

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 679/2024-T

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

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

III – Assim, não se apresenta possível confirmar a factualidade invocada pela Requerente sobre o pagamento indevido da CSR. Os documentos apresentados não se apresentam suficientes e adequados para comprovar o pagamento efetivo do imposto pela Requerente.

IV – A prova da repercussão no consumidor final de impostos indiretos suportados pelo operador económico e do enriquecimento sem causa do mesmo em virtude da sua restituição não pode ser efetuada através de meras presunções, carecendo de ser demonstrada através de documentos que identifiquem o efetivo pagamento do imposto, comprovando a factualidade invocada.

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

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A... LDA, NIPC..., com sede na ..., ..., ...-... ... (doravante, “Requerente”) requer que se digne determinar a constituição de Tribunal Arbitral para apreciação da legalidade da liquidação de Imposto designado por Contribuição de Serviço Rodoviário (doravante, CSR), apresentando, para o efeito e para que V. Exa. possa ordenar a subsequente tramitação, o seguinte PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL (doravante, PPA).

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada de “Requerida” ou “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 27 de maio de 2024.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 16 de julho de 2024, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 5 de agosto de 2024, regularmente constituído.

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

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 16 de setembro de 2024.

A Requerente respondeu às exceções a 16 de dezembro de 2024.

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

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

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

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

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

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

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente apresenta o pedido de constituição de Tribunal Arbitral para efeitos de apreciação de sua situação tributária porquanto foi objeto de atos de repercussão de CSR, pretendendo a declaração de ilegalidade dos atos de repercussão de CSR consubstanciados na obrigação de pagamento de preço de combustível adquirido, acrescido de respetivos impostos, titulado pelas faturas elencadas no PPA.

- b) Subsidiariamente, mas sem prescindir, a Requerente peticiona a declaração de ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Requerida com base nas declarações de introdução ao consumo (doravante, DIC) submetidas pelas fornecedoras de combustível e respetivas faturas de combustível identificadas, referentes ao período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022.
- c) Alega que o Tribunal é competente, constituindo a Requerente parte legítima. Sendo a CSR contrária ao direito da União Europeia, e determinando este a obrigação de reembolso de imposto cobrado num Estado-Membro em violação das disposições do direito da União, é uma autêntica imposição constitucional que tal decisão seja efetivada. Conclui assim que a CSR tem de ser reembolsada e quem suporta o seu encargo, por repercussão, é o comprador final – a Requerente.
- d) Afirma que não revendeu o combustível, tendo sido a Requerente quem suportou o encargo económico. por repercussão e cobrança, dos montantes de CSR liquidados pelo seu fornecedor das transações identificadas no PPA e documentos anexos.
- e) Determinando-se a sua anulação, parcial ou total, com as demais consequências legais, e, em qualquer caso, determinando a ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa de acto tributário apresentado, bem como o reembolso à Requerente das quantias suportadas a título de CSR bem como o pagamento de juros indemnizatórios..
- f) A Requerente apresentou pedido de revisão de atos tributários, peticionando a anulação das liquidações de CSR identificadas e realizadas pelos fornecedores das transações descritas, por ilegalidade; a declaração da ilegalidade da cobrança e repercussão da CSR incidente sobre as transações infra identificadas sobre a Requerente; e o reembolso do montante de CSR infra identificado acompanhado dos devidos juros indemnizatórios.
- g) Tal pedido foi apresentado por expedição documental postal a 02/11/2023, tendo sido remetido para a Alfândega de Peniche e dado entrada na mesma subsequentemente –
- h) A Requerida nunca respondeu, tendo-se formado presunção de indeferimento tácito da pretensão da Requerente – cfr. art. 57º, n.º 1 LGT.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida apresentou tempestivamente a sua Resposta, defendendo-se por exceção e por impugnação, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) Como ponto prévio, clarifica que a DIC e a fatura são dois documentos distintos. Pese embora estejam em causa, em ambos os documentos, impostos indiretos, na DIC está em causa um Imposto Especial ao Consumo (IEC), devido pela introdução no consumo de produtos petrolíferos, e na fatura um imposto aplicado às vendas ou prestações de serviços, o Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA), não existindo qualquer coincidência ou sequência temporal na emissão de ambos, nem sequer são emitidas obrigatoriamente pelo mesmo sujeito passivo. Ou seja, dois tipos de tributos com regimes diferenciados e por conseguinte dois tipos de documentos igualmente diferentes e sem uma qualquer relação jurídica.
- b) Face ao teor do Pedido de Pronúncia Arbitral, alega que há uma confusão de conceitos: a repercussão é um conceito económico sem efeitos na relação jurídico-tributária e a repercussão legal é um conceito jurídico com efeitos (regulamentos e previstos) na relação jurídico-tributária!
- c) Sintetiza o enquadramento legal da CSR, sublinhando que a mesma é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP), estando estes identificados no artigo 4.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC). Explica ainda que, os IEC, como o ISP, se tornam exigíveis, no momento da introdução no consumo, sendo esta operação formalizada através da DIC, processada por transmissão eletrónica de dados (e-DIC). Desta forma, só após a introdução no consumo e consequente liquidação das imposições, podem ainda existir vários intervenientes na cadeia de abastecimento/comercial até à chegada do produto ao consumidor final

(grossistas, distribuidores, e outros revendedores, designadamente, postos de abastecimento). Feito este enquadramento factual alega ainda,

I – POR EXCEÇÃO

DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL EM RAZÃO DA MATÉRIA

- d) A Requerente refere-se, ao longo do seu pedido de pronúncia arbitral, à CSR enquanto “imposto”, sendo, por isso, “o presente litígio subsumível a este Tribunal Arbitral” – cfr., artigos 7.º e 8.º do PPA.
- e) Pretendendo a Requerente que se considere demonstrado que o CAAD é competente para julgar a presente causa, por entender que a matéria decidenda se subsume ao disposto nas alíneas do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
- f) No entanto, , tal pretensão não poderá ser atendida, não colhendo respaldo no enquadramento jurídico em vigor.
- g) Sendo certo que a AT está vinculada à jurisdição dos Tribunais Arbitrais, dispõe o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que “Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.”.
- h) Do imediatamente acima exposto decorre, de forma aliás, expressa, que o legislador pretendeu restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD ao âmbito de pretensões que respeitam, especificamente, a impostos, não se incluindo, nesta sede, tributos de outra natureza, tais como as contribuições.
- i) Sendo que, no caso em apreço, está em causa a apreciação da legalidade da CSR e respetivas liquidações, importa clarificar a natureza jurídica deste tributo, para que

- dúvidas não subsistam quanto à sua inclusão, ou não, no âmbito de vinculação dos serviços e organismos ao CAAD.
- j) A este propósito veja-se o disposto no artigo 4.º da LGT onde o legislador, não só definiu no n.º 1 quais os tributos que considera enquanto “imposto”, como vem atribuir essa qualidade a determinadas contribuições especiais, definindo no n.º 3 aquelas que devem também ser consideradas como um imposto.
- k) De onde resulta que, não obstante terem outro tipo de designação, não deixou o legislador de clarificar que existem determinados tributos considerados enquanto impostos, atribuindo-lhe expressamente essa qualidade.
- l) Do exposto resultando que, caso o legislador pretendesse atribuir à CSR a qualidade de imposto, não deixaria de o ter feito de forma expressa.
- m) Face ao referido, e independentemente no nomen iuris ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que esta não é, por definição, um imposto, mas antes uma contribuição, facilmente se concluindo que sua discussão se encontra excluída da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal.
- n) Sem conceder, a AT alega igualmente que a Requerente suscita a legalidade do regime da CSR, pretendendo, em rigor, a não aplicação de um diploma legislativo aprovado por Lei da Assembleia da República, decorrente do exercício da função legislativa. Resulta do teor do pedido de pronúncia arbitral, e sua fundamentação, que o que a Requerente suscita junto desta instância arbitral é a legalidade do regime da CSR, no seu todo.
- o) Desta forma, considera que a presente ação visa suspender a eficácia de atos legislativos, sendo que, conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação. Entende que não é da competência do tribunal arbitral, a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação, nem a execução de sentenças/decisões.

- p) 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

DA ILEGITIMIDADE PROCESSUAL E SUBSTANTIVA DA REQUERENTE

- a) Como já referido, vem a Requerente peticionar o reembolso do valor pago a título de CSR, alegadamente suportado nas transações de combustíveis, celebradas com as suas fornecedoras, no período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022. No total, a Requerente adquiriu, no período indicado, 1 157 271 litros de gasóleo.
- b) Fundamentando a sua pretensão com base no alegado facto de ter suportado, na íntegra, os valores correspondentes à CSR, dado terem estes sido repercutidos pelas suas fornecedoras de combustíveis na sua esfera, invocando o consequente direito ao reembolso da quantia de 128.457,08 €, à qual se deverá acrescer os respetivos juros indemnizatórios.
- c) Fundamentando a sua legitimidade para intentar a presente ação, porque, segundo alega, a Requerente “(...) suporta o seu encargo, por repercussão, é o comprador final – a requerente” – cfr. artigo 27.º do PPA, e porque compra o combustível para seu consumo sem o repercutir – cfr. artigo 28.º do PPA.
- d) Continua chamando à colação o disposto o artigo 9.º n.º 1 CPPT e o artigo 9.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, entendendo a Requerente ter, assim, “legitimidade para apresentar o presente pedido de revisão porquanto tem um interesse legalmente protegido - o de ser reembolsada”, e que “O repercutido tem interesse em agir, processual e substantivo, ao abrigo do art. 18º n.º 4, al. a) LGR e 9º, n.º 1 CPPT”, (cfr. artigo 29.º e 34.º do PPA).

- e) Tal como à frente se deixará demonstrado, constata-se não dever proceder qualquer fundamentação expendida pela Requerente nesta sede, litigando como parte ilegítima.
- f) Sendo certo que não consta do RJAT a regulação do pressuposto processual da legitimidade, a possibilidade de intervenção num processo contencioso, tem de ser lida à luz da lei geral, nomeadamente, CPPT, Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”) e Código de Processo Civil (“CPC”), ex vi do artigo 29.º, n.º 1, do RJAT.
- g) Nestes termos, e atendendo especificamente ao disposto no artigo 30.º do CPC, será parte legítima quem tem interesse direto em demandar, sendo assim considerados, na falta de indicação da lei em contrário, “os sujeitos da relação controvertida”.
- h) Igualmente assim se dispendo no artigo 9.º, n.º 1, do CPTA, que confere legitimidade ativa a quem “alegue ser parte na relação material controvertida”.
- i) Deste modo, a legitimidade processual é definida com referência à relação material controvertida, que, nos casos dos Tribunais Arbitrais a funcionar junto do CAAD, terá origem num ato tributário, cujo sujeito passivo é delimitado nos termos do disposto no artigo 18.º, n.º 3, da LGT: “pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.”.
- j) O CPPT consagra uma norma específica de legitimidade, nos termos do artigo 9.º, de onde resulta que esta é atribuída a “contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.”.
- k) Em semelhante sentido, a LGT determina, através do seu artigo 65.º, ainda que referindo-se apenas à legitimidade no procedimento, que “têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.”.

- l) Aqui chegados, importa identificar existirem diversas vias pelas quais a uma parte pode ser atribuída legitimidade.
- m) Por um lado, será parte legítima o sujeito passivo de CSR, de acordo com o disposto no artigo 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (“CIEC”), segundo os quais, está restringida ao sujeito passivo a possibilidade de realizar o pedido de revisão do ato tributário e consequente pedido de reembolso do imposto.
- n) Ora, tal condição de sujeito passivo não vem sequer alegada pela Requerente em sede do seu pedido arbitral, porém, sempre se dirá que a Requerente não é o sujeito passivo das liquidações objeto do pedido, não sendo detentor dos estatutos fiscais de Depositário Autorizado e/ou Destinatário Registado (n.º 1, do artigo 4.º do CIEC) e, como tal, não processou qualquer Declaração de Introdução no Consumo de produtos sujeitos a ISP (artigo 10.º do CIEC).
- o) Em todo o caso, porque relevante, refere-se o decidido pelo CAAD no âmbito do Processo n.º 438/2023-T: “A legitimidade para requerer o reembolso da CSR com fundamento em erro na liquidação está circunscrita, nos termos do n.º 1 do art. 15º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), aplicável “ex vi” do n.º 1 do art. 5.º da Lei n.º 55/2007, aos sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do art. 4.º, designadamente o depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado; que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto.” (Realce nosso).
- p) A Requerente vem alegar a sua condição de parte legítima com base na circunstância de lhe ter sido repercutida a CSR, defendendo que “suportou o encargo económico, por repercussão e cobrança, dos montantes de ISP liquidados pelo seu fornecedor das transacções identificadas no presente requerimento e documentos anexos” – cfr., designadamente, artigo 44.º do PPA.

- q) Aqui chegados, importa que distingamos duas situações: a de repercussão legal da repercussão voluntária, já que não se afigura claro a qual delas pretende a Requerente subsumir-se.
- r) Atendendo ao disposto no artigo 18.º, n.º 3, da LGT, já transcrito supra, o repercutido legal não será considerado enquanto sujeito passivo.
- s) No entanto, a condição de repercutido legal pode ser relevante face ao disposto na alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT, segundo a qual, é conferido o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral a quem, não sendo sujeito passivo, suporte o encargo do imposto por repercussão legal.
- t) Porém, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto – que instituiu a CSR – não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal associado à CSR, e pugnar pelo seu contrário seria lavrar em equívoco.

DA INEPTIDÃO DO PEDIDO ARBITRAL – DA FALTA DE OBJETO

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

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

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

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

- a) A Requerente vem pugnar pela anulação dos “(...) das liquidações de CSR subjacentes às vendas e faturas identificadas no presente pedido, por ilegalidade das mesmas, anulação essa que deverá ser parcial da liquidação de ISP...”
- b) Porém, apesar de a Requerente formular o pedido tal como referimos, certo é que não identifica qualquer ato tributário através da mera impugnação das alegadas

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

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

DA CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO

- a) Tal como atrás se deixou evidente, não logrou a Requerente identificar qualquer ato tributário cuja legalidade pretende sindicar.
- b) Esta circunstância determina, para além de outras consequências já abordadas, que se torne impossível aferir da tempestividade do pedido de revisão oficiosa das liquidações formulado pela Requerente.
- c) Isto porque a contagem do prazo para a apresentação dos referidos pedidos se inicia a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação (global).
- d) Ora, constata-se que a Requerente apresentou impugnação no tribunal arbitral em 24.05.2024, do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 03.11.2023.

- e) Certo é que, com vista à apreciação da tempestividade da apresentação do pedido arbitral, não poderá deixar de ser previamente apreciada a questão da tempestividade do pedido de revisão, o que, como supra se demonstrou, é impossível, dado não ter a Requerente logrado identificar o(s) ato(s) tributário(s) em litígio.
- f) Não obstante, caso assim não se entenda, o que apenas por mero dever e cautela de patrocínio se concebe, sempre se concluiria que, tanto, o pedido de revisão oficiosa, como o pedido de constituição de tribunal arbitral são intempestivos.
- g) Tendo em conta que a Requerente pretende sindicar as aquisições no período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, e atento o prazo para apresentação de reclamação graciosa, de 120 (cento e vinte) dias a partir do termo do prazo do pagamento do ISP/CSR, previsto na 1ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, facilmente se depreende que, 03.11.2023 (data da apresentação da revisão oficiosa junto da Direção de Finanças de Leiria), este se encontrava largamente ultrapassado.
- h) E é por este motivo que a Requerente apresenta um pedido de revisão oficiosa, fundamentado em erro imputável ao serviço, meio processual previsto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, de modo a fazer-se valer do prazo de 4 (quatro) anos aí então previsto para os casos de erro imputável aos serviços.
- i) O que sempre seria infundamentado, dado que a Requerida, adstrita que se encontra ao princípio da legalidade, sempre efetuou as liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existindo, portanto, qualquer erro imputável aos serviços.
- j) É, pois, posição da AT que, não tendo sido proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária, as liquidações não poderão enfermar de qualquer vício, dado terem sido realizadas com base na subsunção da factualidade às normas legais aplicáveis.

- k) Pelo que, não gozando da prerrogativa da desaplicação de normas num “juízo” de pretensa desconformidade com o direito comunitário (faculdade reservada aos Tribunais), e tendo atuado sempre no âmbito do princípio da legalidade, será forçoso concluir pela inexistência de imputabilidade aos serviços de “erro” que fundamentasse a revisão do ato tributário com base no disposto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- l) Donde, deverá o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente ser considerado extemporâneo (por desrespeito do prazo de 120 dias aplicável), o que terá como consequência a consideração do presente pedido arbitral como intempestivo, determinando a absolvição da Requerida do pedido, o que, desde já se peticiona.
- m) Ademais, e sem conceder, no âmbito dos IEC os pedidos de reembolso apresentados nas alfândegas devem ser apreciados à luz do disposto nos artigos 15.º a 20.º do CIEC, sendo pacífico que o regime específico aí previsto é o aplicável quando se suscite a questão da revisão do ato tributário e consequente reembolso com os fundamentos previstos nas mesmas normas, incluindo o do erro na liquidação.
- n) Acresce ainda que, além de a Requerente não ser, como já se deixou claramente explicado, sujeito passivo de ISP/CSR e de não ter provado ter procedido ao pagamento dos respetivos valores, em 03.11.2023 já se encontrava precludido o prazo de 3 (três) anos, previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC para requerer o reembolso do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR, pelo menos no que se refere a todas as aquisições efetuadas pela Requerente em data anterior a 03.11.2020.
- o) De salientar, aliás, que ainda que se admitisse que o prazo a considerar se cifrasse nos 4 (quatro) anos, o que apenas para efeito de raciocínio se concebe, tal prazo já tinha precludido no que se refere às aquisições de combustível pela Requerente em data anterior a 03.11.2019!

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

II – POR IMPUGNAÇÃO

- a) Através da presente impugnação, a Requerente indica ter adquirido às suas fornecedoras (constando das faturas a fornecedora “B.../C..., S.A.” “1157271” litros de gasóleo no período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022 e que aquela fornecedora repercutiu nas respetivas faturas a CSR correspondente a cada um dos consumos, tendo a Requerente, por conseguinte, suportado integralmente a CSR na aquisição do combustível, no montante total de 128.457,08 €.
- b) Porém, como adiante se deixará patente, o confronto entre o alegado pela Requerente com os documentos que juntou aos autos, impõe a conclusão de que não pode proceder a afirmação de que tenha pago e suportado o pagamento da CSR por repercussão.
- c) Esta circunstância resulta, em primeiro lugar, do facto de não existir, em qualquer dos documentos que a Requerente junta ao pedido arbitral, uma única referência à CSR, cuja legalidade referente à sua liquidação vem sindicar!
- d) De entre os documentos anexos ao pedido arbitral (Docs. 4 a 81) consta um conjunto de faturas e extratos bancários que a entidade suprarreferida emitiu em nome da Requerente, respeitantes à aquisição de gasóleo rodoviário, no período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022.
- e) Analisado que foi o conjunto de faturas, é de concluir que estas são idóneas para provar a celebração das aludidas transações.

- f) No entanto, nada é referido nas faturas acerca da CSR, nem, muito menos, quanto à sua repercussão na esfera da Requerente, não comportando estas qualquer elemento que espelhe o pagamento da referida contribuição.
- g) Por outro lado, verifica-se, em todas as faturas apresentadas, a indicação da referência expressa ao IVA, o que se comprova através do sistema e-fatura e fatura SAFT-T, que apenas indica o IVA associado a cada venda de combustível efetuada, não existindo, nessa sede, qualquer tipo de informação relevante para a identificação das DIC e respetivas liquidações de ISP/CSR a montante.
- h) Circunstância que é regular, atenta o facto de este se caracterizar enquanto um imposto sujeito a repercussão legal, conforme regime inserto no artigo 37.º do Código do IVA.
- i) E o mesmo se diga quanto aos extratos bancários incluídos na mesma listagem de documentos (de 4 a 81), os quais apenas se referem, alegadamente, ao pagamento de combustível, não contendo aqueles qualquer referência a CSR ou identificação de atos de liquidação de ISP/CSR.
- j) Sendo que os quadros constantes dos artigos 101.º a 104.º do PPA consubstanciam meras tabelas descontextualizadas, não se podendo comprovar de que sistema e meio/aparelho informático foram extraídos/retirados, nem a veracidade dos dados que delas constam.
- k) Quanto à declaração junta por requerimento de 02.08.2024, nos moldes em que foi emitida, isto é, sem identificação das liquidações e dos montantes alegadamente repercutidos, não pode ser considerada como prova bastante, quer para efeitos de identificação das liquidações, quer para comprovar o montante que a Requerente alega ter suportado a título de CSR.
- l) E, não constando da mesma a identificação de liquidações de ISP/CSR decorrentes das DIC submetidas pelo sujeito passivo (ou sujeitos passivos), o que a Requerente veio juntar foi uma mera declaração, com identificação insuficiente do seu signatário, e sem

indicação sobre se o mesmo tem poderes de representação, que está longe de conter os elementos concretos indispensáveis à exata e concreta comprovação, quer de montantes de CSR repercutidos à Requerente no período em causa, quer de que a Requerente suportou de facto a CSR, e em que medida.

- m) Constituindo, efetivamente, tal documento, declaração genérica e vaga, que não explicita facto concreto algum, que não inclui qualquer informação que possa permitir estabelecer uma relação entre o combustível por si adquirido e as liquidações de CSR, não sendo documentada e/ou complementada com contabilidade, trata-se de um simples documento sem qualquer efeito legal, que não comprova os factos concretos que a Requerente se propõe provar.
- n) Acrescendo que, ao se afirmar genericamente na declaração que o faz “para os devidos efeitos”, não se explicita em concreto quais seriam tais efeitos, não podendo, por conseguinte, ser atribuída à declaração apresentada qualquer credibilidade ou valor probatório quanto à repercussão da CSR.
- o) Assim, além de não ser possível estabelecer uma qualquer relação entre o combustível adquirido pela Requerente e as liquidações de CSR suportadas a montante pelos sujeitos passivos, que se desconhecem, a declaração também não contém, nomeadamente, a identificação dos litros de combustível adquiridos, as datas das compras, os comprovativos de pagamento, entre outros.
- p) E tal identificação só os efetivos sujeitos passivos o poderiam fazer, o que não foi feito neste documento, nem em quaisquer outros.
- q) Quanto ao montante alegadamente suportado a título de CSR, num total de 128.457,08 €, cumpre, desde já, impugná-lo.
- r) Apensar de nada ser referido pela Requerente no âmbito do seu pedido arbitral, depreende-se que esta se limitou a aplicar à quantidade de litros fornecidos a taxa de CSR que se encontrava em vigor à data das transações, tal como definidas em Portaria.

- s) A Requerente lavra em equívoco, dado que, tal como já indicado, se encontra determinado pelo artigo 91.º do CIEC que a unidade tributável dos produtos petrolíferos e energéticos (e consequentemente da CSR) é de 1000 litros convertidos para a temperatura de referência de 15º C.
- t) Nesta circunstância, não tendo existido certificação da medição da temperatura na descarga do combustível adquirido (temperatura ambiente), que em atos de medição de reservatórios certificados (varejos) dos sujeitos passivos de imposto designamos por temperatura observada (TO), não é possível realizar a correspondência para o número de litros a 15º C.
- u) Pelo que é impossível na fase da cadeia logística em que a Requerente se encontra, determinar a unidade tributável para efeitos de determinação da CSR e, consequentemente, saber, a eventual parte da CSR incluída no preço pago pelo combustível adquirido.
- v) Além de nenhuma fatura evidenciar que a CSR foi repercutida à Requerente, impõe-se que atentemos à circunstância de determinadas faturas juntas ao pedido arbitral conterem parcelas sob a designação “Descontos” as quais carecem, em absoluto, do descritivo da respetiva natureza, incidência e conteúdo.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

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

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 inteligibilidade 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 **IV.2.A.** desta decisão.

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial que tem como objeto a *«produção e comercialização de argamassas industriais e produtos similares, produção, aluguer e comercialização de maquinarias inerentes, incluindo os utensílios e as peças de substituição, importação e exportação das mesmas. Gestão de fornos de cal e produtos afins, gestão de pedreiras e extração de materiais inertes e sua elaboração, construção e gestão de estabelecimentos industriais tecnicamente organizados para os fins acima referidos. Produção e comercialização de eletricidade de origem eólica, geotérmica, solar e de origem»* - cf. cópia da certidão permanente anexa ao PPA como “DOC. Nº3” - 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*;
- b) Entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu, sem que tal fosse controvertido, 1 157 271 litros de gasóleo, - *cf. cópia das faturas anexas ao PPA*).
 - c) Alegando a Requerente ter-lhe sido integralmente repercutido a CSR, o que estaria comprovado através das faturas emitidas pelo fornecedor de combustíveis;
 - d) A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa de atos tributários, identificado com o n.º de Processo: ...2023... (com data de abertura de dia 03.11.2023) peticionando a anulação das liquidações de CSR identificadas, no período entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, e realizadas pelos fornecedores das transações abaixo descritas por ilegalidade; a declaração da ilegalidade da cobrança e repercussão da CSR incidente sobre as transações infra identificadas sobre a Requerente; e o reembolso do montante de CSR infra identificado acompanhado dos devidos juros indemnizatórios – *cf. cópia junta no PA*.
 - e) Tal pedido foi apresentado por expedição documental postal a 02/11/2023, tendo sido remetido para a Alfândega de Peniche e dado entrada na mesma subsequentemente – *cf. doc. n.º 1 e 2*.
 - f) A Requerida nunca respondeu, tendo-se formado presunção de indeferimento tácito da pretensão da Requerente.

Factos dados como não provados

O Tribunal Arbitral considera como não provados os seguintes factos:

1. As fornecedoras de combustíveis da Requerente tenham pago o imposto apurado nos atos de liquidação CSR praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base nas e-DICs por aquela submetidas.
2. Com a aquisição do referido combustível, a Requerente suportou a título de CSR, a quantia global de € de € 128.068,38 (cento e vinte e oito mil e sessenta e oito euros e trinta e oito cêntimos).

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

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.

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

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

Junta ainda declaração emitida pela empresa fornecedora de combustíveis (C..., S.A., pessoa coletiva n.º 500697370), 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)¹ (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 n.º 1 do art. 376.º 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].

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

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

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

IV.2.A. EXCEÇÕES

A) DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL EM RAZÃO DA MATÉRIA

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

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

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

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

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

Acresce, estarmos perante uma questão jurídica que integra a competência do Tribunal arbitral, relacionada com a apreciação de atos tributários e respetiva legalidade da liquidação da CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, por ser um tributo desconforme ao Direito da União Europeia, nomeadamente, ao n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118/CE, de

16/12/2008, tendo por base o entendimento sufragado pelo despacho proferido pelo TJUE em 07/02/2022, no Proc. C-460/21.

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

B) DA ILEGITIMIDADE PROCESSUAL E SUBSTANTIVA DA REQUERENTE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diz, em suma o seguinte:

- Da leitura do pedido arbitral e documentos anexos apresentados pela Requerente resulta que nunca e em momento algum indica qualquer ato tributário;
- Limitando-se, a identificar faturas de aquisição de combustíveis às suas fornecedoras, sem, no entanto, identificar os atos tributários.
- Apenas invocando a ilegalidade da CSR, entendem a Requerente que tem direito a ser reembolsada pelos valores que alegadamente suportou por via da repercussão.

- Sem, no entanto, identificar quaisquer liquidações de ISP/CSR praticadas pela administração tributária e aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respetivas fornecedoras de combustíveis.

E sem de quaisquer documentos juntos aos autos pelas Requerentes constar qualquer elemento da alegada repercussão económica da CSRO artigo 98.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, indica como uma das nulidades insanáveis em processo judicial tributário, a ineptidão da petição inicial.

Não indicando o CPPT as situações em que se deve entender que ocorre ineptidão da petição inicial, há que fazer apelo ao CPC, que é de aplicação subsidiária, nos termos do artigo 2.º, alínea e), daquele Código, e também o é no âmbito do processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

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

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

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

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

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

No entanto, percebe-se o que pretende a Requerente com os pedidos que formula: a anulação das liquidações da CSR relativas ao período de outubro de 2019 a dezembro de 2022, no montante total de €128.457,08, acrescido de juros indemnizatórios.

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

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

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

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

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

D) DA CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO

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

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

Refere, assim, o seguinte:

- a) constata-se que a Requerente apresentou impugnação no tribunal arbitral em 24.05.2024, do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 03.11.2023.
- b) Certo é que, com vista à apreciação da tempestividade da apresentação do pedido arbitral, não poderá deixar de ser previamente apreciada a questão da tempestividade do pedido de revisão, o que, como supra se demonstrou, é impossível, dado não ter a Requerente logrado identificar o(s) ato(s) tributário(s) em litígio.
- c) Não obstante, caso assim não se entenda, o que apenas por mero dever e cautela de patrocínio se concebe, sempre se concluiria que, tanto, o pedido de revisão oficiosa, como o pedido de constituição de tribunal arbitral são intempestivos.
- d) Tendo em conta que a Requerente pretende sindicar as aquisições no período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, e atento o prazo para apresentação de reclamação graciosa, de 120 (cento e vinte) dias a partir do termo do prazo do pagamento do ISP/CSR, previsto na 1ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, facilmente se depreende que, 03.11.2023 (data da apresentação da revisão oficiosa junto da Direção de Finanças de Leiria), este se encontrava largamente ultrapassado.
- e) E é por este motivo que a Requerente apresenta um pedido de revisão oficiosa, fundamentado em erro imputável ao serviço, meio processual previsto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, de modo a fazer-se valer do prazo de 4 (quatro) anos aí então previsto para os casos de erro imputável aos serviços.
- f) O que sempre seria infundamentado, dado que a Requerida, adstrita que se encontra ao princípio da legalidade, sempre efetuou as liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existindo, portanto, qualquer erro imputável aos serviços.
- g) É, pois, posição da AT que, não tendo sido proferida qualquer decisão que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária, as liquidações não poderão

enfermar de qualquer vício, dado terem sido realizadas com base na subsunção da factualidade às normas legais aplicáveis.

- h) Pelo que, não gozando da prerrogativa da desaplicação de normas num “julgamento” de pretensa desconformidade com o direito comunitário (faculdade reservada aos Tribunais), e tendo atuado sempre no âmbito do princípio da legalidade, será forçoso concluir pela inexistência de imputabilidade aos serviços de “erro” que fundamentasse a revisão do ato tributário com base no disposto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- i) Donde, deverá o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente ser considerado extemporâneo (por desrespeito do prazo de 120 dias aplicável), o que terá como consequência a consideração do presente pedido arbitral como intempestivo, determinando a absolvição da Requerida do pedido, o que, desde já se peticiona.
- j) Ademais, e sem conceder, no âmbito dos IEC os pedidos de reembolso apresentados nas alfândegas devem ser apreciados à luz do disposto nos artigos 15.º a 20.º do CIEC, sendo pacífico que o regime específico aí previsto é o aplicável quando se suscite a questão da revisão do ato tributário e consequente reembolso com os fundamentos previstos nas mesmas normas, incluindo o do erro na liquidação.

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

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

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

podendo a Requerida, que se encontra sujeita ao princípio da legalidade, deixar de aplicar quaisquer normas com base num julgamento de não conformidade com o direito comunitário.

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

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

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

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

Vamos por partes.

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

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

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

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

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

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

Entendemos ser esta questão perfeitamente inócua para o litígio em causa, já que, como é sabido, às diretivas comunitárias é reconhecido o efeito direto vertical, podendo, em consequência, as respetivas normas ser invocadas diretamente pelos particulares junto dos tribunais, independentemente da sua aplicação direta, isto é, independentemente de esta vincular diretamente todos os poderes públicos e os particulares, sem necessidade de qualquer lei nacional que o determine.

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

Nestes termos, tendo sido invocado um erro imputável aos serviços, verifica-se que o pedido de revisão oficiosa deu entrada em 03.11.2023, tendo por objeto a impugnação sobre os atos de liquidação da CSR no período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 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), verificando-se a caducidade do direito de ação invocada pela Requerida apenas quanto às aquisições de combustível tituladas pelas faturas juntas aos autos, com data anterior a 03.11.2019, tendo sido identificadas por este Tribunal:

- a) Fatura 1200972545, com data de emissão de 08.10.2019, no valor de € 11.940,94;
- b) Fatura 1200977944, com data de emissão de 21.10.2019, no valor de € 11.971,32;
- c) Fatura 1130468121, com data de emissão de 31.10.2019, no valor de € 2.436,17.

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

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

Cumpre analisar.

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

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

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

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

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

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

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

Como fundamento, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral visando a apreciação da legalidade dos atos de repercussão de CSR titulados pelas faturas de aquisição de combustível referentes ao período compreendido entre 1 de outubro de 2019 e 31 de dezembro de 2022, e subsidiariamente, dos correspondentes atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”), com base nas DIC. , Na delimitação do objeto do pedido dirigido ao Tribunal, concretiza a final a Requerente, que seja determinada a anulação das liquidações identificadas de CSR, realizadas pelos fornecedores das transações descritas por ilegalidade; bem como a determinação da ilegalidade da cobrança e repercussão da CSR incidente sobre as transações identificadas sobre a requerente; peticionando ainda o reembolso do respetivo montante de CSR, acompanhado dos devidos juros indemnizatórios.

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

As empresas petrolíferas, em regra, repercutem o ISP e, ao tempo, a CSR nos operadores a jusante, incluindo, nos consumidores finais. Enquanto impostos aplicados ao consumo, estes caracterizam-se pelo facto de o seu encargo financeiro ser, em regra, repercutido nos restantes operadores da atividade comercial, *maxime*, no consumidor final.

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

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

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

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

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

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

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

Acresce que o reembolso e reparação do dano seria manifestamente mais difícil caso apenas se admitisse a possibilidade de o consumidor final pedir indemnização ao sujeito

passivo, como referido, pelo que o princípio da efetividade visa assegurar que o consumidor final se possa dirigir diretamente ao Estado para realizar os seus direitos e reparar os danos sofridos por pagamento de impostos ilegais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Termos em que o reconhecimento da legitimidade de ação do contribuinte consumidor final no imposto indireto – CSR - e o equilíbrio entre o direito material e direito processual, exige a clara e rigorosa demonstração dos elementos essenciais para decisão, em especial, meios

de prova detalhados que permitam apurar inequivocamente quem efetivamente suportou o imposto, ou seja, a presença de elementos completos sobre o facto tributário subjacente às liquidações do imposto.

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

- a) De entre os documentos anexos ao pedido arbitral (Docs. 4 a 81) consta um conjunto de faturas e extratos bancários que a entidade suprarreferida emitiu em nome da Requerente, respeitantes à aquisição de gasóleo rodoviário, no período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022.
- b) Analisado que foi o conjunto de faturas, é de concluir que estas são idóneas para provar a celebração das aludidas transações.
- c) No entanto, nada é referido nas faturas acerca da CSR, nem, muito menos, quanto à sua repercussão na esfera da Requerente, não comportando estas qualquer elemento que espelhe o pagamento da referida contribuição.
- d) Por outro lado, verifica-se, em todas as faturas apresentadas, a indicação da referência expressa ao IVA, o que se comprova através do sistema e-fatura e fatura SAFT-T, que apenas indica o IVA associado a cada venda de combustível efetuada, não existindo, nessa sede, qualquer tipo de informação relevante para a identificação das DIC e respetivas liquidações de ISP/CSR a montante.
- e) Circunstância que é regular, atenta o facto de este se caracterizar enquanto um imposto sujeito a repercussão legal, conforme regime inserto no artigo 37.º do Código do IVA.
- f) E o mesmo se diga quanto aos extratos bancários incluídos na mesma listagem de documentos (de 4 a 81), os quais apenas se referem, alegadamente, ao pagamento de combustível, não contendo aqueles qualquer referência a CSR ou identificação de atos de liquidação de ISP/CSR.
- g) Sendo que os quadros constantes dos artigos 101.º a 104.º do PPA consubstanciam meras tabelas descontextualizadas, não se podendo comprovar de que sistema e

meio/aparelho informático foram extraídos/retirados, nem a veracidade dos dados que delas constam.

- h) Quanto à declaração junta por requerimento de 02.08.2024, nos moldes em que foi emitida, isto é, sem identificação das liquidações e dos montantes alegadamente repercutidos, não pode ser considerada como prova bastante, quer para efeitos de identificação das liquidações, quer para comprovar o montante que a Requerente alega ter suportado a título de CSR.
- i) E, não constando da mesma a identificação de liquidações de ISP/CSR decorrentes das DIC submetidas pelo sujeito passivo (ou sujeitos passivos), o que a Requerente veio juntar foi uma mera declaração, com identificação insuficiente do seu signatário, e sem indicação sobre se o mesmo tem poderes de representação, que está longe de conter os elementos concretos indispensáveis à exata e concreta comprovação, quer de montantes de CSR repercutidos à Requerente no período em causa, quer de que a Requerente suportou de facto a CSR, e em que medida.
- j) Constituindo, efetivamente, tal documento, declaração genérica e vaga, que não explicita facto concreto algum, que não inclui qualquer informação que possa permitir estabelecer uma relação entre o combustível por si adquirido e as liquidações de CSR, não sendo documentada e/ou complementada com contabilidade, trata-se de um simples documento sem qualquer efeito legal, que não comprova os factos concretos que a Requerente se propõe provar.
- k) Acrescendo que, ao se afirmar genericamente na declaração que o faz “para os devidos efeitos”, não se explicita em concreto quais seriam tais efeitos, não podendo, por conseguinte, ser atribuída à declaração apresentada qualquer credibilidade ou valor probatório quanto à repercussão da CSR.
- l) Assim, além de não ser possível estabelecer uma qualquer relação entre o combustível adquirido pela Requerente e as liquidações de CSR suportadas a montante pelos sujeitos

- passivos, que se desconhecem, a declaração também não contem, nomeadamente, a identificação dos litros de combustível adquiridos, as datas das compras, os comprovativos de pagamento, entre outros.
- m) E tal identificação só os efetivos sujeitos passivos o poderiam fazer, o que não foi feito neste documento, nem em quaisquer outros.
 - n) Quanto ao montante alegadamente suportado a título de CSR, num total de 128.457,08 €, cumpre, desde já, impugná-lo.
 - o) Apensar de nada ser referido pela Requerente no âmbito do seu pedido arbitral, depreende-se que esta se limitou a aplicar à quantidade de litros fornecidos a taxa de CSR que se encontrava em vigor à data das transações, tal como definidas em Portaria.
 - p) A Requerente lavra em equívoco, dado que, tal como já indicado, se encontra determinado pelo artigo 91.º do CIEC que a unidade tributável dos produtos petrolíferos e energéticos (e consequentemente da CSR) é de 1000 litros convertidos para a temperatura de referência de 15º C.
 - q) Nesta circunstância, não tendo existido certificação da medição da temperatura na descarga do combustível adquirido (temperatura ambiente), que em atos de medição de reservatórios certificados (varejos) dos sujeitos passivos de imposto designamos por temperatura observada (TO), não é possível realizar a correspondência para o número de litros a 15º C.
 - r) Pelo que é impossível na fase da cadeia logística em que a Requerente se encontra, determinar a unidade tributável para efeitos de determinação da CSR e, consequentemente, saber, a eventual parte da CSR incluída no preço pago pelo combustível adquirido.
 - s) Além de nenhuma fatura evidenciar que a CSR foi repercutida à Requerente, impõe-se que atentemos à circunstância de determinadas faturas juntas ao pedido arbitral

conterem parcelas sob a designação “Descontos” as quais carecem, em absoluto, do descritivo da respetiva natureza, incidência e conteúdo.

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

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

Face à sua natureza de imposto objeto de repercussão legal pelo SP, o IVA encontra-se objetiva e claramente discriminado nas faturas. Atento o regime da CSR e a possibilidade ou não de ser repercutida, a mesma não se apresenta discriminada nas faturas emitidas pelo SP, tal como está perfeitamente demonstrado nos documentos n.º 4 a 81.

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

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

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

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

No sentido dessa posição, entende-se que a prova da repercussão do imposto (CSR) invocada pelo consumidor final (Requerente) deve ser objetiva e inequivocamente demonstrada por documentos que identifiquem claramente o efetivo pagamento do imposto, não podendo ser presumida, nem aceite, ainda, mediante mera “declaração” genérica (como aquela que é apresentada por requerimento de 02.08.2024) e sem os requisitos declarativos, maxime, quando as partes conhecem o conteúdos das suas relações comerciais e o SP se encontra legalmente obrigado a registar as respetivas operações/transações, quer para efeitos contabilísticos, quer para efeitos tributários.

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

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

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

Por fim, recorda-se a jurisprudência do TJUE e o teor do Acórdão de 7 de fevereiro de 2022, Proc. C-460/21, ponto 44: "Com efeito, ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada

transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos – Vd, neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, *Les Fils de Jules Bianco e Girard*, 331/85, 376/85 e 378/85, EU:C:1988:97, n.º 17, e de 2 de outubro de 2003, *Weber’s Wine World e o.*, C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 96.

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

IV.2.C. 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.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o 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: 1200972545, com data de emissão de 08.10.2019, no valor de € 11.940,94; 1200977944, com data de emissão de 21.10.2019, no valor de € 11.971,32; 1130468121, com data de emissão de 31.10.2019, no valor de € 2.436,17, 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 do pedido de revisão oficiosa;
- d) Julgar prejudicado o conhecimento do pedido de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios;
 - a)
 - b) Condenar a Requerente ao pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **128.457,08**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **3.060,00**, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de janeiro de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Rui M. Marrana – com declaração de voto)

(Ana Rita Chacim)

Declaração de voto

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

Assim, entende-se que a não identificação do acto tributário (de liquidação da CSR) torna a petição inepta. No âmbito da CSR – neste como na maioria das situações cuja apreciação vem sendo pedida –, porque o pedido não é apresentado pelo sujeito passivo (mas por uma entidade alegadamente repercutida), essa não identificação do acto tributário (através da junção de cópias das Declarações de Introdução no Consumo, ou de Documento Administrativo Único/Declaração Aduaneira de Importação ou eventualmente de outros documentos que

lograssem tal identificação com um mínimo de certeza) impede que o tribunal arbitral confira a sua existência e aprecie, em concreto, da sua validade. Além disso, essa mesma falta de identificação da liquidação objecto de impugnação torna ainda impossível conferir da sua efectiva repercussão. De facto, não havendo repercussão legal, esse efeito não poderá presumir-se, carecendo de prova, a qual depende - novamente - da identificação dos actos tributários de liquidação originários. O que conduz também à ilegitimidade do Requerente quando repercutido, na medida em que não demonstra esses actos e a efectiva repercussão.

A este propósito, releva o argumento da AT quando salienta o risco de o pedido de devolução de CSR poder ser feito por todos os intervenientes no processo de comercialização dos combustíveis. Esse risco só é controlável na medida em que, sendo identificado o acto ou actos tributários originais de liquidação, possa ser conferida a efectiva repercussão do imposto, a qual determinará o titular do direito à sua devolução, com exclusão dos demais (na medida em que tenham repercutido, a montante e não tenham sido repercutidos, a jusante, se surgirem no referido processo).

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

Nestes termos, convergindo-se relativamente à improcedência do pedido – e bem assim, quanto aos fundamentos referidos no sumário – diverge-se apenas na medida em que se entende que a inexistência da identificação do acto tributário impugnado torna a petição inepta por falta de objecto (art. 186.º e 576.º/2 do CPC *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT) – conduzindo simultânea e subsidiariamente às outras excepções invocadas pela AT, nomeadamente à ilegitimidade da Requerente, tornando também impossível conferir da tempestividade do exercício do direito de revisão do acto e do pedido arbitral (art. 576º/2 e 3 e 577.º a) *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT).

Rui M. Marrana

