

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 606/2024-T

Tema: CSR — Natureza jurídico-tributária da Contribuição de Serviço Rodoviário — Âmbito material da jurisdição arbitral tributária — Impugnação arbitral de atos de repercussão de tributos — Legitimidade ativa do repercutido— Ineptidão da petição inicial.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os juízes-árbitros que integram este Tribunal Coletivo:

I - RELATÓRIO

A..., **UNIPESSOAL, LDA.** (doravante apenas ‘*Requerente*’), titular do Número de Identificação de Pessoa Coletiva ..., registada na Conservatória de Registo Civil de ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., na sequência da presunção do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado em 29-09-2023 junto da Alfândega de Aveiro, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral Tributário, pedindo a “...*anulação dos atos de Liquidação respeitantes a Contribuição de Serviço Rodoviário das Pessoas Coletivas (...) suportados por repercussão legal pela Requerente relativos aos períodos de setembro de 2019 a dezembro de 2022, e a consequente condenação da Administração Tributária e Aduaneira (“AT”) ao estabelecimento da legalidade, bem como, assim sendo caso, no pagamento de juros indemnizatórios...*”.

É requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “a AT” ou “requerida”) e é concretamente peticionada a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) refletidos nas faturas identificadas e cujo encargo tributário teria sido repercutido na esfera dela requerente.

Para tanto alegou a Requerente, em síntese ou resumidamente que, na qualidade de utilizadora da rede rodoviária nacional, destinatário final da CSR, “*suportou*” a CSR, por via da presunção da repercussão legal da CSR no preço dos combustíveis adquiridos; existe desconformidade entre a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto e a Diretiva 2008/118/CE e desconformidade face ao Direito da União Europeia das normas internas que instituíram a CSR; há erro imputável aos serviços da AT que a

constitui no dever de anulação de atos tributários e reconhecimento consequente do direito da Requerente ao reembolso dos montantes pagos a título de CSR.

*

Constituído o Tribunal Arbitral nos termos legais e regulamentares aplicáveis, foi proferido despacho arbitral a determinar a notificação da administração tributária requerida, na pessoa do seu dirigente máximo, para os efeitos previstos no art. 17.º do RJAT.

Devidamente notificada, a requerida veio apresentar resposta defendendo-se por exceção e impugnação. Por exceção sustentou, em síntese, que a AT está vinculada à jurisdição arbitral tributária por força da Portaria n.º 112-A/2011, nos termos da qual estão abrangidas apenas as pretensões relativas a “*impostos*”, sendo que a CSR não é um imposto, mas antes uma contribuição financeira a favor de entidade pública, pelo que os litígios relativos aos atos a ela referentes estão excluídos da jurisdição arbitral tributária; que a incompetência desta jurisdição resulta ainda da circunstância da requerente virem peticionar a desaplicação de diplomas legislativos aprovados por lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa e, portanto, pretende sujeitar as normas reguladoras da CSR à fiscalização abstrata do CAAD, o que a esta entidade não seria consentido; que, ainda assim, o que está em causa na pretensão deduzida é a impugnação não dos atos de liquidação da CSR mas, na verdade, dos atos de repercussão desse tributo sobre o consumidor final, os quais, por se tratar de uma repercussão meramente económica ou de facto e não legalmente imposta, estão igualmente excluídos do âmbito material da jurisdição arbitral tributária; que apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução dos produtos no consumo em território nacional possuem legitimidade para solicitar o reembolso do imposto pago e, portanto, apenas a estes será lícito solicitar a revisão das correspondentes liquidações com vista ao reembolso dos montantes cobrados, de modo que, nos termos dos arts. 15.º e 16.º do CIEC, os adquirentes dos produtos carecem de legitimidade procedimental para solicitação da revisão do ato tributário e consequente pedido de reembolso do imposto nem dispõem, consequentemente, de legitimidade processual para impugnar os atos de liquidação e o ato de indeferimento da revisão oficiosa; que a requerente carece ainda de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória conducente à absolvição do pedido; que se verifica ainda a exceção de ineptidão da petição inicial, na medida em que o pedido arbitral não identifica qualquer ato tributário, violando o requisito do art. 10.º, n.º 2, al. b), do RJAT, o que determina a nulidade de todo o processo, e, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, deverá também conduzir à absolvição da instância; que a petição inicial seria ainda inepta em virtude da ininteligibilidade do pedido e da contradição entre este e a causa de pedir, na medida em que formularia um pedido de anulação de liquidações que não identifica através da mera impugnação de alegadas repercussões, sem sequer

2.

identificar o nexo entre estas e aquelas. Alegou ainda a **caducidade do direito de ação** decorrente do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 29-9-2023, com impossibilidade de apreciação da sua tempestividade por não identificação do ato ou atos tributários objeto do litígio ou, assim se não entendendo, o facto de estarem em causa aquisições nos anos de 2019 e 2022, em 29-9-2023 há muito se encontrava ultrapassado o prazo de reclamação graciosa de 120 dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/CSR previsto no artigo 78º-1, primeira parte, da LGT, razão pela qual a Requerente fundamenta o pedido de revisão oficiosa em erro imputável aos serviços para assim se prevalecer do prazo de 4 anos previsto no artigo 78º-1, segunda parte, da LGT; erro esse que não existe considerando que a AT está vinculada ao princípio da legalidade e que a liquidação se processou com estrita obediência dos normativos legais em vigor à data dos factos.

Por impugnação sustentou a requerida, em síntese, que a requerente não logrou fazer a prova de ter pago e suportado integralmente, por repercussão, o encargo de pagamento da CSR, sendo que recaía sobre si o ónus da prova dessa factualidade; que das faturas juntas com a p.i. apenas constam valores referentes ao IVA, não se fazendo qualquer referências a montantes pagos a título de ISP ou CSR, não tendo também sido apresentados quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado dos referidos tributos; que, portanto, a requerente não logrou demonstrar quer os montantes de tributo alegadamente sobre si repercutidos no período em causa, quer que esta tenha de facto suportado a CSR por repercussão, e em que medida; que, além do mais, o montante de CSR que a requerente alega ter suportado por repercussão é calculado de forma incorreta, uma vez que nos termos do art. 91.º do CIEC a unidade tributável dos produtos petrolíferos e energéticos (e consequentemente da CSR) é de 1000 litros convertidos à temperatura de referência de 15º C, mas porém a requerente adquiriu os combustíveis indicados nas faturas que junta com a sua p.i. à temperatura ambiente, circunstância que torna impossível, na fase da cadeia logística em que a requerente se encontra, determinar a eventual parte da CSR efetivamente repercutida no preço por ela pago nos fornecimentos de combustíveis que invoca como causa de pedir; que, além do mais, é falso o pressuposto, em que assenta a causa de pedir da requerente, de que o Tribunal de Justiça da União Europeia tenha alguma vez declarado a incompatibilidade do regime da CSR com o Direito Europeu, inexistindo qualquer desconformidade do regime deste tributo com a Diretiva n.º 2008/118 porquanto não há qualquer decisão judicial transitada em julgado que assim o declare, tanto mais que existiu e existia à data dos factos uma conexão entre o destino da CSR e o motivo específico de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que levou à sua criação legal; finalmente, que a haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, estes devem ser contados depois de decorrido um ano sobre a apresentação do pedido de revisão oficiosa e não, como é peticionado, desde a data do pagamento do imposto.

Concluiu pela sua absolvição da instância arbitral ou, assim não se entendendo, pela improcedência do pedido principal e dos pedidos acessórios e sua conseqüente absolvição dos mesmos. Juntou um despacho de nomeação de mandatários forenses e um processo administrativo.

*

Notificada para, querendo, se pronunciar acerca das exceções suscitadas no articulado de resposta da requerida, veio a requerente pugnar pela competência da jurisdição arbitral tributária para conhecer do presente litígio, atento o carácter fiscal (imposto) do tributo em causa e vários arestos deste CAAD que invocou; que, quanto à arguida ilegitimidade ativa, também a mesma é improcedente porquanto a requerente fundamenta adequadamente a existência de repercussão legal e da sua legitimidade no pedido de pronúncia arbitral; que a petição inicial não padece de qualquer vício gerador da sua ineptidão atendendo a que as faturas já juntas com a p.i. são suficientes para evidenciar os atos de liquidação impugnados; que, além do mais, inexistente qualquer contradição entre a causa de pedir e o pedido, porquanto a requerente pede a anulação das liquidações de CSR que lhe foram repercutidas e com isso o reembolso da quantia indevidamente prestada porque a CSR consiste num imposto contrário ao Direito da União; finalmente, que o pedido de revisão oficiosa que a requerente deduziu poderia ser apresentado no prazo de 4 anos a contar da data de emissão das faturas por estar em causa erro imputável aos serviços, donde resulta a tempestividade da apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral.

*

Foi seguidamente proferido despacho arbitral a dispensar a realização da audiência a que se refere o art. 18.º do RJAT, notificando-se as partes para a apresentação de alegações escritas.

Ambas as partes apresentaram alegações finais, concluindo, no essencial, pela mesma forma que o haviam feito nos respetivos articulados.

II – Saneamento

A competência material do Tribunal

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e, como se concluirá infra, é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, improcedendo, nessa medida a exceção de incompetência material suscitada.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e encontram-se legalmente representadas (cfr. artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).

III – FUNDAMENTAÇÃO

Factos provados

Os factos provados e relevantes para a decisão da causa são os seguintes:

A - A Requerente é uma sociedade comercial que tem como objeto social o *transporte rodoviário de mercadorias por conta de outrem, comércio por grosso de materiais de construção e equipamentos sanitários (Documento n.º 4)*.

B - No âmbito da sua atividade comercial, adquiriu gasóleo rodoviário nos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022...

C - ...combustível consumido ao longo dos quatro anos *supramencionados* e que se evidenciam na seguinte tabela:

Ano 2019 - Doc. 5					CSR	
Data	Nº da Fatura	Quantidade Litros	Preço			
30/09/2019	FN 2019/00045609	14 979,24	19 465,94	1662,69564	Doc. 9 - P. 153	
31/10/2029	FN 2019/00054475	17 859,66	23 273,91	1982,42226	Doc. 9 - P. 150	
30/11/2019	FN 2019/00063658	15 315,46	21 796,33	1700,01606	Doc. 9 - P. 151	
31/12/2019	FN 2019/00072510	13 583,66	17 816,13	1507,78626	Doc. 10	
Total		61 738,02		6852,92022		

Ano 2020 - Doc. 6					CSR	
Data	Nº da Fatura	Quantidade Litros	Preço			
31-01-2020	FN 2020/00000028	15 470,22	21 011,02	1717,19442	Doc. 11 - P. 135	
29-02-2020	FN 2020/00009242	14 363,74	18 496,55	1594,37514	Doc. 11 - P. 136	
31-03-2020	FN 2020/00018269	14 865,08	18 276,23	1650,02388	Doc. 11 - P. 137	
30-04-2020	FN 2020/00026403	15 778,53	18 394,13	1751,41683	Doc. 11 - P. 138	
31-05-2020	FN 2020/00032416	16 554,56	18 850,20	1837,55616	Doc. 11 - P. 139	
30-06-2020	FN 2020/00039884	18 180,45	21 706,65	2018,02995	Doc. 11 - P. 140	
31-07-2020	FN 2020/00053674	19 053,95	23 711,31	2114,98845	Doc. 11 - P. 141	
31-08-2020	FN 2020/00062161	13 823,44	17 006,75	1534,40184	Doc. 11 - P. 142	
30-09-2020	FN 2020/00070585	21 018,58	25 110,42	2333,06238	Doc. 11 - P. 143	
31-10-2020	FN FNPT/00006412	19 851,45	23 637,00	2203,51095	Doc. 11 - P. 144	
30-11-2020	FN 7111910180	12 393,66	14 323,62	1375,69626	Doc. 11 - P. 145	
16-11-2021	FN 7111907900	9 957,31	11 170,21	1105,26141	Doc. 11 - P. 148	
01-12-2020	FN FNPT/00022481	321,46	387,19	35,68206	Doc. 11 - P. 147	
16-12-2020	FN 7111912497	8 143,10	9 645,93	903,8841	Doc. 11 - P. 146	
31-12-2020	FN 7111915320	7 764,84	9 265,31	861,89724	Doc. 12 - P. 93	

Total	207 540,37	23036,98107
-------	------------	-------------

Ano 2021 - Doc. 7					
Data	Nº da Fatura	Quantidade Litros	Preço	CSR	
31-01-2021	FN FNPT/00030048	139,46	170,59	15,48006	Doc. 12 - P. 95
18-01-2021	FN 7111917965	8 484,46	10 359,26	941,77506	Doc. 12 - P. 94
31-01-2021	FN 7111920030	7 894,41	9 759,46	876,27951	Doc. 12 - P. 95
28-02-2021	FN 7111924547	5 906,37	7 567,96	655,60707	Doc. 12 - P. 98
15-02-2021	FN 7111922454	8 619,10	10 827,11	956,7201	Doc. 12 - P. 96
28-02-2021	FN FNPT/00037077	70,68	88,40	7,84548	Doc. 12 - P. 98
16-03-2021	FN 7111926969	9 851,75	12 869,21	1093,54425	Doc. 12 - P. 97
31-03-2021	FN 7111929741	11 079,91	14 419,03	1229,87001	Doc. 12 - P. 99
30-04-2021	FN FNPT/00052403	96,05	128,49	10,66155	Doc. 12 - P. 100
16-04-2021	FN 7111932013	8 574,10	11 061,65	951,7251	Doc. 12 - P. 101
30-04-2021	FN 7111934961	8 756,14	11 433,66	971,93154	Doc. 12 - P. 100
31-05-2021	FN FNPT/00060661	202,04	270,00	22,42644	Doc. 13
18-05-2021	FN 7111937786	10 699,14	14 206,61	1187,60454	Doc. 12 - P. 103
31-05-2021	FN 7111940308	9 779,82	13 057,07	1085,56002	Doc. 12 - P. 102
16-06-2021	FN 7111942849	9 019,41	12 270,94	1001,15451	Doc. 12 - P. 104
30-06-2021	FN 7111945836	3 896,61	5 462,54	432,52371	Doc. 12 - P. 105
30-06-2021	FN FNPT/00068793	8 024,32	11 417,04	890,69952	Doc. 12 - P. 105
31-07-2021	FN FNPT/00077055	19 443,84	27 923,88	2158,26624	Doc. 12 - P. 107
31-08-2021	FN FNPT/00085201	15 754,30	22 337,76	1748,7273	Doc. 12 - P. 122
29-09-2021	FT 001/49568	10 593,55	15 142,42	1175,88405	Doc. 12 - P. 123
13-10-2021	FT 001/59649	7 869,08	11 545,46	873,46788	Doc. 12 - P. 130
29-10-2021	FT 001/68023	11 478,91	17 403,98	1274,15901	Doc. 12 - P. 129
30-09-2021	FN FNPT/00093181	225,27	319,41	25,00497	Doc. 12 - P. 123
30-11-2021	FT 001/88992	11 262,19	17 091,12	1250,10309	Doc. 12 - P. 125
13-11-2021	FT 001/78306	9 497,35	14 457,39	1054,20585	Doc. 12 - P. 128
31-12-2021	FN FNPT/00116294	50,47	75,96	5,60217	Doc. 14 - P. 37
31-10-2021	FN FNPT/00101201	229,28	343,19	25,45008	Doc. 12 - P. 111
31-12-2021	FT 001/107887	1 013,27	1 498,57	112,47297	Doc. 14 - P. 37
30-11-2021	FN FNPT/00108720	159,73	241,60	17,73003	Doc. 12 - P. 127
29-12-2021	FT 001/107585	8 440,98	12 574,83	936,94878	Doc. 14 - P. 35
14-12-2021	FT 001/98758	9 819,23	14 438,92	1089,93453	Doc. 12 - P. 126
Total		216 931,22		24079,36542	

Ano 2022 - Doc. 8					
Data	Nº da Fatura	Quantidade Litros	Preço	CSR	
29-01-2022	FT 001/130151	11 286,74	17 518,60	1252,82814	Doc. 14 - P. 58

13-01-2022	FT 001/118240	6 440,54	9 703,22	714,89994	Doc. 14 - P. 59
01-01-2022	FN FNPT/00123452	111,52	171,40	12,37872	Doc. 14 - P.58
28-02-2022	FN FNPT/00130875	265,97	433,86	29,52267	Doc. 14 - P. 39
01-03-2022	FT 001/150729	10 918,72	17 895,66	1211,97792	Doc. 14 - P. 74
15-03-2022	FT 001/156920	11 901,57	20 789,31	1321,07427	Doc. 14 - P. 73
29-03-2022	FT 001/165500	11 850,83	22 085,98	1315,44213	Doc. 15 - P. 1
31-03-2022	FN FNPT/00138192	30,04	116,71	3,33444	Doc. 15 - P. 1
15-02-2022	FT 001/137452	13 784,40	22 124,55	1530,0684	Doc. 14 - P. 74
13-04-2022	FT 001/175595	10 754,28	20 940,93	1193,72508	Doc. 14 - P. 53
15-04-2022	FT 7112001841	38,00	193,52	4,218	Doc. 14 - P. 40
29-04-2022	FT 001/184359	8 324,84	16 057,82	924,05724	Doc. 14 - P. 76
30-04-2022	FT 7112005015	205,61	647,02	22,82271	Doc. 14 - P. 76
30-04-2022	FN FNPT/00145162	120,97	225,30	13,42767	Doc. 14 - P. 76
15-05-2022	FT 7112007821	205,42	561,93	22,80162	Doc. 14 - P. 51
13-05-2022	FT 001/194214	11 269,50	20 703,51	1250,9145	Doc. 14 - P. 51
31-05-2022	FT 001/206883	11 178,59	19 623,29	1240,82349	Doc. 14 - P. 48
31-05-2022	FT 7112011221	226,22	510,59	25,11042	Doc. 14 - P. 41
15-06-2022	FT 505118009	11 702,07	21 365,50	1298,92977	Doc. 14 - P. 50
29-06-2022	FT 001/224422	9 675,69	19 829,46	1074,00159	Doc. 14 - P. 42
30-06-2022	FT 7112017410	245,66	766,72	27,26826	Doc. 14 - P. 42
30-06-2022	FN FNPT/00159565	165,22	323,45	18,33942	Doc. 14 - P. 79
31-05-2022	FN FNPT/00152293	100,78	245,35	11,18658	Doc. 14 - P. 41
13-07-2022	FT 001/234772	8 850,53	17 593,09	982,40883	Doc. 14 - P. 60
29-07-2022	FT 001/244076	12 088,94	22 651,40	1341,87234	Doc. 14 - P. 61
31-07-2022	FN FNPT/00166721	107,48	203,64	11,93028	Doc. 14 - P. 43
31-08-2022	FT 7112030755	43,14	249,07	4,78854	Doc. 14 - P. 44
30-08-2022	FT 001/265676	8 424,97	14 739,02	935,17167	Doc. 14 - P. 63
13-08-2022	FT 001/254863	7 461,03	13 365,33	828,17433	Doc. 14 - P. 62
13-09-2022	FT 001/276221	4 528,25	8 336,82	502,63575	Doc. 14 - P. 64
20-09-2022	FT 001/285906	10 768,23	19 186,62	1195,27353	Doc. 14 - P. 65
30-09-2022	FT 7112037296	300,00	864,39	33,3	Doc. 14 - P. 66
13-10-2022	FT 001/296685	9 238,24	16 232,06	1025,44464	Doc. 14 - P. 66
15-10-2022	FT 7112039742	773,84	1 771,32	85,89624	Doc. 14 - P. 66
29-10-2022	FT 001/309187	10 332,90	19 911,33	1146,9519	Doc. 14 - P. 67
31-10-2022	FN FNPT/00186587	176,40	318,17	19,5804	Doc. 14 - P. 67
30-09-2022	FN FNPT/00180203	152,86	265,17	16,96746	Doc. 14 - P. 66
31-08-2022	FN FNPT/00173730	336,11	582,19	37,30821	Doc. 14 - P. 63
29-11-2022	FT 001/326538	8 392,59	14 725,84	931,57749	Doc. 14 - P. 68
15-11-2022	FT 7112046208	21,48	289,40	2,38428	Doc. 14 - P. 86
15-11-2022	FT 001/318595	7 595,73	14 509,37	843,12603	Doc. 14 - P. 67
13-12-2022	FT 001/336529	6 284,80	10 269,76	697,6128	Doc. 14 - P. 69

29-12-2022	FT 011/6140	8 480,52	13 234,66	941,33772	Doc. 16 - P. 11
30-12-2022	FT 011/7335	350,00	557,88	38,85	Doc. 16 - P. 15
31-12-2022	FN FNPT/00198728	52,41	86,88	5,81751	Doc. 16 - P. 11
30-11-2022	FN FNPT/00192744	132,74	239,34	14,73414	Doc. 14 - P. 68
Total		235 696,37		26162,29707	

D - O total de litros de gasóleo rodoviário adquiridos corresponde a **721.905,98€** ;

E – O citado combustível foi adquirido pela Requerente à B..., SA, C..., SA e D..., SA;

F – A Requerente apresentou em 29-9-2023 um pedido de revisão oficiosa à AT tendo por objeto as liquidações de CSR alegadamente liquidadas nas faturas de fornecedores relativas a aquisições de gasóleo;

G – Esse pedido de revisão oficiosa ainda não tinha sido objeto de decisão em 29-4-2024;

H – Nesta data (29-4-2024) a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que dá origem a estes autos, tendo por objeto o indeferimento tácito da citada revisão oficiosa

Factos não provados

Não ficou provado:

- que as fornecedoras de combustíveis à Requerente tivessem repercutido nas respetivas e identificadas faturas a CSR correspondente a cada um desses consumos;
- quais as concretas liquidações de CSR que sustentam o pedido de revisão oficiosa e o presente pedido de pronúncia arbitral;
- que as fornecedoras de combustíveis constantes das faturas sejam ou tenham sido os sujeitos passivos de ISP/CSR relativamente ao combustível adquirido pela Requerente;
- que tenha a Requerente suportado imposto (CSR) na importância global de € **80.131,56**;

Fundamentação da apreciação matéria de facto

Os factos elencados *supra* foram considerados provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA bem como no processo administrativo instrutor junto pela Requerida, tudo apreciado criticamente pelo Tribunal.

Assinale-se desde já que cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º/2 do CPPT e artigos 596.º/1 e 607.º/3 e 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º/1 a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos

instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram (cfr. artigos 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e artigos 5.º/2 e 411.º do CPC).

Segundo o princípio da livre apreciação das provas, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º e) do RJAT e artigo 607.º/4 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º/1 e) do RJAT). Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º/5 do CPC *ex vi* artigo 29.º/1 e) do RJAT).

Como é óbvio não se deram como provadas ou não provadas alegações, comentários e conclusões das partes, apresentadas como factos e consistentes em afirmações estritamente opinativas ou conclusivas insusceptíveis, por conseguinte, de prova e cuja veracidade que se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

Por outro lado, e como é pacífico há muito na jurisprudência, não tem o Tribunal Arbitral o dever de apreciar os argumentos apresentados pelas partes e que sustentam as suas posições.

Pelo contrário o que compete ao Tribunal Arbitral é resolver as questões que são suscitadas no processo, considerando que “*questões*” são «...*todos os problemas concretos que haja sido chamado a resolver no quadro do litígio (tendo em conta o pedido, a causa de pedir e as eventuais excepções invocadas), ficando apenas excetuado o conhecimento das questões cuja apreciação e decisão tenha ficado prejudicada pela solução dada a outras. E questão, para este efeito (contencioso tributário), é tudo aquilo que é susceptível de caracterizar um vício, uma ilegalidade do ato tributário impugnado*» (Cfr., v. g., Ac. do TCAN n.º 01258/05.4BEVIS de 11-04-2014, traduzindo a jurisprudência pacífica no mesmo sentido).

«Argumentos», pelo contrário, são os factos, razões, raciocínios que as partes mobilizam em defesa da procedência das «questões» que pretendem ver resolvidas (por via de ação ou por exceção) e submetem a tribunal, cabendo, também aqui, *as controvérsias que as partes sobre elas suscitem* (Cfr. Ac. da Subsecção do CA do STA n.º 01007/06 31-10-2007 Relator: PAIS BORGES).

Ou, como escreve o Professor Artur Anselmo de Castro, «*a palavra questões deve ser tomada aqui em sentido amplo: envolverá tudo quanto diga respeito a conclusão ou inconclusão das exceções e da causa de pedir (melhor, à fundabilidade ou infundabilidade dumas e doutras) e às controvérsias que as partes sobre elas suscitem (in Direito Processual Civil Declaratório, vol. III, Almedina, 1982, pp. 142).*

In casu, o Tribunal Arbitral considera que as faturas das fornecedoras de combustível, apresentadas pela Requerente não identificam os originais ou verdadeiros sujeitos passivos de ISP e de CSR, não podendo substituir-se a documentos que possam comprovar a liquidação conjunta destes tributos pelos

sujeitos passivos, ou seja, as Declarações de Introdução no Consumo ou o Documento Administrativo Único/Declaração Aduaneira de Importação ou documentos que, ao menos, permitissem identificar, com um mínimo de certeza, quem foram esses sujeitos passivos originários.

III. FUNDAMENTAÇÃO (CONT.)

O Direito

Na linha jurisprudencial arbitral praticamente pacífica, começa este Tribunal Arbitral por reconhecer que a CSR é um tributo que contraria a Diretiva 2008/118 relativa ao regime geral dos Impostos Especiais de Consumo.

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

Na verdade, não existe uma relação direta entre a utilização das receitas e essas finalidades (já que o produto da CSR não se destina exclusivamente ao financiamento de operações que supostamente concorrem para a realização desses dois objetivos), nem é evidente uma real vontade de desencorajar a utilização quer da rede quer dos principais combustíveis rodoviários, pelo que subsiste uma finalidade puramente orçamental.

As diretivas, como é sabido, são atos através dos quais os órgãos competentes da União impõem aos Estados-membros a transposição do respetivo regime, ou seja, a adoção de atos subsequentes que adequem a sua ordem jurídica às regras por elas fixadas.

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

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

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

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

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

Neste enquadramento, dúvidas não subsistirão quanto à ilegalidade genérica dos atos de liquidação da CSR suscetíveis de anulação no caso de se demonstrarem.

As exceções suscitadas pela AT

Não obstante, no caso em apreço são arguidas pela AT diversas exceções, designadamente: a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria (por não se tratar de um imposto mas de mera contribuição), a ilegitimidade da Requerente (por não ser o sujeito passivo da CSR mas mero repercutido eventual) e a ineptidão da petição inicial (por falta de objeto, dada a não identificação dos atos tributários cuja nulidade é arguida)

Relativamente à pretendida **incompetência do tribunal arbitral** reconhece-se que a Portaria de vinculação à jurisdição arbitral (cfr. Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) estabelece duas limitações: as *pretensões relativas a impostos* de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos tribunais arbitrais e a impostos cuja administração esteja acometida à AT. Conclui-se, portanto, que essa vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2.º/1 do RJAT que respeitem a impostos, com exclusão de outros atos tributários.

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

No caso da CSR, esta visa financiar a rede rodoviária nacional (afetando-se, para esse efeito, as receitas dela decorrentes à Infraestruturas de Portugal, S.A., a qual assume esse encargo), sendo devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre produtos petrolíferos (ISP), aplicando-se o CIEC (Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo) à sua liquidação, cobrança e pagamento (nos termos do artigo 5.º/1 da Lei 55/2007, de 31 de agosto).

Difícilmente pode considerar-se a CSR como uma contribuição financeira já que não tem como pressuposto uma prestação a favor de um grupo de sujeitos passivos por parte de uma pessoa coletiva. Ela é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal, SA, mas os sujeitos passivos (as empresas comercializadoras de combustíveis) não são os destinatários da atividade dessa empresa (que consiste na conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede de estradas – cfr. artigo 3.º/2 da Lei 55/2007, de 31 de agosto).

Inexistindo umnexo específico entre o benefício emanado da atividade pública titular da contribuição (a Infraestruturas de Portugal, S.A.) e os sujeitos passivos (as empresas comercializadoras de combustíveis), desaparece essa natureza de contribuição financeira, devendo, por isso, ser assumida como um imposto, para efeitos do artigo 2.º/1 do RJAT.

Segue-se, nesta questão e tal como se disse anteriormente, a jurisprudência arbitral largamente maioritária que reconhece na CSR um verdadeiro imposto e, por isso integrando a competência arbitral (cfr., por todos, Acórdão proferido no Proc. Arbitral n.º 465/2023-T).

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

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

Improcede, sem mais e totalmente, a exceção de incompetência do tribunal.

Relativamente às **outras exceções** invocadas pela Requerida (designadamente a ilegitimidade da Requerente e a ineptidão da petição), abordá-las-emos conjugadamente a partir de um elemento que, da análise do processo e da jurisprudência (nem sempre convergente) que vem surgindo na matéria, nos parece determinante: **a imprescindibilidade da identificação dos atos tributários impugnados.**

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

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

Assim, defende a Requerente que tendo as compras ocorrido na vigência da Lei 55/2207, de 31 de agosto, a sujeição à CSR seria obrigatória, o que, genericamente se poderia aceitar. Questão em aberto é saber quem, como e quando suportou esse tributo.

Na verdade o que está em questão, além de saber se os combustíveis em causa foram ou não sujeitos a CSR, será saber, também, quem terá suportado esse encargo e em quem o repercutiu, pois só a partir daí será possível atestar da sua existência e, além disso, conferir se foi realmente pago e repercutido na Requerente.

É que, não havendo repercussão legal da CSR, esse efeito não poderá presumir-se, carecendo de prova, a qual depende – novamente – da identificação dos atos tributários de liquidação originários.

Ora o que acontece nos autos é que a Requerente formula o pedido de anulação de atos de liquidação de CSR, mas não identifica os atos tributários que pretende que sejam anulados, limitando-se a enunciar uma pretensa correlação entre aquisição de combustíveis, a emissão de faturas e a eventual entrega de DIC pelas entidades fornecedoras dos referidos combustíveis. A circunstância da Requerente ter suportado o imposto por repercussão económica ou de facto não a exonera da obrigação de identificar os atos tributários cuja anulação pretende, bem como não lhe permite invocar a inversão do ónus da prova, porquanto, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT “[o] ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

Por outro lado ainda, a circunstância da violação do direito da União Europeia poder consubstanciar um erro imputável aos serviços da AT, não exonera – insiste-se – a Requerente da obrigação de ter de identificar os atos tributários cuja anulação é pedida. E o certo é que a Requerente, no pedido de pronúncia arbitral não concretiza quais são os atos tributários de liquidação de CSR cuja anulação pretende além de que o pedido está formulado em termos genéricos e abstratos, circunstância que conduz inevitavelmente à ineptidão da petição inicial por falta ou insuficiência da causa de pedir – cfr. artigo 186.º-1/a), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, do RJAT.

Assim é que não é feita qualquer referência ou estabelecida a necessária ligação entre as DIC eventualmente apresentadas pelas entidades fornecedoras dos combustíveis, as faturas e os períodos de aquisição, tornando manifestamente insuficiente a identificação dos atos de liquidação de CSR e a sua alegada repercussão.

A ilegitimidade da Requerente

Do exposto decorre igualmente a ilegitimidade da Requerente, na medida em que, não sendo sujeito passivo, mas mero repercutido (eventual) de facto, teria de demonstrar essa repercussão sempre a partir dos atos tributários de liquidação da CSR, independentemente de se entender que em sede de CSR não há lugar a repercussão legal mas, como no caso, repercussão meramente económica.

Naturalmente que o Tribunal Arbitral não afasta a possibilidade de uma eventual repercussão mas não dispensa a sua demonstração, a qual depende – como se referiu – da identificação, a cargo da Requerente, do ato tributário original de liquidação.

E será excessivo pretender que seja a AT a identificar os atos tributários em causa por força de um dever genérico de colaboração. Esse dever não pode equivaler a uma verdadeira inversão do ónus da prova. E, por outro lado, nada impede que o consumidor obtenha dos seus fornecedores cópia das Declarações de Introdução no Consumo (DIC), ou, que estes efetuem essa mesma diligência, caso não tenham sido eles a fazer tal declaração.

Em conclusão e sem outras considerações: entende o Tribunal Arbitral que, a imprescindibilidade da identificação do ato tributário cuja declaração de nulidade é requerida faz – insiste-se –, com que a inexistência dessa identificação torne a petição inepta por falta de objeto [artigo 186.º e 576.º/2 do CPC *ex vi* artigo 29.º/1 e) do RJAT], para além de conduzir simultânea e subsidiariamente à ilegitimidade da Requerente.

Dito doutro modo: verifica-se, no caso, uma falta de concretização do pedido, por omissão na identificação dos atos de liquidação da CSR, falta que o torna ininteligível e, em consequência, mostram-se preenchidos os requisitos da ineptidão da petição inicial, cuja consequência é a nulidade de todo o processo, e que constitui uma exceção dilatória de conhecimento oficioso geradora da absolvição da instância, nos termos do artigo 98.º-1/a), do CPPT, artigo 193.º n.º 1, 493.º, n.ºs. 1 e 2, 494.º alínea b) e 495.º, do Código de Processo Civil.

A procedência da exceção de ineptidão da petição inicial determina a nulidade de todo o processo [artigos 98.º-1/a), CPPT, 186.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, 1, e) do RJAT]. Trata-se de uma nulidade insanável [artigo 98.º, 1, a) do CPPT], e de uma exceção dilatória [artigo 577.º, b) do CPC], que obsta a que o Tribunal Arbitral conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância, obstando, de imediato, ao conhecimento das demais exceções, nada podendo inferir-se, da sua não consideração por prejudicialidade, quanto à procedência ou improcedência de cada uma delas para efeitos de absolvição da instância ou do pedido.

IV – DECISÃO

Nestes termos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Declarar nulo o processo, por ineptidão da petição inicial;
- b) Absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira;
- c) Julgar prejudicadas as demais questões suscitadas e
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 80.131,50, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

CUSTAS

O valor das custas é fixado em € 2.754,00 ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

- Notifique-se.

CAAD, 14 de janeiro de 2025

O Tribunal Arbitral Colegial,

José Poças Falcão
(Presidente)

Nina Aguiar
(Árbitra Adjunta)

António Franco
(Árbitro Adjunto, com declaração de voto)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Votaria no sentido de não ocorrer ineptidão da petição inicial.

De acordo com o disposto no artigo 186º do CPC, a petição inicial é inepta quando se verifique uma das seguintes situações:

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

No caso em apreço, julgou-se verificada a ineptidão da petição inicial pela primeira das hipóteses, por se entender que ocorre “*uma falta de concretização do pedido, por omissão na identificação dos atos de liquidação da CSR, falta que o torna ininteligível*”, com o que não concordamos.

No pedido arbitral a Requerente começa por identificar que pretende a “*anulação dos atos de Liquidação respeitantes a Contribuição de Serviço Rodoviário das Pessoas Coletivas B..., S.A., com o NIPC ... com sede na ..., n.º ..., ...-..., Lisboa, C... S.A., com o NIPC... com sede no ...,, ...-... .. e D..., SA, com o NIPC..., com sede em,...-..., ...-... .., suportados por repercussão legal pela Requerente*”. Reconhece-se que conclui o pedido de forma infeliz requerendo que se “*condene a Requerida na anulação dos atos*

tributários de 2019, 2020, 2021 e 2022, no que concerne à liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário, por desconformidade com o Direito Europeu, no valor de 80.131,56€, suportados pelos documentos 5 a 8 e melhor documentados nas tabelas constantes do artigo 10º”. Todavia, resulta do articulado, no seu todo, ser absolutamente compreensível a sua pretensão.

Remeteu para documentos juntos ao pedido arbitral onde, não só identifica e junta as facturas emitidas pelos fornecedores de combustíveis em que alega ter havido lugar à repercussão da CSR, como indica a quantia global suportada a esse título.

Entendemos, assim que, independentemente da apreciação do mérito do pedido, os actos impugnados se encontram identificados e documentados pelo único meio possível, qual seja, a emissão de facturas emitidas pelo fornecedor do combustível que consubstancia a repercussão do encargo tributário na esfera jurídica dos adquirentes, estando estes impossibilitados de obter elementos de informação que estão na posse de uma terceira entidade, por não serem eles o sujeito passivo do imposto.

Acresce que, independentemente do critério de repartição do ónus da prova ao caso aplicável, a Administração Tributária está vinculada, ao nível do procedimento, ao princípio da verdade material, pelo qual lhe cabe o poder-dever de realizar todas as diligências que entenda serem úteis para a descoberta da verdade, constituindo um afloramento deste princípio o disposto no artigo 58.º da LGT. Por outro lado, os órgãos da Administração Pública estão sujeitos a um princípio de colaboração, e, como tal, *“devem actuar em estreita colaboração com os particulares, cumprindo-lhes, designadamente, prestar aos particulares as informações e os esclarecimentos de que careçam, apoiar e estimular as suas iniciativas e receber as suas sugestões e informações”*, princípio esse igualmente consagrado nos artigos 11º, n.º 1, do CPA, 59º da LGT e 48º do CPPT.

No caso em apreço, os serviços da AT, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, omitiram quaisquer diligências que permitissem verificar a existência dos actos de liquidação de imposto e a sua correlação com as facturas onde o imposto se encontra repercutido. Isso, não obstante os serviços poderem obter tais informações juntos dos fornecedores do combustível e aceder, por via oficiosa, às declarações de introdução no consumo e aos correspondentes actos de liquidação.

Aliás, o contribuinte não pode ver agravada a sua situação fiscal pelo facto de não lhe ser possível apresentar uma prova documental específica a que não pode ter acesso, quando a Autoridade Tributária se absteve de obter essa mesma prova pelos seus próprios meios (cfr. acórdão no proc. arbitral n.º 467/2020-T).

Mais do que isso, a existência do erro que constitui fundamento do pedido de revisão oficiosa não pode ser aferida a partir da posição jurídica que tenha sido assumida pela AT na apreciação desse pedido, mas com base nos vícios de ilegalidade que tenham sido arguidos pelo contribuinte na formulação do pedido de impugnação judicial ou arbitral. E não pode deixar de ter-se presente que o processo arbitral foi deduzido precisamente para discutir a validade do entendimento adoptado pela AT na decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

É, por isso, nosso entendimento não ser inepta a petição inicial.

O Árbitro Adjunto

(António A. Franco)