

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 616/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) – Conformidade com o direito europeu. Repercussão de impostos indiretos. Legitimidade activa das entidades repercutidas. Ónus da prova da repercussão.

Sumário:

- 1. A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, é um imposto, pelo que o tribunal arbitral é competente, em razão da matéria, para a apreciação da ilegalidade dos respectivos actos de liquidação.*
- 2. As entidades que suportam o encargo tributário da CSR, por efeito da repercussão, têm legitimidade processual para impugnar judicialmente os actos de liquidação do imposto que incidam sobre combustíveis que tenham adquirido, como meio de reagirem contra a ilegalidade da repercussão.*
- 3. A CSR não prossegue “motivos específicos”, na acepção da Directiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que se encontram atribuídos à concessionária.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., S.A., com o NIPC ... e sede em ..., ..., na Batalha (adiante designada por Requerente), vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e

1.

10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar a legalidade dos actos de liquidação de Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR), referente aos períodos de 2019 a 2022, e, bem assim, do indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra ela deduzido, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios, tudo perfazendo o montante global de € 530.304,58.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos:

- A Requerente no exercício da sua actividade adquiriu, nos anos de 2019 a 2022, gasóleo e gasolina às fornecedoras B..., S.A. e C..., S.A, tendo suportado naquele período de tempo, na qualidade de consumidor final, o montante de € 466.704,12, a título de CSR, a que acrescem juros indemnizatórios.
- As fornecedoras B..., S.A. e C..., S.A repercutiram aquele imposto sobre todo o combustível adquirido pela Requerente.
- Ora, a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) constitui um verdadeiro imposto incidente sobre os grandes combustíveis rodoviários, como a gasolina, gasóleo rodoviário e GPL auto, sujeitos também ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP).
- Para prevenir que seja posto em causa o sistema harmonizado dos IEC, a Diretiva n.º 2008/118, subordina a criação destes impostos não harmonizados à dupla condição de respeitarem a estrutura essencial dos IEC e do IVA e terem como fundamento um “motivo específico”.
- De acordo com a jurisprudência consolidada do TJUE, este “motivo específico” não pode corresponder a uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita, sendo que a afetação da receita a despesas determinadas pode constituir um indicador de um “motivo específico” na criação destes impostos.
- Pelo contrário, a CSR, de acordo com o disposto nos artigos 1.º e 3.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007, visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., e constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis.
- Razão pela qual, no entender da Requerente, tais actos tributários são ilegais e, conseqüentemente, anuláveis.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

3. Nos termos 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 RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 09.07.2024.

6. A Requerida apresentou resposta em 26.09.2024, defendendo-se por excepção e impugnação:

- Suscitou as excepções dilatórias da incompetência do tribunal em razão da matéria, da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, da ineptidão da petição inicial e da caducidade do direito de ação.

- Quanto à matéria de fundo, considera que a Requerente não logrou fazer prova de ter adquirido e pago o combustível e suportado o encargo do pagamento da CSR por repercussão, sendo que as facturas emitidas pelas fornecedoras de combustíveis não contêm qualquer referência aos montantes pagos a título de CSR, e não servem como prova da efetiva repercussão legal da contribuição.

- Sendo que a Requerente também não efectua a prova de ter suportado o montante de € 466.704,12, a título de CSR, limitando-se a aplicar à quantidade de litros fornecidos a taxa de CSR que se encontrava em vigor à data das transações.

- Além de que, atento o disposto no artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil, não incumbe à Requerida fazer a prova da não repercussão, nem é possível presumir a existência de repercussão quando, no caso, estamos perante uma repercussão meramente económica.
- Por outro lado, baseando-se nos considerandos 33. e 34. do despacho do TJUE proferido no processo n.º C-460/21, a Requerida entende que o TJUE não declarou a existência de desconformidade do regime da CSR com a Diretiva Europeia e os objetivos que lhe estão subjacentes, analisados à luz da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, não são meramente orçamentais, mas visam a redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que constituem o motivo específico da criação da contribuição.
- Concluindo no sentido da declaração de extinção da instância com base nas exceções dilatórias e perentórias invocadas e, se assim se não entender, pela improcedência do pedido arbitral.

7. Por despacho arbitral de 18.11.2024, considerando que a matéria de facto relevante para a decisão da causa depende de prova documental e se torna desnecessária a realização de outras diligências instrutórias, determinou-se a dispensa da reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como de apresentação alegações pelas partes.

II – SANEAMENTO

- 8. O tribunal arbitral é competente para conhecer do pedido e foi regularmente constituído.
- 9. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, 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).
- 10. O processo não enferma de nulidades.
- 11. A Autoridade Tributária suscitou as exceções dilatórias da incompetência do tribunal em razão da matéria, da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, da ineptidão da petição inicial e da caducidade do direito de ação. Vejamos então.

11.1. Incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria

A Autoridade Tributária começa por suscitar a questão da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria por considerar que a contribuição de serviço rodoviário deve ser qualificada como contribuição financeira, e não como imposto, encontrando-se excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, defendendo a este propósito o entendimento expresso nos acórdãos proferidos nos processos arbitrais n.ºs 182/2019-T, 138/2019-T, 123/2019-T, que tiveram por objeto a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), e nos acórdãos proferidos nos processos arbitrais n.ºs 248/2019-T, 714/2020-T e 585/2020-T, que tiveram por objeto a Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético (CESE). Em relação à CSR, especificamente, invoca as decisões do CAAD proferidas nos processos 31/2023-T, 372/2023-T, 876/2023-T e 1004/2023-T, entre outras. É esta a primeira questão que cabe analisar.

A competência contenciosa dos tribunais arbitrais em matéria de arbitragem tributária, tal como resulta do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), compreende a apreciação de pretensões que visem a “declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta” e a “declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria coletável e de actos de fixação de valores patrimoniais”.

O artigo 4.º, n.º 1, do RJAT faz ainda depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que deverá estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

E o diploma que, em execução desse preceito, define o âmbito e os termos da vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que no seu n.º 2, sob a epígrafe “Objeto de vinculação”, e com a alteração resultante da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, dispõe o seguinte:

“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, com exceção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria coletável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação;
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira;
- e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição anti abuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo”.

A referência a serviços e organismos que se vinculavam à jurisdição arbitral era feita para a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que foram, entretanto, extintas, tendo-lhes sucedido a Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Portaria n.º 112-A/2011, também chamada Portaria de vinculação, fixa, por conseguinte, um segundo nível de delimitação das pretensões que poderão ser sujeitas à jurisdição arbitral. Tratando-se de um mero regulamento de execução, a Portaria não poderia ir além do estabelecido na lei quanto ao âmbito de competência material dos tribunais arbitrais, mas poderia estabelecer restrições quanto ao âmbito da vinculação à arbitragem tributária, mormente por referência ao tipo de litígios e ao valor do processo.

Ainda a este propósito, o acórdão proferido no Processo n.º 48/2012-T, depois seguido por diversos outros arestos, consignou o seguinte:

“A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do [RJAT].

Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o artigo 4.º do RJAT estabelece que «a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos».

Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele artigo 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este tribunal arbitral”.

No caso, a Portaria de vinculação, aparentemente, estabelece duas limitações: refere-se a pretensões “relativas a impostos”, de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos tribunais arbitrais, e a impostos cuja administração esteja cometida à Autoridade Tributária. Haverá de concluir-se, nestes termos, que a vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT que respeitem a impostos - com a exclusão de outros tributos - e a impostos que sejam geridos pela Autoridade Tributária.

A constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Lei Fundamental, pela revisão constitucional de 1997, que autonomizou as contribuições financeiras a favor das entidades públicas como uma terceira categoria de tributos. A LGT, aprovada em 1998, passou a incluir entre os diversos tipos de tributos, os impostos e outras espécies criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições financeiras a favor das entidades públicas, definindo, em geral, os pressupostos desses diversos tipos de tributos no subsequente artigo 4.º.

A doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um *tertium genus* de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como *taxas coletivas*, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas. Como referem GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, “a diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as

segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas” (*Constituição da República Portuguesa Anotada*, I vol., 4ª edição, Coimbra, pág. 1095). Neste sentido, as contribuições são tributos com uma estrutura para comutativa, dirigidos 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*, Coimbra, 2015, pág. 287).

Por outro lado, o Tribunal Constitucional tem também reconhecido a existência dessas diferentes categorias jurídico-tributárias, designadamente para efeito de extrair consequências quanto à competência legislativa, admitindo que as taxas e outras contribuições de carácter bilateral só estão sujeitas a reserva parlamentar quanto ao seu regime geral, mas não quanto à sua criação individual e quanto ao regime concreto, podendo portanto ser criadas por diploma legislativo governamental e reguladas por via regulamentar desde que observada a lei-quadro (cfr., entre outros, o acórdão n.º 365/2008).

Ou seja, não há dúvida que as contribuições financeiras se distinguem dos impostos.

A Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1.º), que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A., sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2.º). A mesma contribuição corresponde à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis, e constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, S.A, no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras formas de financiamento (artigo 3.º).

A contribuição incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos (artigo 4.º, n.º 1) e é devida pelos sujeitos passivos do

imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo (artigo 5.º, n.º 1).

O produto da Contribuição de Serviço Rodoviário constitui receita própria da actualmente denominada Infraestruturas de Portugal, S.A. (artigo 6.º).

A actividade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, que é objeto de financiamento através da Contribuição de Serviço Rodoviário foi atribuída, em regime de concessão, à EP - Estradas de Portugal, E. P. E. pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de novembro, que aprovou as bases da concessão e nas quais se prevê que, entre outros rendimentos, essa contribuição constitua receita própria dessa entidade (Base 3, alínea b)). E, por outro lado, nelas se estabelece, como uma das obrigações da concessionária, a prossecução dos “objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental” (Base 2, n.º 4, alínea b)).

À luz do regime jurídico sucintamente descrito, dificilmente se poderia concluir que a Contribuição de Serviço Rodoviário constitui uma contribuição financeira.

Como se refere no acórdão proferido no Processo n.º 269/2021, corroborado pelo acórdão tirado no Processo n.º 304/2022, a Contribuição de Serviço Rodoviário não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva. A contribuição é estabelecida a favor da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 3.º, n.º 2), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (artigo 6.º). No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da actividade da EP - Estradas de Portugal, E. P. E., a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (artigo 3.º, n.º 2).

Por outro lado, nada permite afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da actividade administrativa que se encontra atribuída à EP - Estradas de Portugal, E. P. E. é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários. Quando é certo que o artigo 2.º da Lei n.º 55/2007 declara expressamente que o “financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E. (...) é

assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável.”

Nestes termos, o financiamento da rede rodoviária nacional é assegurado pelos respetivos utilizadores, que são os beneficiários da actividade pública desenvolvida pela EP - Estradas de Portugal, E. P. E., verificando-se, no entanto, que a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”.

Não existindo, deste modo, qualquernexo específico entre o benefício emanado da actividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos.

Resta acrescentar que o regime jurídico da CSR não é equiparável ao previsto para a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB) ou para a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE), que são caracterizadas como típicas contribuições financeiras, não tendo qualquer aplicação ao caso a jurisprudência constante dos acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 182/2019-T, 138/2019-T, 123/2019-T, que tiveram por objeto a CSB, nem a dos acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 248/2019-T e 585/2020-T, que incidiram sobre a CESE.

Por todo o exposto, a alegada exceção da incompetência material do tribunal arbitral com fundamento na qualificação da CSR como contribuição financeira, mostra-se ser improcedente.

A Autoridade Tributária suscita ainda a exceção da incompetência do tribunal arbitral para conhecer do presente pedido na medida em que se pretende discutir a legalidade do regime da CSR no seu todo.

A arguição assenta num evidente equívoco.

A Requerente formulou um pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade do acto de liquidação de CSR referente aos meses de março de 2019 a dezembro de 2022, invocando como causa de pedir, a desconformidade da contribuição com a Diretiva 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao Regime Geral dos Impostos Especiais de Consumo.

Estando em causa, no caso vertente, a desconformidade da CSR com a Diretiva 2008/118/CE, não pode deixar de concluir-se pela competência contenciosa do tribunal para a apreciação do litígio.

As normas de direito europeu derivado, como normas de direito internacional convencional, vigoram diretamente na ordem jurídica interna com a mesma relevância das normas de direito interno, vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos (artigo 8.º da Constituição).

A impugnação judicial de um acto de liquidação pode ser deduzida com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 99.º do CPPT), nada permitindo distinguir entre a ilegalidade resultante de normas de direito interno ou de direito convencional.

Torna-se claro que não existe qualquer obstáculo a que o tribunal arbitral se pronuncie sobre o fundamento de ilegalidade do acto de liquidação baseado em desconformidade da CSR com o direito europeu, sendo manifestamente improcedente a invocada exceção de incompetência do tribunal em razão da causa de pedir.

11.2. Ilegitimidade processual e substantiva da Requerente

A Autoridade Tributária alega que se verifica a ilegitimidade processual da Requerente tendo em consideração que apenas os sujeitos passivos que declararam a introdução dos produtos para consumo e efetuaram o pagamento do imposto, podem solicitar a anulação das liquidações e o reembolso por erro na liquidação. Para o efeito, escuda-se em decisões do CAAD, em que as proferidas nos processos 332/2023-T, 537/2023-T, 981/2023-T e 259/2023-T, são alguns dos exemplos que refere.

Analisando esta questão, cabe começar por referir que, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, do CPTA, subsidiariamente aplicável, e da correspondente disposição do artigo 30.º, n.º 3, do CPC, a legitimidade processual é aferida pela relação jurídica controvertida tal como é apresentada pelo autor. E, deste modo, há que atender à relação jurídica tal como o autor a apresenta e configura, isto é, à pretensa relação jurídica, e não à relação jurídica material, tal como ela se constituiu na realidade, sendo por isso indiferente, para a verificação da legitimidade, a questão de saber se o direito existe na titularidade de quem o invoca ou contra quem é feito valer, matéria que diz antes respeito à questão de fundo e poderá, quando muito, determinar a improcedência da ação (cfr. LOPES DO REGO, *Comentários ao Código de Processo Civil*, Coimbra, 1999, págs. 45 e segs.).

Alegando a Requerente, na petição inicial, que pretende impugnar os actos tributários de liquidação da contribuição de serviço rodoviário (CSR) incidentes, em determinado período de tempo, sobre os fornecedores de combustíveis e cujo encargo tributário se repercutiu na sua esfera

jurídica, não pode deixar de entender-se que o contribuinte dispõe de legitimidade processual para deduzir o pedido, independentemente de saber se houve uma efetiva repercussão ou se as facturas de aquisição de combustível corporizam o valor pago a título de CSR.

A propósito da questão que assim vem colocada, cabe recordar a norma do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, que é do seguinte teor:

«4 - Não é sujeito passivo quem:

a) *Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso ou impugnação nos termos das leis tributárias.»*

Ainda segundo o disposto no n.º 3 desse artigo, como sujeito passivo entende-se “a 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”.

Como se depreende do transcrito artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, o preceito recusa a qualidade de sujeito passivo a quem não estiver sujeito diretamente a uma obrigação fiscal, como é o caso do consumidor final de bens ou serviços, mas admite que da repercussão do imposto possa resultar a violação de um interesse legalmente protegido, e, nesse sentido, confere ao repercutido o direito à impugnação administrativa ou judicial como meio adequado de reação contra a repercussão ilegal do imposto, o que se justifica, no plano de política legislativa, por razões de similitude com a lesão que seja causada por um acto ilegal de liquidação (cfr. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, 2001, págs. 116-117).

Como resulta da redação originária do artigo 2.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que regula o financiamento da rede rodoviária nacional e cria a contribuição de serviço rodoviário, o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal “é assegurado pelos respetivos utilizadores”, e, nos termos do subsequente artigo 3.º, “a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis”. E, por outro lado, segundo o disposto no artigo 2.º do Código dos Impostos Especiais do Consumo (CIEC), na redação da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro - disposição essa a que foi atribuída natureza interpretativa (artigo 6.º dessa Lei) -, “os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os

contribuintes na medida dos custos que estes provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública, sendo repercutidos nos mesmos, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

Quer as disposições da Lei n.º 55/2007, especificamente aplicáveis à contribuição de serviço rodoviário, quer a disposição geral do artigo 2.º do CIEC, consagram um princípio de repercussão legal do imposto, significando que o encargo do imposto não seja suportado pelo sujeito passivo, mas pelo contribuinte que intervém no processo de comercialização dos bens ou serviços. Havendo de admitir-se, por efeito da norma do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, que as entidades repercutidas dispõem de legitimidade procedimental e processual para deduzirem reclamação graciosa ou recurso hierárquico ou impugnação judicial contra o acto tributário de liquidação do imposto que é objeto de repercussão (cfr. LOPES DE SOUSA, *Código de Processo e Procedimento Tributário Anotado e Comentado*, vol. I, Lisboa, 2011, pág. 115, e SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 98).

Para além da legitimidade activa da Requerente se encontrar coberta pela referida disposição da LGT, essa legitimidade é também reconhecida pela regra geral do artigo 9.º, n.º 1, do CPPT, segundo a qual “têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”. Ou seja, ainda que se entendesse que a situação do caso não corresponde a repercussão legal, mas a mera repercussão económica ou de facto, não pode deixar de considerar-se que a entidade que suporta o imposto no âmbito da cadeia de comercialização dispõe de legitimação para impugnar o acto de liquidação com fundamento em ilegalidade.

Alega ainda a Autoridade Tributária que, face ao regime especial dos artigos 15.º e 16.º do CIEC, apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do ISP e da CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago, e, como tal, os adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do acto tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto. Há que fazer notar, a este propósito, que o artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007 apenas remete para o CIEC o procedimento de liquidação e cobrança do imposto, remissão que igualmente é efetuada

para a LGT e o CPPT, significando que, nesse âmbito, haverá de ter-se em consideração as disposições conjugadas do CIEC e da demais legislação tributária aplicável.

Por outro lado, o regime específico previsto nos artigos 15.º e seguintes do CIEC abrange o reembolso com fundamento em erro na liquidação ou em caso de expedição ou exportação, ao passo que o que está em causa no presente processo arbitral não é um qualquer pedido de reembolso, mas a declaração de ilegalidade dos actos tributários de repercussão do imposto por violação do direito europeu.

E, nesses termos, a questão da legitimidade activa terá de ser analisada à luz das regras processuais aplicáveis, e não do regime específico do reembolso do imposto que consta das citadas disposições do CIEC.

Por todo o exposto, a alegada exceção de ilegitimidade activa, tal como se encontra formulada, é improcedente e nada obsta ao prosseguimento do processo no tocante aos falados actos de liquidação como meio de obter a consequente anulação dos actos de repercussão.

A Autoridade Tributária refere ainda que a Requerente, não sendo sujeito passivo do imposto, carece não apenas de ilegitimidade processual, mas também de ilegitimidade substantiva, que constitui uma exceção perentória e conduz à absolvição do pedido.

Como é entendimento corrente, a chamada a legitimidade substancial ou substantiva tem a ver com a efectividade da relação material, interessando já ao mérito da causa e, nesse sentido, constitui um requisito da procedência do pedido (cfr. acórdão da Relação do Porto de 4 de outubro de 2021, Processo n.º 10910/20).

Não é possível considerar verificada liminarmente a inviabilidade da pretensão deduzida em juízo com base em meras alegações da parte contra quem vem deduzido o pedido, quando essa é a questão de fundo que carece de ser analisada em função do direito aplicável face aos factos que venham a ser dados como provados ou não provados.

Nem a alegação aduzida pela Requerida poderá caracterizar uma exceção perentória. As exceções perentórias consistem na invocação de factos que, em face da lei substantiva, possam integrar uma causa impeditiva, extintiva ou modificativa do direito invocado pelo autor na ação e que assim determinem a improcedência total ou parcial do pedido. São impeditivos os factos que excluem ou impedem a eficácia do direito alegado (incapacidade, falta ou vícios de vontade), modificativos os que alteram a relação jurídica modificando a natureza da prestação ou as condições da sua

exigibilidade (alteração das circunstâncias em que foi celebrado um contrato), extintivos os que fazem cessar o direito tornando inviável o respetivo exercício (caducidade, prescrição, cumprimento da obrigação).

Assim sendo, o que vem alegado quanto à legitimidade substantiva não integra a defesa por exceção e apenas poderá relevar em sede de apreciação do mérito.

O que vem de dizer-se é igualmente aplicável quanto à alegada inexistência de prova de efetiva repercussão da CSR por efeito da aquisição de combustíveis. Essa é matéria de prova que terá de ser analisada no âmbito da decisão arbitral e que não integra, em si, uma qualquer exceção perentória.

11.3. Ineptidão da petição inicial

A Autoridade Tributária invoca a ineptidão da petição inicial por falta de objeto, por não terem sido identificados, no pedido de pronúncia arbitral, os actos tributários impugnados, aduzindo, em síntese, que não é possível estabelecer a correlação entre os actos de liquidação praticados a montante pelo fornecedor de combustíveis, sujeito passivo do imposto, e as facturas de compra mencionadas pela Requerente.

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

Compulsando o pedido arbitral, constata-se que a Requerente, no petitório, veio requerer a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação da CSR referentes ao período entre 2019 e 2022, e, bem assim, os actos de repercussão na sua esfera jurídica relativamente ao combustível por si adquirido à B..., S.A. e à C..., S. A., a que corresponde CSR paga no montante de € 466.704,12.

E, sendo assim, o pedido apresenta-se perfeitamente delimitado e formulado em termos compreensíveis.

Como resulta da citada norma do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal, ainda que não seja sujeito passivo da relação jurídica tributária, mantém o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias contra os actos de liquidação que geram a repercussão. Assim sendo, a Requerente, embora não seja o sujeito passivo da relação tributária subjacente à repercussão, enquanto entidade repercutida, pode impugnar os próprios actos de liquidação do imposto, através de qualquer daqueles meios procedimentais ou processuais, como modo de reagir contra a ilegalidade da repercussão.

Acresce que a Requerente, no pedido arbitral, mediante a remissão para os documentos n.ºs 1-4 junto ao pedido arbitral, identifica as facturas emitidas pelos fornecedores de combustíveis em que terá havido lugar à repercussão da CSR.

Nada obsta, por conseguinte, que a Requerente possa deduzir um pedido de pronúncia arbitral contra os actos tributários de liquidação da CSR, e, por outro lado, esses actos encontram-se identificados e documentados pelo único meio possível qual seja a emissão de facturas emitidas pelo fornecedor do combustível.

Resta referir que, não sendo a Requerente o sujeito passivo do imposto, nem o direto responsável pela sua liquidação, mas apenas a entidade que alegadamente suporta o encargo por efeito da repercussão, não lhe compete o ónus de identificação e de comprovação dos actos de liquidação repercutidos, sendo certo que o contribuinte se encontra na impossibilidade de obter elementos de informação que estão na posse de uma terceira entidade.

Não se verifica, por conseguinte, a ineptidão da petição por falta ou ininteligibilidade da indicação do pedido ou da causa de pedir, nem por alguma das outras causas enunciadas no artigo 186.º do CPC, e a questão de saber se houve uma efetiva repercussão do encargo tributário na esfera jurídica da adquirente, ou se existe correlação entre os actos de liquidação da CSR e as facturas de compra, apenas poderá relevar no âmbito da apreciação da matéria de fundo para efeito do julgamento de procedência do pedido.

10.4. Caducidade do direito de ação

A Autoridade Tributária alega ainda que a falta de identificação dos actos de liquidação impede aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa, na medida em que a contagem do prazo para a sua apresentação se inicia a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do acto de liquidação. E considera, por outro lado, que o pedido de revisão oficiosa não poderia ser apresentado no prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, porquanto esse prazo apenas é aplicável quando o acto de liquidação seja imputável a um erro dos serviços, e, na situação do caso, encontrando-se a Administração vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado a liquidação em estrita observância das normas legais, não ocorreu qualquer erro de direito imputável aos serviços.

Como se deixou já exposto, a Requerente deduziu um pedido de pronúncia arbitral contra os actos tributários de liquidação da CSR e consequentes actos de repercussão. E não sendo a Requerente o sujeito passivo do imposto, nem o direto responsável pela sua liquidação, mas apenas a entidade que alegadamente suporta o encargo por efeito da repercussão, não lhe compete o ónus de identificação e de comprovação dos actos de liquidação repercutidos, sendo antes sobre a Autoridade Tributária que impede o ónus de realizar, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, as diligências oficiosas que permitissem verificar a existência dos actos de liquidação do imposto.

E assim sendo, a alegada falta de identificação dos actos de liquidação não é imputável à Requerente.

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

É o que resulta do disposto no artigo 78.º, n.º 7, da LGT, pelo qual a revisão oficiosa, nos termos previstos no n.º 1 desse artigo, pode ser desencadeada pelo sujeito passivo mediante requerimento dirigido ao órgão competente da Administração Tributária e com base nos mesmos pressupostos legais: no prazo de quatro anos e com fundamento em erro imputável aos serviços. O que se tem

entendido como uma decorrência do princípio da justiça e da verdade material (cfr., neste sentido, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento Tributário*, 5.^a edição, Coimbra, págs. 227-228; SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 605, e LEONARDO MARQUES DOS SANTOS, “A revisão do acto tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional”, in *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Vol. II, págs. 14 e segs.). Conforme é também jurisprudencialmente aceite, existindo um *erro de direito* numa liquidação efetuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, em resultado da obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei.

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

Nestes termos, tendo sido invocado um erro imputável aos serviços e verificando-se que o pedido de revisão oficiosa deu entrada em 20.07.2023, junto da Alfândega Braga, o indeferimento tácito, considerando o disposto no artigo 279.º, alínea b), do Código Civil, ocorreu em 21.11.2023.

Tendo ainda em atenção que o pedido de revisão oficiosa se reporta a actos de repercussão da CSR no período compreendido entre Julho de 2019 a Dezembro de 2022, no momento da apresentação do pedido de revisão oficiosa não tinha ainda decorrido o prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, no que se refere às aquisições de combustível ocorridas após a data de 20.07.2019, verificando-se a intempestividade da revisão oficiosa e a consequente caducidade do direito de ação, apenas no que concerne às aquisições operadas anteriormente a essa data.

Como é de concluir, a pretendida caducidade do direito de ação é improcedente.

III - Fundamentação

III. 1 Matéria de facto

11. Factos provados

Importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito.

Nesse enquadramento, os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

- a) A Requerente no exercício da sua actividade adquiriu, no periodo de 2019 a 2022, gasóleo e gasolina à fornecedora B..., S.A., através de D... Frota e de D... Granel.
- b) Através da D... Frota, adquiriu 1.563.036,22 litros de gasóleo, tendo suportado Contribuição do Serviço Rodoviário no montante de € 173.496,54 e 175,74 litros de gasolina, tendo suportado Contribuição do Serviço Rodoviário no montante de € 15,26, perfazendo um total de € 173.511,80 (doc. 4).
- c) Através da D... Granel, adquiriu 1.537.292,00 litros de gasóleo, tendo suportado Contribuição do Serviço Rodoviário no montante de € 170.638,70 (doc. 5).
- d) A Requerente no exercício da sua actividade adquiriu, no periodo de 2019 a 2022, gasóleo e gasolina à fornecedora C..., S.A., através de C... Solred e de C... Granel.
- e) Através da C... Granel, adquiriu 871.362,00 litros de gasóleo (doc. 7).
- f) Através da C... Solred, adquiriu 232.730,90 litros de gasóleo e 5.872,68 litros de gasolina, (doc. 8).
- g) A Requerente liquidou todas as facturas referentes à aquisição de combustível, no montante de € 466.704,12 (docs. 6 e 9).

- h) A fornecedora B..., S.A. repercutiu integralmente na esfera da Requerente a Contribuição de Serviço Rodoviário por si entregue, na qualidade de sujeito passivo, junto dos cofres do Estado (doc. 10).
- i) As aquisições de combustíveis encontram-se documentadas nas facturas que constam dos documentos n.º 4, 5, 7 e 8, juntos ao pedido arbitral, que aqui se dão como reproduzidos.
- j) Das facturas consta a designação do combustível, o número de litros adquirido, o preço unitário, a taxa de IVA aplicável, o valor de IVA pago e valor total a liquidar resultante da importância líquida acrescida de IVA.
- k) Em 25.10.2023, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário, referentes ao período de Julho de 2019 a Dezembro de 2022, junto da Alfandega de Peniche (doc. 1 e 2).
- l) A Autoridade Tributária e Aduaneira não emitiu decisão quanto ao pedido de revisão oficiosa no prazo legalmente cominado para o efeito.
- m) O pedido arbitral deu entrada em 30.04.2024.

12. Factos não provados

Não se provou que a Requerente tivesse suportado o valor da CSR relativamente às aquisições realizadas junto da C..., S.A.

Não se provou que a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha efectuado qualquer diligência na sequência da apresentação do pedido de revisão oficiosa, designadamente tendo em vista apurar junto das entidades emitentes das facturas de venda de combustíveis à Requerente quais as liquidações de CSR que lhe estejam subjacentes. Tal conclusão retira-se, desde logo, pelo facto de com o processo administrativo se ter limitado a remeter a cópia do pedido de revisão oficiosa.

13. Fundamentação da matéria de facto

Neste ponto, acompanha-se, com as devidas adaptações, o decidido no processo 260/2024-T. No caso em apreço, a decisão sobre os factos provados e não provados radicou no acervo documental presente nos autos, valorado de acordo com o princípio da livre apreciação da prova e as regras de experiência comum. A existência de repercussão do tributo no consumidor final resulta provado pelo acervo documental existente nos autos, valorado de acordo com as regras de experiência comum, correspondentes ao *il quod plerumque accidit*. Em particular e decisivamente, a declaração do sujeito passivo do imposto, B... SA, de que repercutiu na Requerente a totalidade dos valores que entregou ao Estado a título de CSR, conjugada com os documentos que suportam a aquisição dos combustíveis, cumprem a função de possibilitar a determinação do valor da CSR, na ausência da sua menção expressa em cada um dos documentos de aquisição. Aliás, note-se que o facto de as faturas individualmente consideradas não se referirem ao valor da CSR repercutida não se traduz em qualquer “formalidade *ad substantiam*” da repercussão, mas apenas exige um esforço *ad probationem* suplementar que se considera satisfeito pelas mencionadas declarações. Do mesmo passo, tal implica um juízo de que tal valor foi pago, pois não seria verosímil que os fornecedores emitissem as declarações sem que tal se verificasse. Seguindo este critério, inexistindo documentos que evidenciem a repercussão da CSR relativamente aos combustíveis adquiridos à C..., SA, não se torna possível apurar se e em que medida foi repercutido o valor correspondente à CSR, pelo que, nesta parte, se dá como não provado que a Requerente tenha suportado os montantes indicados a título de CSR.

Não se dá como provado que seja impossível à AT apurar qual a DIC que corresponde a cada uma das faturas e a liquidação que emitiu com base nessa DIC. Na verdade, a liquidação da CSR era efetuada nos termos do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) (artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007 de 31 de Agosto, na redação vigente em 2019/2022, introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), e para os combustíveis em causa no âmbito de um fornecimento nacional, a introdução no consumo devia ser formalizada através da declaração de introdução no consumo (DIC), que deve ser processada 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, conhecidas as datas da introdução no consumo, afigura-se que não será de todo impossível para a AT apurar qual a DIC que corresponde a cada uma das faturas e a liquidação que emitiu com base nessa DIC.

Também não se provou o alegado pela AT quanto à incorreção dos valores de CSR suportado pela Requerente com base na oscilação da temperatura de referência para a introdução no consumo e a temperatura observada no momento da aquisição do combustível, “tendo em conta a temperatura média nacional”. Com efeito, não só não existe incorreção na fórmula de apuramento dos valores da CSR, como também não se percebe como possam ser postos em causa mecanismos de medição que são certificados e que o Estado tem o dever de controlar, como também não foi apresentada evidência de uma desproporção entre a temperatura média nacional e a temperatura de referência que pudesse justificar a conclusão de que “os litros vendidos e os correspondentes montantes de CSR que a Requerente alega ter suportado serão, por isso, superiores aos montantes de CSR efetivamente liquidados e cobrados aos sujeitos passivos (considerando a temperatura de referência a 15° C)”.

III. 2 Matéria de direito

14. Defende a Requerente serem as liquidações ilegais por violarem o que determina a Directiva 2008/118 do Conselho, de 16 de Dezembro.

Com efeito, sustenta que a CSR constitui, à luz da Directiva 2008/118/CE, um imposto não harmonizado incidente sobre produtos sujeitos aos IEC harmonizados.

Ora, tal directiva, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem directa ou indirectamente sobre o consumo, entre outros, dos produtos energéticos, dispõe, no n.º 2 do artigo 1º:

- *“Os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indirectos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções”.*

A propósito de um reenvio prejudicial requerido no âmbito do processo arbitral 564/2020-T, foi proferido pelo TJUE, no Proc. C-460/21, em 07-02-2022, despacho que considerou que:

-
- “Para se considerar que prossegue um motivo específico, na acepção da referida disposição, um imposto deve visar, por si só, assegurar a finalidade específica invocada, de tal forma que exista uma relação directa entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa”.
- Só se pode considerar que um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo quando prossegue um motivo específico, na acepção do artigo 1.º, n.º 2 da Directiva 2008/118, se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria colectável ou à taxa de tributação, de modo a influenciar o comportamento dos contribuintes nem sentido que permita realizar o motivo específico invocado, por exemplo, através da tributação significativa dos produtos considerados para desencorajar o respectivo consumo.
- No caso em apreço, importa salientar, em primeiro lugar, como resulta da jurisprudência referida no n.º 26 do presente despacho, que, embora a afectação predeterminada do produto da CSR ao financiamento, pela concessionária da rede rodoviária nacional, das competências gerais que lhe são atribuídas possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, na acepção do artigo 1.º, n.º 2, da Directiva 2008/118, essa afectação não pode, enquanto tal, constituir um requisito suficiente.
- Em segundo lugar, para se considerar que prossegue um motivo específico, na acepção desta disposição, a CSR deveria destinar-se, por si só, a assegurar os objectivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que foram atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional. Seria esse o caso, nomeadamente, se o produto deste imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente associados à utilização dessa rede que é onerada pelo referido imposto. Seria então estabelecida uma relação directa entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 30, e de 25 de julho de 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 38).
- Em terceiro lugar, como resulta do n.º 14 do presente despacho, é certo que a Autoridade Tributária sustenta que existe uma relação entre a afectação das receitas geradas pela CSR e o motivo específico que levou à instituição deste imposto, uma vez que o decreto-lei que atribuiu a concessão da rede rodoviária nacional à IP impõe a esta última que trabalhe em prol, por um lado, da redução da sinistralidade nessa rede e, por outro, da sustentabilidade ambiental.

- Em quarto lugar, os dois objectivos atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional portuguesa estão enunciados em termos muito gerais e não deixam transparecer, à primeira vista, uma real vontade de desencorajar a utilização quer dessa rede quer dos principais combustíveis rodoviários, como a gasolina, o gasóleo rodoviário ou o gás de petróleo liquefeito (GPL) automóvel. A este respeito, é significativo que o órgão jurisdicional de reenvio destaque, na redacção da sua primeira questão prejudicial, que as receitas geradas pelo imposto são genericamente afectadas à concessionária da rede rodoviária nacional e que a estrutura deste imposto não atesta a intenção de desmotivar um qualquer consumo desses combustíveis.

- Em quinto lugar, o pedido de decisão prejudicial não contém nenhum elemento que permita considerar que a CSR, na medida em que incide sobre os utilizadores da rede rodoviária nacional, foi concebida, no que respeita à sua estrutura, de tal modo que dissuade os sujeitos passivos de utilizarem essa rede ou que os incentiva a adoptar um tipo de comportamento cujos efeitos seriam menos nocivos para o ambiente e que seria susceptível de reduzir os acidentes.

- Por conseguinte, sem prejuízo das verificações que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio efectuar atendendo às indicações que figuram nos n.º 29 a 34 do presente despacho, as duas finalidades específicas invocadas pela Autoridade Tributária para demonstrar que a CSR prossegue um motivo específico, na acepção do artigo 1.º, n.º 2, da Directiva 2008/118, não se distinguem de uma finalidade puramente orçamental (v., por analogia, Acórdão de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 31 a 35)”.
Para concluir que:

- “O artigo 1.º, n.º 2, da Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Directiva 92/12/CEE, deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos», na acepção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afectadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários”.

Aderindo a tal entendimento, do mesmo modo que o decidido no processo arbitral 304/2022-T, concluímos que “a CSR não tem um «motivo específico», antes se destina ao financiamento de despesas de carácter geral que incumbem obrigatoriamente ao Estado e são susceptíveis de ser financiadas por quaisquer receitas fiscais, violando a lei que cria o tributo, com essa ausência de

«motivo específico» o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. Ao ser a lei que cria o tributo ilegal por violar a Diretiva 2008/118, as liquidações impugnadas padecem do vício de ilegalidade abstracta”.

Consequentemente as liquidações de CSR relativas às faturas emitidas pelas empresas pertencentes ao grupo B..., SA, que estão subjacentes à cobrança da mesma à Requerente, enfermam de vício de violação de lei, decorrente da ilegalidade, por incompatibilidade das normas dos artigos 1.º, 2.º, 3.º, 4.º e 5.º da Lei n. 55/2007, de 31 de Agosto, nas redacções vigentes em 2018/2019, com o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008.

O mesmo não se passa em relação às facturas emitidas pelas empresas do grupo C..., SA, uma vez que em relação a estas, a Requerente não logrou fazer prova da repercussão de CSR.

IV - JUROS INDEMNIZATÓRIOS

15. Além da restituição das quantias indevidamente pagas, pretende a Requerente que seja declarado o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Ora, o direito a juros indemnizatórios, vem consagrado no art. 43º da LGT o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, resulta do disposto no artigo 24º, n.º 5 do RJAT, quando estipula que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Mas, para que a AT possa ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios, necessário é que, como se referiu, o mesmo resulte de erro imputável aos serviços.

Tal não obsta a que se entenda ter ocorrido erro imputável aos serviços, na esteira do que decidiu o STA, ao estabelecer no acórdão proferido em 19-11-2014, no processo 0886/14 que “.. *tem desde há muito entendido este Supremo Tribunal de forma pacífica que «existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa*

errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração, sendo que esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer um dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro, conforme se deixou explicado, entre outros, no acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 12.12.2001, no recurso n.º 026233, pois “havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro” já que “a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços”. - cfr., por todos, o Acórdão deste STA de 14 de Março de 2012, rec. n.º 1007/11, e numerosa jurisprudência aí citada”.

Quer dizer que tendo ocorrido, *in casu*, erro de direito na liquidação em causa, assiste à Requerente o direito ao pretendido pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao imposto pago em relação às facturas da B..., SA.

Defende a Requerida que a alínea c), do n.º 3, do artigo 43.º da LGT, consagra um critério especial para os casos em que seja apresentado pedido de revisão oficiosa da liquidação.

Com efeito, no caso de pedidos de revisão oficiosa, os juros indemnizatórios só serão devidos depois de decorrido um ano após a apresentação dos pedidos de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto.

Efectivamente, como estabelece o Acórdão do Pleno do STA de 11-12-2019- Proc. n.º 51/19.1BALSb, pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação (cf. artigo 78º, n.º 1, da LGT) e vindo a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação

daquele pedido e não desde a data do pagamento da quantia liquidada, nos termos do disposto no artigo 43º, n.º 1 e 3, c) da LGT.

Assiste, pois, razão à Requerida quando propugna apenas serem devidos juros indemnizatórios depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido.

V- DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedentes as excepções suscitadas pela Requerida;
- b) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e declarar a ilegalidade dos actos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário impugnados, mas apenas em relação às facturas emitidas pela B..., SA, com a consequente anulação dos correspondentes actos de repercussão;
- c) Condenar a Requerida na restituição dos montantes indevidamente pagos, acrescido de juros indemnizatórios, os quais só são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido;
- d) Condenar Requerente e Requerida nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento.

VI – VALOR DA CAUSA

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 530.304,58, que não foi questionado pela Requerida, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

VII – CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 8.262,00, ficando 74% a cargo da AT e 26% a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2024

O Árbitro Presidente,

(Victor Calvete)

Com voto de vencido

O Árbitro Adjunto (relatora),

(Cristina Aragão Seia)

O Árbitro Adjunto,

(João Pedro Rodrigues)

Declaração de Voto de Vencido

Vencido. Com o maior respeito pela maioria, entendo que a solução da cindibilidade de *um acto tributário uno*¹ (aliás, incorporando mais do que a CSR) em tantas *fatias* quantas as que vierem a ser objecto de promoções de revisões officiosas (ou reclamações graciosas) por quem se arrogue a qualidade de repercutido de um dos tributos liquidados

¹ Como se explicava na Resposta da AT, “*As introduções no consumo efetuadas num determinado mês pelos sujeitos passivos que detenham um dos estatutos previstos no CIEC são globalizadas no mês seguinte, numa única liquidação, processada de forma automática, de acordo com o artigo 10.º-A do CIEC.*”.

conjuntamente², *fatias* essas dependentes de eventos fortuitos subsequentes à liquidação, é um absurdo jurídico – e, conforme se lê no n.º 58 do Acórdão do TJUE no processo C-147/01 (*Weber’s Wine World*), um absurdo que outras ordens jurídicas não admitem³, muito menos com efeitos retroactivos⁴.

Além de, portanto, discordar veementemente do *sentido* da decisão, votei vencido:

- por entender que a decisão se contradiz na fundamentação da suposta legitimidade da Requerente – mais a mais desrespeitando lei expressa (a norma do artigo 15.º do CIEC);
- porque entendo que há contradição entre o pedido e a causa de pedir; e
- porque entendo que a decisão salta da resposta que dá ao (reduzido) núcleo de problemas de que tratou para o deferimento da pretensão da Requerente sem se deter em outros obstáculos à procedência do pedido.

Primeiro: a invenção dos micro-actos de liquidação declarados ilegais

O n.º 1 do artigo 2.º do RJAT circunscreve a competência da jurisdição arbitral, no que ao caso importa, à “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos*”.

Parece óbvio que tais actos *têm de existir previamente*, mas no caso *obviamente não existem*: existem actos de liquidação unos por referência aos combustíveis introduzidos no consumo no mês anterior pelos sujeitos passivos do imposto, e aos quais não há forma alguma de fazer corresponder cada acto subsequente de aquisição de combustíveis⁵.

² A CSR foi apenas uma designação nova de um imposto prévio. Não se pode falar dela como um novo imposto sem se falar da supressão do mesmo exacto valor do anterior ISP.

³ Com a única diferença de estar aí em causa um outro imposto sobre o consumo: “*na medida em que tenha efectivamente havido repercussão, foram os consumidores que suportaram o encargo do imposto sobre as bebidas alcoólicas. Ora, nem a ordem jurídica do Land de Viena nem a da República da Áustria oferecem, em geral, aos consumidores a possibilidade de invocarem, no quadro de um procedimento de tributação, a ilegalidade de um imposto assim repercutido.*”.

⁴ Acerca da insensatez do entendimento corrente sobre a revisão oficiosa, remeto para Manuel Porto/Victor Calvete, “Sobre a revisão oficiosa dos actos tributários”, in *Estudos em Homenagem à Professora Doutora Maria da Glória Garcia*, Vol. II, UCP Editora, 2023.

⁵ Se a Requerente adquiriu combustível no posto de abastecimento X, como é que é possível saber se esse combustível corresponde ao que foi introduzido no consumo no mês anterior, no anterior a esse, ou em qualquer dos outros meses passados? Qual é a frequência do enchimento dos depósitos desse específico posto de abastecimento? E como é que, neles, se distingue o combustível acabado de entrar do combustível que já lá estava? E, supondo que podia ser identificado o acto de liquidação de que decorreu o fornecimento de combustível a esse posto – como a um número incontável de outros – como é que se pode pretender segmentar o acto de liquidação em função de quem veio a adquirir o combustível e veio pretender impugnar tal liquidação, deixando incólume o mesmo acto único de liquidação no remanescente – ie, em relação a todos os demais adquirentes? E como é que

Por causa de uma cadeia económica de transmissões – que, no caso, se circunscreve às relações imediatas entre os sujeitos passivos do imposto e a Requerente, mas que na lógica da argumentação da maioria pode implicar relações de 2.º, 3.º, ou mais graus –, deliberou-se “*declarar a ilegalidade dos actos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário impugnados (...) em relação às facturas emitidas pela B..., SA,*”, sendo que estes o foram *por referência aos precisos montantes que teriam sido repercutidos na Requerente*⁶. Ou seja, como os actos de liquidação (mensais) impugnados se referiam ao bilionésimo, ou ao milésimo de bilionésimo, ou a qualquer fracção imaginável da componente de CSR de uma liquidação global (de resto irrastrável no tempo e no espaço) *é a declaração de ilegalidade que constitui juridicamente, e à medida de cada impugnação, os “actos de liquidação” que anula* – e que têm uma componente *jurídica* (a da específica componente de CSR impugnada), *material* (a das exactas quantidades de combustíveis adquiridos pela Requerente em causa) e *temporal* (a de uma hipotética liquidação a que se faz corresponder, sabe-se lá porquê, os combustíveis adquiridos) *totalmente distintas de qualquer acto de liquidação efectivamente praticado pela AT.*

Ou seja: a tese que fez vencimento cria tantos actos de liquidação quantos os necessários para que cada um dos milhares de aquisições de combustíveis *da* Requerente (e, por consequência, *de qualquer* Requerente) dêem origem a outros tantos créditos sobre a AT. Nenhum desses actos de liquidação existia antes – ou era sequer *imaginável* antes (uma vez que é a mera álea do veículo em que o combustível vai entrar que – caso o detentor deste decida impugnar a liquidação da CSR supostamente incorporada no preço de aquisição do combustível – *vai*

se pode saber se *um mesmo volume de combustível que tenha passado por duas ou mais operações de revenda não foi já alvo de anulação* na sequência de pedidos feitos pelos sucessivos intervenientes nessa cadeia de transacções?

⁶ Repercussão essa cujo montante, de resto, o Tribunal não tinha forma alguma de apurar, na medida em que qualquer desconto que tenha sido concedido à Requerente tanto podia ter sido imputado a uma qualquer componente do preço de aquisição do combustível como das componentes tributárias que sobre ele incidiram – incluindo a CSR. Nas relações subsequentes *à do sujeito passivo com a AT* (a de 1.º grau) as componentes tributárias que não mantenham autonomia, como o IVA, diluem-se nos custos e são repercutidas na medida em que o forem (por definição, a outra componente do preço, a margem do vendedor, não é “repercutida”: é gerada nessa fase da cadeia de valor). Tendo em conta que nas acções arbitrais propostas pelos sujeitos passivos – como é o caso da C..., uma das fornecedoras da Requerente – não se pode presumir a repercussão (como imposto pela jurisprudência do TJUE), é só mais uma incongruência aceitá-la quando são os repercutidos a invocá-la.

determinar que seja apurada – e apurada retroactivamente – uma liquidação feita à sua exacta medida).

Segundo: a (dupla) autocontradição na fundamentação da legitimidade

A fundamentação da alegada legitimidade da Requerente começa por invocar a tese, com origem no processo civil, de que *“a legitimidade processual é aferida pela relação jurídica controvertida tal como é apresentada pelo autor”*. Não parece que tal tese valha em processo tributário – que não é um contencioso de partes, mas de actos –, como até resulta das normas que a decisão invoca de seguida: a do *“artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT”* (*“sem prejuízo do direito de reclamação, recurso ou impugnação nos termos das leis tributárias”*⁷) e a do *“artigo 9.º, n.º 1, do CPPT”* (*“têm legitimidade no procedimento tributário (...) quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”*). Ou seja, os direitos de impugnação são determinados *nos termos das leis tributárias* e exigem a *prova* de um interesse legalmente protegido – não a invocação de que a relação controvertida tem a configuração que a imaginação dos Requerentes desenha.

Além desta argumentação que, assim, se me afigura contraditória, a maioria invoca ainda, numa passagem que não é clara, que o artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007 *“apenas remete para o CIEC o procedimento de liquidação e cobrança do imposto, remissão que igualmente é efetuada para a LGT e o CPPT, significando que, nesse âmbito, haverá de ter-se em consideração as disposições conjugadas do CIEC e da demais legislação tributária aplicável.”*. Se a ideia é a de que a remissão é absolutamente estrita e, portanto, deixa de fora o artigo 15.º do CIEC (por tal norma não ter a ver com o *“procedimento de liquidação e cobrança do imposto”*), o argumento é auto-contraditório: teria de deixar igualmente de fora as normas que, na LGT, permitiam accionar a revisão oficiosa e, portanto, desqualificaria temporalmente a Requerente para a impugnação arbitral⁸. Se, porém, é para ter

⁷ Abonando-se numa passagem genérica de uma obra de Lima Guerreiro de 2001 que, como se sabe (vg: decisão do Proc. n.º 537/2023-T) tem, neste caso específico, opinião contrária.

⁸ Basta ler tal norma para verificar que não há maneira de restringir a aplicação do CIEC sem restringir nos mesmos exactos termos a aplicação da LGT: *“A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o*

em conta “*as disposições conjugadas do CIEC e da demais legislação tributária aplicável*”, então não há razão alguma para o artigo 15.º do CIEC não ser aplicável. Como se escreveu, por exemplo, na decisão do Processo 296/2023-T, e ora se transcreve *ipsis verbis*,

“qualquer que seja, em tese geral, a possibilidade de o repercutido invocar a ilegalidade das liquidações que originam a repercussão, no âmbito dos impostos especiais de consumo há uma norma que o veda e que o legislador manteve incólume ao longo das 25 alterações que, em 24 anos, introduziu no CIEC: a do n.º 2 do artigo 15.º (epigrafiado “*Regras gerais do reembolso*”), assim redigida: “*Podem solicitar o reembolso os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respectivo imposto.*”.

Por sua vez, as disposições relevantes desse artigo 4.º (epigrafiado “*Incidência subjectiva*”), para as quais tal norma remete, têm a seguinte redacção:

“1 - São sujeitos passivos de impostos especiais de consumo:

a) O depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado;

(...)

2 - São também sujeitos passivos, sem prejuízo de outros especialmente determinados no presente Código:

a) A pessoa que declare os produtos ou por conta da qual estes sejam declarados, no momento e em caso de importação;”

Desde a redacção inicial destas normas, dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, também a única alteração substancial registada foi o aditamento (pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro) do “*destinatário certificado*” entre os sujeitos passivos identificados à cabeça da norma sobre “*Incidência subjectiva*”. Quer dizer que nenhum legislador – nem mesmo o que entendeu atribuir natureza interpretativa à alusão à tipicidade da repercussão dos impostos especiais de consumo – considerou necessário, para o que ora importa, alargar o círculo dos “*sujeitos passivos*” para lá do “*destinatário certificado*”.

disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.”. Ora, se a LGT só se aplicasse nessas matérias, o artigo 78.º não seria invocável pela Requerente.

Quer dizer que só *os sujeitos passivos* aí identificados – e só quando preencham requisitos adicionais – podem suscitar questões sobre, como se escreve no n.º 1 desse artigo 15.º, “*o erro na liquidação*”.”

Terceiro: a ineptidão da petição inicial

Uma vez que parece indubitável que os tribunais arbitrais não têm competência para apreciar a *legalidade de actos de repercussão* (passe o oxímoro) – que, de resto, não foi pedida – e está apenas em causa o pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação, *da procedência de tal pedido não pode ser feito derivar um direito de crédito sobre a AT a favor de quem não teve qualquer relação com esta*.

Fora casos especialmente previstos na lei, a procedência do pedido de anulação da liquidação há-de ter efeitos entre os sujeitos passivos e o sujeito activo. Assim, mesmo uma micro-liquidação ficcionada *à la carte* pelo Tribunal para efeitos de deferir a pretensão de um terceiro (!) deveria obrigar a AT a devolver o que indevidamente cobrou *ao sujeito passivo* (afinal, foi ele que interveio na única liquidação existente e foi ele que entregou à AT o montante correspondente), tendo qualquer terceiro que com ele se tenha relacionado de agir contra ele – em termos idênticos, posto que inversos, aos da relação inicial. Fora dos casos previstos na lei, a repetição do indevido não pode originar a criação de uma relação jurídica nova entre a AT e um terceiro com quem esta nunca se relacionou – menos ainda *a par de outra, mais ampla e compreendendo a primeira, com o sujeito passivo*⁹.

Assim, por contradição entre o pedido (obter da AT um montante monetário que nunca se lhe entregou) e a causa de pedir (a desconformidade do segmento temporariamente autonomizado do ISP com o Direito da União), considereei inepta a petição – como também decidido em diversa jurisprudência do CAAD¹⁰.

Quarto: a “via verde” para a procedência

⁹ Como seria o caso da C..., um dos dois fornecedores da Requerente (cfr. §§ 19, 150 e 254 da Resposta da AT).

¹⁰ Como único fundamento nas decisões dos processos n.ºs 364/2023-T, 605/2023-T, 877/2023-T, 954/2023-T, 1019/2023-T, 4/2024-T, 46/2024-T, 118/2024-T, 192/2024-T e 533/2024-T e, em acréscimo à invocação da ilegitimidade dos Requerentes, nas decisões dos processos n.ºs 467/2023-T, 736/2023-T, 848/2023-T, 989/2023-T, 1062/2023-T, 6/2024-T, 35/2024-T, 76/2024-T, 110/2024-T e 201/2024-T.

Embora incumba oficiosamente ao Tribunal aferir a tempestividade do pedido da Requerente, e essa dependa do preenchimento dos requisitos para obrigar à intervenção da AT, a decisão omite a verificação de parte dos requisitos desse pedido, logo se depreendendo da radical irrastrabilidade – no tempo e no espaço – do combustível adquirido que o pedido de revisão oficiosa que foi dirigido à Alfândega de Peniche (por ser a da área da sede da Requerente...) não foi dirigido à “*entidade que os praticou*” (como exigido pelo artigo 78.º da LGT – mesmo supondo que seria esta norma geral a aplicável, e não a do n.º 3 do artigo 15.º do CIEC, que estipula o mesmo: que o “*pedido de reembolso deve ser apresentado na estância aduaneira competente*”)¹¹.

Além disso, como já referido, aceitou valer-se, para fundamentar o *pedido de revisão oficiosa* (outro oxímoro), de um suposto *erro imputável aos serviços* quando, manifestamente, a desconformidade (transitória) da CSR com o Direito da União (resultante da sua desavisada autonomização a partir do ISP) só pode ser um *erro imputável ao legislador* – com isso desresponsabilizando este e exonerando-o das consequências previstas no Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas, aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro. Ainda que não seja o momento para tratar disso, a interpretação normativa que permite tal transferência das responsabilidades do legislador para a AT é, muito provavelmente, inconstitucional.

Igualmente se desinteressou a decisão de ponderar a repercussão económica da CSR a jusante, embora tenha dado como provado – numa audácia que tem expressão muito limitada na volumosa jurisprudência do CAAD sobre a matéria e que só pode resultar de mera presunção – que os montantes de CSR pagos são os exactos montantes correspondentes ao volume de combustíveis adquiridos e que, portanto, *houve plena repercussão económica dessa componente tributária* (uma presunção que a jurisprudência do TJUE já recusou a propósito dos sujeitos passivos¹², Ie, a propósito de quem está no início da cadeia de transmissões em que

¹¹ Embora a decisão tenha admitido a caducidade dos pedidos de criação de micro-actos de liquidação anteriores a 20 de Julho de 2019, presumindo que todo o combustível adquirido pela Requerente depois dessa data tinha também sido introduzido no consumo depois dessa data... E aplicando, portanto, o prazo geral de 4 anos, quando o entendimento da melhor doutrina (vg, Sérgio Vasques/Tânia C. Pereira, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, 2016, pp. 363-364), é o de que tal prazo é de 3 anos.

¹² Vg, n.ºs 96 e 97 do já citado Acórdão do TJUE no processo C-147/01 (Weber’s Wine World):

“96. Assim, no n.º 17 do acórdão *Bianco e Girard*, já referido, o Tribunal de Justiça sublinhou, designadamente, que, mesmo que a legislação nacional conceba as imposições indirectas de modo que

a decisão depois aplica essa presunção). E isto sabendo-se, ainda para mais, que os montantes tributados diferem necessariamente dos montantes transaccionados, como invocado pela AT: “a unidade de tributação é de 1000 litros tendo em conta a temperatura de referência de 15° C – vide artigo 91.º do CIEC. (...) Nas vendas subsequentes desses produtos, não é possível fazer tal conversão sendo consideradas as quantidades em função da temperatura observada no momento o que, obviamente, originará oscilações (regra geral, quantidades superiores, tendo em conta a temperatura média nacional).”.

Victor Calvete

estas sejam repercutidas no consumidor final e, habitualmente, no domínio do comércio, tais imposições indirectas sejam parcial ou totalmente repercutidas, não é possível afirmar, em geral, que a imposição é de facto repercutida em todos os casos. Na verdade, a repercussão efectiva, parcial ou total, depende de vários factores próprios a cada transacção comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, o problema da repercussão ou não de cada imposição indirecta constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, o qual aprecia livremente os elementos de prova que lhe são submetidos.

97. No n.º 20 do acórdão Bianco e Girard, já referido, o Tribunal de Justiça precisa que é mais ou menos provável, consoante as características do mercado, que a repercussão tenha lugar. No entanto, os numerosos factores que determinam a estratégia comercial variam de caso para caso, de tal modo que é praticamente impossível determinar a parte correspondente à sua influência efectiva na repercussão do imposto.”.