.

47. Na verdade, esta contradição (entre pedido e causa de pedir) é fatal para o prosseguimento da ação, porque este tribunal pode pronunciar-se sobre a legalidade de liquidações, que são atos tributários, mas não pode pronunciar-se sobre a legalidade de fenómenos de repercussão económica, que não são atos tributários: pelo que o pedido poderia ser apreciado por este tribunal, mas não com uma tal causa de pedir. A causa de pedir, além de existir e de ser inteligível, deve estar em conformidade com o pedido, formando com a qualificação jurídica as premissas que constituem o corolário da pretensão formulada.

48. Considera assim que, ainda que a exceção dilatória de ineptidão da petição inicial seja de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 196.º do CPC (aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT), a Requerida vem invocar a mesma por uma dupla razão: a não-identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral, o que compromete irremediavelmente, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, alínea b) do RJAT, a finalidade da petição inicial, e a contradição entre o pedido e a causa de pedir, levando à nulidade de todo o processo nos termos conjugados do n.º 1 do artigo 186.º e da alínea b) do artigo 577.º, ambos do CPC.

*a) Da caducidade do direito de ação*

49. Sem conceder, alega ainda a caducidade do direito de ação, e consequente exceção dilatória nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 89.º, n.º 1, 2 e 4, al. k) do CPTA, considerando que a falta de identificação dos atos de liquidação em discussão impede a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa da liquidação e de reembolso por alegado pagamento de valores a título de alegada repercussão económica

da CSR, e, conseqüentemente, da tempestividade do pedido arbitral formulado pela Requerente.

50. Constata-se que a Requerente apresenta impugnação no tribunal arbitral em 29.04.2024, do indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados em 02.10.2023 junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, designadamente Serviço de Finanças da Maia. Tomando por referência as aquisições ocorridas no período entre os anos de 2019 e 2022, em 02.10.2023, há muito que se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa de 120 (cento e vinte) dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/CSR, previsto no artigo 78.º, n.º 1, primeira parte da LGT. Razão pela qual a Requerente fundamenta o pedido de revisão oficiosa em erro imputável ao serviço, de modo a tirar proveito do prazo de 4 anos, previsto no artigo 78.º, n.º 1, segunda parte da LGT.

51. Quando, em verdade, estando a Requerida vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado as alegadas liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços.

52. Em 02.10.2023, já teria terminado o prazo de 3 (três) anos, previsto no artigo 15.º, n.º 3, do Código dos IEC para requerer o reembolso do alegado valor pago com base na alegada repercussão económica de CSR, pelo menos no que se refere a todas as aquisições efetuadas pela Requerente em datas anteriores a 02.10.2020.

53. Mesmo que apenas parcialmente, constata-se a caducidade do (alegado) direito de ação por parte da Requerente, o que consubstancia uma exceção perentória, devendo, nessa medida, a Requerida ser absolvida do pedido. Ainda que assim não se entenda, sempre consubstanciará uma exceção dilatória por assim ser qualificada, especialmente nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 89.º n.º1, 2 e 4 al. k) do CPTA, devendo, nessa medida, ser a Requerida absolvida do pedido ou da instância.

54. POR IMPUGNAÇÃO

55. Defendendo-se igualmente por impugnação, entende que a Requerente não logra fazer prova do que alega, designadamente que a Requerente pagou e suportou integralmente o encargo do pagamento da CSR por repercussão. Pelo que, não se aceita e se impugna,

nessa medida, o vertido nos artigos 19.º a 23.º, 38.º e 96.º do pedido arbitral, devendo funcionar plenamente as regras do ónus da prova, não se dando como provados os alegados factos invocados no pedido arbitral.

56. Entende que o teor dos documentos designados por “DOCs 2019, DOCs 2020, DOCs 2021 e DOCs 2022”, faturas anexas ao pedido arbitral, não servem como prova dos factos alegados pela Requerente. As faturas anexas ao pedido arbitral não são os documentos originais, e por si só, não fazem prova do alegado pagamento, pois não consubstanciam fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes alegados pela Requerente. Sendo ainda forçoso notar que das faturas apresentadas apenas constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas qualquer referência a montantes pagos a título de ISP ou CSR, sendo assim absolutamente omissas nesse aspeto.
57. Refere ainda que algumas das faturas apresentadas pela Requerente, contêm uma parcela com a designação “desconto”, sem descritivo da respetiva natureza e conteúdo, o que contribui para a falta de rigor e, por si só, suscita dúvidas quanto à própria presunção da repercussão da CSR, pelo menos no que se refere ao seu *quantum*.
58. Não provando a Requerente que suportou qualquer imposto e que ela própria não incluiu os impostos e tributos por si suportados, no preço de venda dos serviços prestados aos seus clientes.
59. Igualmente, e em respeito à declaração da B..., S.A., esta entidade limita-se a declarar que repercutiu no preço a CSR, sem identificar as DIC e as liquidações a montante, nem em que períodos, no caso em que diz ter atuado como sujeito passivo de ISP/CSR, o que poderia permitir a respetiva conexão aos atos tributários que constituem objeto desta ação arbitral.
60. A prova de pagamento da CSR é um facto positivo e não é prova suficiente justificar a ocorrência de uma efetiva repercussão desse tributo, assente em meros juízos presuntivos, 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.

- 61.A admitir-se a condenação da AT na restituição dos montantes que a Requerente alegadamente suportou, a título de CSR, sem a exata identificação do ato tributário em causa, poderia conduzir ao absurdo de a AT vir a ser, sucessivamente, condenada a pagar os mesmos montantes de CSR, mais do que uma vez, a todos os intervenientes no circuito económico de comercialização de combustíveis rodoviários, que se veriam indevidamente enriquecidos, em claro prejuízo do erário público.
- 62.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.
63. Agindo a Requerida em conformidade com a legislação nacional e europeia em vigor, afasta, no caso em apreço, qualquer tipo de erro imputável aos serviços.
- 64.Face a todo o exposto, conclui que o Tribunal Arbitral deverá decidir no sentido da improcedência do pedido de anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como da anulação parcial da(s) liquidação(ões) de ISP/CSR, não havendo, conseqüentemente, lugar ao reembolso da CSR alegadamente repercutida, nem ao pagamento de juros indemnizatórios.

### **2.3. A posição da Requerente sobre as Exceções**

A Requerente veio pronunciar-se quanto à matéria de exceção suscitada pela Requerida, entendendo fundamentalmente que:

- 65.A respeito da competência do Tribunal, entende que a CSR já foi qualificada como um imposto, sendo abundante a Jurisprudência do CAAD que conclui, precisamente, o inverso do alegado pela Requerida AT. Indica, de forma não exaustiva, os processos n.º 294/2023-T, 298/2023-T, em que a CSR é qualificada como um imposto na senda do processo n.º 304/2022-T (processo referido no PPA), bem como, 564/2020-T, 629/2021-T, 305/2020-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T,

---

410/2023-T e 327/2024-T.

66. Refere ainda a posição do Tribunal de Contas (PPA), na Conta Geral do Estado de 2008, o qual considera que a CSR tem as características de um verdadeiro imposto, referindo também doutrina e decisões já proferidas pelo CAAD no mesmo sentido como tal, pelo que será, desta forma, sindicável junto do CAAD.
67. Clarifica que o suscitado não foi a legalidade do regime da CSR no seu todo, mas sim, apenas a legalidade dos atos de liquidação em causa, que se tornaram ilegais por força da decisão do processo n.º C-460/21 do TJUE.
68. Sobre o entendimento da AT, no sentido de que nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, argumenta que a AT se baseou no processo n.º 467/2023-T. Esclarece, no entanto, que o pedido foi formulado “(...) invocando erro imputável aos serviços da Autoridade Tributária, na forma de ilegalidade abstrata, em concreto as liquidações em causa são ilegais, por a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007 de 31/08, violar o direito da União Europeia, nomeadamente o n.º 2, do artigo 1.º da Diretiva 2008/118/CE, de 16/12/2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo. De acrescentar que a ilegalidade abstrata é uma forma de ilegalidade do ato tributário e mais concretamente da liquidação. Deve assim o valor correspondente à CSR indevidamente paga, ser revista e corrigida, por forma a refletir a realidade dos factos, com os devidos juros indemnizatórios.”
69. Sobre a respetiva legitimidade processual e substantiva, a Requerente recorre a diferentes decisões proferidas em processos de tribunais a funcionar no CAAD (Processos n.º 410/2023-T, n.º 452/2023-T, n.º 465/2023-T), referindo que possui legitimidade nos termos do artigo 9.º, n.ºs 1 e 4, do CPPT, e afastando o defendido pela Requerida.
70. A interpretação de que o regime consagrado nos artigos 15.º e 16.º do Código dos IEC é aplicável à CSR, colocaria em causa o princípio de acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva de todos os Requerentes alvo de repercussão legal.
71. Com respeito à alegada ineptidão da petição inicial, começa por salientar que, à luz do princípio da cooperação e da boa fé processual, não se afigura razoável que a Requerida

---

afirme que não consegue efetuar a correspondência das faturas juntas ao processo com os respetivos atos de liquidação, sem ter procedido às devidas diligências.

72. Conclui que a exceção não pode proceder, socorrendo-se do entendimento constante da decisão prolatada nos processos n.º 410/2023-T e 101/2024-T, não se verificando nenhuma das situações elencadas no artigo 186.º do CPC.

73. Com respeito à contradição entre o pedido e a causa de pedir, defende que delimitou corretamente aquele que é o âmbito do pedido, que é a anulação das liquidações de CSR e a condenação da AT no reembolso do valor pago, acrescido de juros indemnizatórios. Quanto à causa de pedir, a mesma advém da desconformidade da CSR com o direito da União Europeia. Conclui e defende que não existe qualquer ininteligibilidade do pedido e da causa de pedir, considerando demonstrativo disso mesmo a própria extensão e profundidade do teor da resposta da Requerida.

74. Por último, e a respeito da caducidade do direito de ação, a Requerente reitera o seu entendimento de que deverá considerar-se como tempestiva, quer o pedido arbitral, quer o pedido de revisão oficiosa apresentado previamente.

75. Entende que é aplicável o prazo de quatro anos para apresentação de pedido de revisão oficiosa, reafirmando que o conceito de “erro imputável aos serviços” abrange também um erro de direito, aqui se incluindo a aplicação de normas de direito interno desconformes ao direito da UE.

76. Concluindo-se que o prazo para exercer o direito ao pedido de revisão oficiosa é de quatro anos (foram peticionadas faturas desde o ano de 2019) e, tendo sido os pedidos endereçados à Requerida no dia 2 de outubro de 2023, os mesmos foram enviados tempestivamente. Quanto à presunção de indeferimento tácito, a mesma formou-se a 3 de fevereiro de 2024, visto que os pedidos de revisão oficiosa foram recebidos pela Requerida nessa data. Relativamente ao pedido de pronúncia arbitral, o mesmo deu entrada no sistema informático do CAAD e aceite no dia 2 de maio de 2024, ou seja, tempestivamente no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º1, alínea a), do RJAT.

#### **2.4. Alegações finais**

---

As Partes pronunciaram-se no prazo concedido para a apresentação das alegações finais escritas, reiterando os entendimentos apresentados.

77. Nada tendo sido adicionado pela Requerida, salienta a Requerente que juntou todas as faturas referentes à aquisição de combustível à empresa B...S.A. e, apurou o montante diretamente proporcional da CSR paga. Juntou também a declaração emitida por parte da B... S.A., em que aquela admite a repercussão da CSR.

78. Para que todas as dúvidas se dissipassem, a Requerente juntou também, requerimento com declaração de não dívida assinada pela B..., S.A. (Documento n.º 1).

79. Tendo também a Requerida acesso às Declarações de Introdução ao Consumo, liquidações de ISP/CSR, Documentos Únicos de Cobrança e Declarações Aduaneiras de Importação/Documentos Administrativos Únicos referentes à B... S.A., a Requerente vem questionar que diligências foram realizadas pela Requerida, ao abrigo do princípio da justiça e imparcialidade (*cf.* artigo 55.º da LGT).

80. Salienta ainda as obrigações decorrentes da Lei n.º 5/2019 de 11 de janeiro (Regime de cumprimento do dever de informação do comercializador de energia ao consumidor), entendendo que a não inclusão das taxas pela fornecedora de combustível, que legalmente era obrigatória, não deve prejudicar a aqui Requerente, que diligenciou a obtenção de uma declaração, junto da fornecedora de combustível, que supre esta falta de informação nas faturas juntas.

### **3. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído e as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

É admissível a cumulação de pedidos relativos a diferentes atos de liquidação de CSR, por estar em causa a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (*cf.* artigo 3.º, n.º 1 do RJAT).

Tendo em consideração a matéria de exceção suscitada pela Requerida (da incompetência do Tribunal em razão da matéria, da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, da

caducidade do direito de ação, da ineptidão da petição inicial por falta de objeto, da ininteligibilidade do pedido e contradição entre este e sua causa de pedir), importa apreciar, preliminarmente, estas matérias para efeitos de saneamento do processo, começando pela da incompetência do Tribunal Arbitral, que é de conhecimento prioritário (artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT). Neste âmbito, *vide* análise das mesmas no ponto 5 desta decisão.

#### **4. MATÉRIA DE FACTO**

##### **4.1. Factos provados**

Para a decisão da causa submetida à apreciação do Tribunal, cumpre atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. A Requerente é uma sociedade comercial que desenvolve a atividade de *construção e a manutenção de relvados, a comercialização de equipamentos para esses fins, o comércio e equipamentos desportivos e ainda, a actividade de obras públicas e construção civil*" (*cf. cópia da certidão permanente*), não sendo um operador económico detentor do estatuto IEC de destinatário registado, concedido ao abrigo e nos termos do regime previsto no Código dos IEC - *facto não controvertido*;
2. A requerente adquiriu combustível (gasóleo e gasolina) nos anos de 2019 e 2022: no ano de 2019, 144.613,00 litros de combustível (127.366,00 litros de gasóleo e 17.247,00 litros de gasolina); no ano de 2020, 132.708,00 litros de combustível (115.918,00 litros de gasóleo e 16.790,00 litros de gasolina); no ano de 2021, 137.311,00 litros de combustível (121.222,00 litros de gasóleo e 16.088,00 litros de gasolina), e no ano de 2022, 130.560,00 (114.287,00 litros de gasóleo e 16.273,00 litros de gasolina) - *cf. cópia das faturas anexas ao pedido arbitral, constantes do PA, anexas como "DOCs 2019, DOCs 2020, DOCs 2021 e DOCs 2022"*.
3. Alegando a Requerente ter-lhe sido integralmente repercutido a CSR, o que estaria comprovado através das faturas emitidas pelas fornecedoras de combustíveis, bem como na declaração da empresa fornecedora de combustíveis identificada - *cf. Documento n.º 1 junto aos autos*.

4. A Requerente submeteu a 02.10.2023, pedidos de revisão oficiosa de ato tributário da liquidação da CSR, respetivamente referentes aos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, todos dirigidos ao Serviço de Finanças de ... (SF ...) - *cf. cópias dos Pedidos de Revisão Oficiosa constantes do PA e cópia dos emails de envio.*
5. A AT não emitiu decisão quanto aos pedidos de revisão oficiosa no prazo legalmente cominado para o efeito – *facto não controvertido*;
6. O pedido de pronúncia arbitral foi efetuado no dia 29.04.2024 e aceite em 02.05.2024.

#### **4.2. Factos não provados**

O Tribunal Arbitral considera como não provados os seguintes factos:

1. O fornecedor de combustíveis da Requerente tenha pago o imposto apurado nos atos de liquidação CSR praticados pela AT com base nas e-DICs por aquela submetidas.
2. Com a aquisição do referido combustível, a Requerente tenha suportado a título de CSR, a quantia global de €58.922,61 (cinquenta e oito mil, novecentos e vinte e dois euros e sessenta e um cêntimos).
3. A AT não tem forma de apurar as liquidações relativas ao combustível adquirido pela Requerente e constante das faturas juntas com o pedido de pronúncia arbitral.

#### **4.3. Motivação da decisão da matéria de facto**

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e com relevância para a decisão – *cf. n.º 2, do art.º 123.º do CPPT e n.º 3 do art.º 607.º do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável ex vi al. a) e e) do n.º 1, do art. 29.º do RJAT.*

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada, para além do reconhecimento de factos não controvertidos pelas partes, resultou da análise crítica dos documentos juntos aos autos com o pedido de pronúncia arbitral, da resposta da Requerida e dos demais documentos juntos e constantes do processo, como indicado em relação a cada facto julgado provado.

Junta ainda declaração emitida pela empresa fornecedora de combustíveis (B..., S.A., pessoa coletiva n.º...), sem que tal possa atestar o seu conteúdo. Sendo este documento passível de livre apreciação pelo tribunal, entende-se que não tem suficiente valor probatório material quanto ao efetivo pagamento da CSR e efetiva repercussão do imposto relativamente a cada uma das aquisições realizadas. Refere-se neste sentido o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça (STJ)<sup>1</sup> (Acórdão de 23.11.2005, prolatado no Processo 05B3318) a respeito dos documentos particulares, segundo o qual, *«(...) apesar de demonstrada a autoria de um documento, daí não resulta necessariamente que os factos compreendidos nas declarações dele constantes se hajam de considerar provados, que o mesmo é dizer que daí não advém que os documentos provem plenamente os factos neles referidos. É que "a força ou eficácia probatória plena atribuída pelo nº 1 do art. 376º do C.Civil às declarações documentadas limita-se à materialidade, isto é, à existência dessas declarações, não abrangendo a exactidão das mesmas" (6) . Na verdade, mesmo que um documento particular goze de força probatória plena, tal valor reporta-se tão só às declarações documentadas, ficando por demonstrar que tais declarações correspondiam à realidade dos respectivos factos materiais. (7) E, sobretudo, não se exclui a possibilidade de o seu autor demonstrar a inveracidade daqueles factos por qualquer meio de prova, uma vez que "embora um documento prove as declarações das partes, deve poder provar-se que elas não correspondem à verdade".»* [nosso sublinhado].

## 5. MATÉRIA DE DIREITO

A Requerida na Resposta invoca várias exceções e, a proceder alguma, obstará ao conhecimento do pedido e que, por isso, são de decisão prévia.

Considerando o disposto no artigo 13.º do CPTA, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT há que iniciar por determinar a competência do presente Tribunal Arbitral, sendo que o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria.

---

<sup>1</sup> [Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça \(dgsi.pt\)](#)

### 5.1. Exceção da incompetência relativa do tribunal arbitral em razão da matéria

Estando em causa o âmbito de competência dos Tribunais arbitrais do CAAD previsto no artigo 2.º do RJAT, o qual abrange (al. a) do seu n.º 1) a “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*” e no proémio do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, no qual se estabelece tal vinculação às “*pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*”, tem sido objeto de discussão se as pretensões referentes a “*contribuições*” podem ser objeto de apreciação pelos tribunais arbitrais que funcionem no CAAD.

Suscita assim a Requerida a incompetência do Tribunal fundamentando com a respetiva vinculação à apreciação de *impostos*, aqui não se incluindo tributos de outra natureza como as *contribuições*, manifestando a Requerente a sua integral discordância, nos termos já descritos.

Salienta este Tribunal que a presente questão foi várias vezes objeto de análise e pronúncia por tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, incluindo em tribunais integrados pela Árbitra aqui signatária. A este respeito, considera este Tribunal a decisão prolatada nos processos n.º 409/2023-T, 1048/2023-T, 977/2023-T, e onde se pode concluir pela competência dos Tribunais arbitrais do CAAD.

Com respeito à diferença entre as categorias tributárias existentes no sistema fiscal nacional, a saber, o Imposto, a Taxa e as Contribuições, especiais e financeiras, SALDANHA SANCHES referiu-se à figura do ‘*imposto*’ como «*uma prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva específica, exigida por uma entidade pública a uma outra entidade (sujeito passivo), utilizada exclusiva ou principalmente para a cobertura de despesas públicas*»<sup>2</sup>. Sobre a figura da ‘*contribuição*’, e sem que explicita nesta sede as diferenças entre as contribuições especiais e financeiras, explica SÉRGIO VASQUES que «*(...) que as contribuições constituem uma categoria intermédia de tributos públicos, a meio caminho entre a taxa e o imposto, distinguindo-se, quer pelo seu pressuposto, quer pela sua finalidade.*»<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Cfr. SANCHES, J.L. Saldanha (2007), «*Manual de Direito Fiscal*», 3.ª Edição, Coimbra Editora, p 22.

<sup>3</sup> VASQUES, Sérgio (2012), «*Manual de Direito Fiscal*», Coimbra, Almedina, p.221 e ss.

Sobre a natureza e qualificação jurídico-tributária da CSR pode ler-se na decisão prolatada no processo n.º 409/2023-T (CAAD), que: «*Como se escreveu no Sumário da decisão do processo n.º 629/2021-T, “Uma parcela de um imposto especial de consumo não deixa de ser um imposto especial de consumo por o legislador lhe atribuir uma narrativa (de resto oscilante entre a compensação de custos e a contrapartida de benefícios) e lhe providenciar uma consignação orgânica (mormente se a entidade que dela beneficia deixa de ter como função única providenciar a suposta contrapartida que justificaria a alteração de género).”* Socorrendo-se de argumentos de diferente natureza para caracterizar a CSR como um imposto (histórico, conceptual, doutrinário e jurisprudencial) salienta-se ainda a referida decisão quando explicita:

«- Conceptual: “*Procurando identificar os critérios de distinção das taxas, das contribuições financeiras, das contribuições especiais e dos impostos, a A. [Suzana Tavares da Silva, As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, 2.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2013] recorre, para a delimitação dos contornos das contribuições financeiras, aos critérios desenvolvidos pelo Tribunal Constitucional Alemão:*

*“1) incidir sobre um grupo homogéneo; 2) manter uma proximidade com a obrigação tributária e as suas finalidades; 3) corresponder a uma relação encargo/benefício capaz de demonstrar que as receitas geradas são fruídas pelos membros do grupo” (p. 91).” (...)*

*“a CSR apresenta diferenças muito significativas em relação ao comum das contribuições financeiras, sejam elas contribuições para a segurança social, quotas para associações públicas, “taxas” de regulação ou as “grandes contribuições” que foram surgindo a título transitório e se vão mantendo (Contribuição sobre o Sector Bancário, Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético - CESE, Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, ...).*

*Em primeiro lugar, **nessas contribuições** para a segurança social, quotas para associações públicas, “taxas de regulação” e “contribuições”, **o sujeito passivo é o contribuinte** (na CESE há mesmo uma proibição da sua repercussão), enquanto que na CSR um e outro são diferentes: o sujeito passivo (quem tem de entregar o imposto ao Fisco) é o introdutor dos produtos no mercado e o contribuinte (quem tem de suportar a exacção fiscal) é o adquirente dos combustíveis (incluindo, como a já citada jurisprudência arbitral evidencia, adquirentes*

---

*de combustíveis que nada têm a ver com a utilização das estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal).* [nosso sublinhado]

*Em segundo lugar, o nexu grupal – que faria das contribuições financeiras uma espécie de taxas colectivas – não se estabelece com os sujeitos passivos da CSR, mas sim com terceiros não participantes na relação tributária. (...)*

*Em terceiro lugar, enquanto nas contribuições para a segurança social, quotas para associações públicas, “taxas de regulação” e “contribuições” é a pertença ao grupo que permite de imediato a identificação do devedor – sendo a indução de um custo ou a obtenção de um benefício presumida a partir dessa inclusão nele – na CSR não há nenhum grupo prévio a que se possa imputar o pagamento: é porque se paga a CSR que se supõe que se integra o grupo. (...)*

*Em quarto lugar, o princípio da equivalência – a que se recorre para conferir unidade de sentido às contribuições financeiras, equiparando-se o pagamento feito à repartição, tendencialmente idêntica (ou, pelo menos, com base em características dadas e estáveis), dos custos especificamente gerados pelo grupo homogéneo (ou dos benefícios auferidos pelo grupo homogéneo, como nas “taxas” das autoridades reguladoras, ou, forçando mais ou menos a nota, nas tais “grandes contribuições”) – assume na CSR uma ligação a um índice variável: o do consumo dos “grandes combustíveis rodoviários”. Com a agravante de o presumido benefício não ter uma relação directa com esse índice variável: por um lado, as vias da Rede Rodoviária Nacional (que foram concessionadas, em 2007, à EP - Estradas de Portugal, E.P.E.) não são a totalidade das estradas nacionais (além das auto-estradas concessionadas, e da rede municipal – urbana e rural –, o Plano Rodoviário Nacional prevê a transferência para as autarquias das estradas que não estejam nele incluídas). Noutras palavras: a utilidade proporcionada pela circulação nas estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal não é segmentável da que é proporcionada pelas demais; por outro lado, uma fracção crescente dos utilizadores dessa sub-parcela das vias de circulação automóvel – a rede rodoviária nacional – não fica sujeita a essa “contribuição”: o dos utilizadores dela com veículos eléctricos ou velocípedes. (...)*

*Em quinto lugar, e não obstante – como já referido – não ser bom critério determinar a natureza de um tributo a partir da sua consignação material ou orgânica, certo é que a EP - Estradas de Portugal, E.P.E. só gastava o dinheiro em estradas (e no mais necessário a poder fazê-lo, incluindo as suas despesas correntes), mas, com a fusão, em 2015, com a Rede Ferroviária Nacional - REFER E.P.E. para dar origem à Infraestruturas de Portugal, isso deixou de ser assim.”*

*E, em termos de índices da natureza da CSR,*

*- doutrinal:*

*“- na recolha de Casalta Nabais Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 42-43, refere-se, a propósito da CSR (e de outras figuras aí referidas), “estarmos perante tributos que, atenta a sua estrutura unilateral, se configuram como efectivos impostos, muito embora dada a titularidade activa das correspondentes relações tributárias (e o destino da sua receita), tenham clara natureza parafiscal.”. Como o A. escreve em *Direito Fiscal*, 11.<sup>a</sup> ed, Almedina, Coimbra, 2021, pp. 53-54, “o critério para a distinção entre os tipos de tributos [reporta-se] exclusivamente à estrutura da relação tributária, ao tipo de relação que se estabelece entre os respetivos sujeito ativo e passivo, e não à titularidade activa dessa relação (...) É, pois, a estrutura bilateral da relação jurídica, em que assentam tanto as taxas como as contribuições financeiras, que revela a natureza comutativa destes tributos, os quais, porque concretizam uma efectiva troca de utilidades económicas, têm por base [...] uma legitimidade económica. O que vale também relativamente à titularidade da receita dos tributos. De facto, esta titularidade, até porque está para além da relação tributária integrando [-se ...] numa relação financeira a constituir-se a jusante da relação tributária, nada pode dizer sobre o tipo de tributo.” (destaques aditados).” (...).» [nosso sublinhado]*

Refere bem o tribunal na decisão prolatada no processo n.º 106/2024-T (CAAD), quando explica que: «Assim, o que determina a qualificação de um tributo como contribuição financeira é o facto de esse tributo ter por finalidade compensar prestações administrativas realizadas de que o sujeito passivo seja presumidamente beneficiário ou a elas tenha dado causa. Por outras palavras, para que se possa defender estar perante uma contribuição financeira e não um

*imposto, é necessário que a prestação pública beneficie ou seja causada pelo respetivo sujeito passivo do tributo.*

*Não é este, claramente, o caso da CSR.*

*Por um lado, a CSR é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal, sendo esta a entidade titular da correspondente receita. No entanto, os sujeitos passivos da contribuição não são os destinatários da atividade da Infraestruturas de Portugal.*

*Por outro lado, a responsabilidade pelo financiamento da tarefa administrativa em causa (conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede de estradas - artigo 3º nº 2 da Lei nº 55/2007, de 31 de agosto) não é dos sujeitos passivos da CSR, mas antes dos utilizadores da rede rodoviária nacional concessionada à Infraestruturas de Portugal.*

*Assim, os beneficiários e os responsáveis pelo financiamento da tarefa da Infraestruturas de Portugal não são os sujeitos passivos da CSR, mas antes a população em geral, aqui se incluindo tanto os utilizadores da rede rodoviária nacional concessionada à Infraestruturas de Portugal como os utilizadores de vias rodoviárias não incluídas da rede concessionada.*

*De onde resulta não existir qualquer nexo de comutatividade coletiva entre os sujeitos passivos e a responsabilidade pelo financiamento da atividade ou entre aqueles e os benefícios retirados de tal atividade.*

*A qualificação da CSR como um verdadeiro imposto, ainda que de receita consignada, resulta ainda da análise da sua génese. Com efeito, a Lei nº 55/2007, de 31 de agosto criou a CSR por desdobramento do ISP, em relação ao qual é indiscutível a sua qualificação como imposto.*

*Sendo que tal desdobramento não tem a virtualidade de transformar aquilo que era imposto em mera contribuição financeira. Ao invés, e independentemente da sua nomenclatura, a CSR mantém-se como verdadeiro imposto, como sempre foi, antes do dito desdobramento.» [nosso sublinhado].*

*Neste mesmo sentido, remete-se ainda para a decisão prolatada no Processo n.º 534/2023-T, quando recorda que «(...) no processo arbitral que motivou o pedido de reenvio prejudicial ao*

---

*Tribunal de Justiça (Processo n.º 564/2020-T, de 30-03-2022), o Tribunal qualificou a CSR como um imposto, formulando as questões prejudiciais com base nesse pressuposto.*

Importará realçar que, sendo os fins da tributação um dos elementos caracterizadores dos impostos, enquanto tributo, destaca-se o entendimento que o Tribunal Constitucional teve no Acórdão n.º 616/2003, nos termos do qual «(...) *as regras constitucionais sobre a definição dos elementos caracterizadores dos impostos não podem deixar de aplicar-se por existir uma consignação legal das receitas a favor de uma entidade diversa do Estado ou de uma pessoa coletiva de direito público, e que - como será porventura o caso - tenha natureza híbrida, desde que para a prossecução de finalidades públicas*»<sup>4</sup>.

Sendo a CSR um imposto, fica assim prejudicada a questão suscitada quanto à competência do presente Tribunal, ou seja, a indagação de saber se as questões relativas às contribuições se incluem no âmbito da jurisdição dos Tribunais arbitrais do CAAD – e, da vinculação da AT à sua jurisdição.

Concluindo-se pela competência do Tribunal, concorda-se com a posição assumida nas decisões prolatadas nos processos n.º 534/2023-T, na qual se remete para o igual sentido da posição assumida nos processos n.º 113/2023-T, 410/2023-T, 106/2024-T.

Em face do que se expõe, improcede a alegada exceção da incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida.

## **5.2. Exceção da incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria**

A Requerida alega igualmente que, ainda que se considerasse a competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR (que a Requerente não consegue identificar), nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, e que para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto.

---

<sup>4</sup> Acórdão disponível em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030616.html>

Argumenta igualmente que a Requerente vem questionar todo o regime jurídico desta contribuição, pretendendo, em rigor, a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa, visando assim, suspender a eficácia de atos legislativos.

Manifestando a Requerente a sua integral discordância, clarifica que o suscitado não foi a legalidade do regime da CSR no seu todo, mas sim, apenas a legalidade dos atos de liquidação em causa, que se tornaram ilegais por força da decisão do processo n.º C-460/21 do TJUE.

A este respeito, subscreve este Tribunal o entendimento vertido nas decisões prolatadas no Processo n.º 534/2023-T e Processo n.º 410/2023-T CAAD, transcrevendo-se o disposto neste último quando refere que: *«(...) continuando a adoptar a posição assumida no âmbito do Processo n.º 113/2023-T, de 13-07-2023, refira-se, desde já, que entende este Tribunal Arbitral que improcede também esta excepção da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria para apreciar o mérito do pedido arbitral, porquanto a arguição da excepção pela Requerida assenta num evidente equívoco.*

*Com efeito, as Requerentes formularam um pedido de pronúncia arbitral (na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados (em 31 de Janeiro de 2023, junto da Alfândega do Jardim do Tabaco e da Alfândega de Setúbal), relativos à declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de CSR praticados pela Requerida (com base nas Declarações de Introdução no Consumo («DIC») submetidas pelas fornecedoras de combustíveis) e, bem assim, relativos aos consequentes actos de repercussão da referida CSR consubstanciados nas faturas referentes à gasolina e ao gasóleo rodoviário adquiridos, pelas Requerentes, àquelas entidade fornecedoras, no período compreendido entre 2019 e 2022, tendo invocando como causa de pedir, a desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva 2008/118, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, não tendo sido suscitada a inconstitucionalidade de qualquer das normas do respectivo regime jurídico.»*  
[nosso sublinhado]

Recorrendo ainda à clarificação presente na decisão prolatada no Processo n.º 106/2024-T, com a qual se concorda e sublinha: *«A repercussão da CSR nos consumidores de combustíveis não*

---

*é apenas uma repercussão económica ou de facto, mas uma verdadeira repercussão legal. Com efeito, tal repercussão é pretendida pela lei, “ao estabelecer que o financiamento da rede rodoviária nacional «é assegurado pelos respectivos utilizadores» e que «a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis» (artigos 2.º e 3.º do CIEC na redacção anterior à Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro).” [em rodapé, Neste sentido, entre outros, acórdão arbitral proferido no processo 1015/2023-T, in [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).] [nosso sublinhado]*

*“Assim, a existência de repercussão do tributo no consumidor final numa situação em que a lei pretende que ela exista, como sucede com a CSR, tem de se presumir, à face das regras da experiência que os árbitros devem aplicar na fixação da matéria de facto, pois trata-se de uma situação normal, que corresponde ao andamento natural das coisas, quod plerumque accidit. Neste contexto, deve dizer-se que a presunção de que ocorre repercussão quando ela está prevista na lei e não há qualquer facto que permita duvidar da correspondência do facto presumido à realidade, não é incompatível com o Direito da União, designadamente à face do Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no processo C-460/21. [cf. processo 1015/2023-T].*

*Não sendo tal presunção de repercussão incompatível com o direito da união europeia, pois que, de acordo com o TJUE, o que é incompatível com o direito da união é o recurso à presunção de repercussão para prova de uma situação excepcional de enriquecimento sem causa, decorrente da inexistência da repercussão, impedindo-se a demonstração de que tal repercussão não ocorreu.*

*Isto mesmo resulta do citado Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no processo C-460/21, onde se refere, relativamente à prova do enriquecimento sem causa enquanto exceção ao direito ao reembolso: “o direito da União exclui assim que se aplique toda e qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e que visem impedir a apresentação de elementos de prova destinados a contestar uma pretensa repercussão (Acórdão de 21 de setembro de 2000, Michailidis, C-441/98 e C-442/98, EU:C:2000:479, n.º 42)”.*

---

*Não é esta, porém, a situação dos autos, não estando aqui em causa o recurso a uma presunção para prova de uma situação excecional de enriquecimento sem causa.*

*Tratando-se de uma presunção, poderá sempre ser ilidida, mediante prova em contrário, demonstrando-se que a repercussão não ocorreu.»*

Em conclusão, sempre se dirá que resulta claro do formulado pela Requerente que a mesma não suscita a ilegalidade de quaisquer atos de repercussão da CSR, mas antes das respetivas liquidações que lhe foram repercutidas, o que se insere no âmbito da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Reconhece-se o presente Tribunal Arbitral competente para apreciar o pedido formulado pela Requerente, porque entende ser subsumível ao âmbito material previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. Em face do que se refere, entende este Tribunal que improcede a alegada exceção da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida.

Saber se tal impugnação pode ser feita pela Requerente, na qualidade de (alegada) repercutida, ou apenas pela – B..., S.A., enquanto sujeito passivo a quem foi (alegadamente) liquidada e por quem foi (alegadamente) paga a CSR, é uma questão que não releva para efeitos de determinação de competência, mas tão só para efeitos de apuramento de legitimidade, pelo que será nessa sede autonomamente apreciada.

Em face do que acima se expõe, entende este Tribunal que improcede a alegada exceção da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida. No sentido do que se entende, refere-se a posição assumida na decisão prolatada nos processos n.º 113/2023-T, 106/2024-T.

### **5.3. Legitimidade processual e substantiva da Requerente**

Considera a Requerida que apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR, possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago. Conclui a Requerida que não pode a Requerente pedir à AT o reembolso de um tributo que nunca entregou ao Estado. A repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, entendendo que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de

repercussão legal. Tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo (como o ISP/ISPPE, IABA ou IT) o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos.

Opondo-se ao referido entendimento, a Requerente conclui que improcede igualmente esta exceção.

Sendo esta uma questão já amplamente discutida por diversos Tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, salienta-se aqui o entendimento constante das decisões prolatadas nos processos n.º 113/2023-T, 676/2023-T, 24/2023-T, 106/2024-T e n.ºs 1048/2023-T, 977/2023-T, estes dois últimos nos quais foi signatária a presente Árbitro.

Entende este Tribunal que a legitimidade processual ativa da Requerente, aqui Repercutida, compreende a análise conjugada do disposto nos artigos 18.º, n.º 4, alínea *a*), 2.ª parte da Lei Geral Tributária (LGT) «*Não é sujeito passivo quem: a) suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias;*» em articulação com o artigo 54.º, n.º 2 da LGT segundo o qual, «*As garantias dos contribuintes previstas no presente capítulo aplicam-se também à autoliquidação, retenção na fonte ou repercussão legal a terceiros da dívida tributária, na parte não incompatível com a natureza destas figuras.*» Neste mesmo sentido, o artigo 9.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), vem consagrar uma abrangência alargada no que concerne à determinação de legitimidade no procedimento tributário, definindo que, «*Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido*». Neste sentido, refere-se ainda o disposto no artigo 65.º da LGT que, sob a epígrafe “*Contribuintes e outros interessados*”, vem estabelecer que «*Têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.*»

A este respeito, conclui bem o Tribunal no processo n.º 452/2023-T: «*(...) atenta a jurisprudência da UE, o “Tribunal de Justiça referiu expressamente a possibilidade de o comprador final poder exigir, directamente 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 – art.ºs. 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 directo 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).» [nosso sublinhado]*

A este respeito, conclui bem o Tribunal no processo n.º 676/2023-T, quando refere que «Embora não seja o sujeito passivo da relação tributária subjacente à repercussão, as Requerentes, enquanto entidades repercutidas, podem impugnar os próprios atos de liquidação do imposto, através de qualquer daqueles meios procedimentais ou processuais, como modo de reagir contra a ilegalidade da repercussão. Para além da legitimidade ativa das Requerentes, se encontrar coberta pela referida norma do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, essa legitimidade é também reconhecida pela regra geral do artigo 9.º, n.º 1, do CPPT, segundo a qual “têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”.

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

*Há que fazer notar, a este propósito, que o artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007, que cria a Contribuição de Serviço Rodoviário, apenas remete para o CIEC o procedimento de liquidação e cobrança do imposto, remissão que igualmente é efetuada para a LGT e o CPPT, significando que, nesse âmbito, haverá de ter-se em consideração as disposições conjugadas do CIEC e da demais legislação tributária aplicável. (...) a questão da legitimidade ativa terá de ser analisada à luz das regras processuais aplicáveis, e não do regime específico do reembolso do imposto que consta das citadas disposições do CIEC. [nosso sublinhado]*

Entende igualmente este Tribunal que aquele que suporta o ónus financeiro do tributo (CSR) terá sempre “interesse legítimo” em contestar o impacto (decrécimo) patrimonial ilegal em que incorre enquanto repercutido do mesmo. Improcede, assim, a invocada exceção de ilegitimidade processual ativa.

#### **5.4. Ineptidão da petição inicial – Da falta de objeto**

A Requerida alega ainda que se encontra verificada a ineptidão da petição inicial, por não identificar os atos tributários objeto do pedido e, desta forma, não respeitar os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT. Entende a mesma que, existe apenas a identificação de faturas de aquisição de combustíveis aos fornecedores, sem a identificação dos atos tributários. Desta forma, alega que não lhe é possível estabelecer qualquer correspondência entre os atos de liquidação alegadamente praticados pelas suas fornecedoras e as faturas apresentadas pela Requerente. Argumenta ainda que, a Requerente não é sujeito passivo de ISP, nem efetuou qualquer introdução no consumo de produtos petrolíferos. Desta forma, entende que a Requerente alega, mas não concretiza, nem logra provar que efetuou qualquer pagamento a título de CSR.

Efetivamente, apenas os sujeitos da liquidação, isto é, apenas os sujeitos passivos que declararam os produtos para consumo e efetuaram o pagamento das imposições correspondentes, podem solicitar a revisão das liquidações/reembolso da CSR e do ISP junto da alfândega competente.

Para efeitos de análise pelo presente Tribunal, considera-se o entendimento exposto na decisão prolatada no Processo n.º 534/2023-T, segundo o qual, *«O artigo 98º, n.º 1, alínea a), do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29º, 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 2º, alínea e), daquele Código, e também o é no âmbito do processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29º, n.º 1, alínea e), do RJAT.*

No artigo 186.º, n.º 2, do Código do Processo Civil (CPC), *«Diz-se inepta a petição: 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”.*

Neste sentido, como se salienta da decisão prolatada no Processo n.º 790/2023-T, «A ineptidão da petição inicial, gerando a nulidade do processo, ocorre quando se verificarem alguns dos vícios mencionados no artigo 186.º, n.º 2, do CPC, ou seja, quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir, quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir ou se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis. Para se considerar inepta a petição, no primeiro caso, não basta uma qualquer deficiência da petição, tornando-se necessária a absoluta falta de indicação do pedido ou a sua formulação em termos insanavelmente obscuros ou contraditórios de modo a não permitir determinar, em face do articulado, qual é o pedido ou a causa de pedir (cfr. Manuel Andrade, *Lições Elementares de Processo Civil*, Coimbra, 1976, pág. 177).»

Ora, no caso em apreço, resulta claro ao Tribunal que se pretende a declaração da ilegalidade das liquidações respeitantes à CSR praticadas pela Requerida com base nas DIC submetidas pelo fornecedor de combustíveis (B..., S.A.), com conseqüente (declaração de) ilegalidade da liquidação da CSR consubstanciada nas faturas de aquisição de gasóleo e gasolina pela Requerente. Sendo estas referentes aos meses de janeiro a dezembro, respetivamente, dos anos de 2019 a 2022, perfazendo o valor global de €58.922,61 a título de CSR, e, bem assim, da decisão de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados contra aqueles atos tributários.

Com respeito à exigência de identificação da liquidação, entende este Tribunal que tal exigência não poderá ser aqui imposta, na medida em que o repercutido nunca teria a possibilidade de as identificar, considerando os termos legalmente definidos pelo próprio regime jurídico que aprova a CSR.

Considerar que a respetiva apreciação de legalidade se encontra dependente da identificação das respetivas liquidações não respeitaria 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 as Requerentes impugnarem contenciosamente atos que lhe aplicam tributação e lesam as suas esferas jurídicas.

Neste sentido, refere-se o entendimento exposto na decisão prolatada no processo n.º 676/2023-T. «*Como se depreende do transcrito artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, o preceito recusa a qualidade de sujeito passivo a quem não estiver sujeito diretamente a uma obrigação fiscal, como é o caso do consumidor final de bens ou serviços, mas admite que da repercussão do imposto possa resultar a violação de um interesse legalmente protegido, e, nesse sentido, confere ao repercutido o direito à impugnação administrativa ou judicial como meio adequado de reação contra a repercussão ilegal do imposto, o que se justifica, no plano de política legislativa, por razões de similitude com a lesão que seja causada por um ato ilegal de liquidação (cfr. António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, Lisboa, 2001, págs. 116-117).* [nosso sublinhado]

*Nada obsta, por conseguinte, que as Requerentes possam deduzir um pedido de pronúncia arbitral contra os atos tributários de liquidação da CSR, e, por outro lado, esses atos encontram-se identificados e documentados pelo único meio possível qual seja a emissão de faturas emitidas pelo fornecedor do combustível que consubstancia a repercussão do encargo tributário na esfera jurídica dos adquirentes.* [nosso sublinhado]

*Resta referir que, não sendo as Requerentes os sujeitos passivos do imposto, nem os diretos responsáveis pela sua liquidação, mas apenas as entidades que suportam o encargo por efeito da repercussão, não lhes compete o ónus de identificação e de comprovação dos atos de liquidação repercutidos, nem a prova da conexão entre os atos de liquidação e as faturas de compra que revelam a repercussão do imposto.* [nosso sublinhado]

*Sendo certo que o contribuinte se encontra na impossibilidade de obter elementos de informação que estão na posse de uma terceira entidade, por não ser ele também o sujeito passivo do imposto.* [nosso sublinhado]

Não se verifica, por conseguinte, a ineptidão da petição por falta ou ininteligibilidade da indicação do pedido ou da causa de pedir, nem por alguma das outras causas enunciadas no artigo 186.º do CPC.

A questão de saber se houve uma efetiva repercussão do encargo tributário na esfera jurídica da adquirente, aqui Requerente, ou se existe correlação entre os atos de liquidação da CSR e as faturas de aquisição de combustível, apenas poderá relevar no âmbito da apreciação da matéria para efeito do julgamento de procedência do pedido.

Pelo que acima se expõe, entende este Tribunal que improcede igualmente a exceção de ineptidão da petição inicial.

### **5.5. Caducidade do direito de ação**

A respeito da alegada caducidade do direito de ação defendida pela Requerida, considera esta última que a falta de identificação dos atos de liquidação impede a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa formulado pela Requerente, entendendo que a mesma não poderia invocar o prazo de 4 anos previsto na 2ª parte do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, e conseqüentemente da tempestividade do pedido arbitral.

Sobre a aplicação do referido prazo de quatro (4 ) anos, cita este Tribunal o entendimento exposto na decisão prolatada no processo n.º 106/2024-T: *«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 n.º 0407/15 e de 29MAIO2013, processo n.º 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 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.* [nosso sublinhado]

*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).*

*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, incluindo de direito comunitário, independentemente de este vincular ou não diretamente os poderes públicos e os particulares.*

*No caso dos autos, é manifesto que o erro imputado aos atos impugnados não é imputável à Requerente, que neles não teve intervenção, pelo que o erro terá de ser considerado, nos termos expostos, imputável aos serviços.*

*Por outro lado, pese embora se desconheça a data de pagamento voluntário das liquidações que estiveram na origem da CSR suportada pela Requerente, a verdade é que, tratando-se de repercussão legal, o pagamento da CSR pelo adquirente de combustíveis presume-se efetuada com a aquisição e pagamento do combustível.*

*Neste sentido, a decisão prolatada no processo n.º 676/2023-T. «Deve começar por dizer-se - como se afirma, entre outros, nos acórdãos do STA de 14 de Março de 2012 (Processo n.º 01007/11) e de 8 de Março de 2017 (Processo n.º 01019/14) – que a revisão oficiosa do acto tributário pode ser efetuada a pedido do contribuinte no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago) quando houver erro imputável aos serviços, devendo entender-se como tal o erro material, o erro de facto ou o erro de direito, independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação.*

---

*É o que resulta do disposto no artigo 78.º, n.º 7, da LGT, pelo qual a revisão oficiosa, nos termos previstos no n.º 1 desse artigo, pode ser desencadeada pelo sujeito passivo mediante requerimento dirigido ao órgão competente da Administração Tributária e com base nos mesmos pressupostos legais: no prazo de quatro anos e com fundamento em erro imputável aos serviços. O que se tem entendido como uma decorrência do princípio da justiça e da verdade material (cfr., neste sentido, Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento Tributário, 5.ª edição, Coimbra, págs. 227-228). (...)*

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

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

Nestes termos, tendo sido invocado um erro imputável aos serviços, verifica-se que os pedidos de revisão oficiosa deram entrada em 02.10.2023, tendo por objeto a impugnação sobre os atos de liquidação da CSR de janeiro a dezembro, respetivamente, dos anos 2019 a 2022.

No caso concreto, em relação a todas as aquisições de combustível ocorridas após 02.10.2019, inclusive, foi o mesmo apresentado tempestivamente (quatro anos após a liquidação a que se refere o artigo 78.º, n.º 1, da LGT, considerando a regra de contagem do prazo do artigo 279.º, alínea b), do Código Civil). Verifica-se a caducidade do direito de ação invocada pela Requerida quanto às aquisições de combustível tituladas pelas faturas juntas aos autos, com data anterior a 02.10.2019, tendo sido identificadas por este Tribunal:

- a) Fatura 1130400245, com data de emissão de 15.02.2019, no valor de € 8.431,12;

- b) Fatura 1130406113, com data de emissão 28.02.2019, no valor de € 6.634,84;
- c) Fatura 1130407834, com data de emissão 15.03.2019, no valor de € 7.472,26;
- d) Fatura 1130415642, com data de emissão 15.04.2019, no valor de € 7.749,54;
- e) Fatura 1130420233, com data de emissão 30.04.2019, no valor de € 7.682,19;
- f) Fatura 1130424024, com data de emissão 15.05.2019, no valor de € 7.553,10;
- g) Fatura 1130429231, com data de emissão 31.05.2019, no valor de € 11.795,57;
- h) Fatura 1130431196, com data de emissão 15.06.2019, no valor de € 7.944,91;
- i) Fatura 1130436770, com data de emissão 30.06.2019, no valor de € 7.494,41;
- j) Fatura 1130439095, com data de emissão 15.07.2019, no valor de € 10.616,68;
- k) Fatura 1130442856, com data de emissão 31.07.2019, no valor de € 8.588,05;
- l) Fatura 1130446655, com data de emissão 15.08.2019, no valor de € 8.822,07;
- m) Fatura 1130451592, com data de emissão 31.08.2019, no valor de € 6.918,19;
- n) Fatura 1130454777, com data de emissão 15.09.2019, no valor de € 8.125,31;
- o) Fatura 1130461346, com data de emissão 30.09.2019, no valor de € 9.662,11.

Não se verifica a caducidade do direito de ação relativamente às demais aquisições de combustíveis.

Não tendo havido decisão do pedido de revisão oficiosa até 29.04.2024, data em que a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral (aceite em 02.05.2024), dentro do prazo de 90 dias após o termo do prazo legalmente cominado para a decisão sobre o pedido de revisão oficiosa, o pedido arbitral é igualmente tempestivo, excetuadas as aquisições suprarreferidas.

Não foram suscitadas quaisquer outras exceções de que cumpra conhecer nem se verificam nulidades.

Cumpra analisar.

#### **5.6. Sobre a anulação dos atos tributários referentes às liquidações de CSR e o imposto alegadamente suportado pelo contribuinte por repercussão fiscal:**

A análise da matéria em discussão já foi várias vezes objeto de análise e pronúncia por tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, no qual se incluem decisões proferidas pela Árbitra aqui signatária.

Considerado o respetivo enquadramento legal, refere-se que a CSR foi instituída pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, constituindo *«a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis»*, sendo desta forma, *«fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da [Infraestruturas de Portugal, S.A.] – anteriormente, Estradas de Portugal, E.P.E. - , no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento»*<sup>5</sup>.

Nos termos do respetivo diploma, a CSR começou por incidir sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos a ISP e dele não isentos (*cf.* artigo 4.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na redação inicial), tendo, por via da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, sido alargado ao combustível GPL auto. A contribuição incide assim sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos e é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo (artigo 5.º, n.º 1).

Define igualmente o regime jurídico que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, S.A. é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (*cf.* artigo 2.º).

Tendo sido chamado a pronunciar-se, concluiu o TJUE<sup>6</sup> que, *«(...) embora a afetação predeterminada do produto da CSR ao financiamento, pela concessionária da rede rodoviária nacional, das competências gerais que lhe são atribuídas possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, na aceção do artigo 1.º,*

<sup>5</sup> *Cfr.* artigo 3.º, n.º 1 e 2, da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na sua redação atual.

<sup>6</sup> Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 29, [Vapo Atlantic \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TJUE/?uri=CELEX:2022020712001).

---

*n.º 2, da Diretiva 2008/118, essa afetação não pode, enquanto tal, constituir um requisito suficiente*. [nosso sublinhado]

Desta forma, «*[para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção desta disposição, a CSR deveria destinar-se, por si só, a assegurar os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que foram atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional*. Seria esse o caso, nomeadamente, se o produto deste imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente associados à utilização dessa rede que é onerada pelo referido imposto. Seria então estabelecida uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 30, e de 25 de julho de 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 38)»<sup>7</sup>. [nosso sublinhado]

Entende ainda o TJUE que «*(...) como resulta do n.º 14 do presente despacho, é certo que a Autoridade Tributária sustenta que existe uma relação entre a afetação das receitas geradas pela CSR e o motivo específico que levou à instituição deste imposto, uma vez que o decreto-lei que atribuiu a concessão da rede rodoviária nacional à IP impõe a esta última que trabalhe em prol, por um lado, da redução da sinistralidade nessa rede e, por outro, da sustentabilidade ambiental. No entanto, como foi salientado no n.º 15 do presente despacho, resulta da decisão de reenvio que o produto do imposto em causa no processo principal não se destina exclusivamente ao financiamento de operações que supostamente concorrem para a realização dos dois objetivos mencionados no número anterior do mesmo despacho. Com efeito, as receitas provenientes da CSR destinam-se, mais amplamente, a assegurar o financiamento da atividade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional*»<sup>8</sup> [nosso sublinhado]

Por último, «*(...) o pedido de decisão prejudicial não contém nenhum elemento que permita considerar que a CSR, na medida em que incide sobre os utilizadores da rede rodoviária*

---

<sup>7</sup> Idem, ponto n.º 30.

<sup>8</sup> Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 31 e 32, disponível em: [Vapo Atlantic \(europa.eu\)](https://europa.eu)

*nacional, foi concebida, no que respeita à sua estrutura, de tal modo que dissuade os sujeitos passivos de utilizarem essa rede ou que os incentiva a adotar um tipo de comportamento cujos efeitos seriam menos nocivos para o ambiente e que seria suscetível de reduzir os acidentes»<sup>9</sup>.*

Em suma, o TJUE concluiu que, *«o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que não prossegue “motivos específicos”, na aceção desta disposição, um imposto [em concreto, a CSRJ cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários]»<sup>10</sup>.* [nosso sublinhado]

Pelo que se expõe, haverá este Tribunal igualmente de concluir pela não compatibilidade do regime jurídico da CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, com o disposto no artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2008/118.

Na sequência da apreciação das exceções invocadas pela Requerida e do reconhecimento da legitimidade da Requerente, enquanto entidade repercutida, entendendo-se que esta tem um interesse legalmente protegido e o direito de ação, tendo como objetivo a revisão dos respetivos atos de liquidação de CSR, podendo ser ressarcida dos prejuízos decorrentes do alegado pagamento indevido do imposto, caso seja confirmada a sua repercussão do encargo.

Considerada a questão decidenda em análise, e como bem se refere na decisão prolatada no Processo n.º 113/2023-T (igualmente exposto na decisão prolatada no processo n.º 676/2023-T), o Tribunal de Justiça pronunciou-se nos seguintes termos:

*«38. (...) Assim, um Estado-Membro está, em princípio, obrigado a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União, ao abrigo das regras processuais nacionais aplicáveis e no respeito pelos princípios da equivalência e da efetividade (-).*

*39. A obrigação de reembolsar os impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições da União conhece apenas uma exceção. Com efeito, sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a proteção dos direitos garantidos na matéria pela ordem jurídica da União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos, direitos*

<sup>9</sup> Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 34.

<sup>10</sup> Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 36.

---

*e taxas cobrados em violação do direito da União quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efetivamente noutras pessoas (-).* [nosso sublinhado].

40. *Por conseguinte, incumbe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurar o respeito pelo princípio da proibição do enriquecimento sem causa, incluindo quando nada conste a este respeito no direito nacional.*

(...)

42. *Por conseguinte, um Estado-Membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da União quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo e quando o reembolso do imposto conduzisse, para este sujeito passivo, a um enriquecimento sem causa. Daqui resulta que, se só tiver sido repercutida uma parte do imposto, as autoridades nacionais só estão obrigadas a reembolsar o montante não repercutido (-).* [nosso sublinhado].

43. *Constituindo esta exceção ao princípio do reembolso dos impostos incompatíveis com o direito da União uma restrição a um direito subjetivo resultante da ordem jurídica da União, há que interpretá-la de forma restritiva, atendendo nomeadamente ao facto de que a repercussão de um imposto no consumidor não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo (-).* [nosso sublinhado].

Salienta o Tribunal na decisão prolatada no Processo n.º 113/2023-T que, «*Como sublinha ainda o TJUE, “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”* (parágrafo 44).

 [nosso sublinhado].

Na Resposta apresentada, e mantendo a Requerida o entendimento firmado sobre esta matéria, conclui que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, entendendo que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal. Tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o

---

consumo (como o ISP/ISPPE, IABA ou IT) o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos.

Efetivamente, considerando o disposto no regime jurídico que aprova a CSR, compreende este Tribunal que, as empresas petrolíferas, em regra, repercutem o ISP e, ao tempo, a CSR nos operadores a jusante, incluindo, nos consumidores finais. É este o pressuposto inerente à aplicação do regime. 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.

Não obstante, atendendo ao próprio entendimento do TJUE, na ausência de um mecanismo formal de repercussão da CSR, a prova da repercussão da contribuição dos preços praticados ao consumidor, só pode partir da análise de factos conhecidos e demonstráveis e que possuam alguma consistência prática.

Desta forma, constituindo a repercussão fiscal da CSR um facto positivo, o ónus da prova impende sobre quem o invoca, por forma a comprovar a qualidade de entidade repercutida e lesada pelo encargo tributário. Salienta-se aqui o entendimento proferido pelo Tribunal na decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T: *«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 que concerne à aqui Requerente, impõe-se o apuramento inequívoco do imposto suportado. O que à semelhança do entendimento que se transcreve, não acontece.

Explica-se ali (decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T), e com cujo entendimento se subscreve, que *«A Requerente como elementos de prova apresentou as faturas emitidas pelo SP, as quais especificam três parcelas: o “preço sem IVA”, “descontos” e “valor IVA”, desconhecendo-se as diferentes componentes que permitem aferir se a CSR integra o preço, ou seja, se foi, total ou parcialmente, repercutida na Requerente pelo SP. (...)*

*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 CRS e a possibilidade ou não de ser repercutida, a mesma não se apresenta discriminada nas faturas emitidas pelo SP.*

*Acréscimo que faturas apresentadas pela Requerente ao conterem uma parcela com a designação “desconto”, sem descritivo da respetiva natureza e conteúdo, contribuem para a falta de rigor e criam a dúvida sobre a própria presunção da repercussão da CSR, na falta, ainda, de elementos que permitam esclarecer os termos da referida relação contratual e tratamento comercial e fiscal da CSR, ou seja, sobre a efetiva repercussão fiscal no âmbito dessas operações comerciais relativas ao fornecimento de combustíveis pelo SP (C.../D...) à Requerente.*

A prova da repercussão deve ser objetivamente demonstrada por documentos que identifiquem o efetivo pagamento do imposto, não podendo assentar em juízos presuntivos (ou até mesmo em declarações como a apresentada) que não contenham os necessários requisitos declarativos (neste sentido, a decisão arbitral proferida no Processo n.º 790/2023-T).

Sem prejuízo do que se refere, não pode este Tribunal deixar de salientar a dificuldade de prova positiva da repercussão, estando apenas na posse da Requerente as faturas comprovativas da aquisição de combustível, em que apenas se indica o preço no qual se presume estar incluída a CSR. Situação que decorre dos termos de aplicação do próprio regime jurídico que institui a CSR. Conforme expressa o Tribunal na decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T, *«Em*

---

*face declaração de ilegalidade da CSR pelo TJUE e os subseqüentes 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.»*

Acresce igualmente referir que a «*a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*» (artigo 58.º da LGT), pelo que a mesma tinha o dever de diligenciar no sentido de apurar quais as liquidações que ela própria emitiu e os pagamentos que recebeu relativas ao pagamento de CSR pelos fornecedores de combustíveis, com referência ao período das faturas em causa, confirmando os respetivos pagamentos pela Requerente.

Trata-se de matéria que foi alegada pela Requerente, contestada pela Requerida, em que a primeira pretende provar o pagamento da CSR através das faturas que documentam as aquisições de combustíveis entre 2019 e 2022, mediante a presunção da sua repercussão fiscal no preço, e junção do cálculo do respetivo montante da CSR (por ano), com respeito ao pagamento das faturas constantes da relação que anexou.

Considerando que, importa verdadeiramente averiguar se a prova documental apresentada pela Requerente foi suficiente, entende este Tribunal que não resulta evidente de que tenha havido uma efetiva repercussão do imposto, e qual o efetivo encargo tributário na esfera da Requerente, de modo a poder confirmar-se rigorosamente a factualidade invocada pela Requerente sobre o pagamento da CSR.

Entende-se assim, conforme decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T, que «*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. (...)*

*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. (decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T).*

Neste mesmo sentido, e pela respetiva similitude fatural, refere-se o voto de vencido proferido pelo Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha no Processo n.º 106/2024-T: « Não releva, para esse efeito, a junção de faturas que não contêm qualquer especificação do valor da contribuição que tenha sido paga com a aquisição dos combustíveis. E, por outro lado, o mapa resumo que é apresentado com o pedido arbitral limita-se a efetuar o cálculo do valor da contribuição que seria devida relativamente às quantidades de combustível que tenham sido adquiridos, e não é em si demonstrativo da ocorrência da repercussão do imposto.»

Na ausência de prova bastante de que tenha havido lugar à repercussão do imposto, afastando o carácter presuntivo na determinação do encargo na esfera da Requerente, o pedido arbitral mostra-se ser improcedente.

### **5.7. Do direito reembolso do imposto indevidamente pago e de pagamento de juros indemnizatórios**

Face à improcedência do pedido principal, fica necessariamente prejudicado o pedido acessório de reembolso do imposto e de pagamento de juros indemnizatórios.

## **6.DECISÃO**

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente a exceção de caducidade do direito de ação quanto às aquisições

de combustível tituladas pelas faturas com os números: 1130400245, com data de emissão de 15.02.2019, no valor de € 8.431,12; 1130406113, com data de emissão 28.02.2019, no valor de € 6.634,84; 1130407834, com data de emissão 15.03.2019, no valor de € 7.472,26; 1130415642, com data de emissão 15.04.2019, no valor de € 7.749,54; 1130420233, com data de emissão 30.04.2019, no valor de € 7.682,19; 1130424024, com data de emissão 15.05.2019, no valor de € 7.553,10; 1130429231, com data de emissão 31.05.2019, no valor de € 11.795,57; 1130431196, com data de emissão 15.06.2019, no valor de € 7.944,91; 1130436770, com data de emissão 30.06.2019, no valor de € 7.494,41; 1130439095, com data de emissão 15.07.2019, no valor de € 10.616,68; 1130442856, com data de emissão 31.07.2019, no valor de € 8.588,05; 1130446655, com data de emissão 15.08.2019, no valor de € 8.822,07; 1130451592, com data de emissão 31.08.2019, no valor de € 6.918,19; 1130454777, com data de emissão 15.09.2019, no valor de € 8.125,31; 1130461346, com data de emissão 30.09.2019, no valor de € 9.662,11; e improcedente quanto às demais aquisições de combustível;

- b) Julgar improcedentes as restantes exceções invocadas pela Requerida;
- c) Julgar improcedente o pedido arbitral, bem como a decisão de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa;
- d) Julgar prejudicado o conhecimento do pedido de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios;
- e) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de €58.922,61 (cinquenta e oito mil, novecentos e vinte e dois euros e sessenta e um cêntimos), que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **8.CUSTAS**

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em € 2.142,00 (dois mil, cento e quarenta e dois euros), cujo pagamento fica a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 03 de janeiro de 2025

A Árbitra do Tribunal Arbitral

Ana Rita Chacim