

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 807/2024-T

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

SUMÁRIO:

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

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

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra Ana Rita do Livramento Chacim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 2 de setembro de 2024, decide no seguinte:

1.RELATÓRIO

A..., LDA., pessoa coletiva com o número..., com sede na ..., ..., n.º ..., ...-... Vila Nova de Famalicão (doravante “Requerente”), nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”), conjugado com o disposto no artigo 99.º e no artigo 102.º, n.º1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), aplicáveis *ex vi* do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do aludido RJAT requereu a constituição do Tribunal Arbitral, em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA** (doravante, “Requerida” ou “AT”), peticionou a pronúncia deste Tribunal para apreciação da legalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa com o n.º ...2023..., apresentado na Alfândega de Braga a 28 de dezembro de 2023, referente aos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) respeitantes ao período entre dezembro de 2019 e dezembro de 2022.

1.1. Do pedido

A Requerente concretiza a final o seu pedido, solicitando assim: «a) *A anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão dos atos de liquidação de CSR sindicados, respeitantes ao montante pago a título de CSR por referência ao período supra indicado, bem assim como a anulação dos atos de liquidação aqui em causa por serem considerados como ilegais; b) O reembolso à Requerente do valor total de CSR indevidamente pago, no valor global de Euro 16.798,26 (dezasseis mil, setecentos e noventa e oito euros e vinte e seis cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios, devidos nos termos legais.»*

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

Em 16.07.2024, a Requerida apresentou Requerimento dirigido ao Exmo. Senhor Presidente do CAAD, no sentido de: «(...) *informar que analisado o pedido, não detetou a identificação de qualquer ato tributário. Identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Tributária. Tendo em conta, que: a) A competência dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, abrange exclusivamente a apreciação direta da legalidade de ato(s) de*

liquidação ou de atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de ato(s) daquele tipo, conforme decorre do n.º 1, do artigo 2.º do RJAT e como se depreende das referências expressas que se fazem na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT; b) Conforme dispõe expressamente a alínea b), do n.º 2, do artigo 10º do RJAT, do requerimento em que é formulado o pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral; c) Sem a identificação, por parte dos interessados, do ato ou atos tributários, cuja ilegalidade é invocada, não pode o dirigente máximo da AT exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT. Solicita-se que seja(m) identificado(s) o(s) ato(s) de liquidação cuja legalidade o requerente pretende ver sindicada, entendendo-se que o termo inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13º do RJAT só ocorre após a notificação, à Autoridade Tributária e Aduaneira, da identificação, em concreto, do(s) ato(s) de liquidação cuja ilegalidade é suscitada.»

Na mesma data (16.07.2024), a Requerente foi notificada do despacho proferido pelo Senhor Presidente do CAAD no sentido de informar que «Com referência ao Processo em epígrafe e na sequência da comunicação da Autoridade Tributária envie-se a mesma ao Tribunal Arbitral a constituir, por ser esse o órgão competente para a sua apreciação. (...)»

1.3. Tramitação processual

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 28.06.2024, e em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificada nessa data a AT.

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

Em 16.07.2024, a Requerente veio proceder à junção aos autos do DOC.1.

Em 13.08.2024, as partes foram devidamente notificadas da designação do árbitro, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 02.09.2024, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a AT, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Em 02.09.2024 foi proferido o despacho previsto no artigo 17.º do RJAT mandando-se notificar a AT para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar Resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

Em 07.10.2024 a Requerida apresentou a Resposta e Processo Administrativo.

Em 21.10.2024 foi a Requerente notificada para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, querendo, sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida na sua resposta.

Em 24.10.2024, a Requerente apresentou Requerimento no qual expõe a sua resposta às exceções invocadas pela AT.

Por despacho de 20.12.2024, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, determinando-se que *«1. Uma vez que não foi requerida a audição de testemunhas e tendo sido exercida por escrito a pronúncia sobre as exceções suscitadas pela AT, dispensa-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo (artigo 19.º do RJAT), e da celeridade, da simplificação e da informalidade processuais (artigo 29.º, n.º 2, do RJAT). 2. Nos termos do art. 21º, 1, do RJAT, a decisão final será proferida e comunicada até 2 de março de 2025, devendo a Requerente pagar o remanescente da taxa de arbitragem até essa data, dando cumprimento ao disposto no art. 4º, n.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária. (...).»*

2. POSIÇÃO DAS PARTES

2.1. Pedido da Requerente

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

1. Salienta, a título prévio, que o pedido de revisão oficiosa deverá ser considerado como o

4.

meio procedimental adequado e tempestivo. Enquanto consumidor final, pretendeu a revisão das liquidações de CSR cujos encargos foram por si suportados durante o período de dezembro de 2019 a dezembro de 2022 e, conseqüentemente, o reembolso dos montantes indevidamente liquidados.

2. Alega que o erro de que enfermam as liquidações de CSR cuja legalidade se discute, é equiparado a um “erro imputável aos serviços” por flagrante violação do direito da União Europeia, dado que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, viola o disposto no n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118, de 6 de dezembro de 2008.
3. Com respeito à tempestividade, entende que não decorreu mais de quatro anos desde a data das respetivas liquidações e a presente data, uma vez que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado e recebido pela AT a 28 de dezembro de 2023. Desta forma, a AT dispunha de um prazo de quatro meses para a sua apreciação e emissão de uma decisão (28 de abril de 2024). Não o tendo feito até esse momento, a 29 de abril de 2024, presume-se o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, contando-se a partir de então, um prazo de 90 dias para apresentação do pedido de pronúncia arbitral junto do CAAD.
4. Sobre a competência do presente tribunal para a apreciação do pedido, salienta a existência de jurisprudência que considera que a CSR é um imposto e não uma contribuição financeira eliminando, assim, a exclusão da competência do presente Tribunal arbitral por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112- A/2022, de 22 de março.
5. Relativamente à legitimidade ativa no âmbito do procedimento tributário, entende que o quadro legal identificado [artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, artigo 18.º, n.º 3 e 4, a), e artigo 65.º, todos da LGT], concede ao repercutido o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias. Nesta senda, têm legitimidade para intervir no processo tributário a pessoa singular ou coletiva que está vinculada ao cumprimento da prestação tributária e ainda quem suporte o encargo económico do imposto através do mecanismo da repercussão legal.

6. Refere que o mecanismo de liquidação da CSR representa uma espécie de substituição tributária, na medida em que a CSR é devida pelos sujeitos passivos de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos, que se substituem à Infraestruturas de Portugal, IP, S.A. (IP), a quem é destinada a CSR liquidada e cobrada pela AT, como contrapartida pela utilização dos serviços prestados pela IP aos utentes das vias rodoviárias.
7. A CSR pretende onerar os utilizadores da rede rodoviária na medida do seu consumo de combustível (e não os vendedores de produtos petrolíferos), concluindo-se, desta forma, que também a CSR é objeto de repercussão legal. Desta forma, é o consumidor final, *i.e.*, o consumidor do combustível, quem o suporta efetivamente. Por conseguinte, não devem restar dúvidas de que foi a Requerente quem efetivamente suportou o valor da CSR, enquanto consumidora final, por efeito da repercussão operada.
8. Sobre os factos subjacentes ao PPA, refere ainda que é uma sociedade de direito português que integra o grupo B..., SGPS, S.A ("Grupo B..."), desenvolvendo a sua atividade principal no âmbito das instalações elétricas, telecomunicações, sistemas de segurança e iluminação pública, entre outras.
9. No âmbito da sua atividade, e com referência ao período compreendido entre dezembro de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu 154.177,73 litros de combustível, relativamente aos quais suportou um encargo económico por via da repercussão de CSR pela entidade que comercializa estes produtos petrolíferos, correspondente a Euro 16.798,26 (dezasseis mil, setecentos e noventa e oito euros e vinte e seis cêntimos).
10. Recorda o contexto e evolução histórica que fundamentaria a CSR, culminando com o entendimento do TJUE sobre a violação do Direito da União Europeia. Não prossequindo a CSR "motivos específicos", na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, deverão os atos de liquidação de CSR aqui em causa, ser considerados ilegais, por desconformidade da respetiva Lei com o Direito da União Europeia.
11. Em consequência, alega que a plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse

sido cometida a ilegalidade (reposição da situação *ex ante*), implica o reembolso da prestação tributária indevidamente realizada. Pelo que, em virtude da anulação das liquidações de CSR, deve a AT reembolsar a Requerente do valor total de CSR indevidamente pago, no montante global de Euro 16.798,26 (dezasseis mil, setecentos e noventa e oito euros e vinte e seis cêntimos).

2.2. Resposta da Requerida

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua Resposta, defendendo-se por exceção e por impugnação.

12. A título prévio, vem distinguir o Documento de Introdução ao Consumo (DIC) e a fatura, explicitando que, da DIC resulta um ato tributário *stricto sensu*, a liquidação de CSR da competência da AT é impugnável nos termos do artigo 51.º, “Atos impugnáveis” do CPTA; já, da fatura não resulta qualquer ato imputável à AT, quer tributário, quer administrativo em matéria tributária. Está em causa um documento que deve ser emitido pelo fornecedor ou prestador de serviços, sempre esteja em causa a aquisição de um bem, como o são os produtos petrolíferos como o gasóleo e a gasolina, ou serviço, respetivamente, sujeito a IVA. Esta delimitação reveste fulcral importância, uma vez que a confusão entre eles tem vindo a conduzir à errada utilização das garantias dos contribuintes e dos seus mais variados meios de defesa.
13. Alega que na situação em análise, a Requerente não é o sujeito passivo das liquidações objeto do pedido e, não estando identificadas as declarações de introdução no consumo dos combustíveis nem as liquidações de ISP e CSR subjacentes ao pedido, não é possível verificar, com rigor, a qualidade em que atuou a fornecedora da Requerente, relativamente aos combustíveis fornecidos, ao longo de todo o período em causa, compreendido entre dezembro de 2019 e dezembro de 2022.
14. Feito o devido enquadramento factual e legal, conclui que a Requerente não logrou identificar os atos de liquidação em causa nem os efetivos sujeitos passivos responsáveis pela introdução no consumo dos combustíveis rodoviários que adquiriu à sua fornecedora. Alerta ainda para o risco que acarreta uma eventual condenação da AT à restituição dos montantes que a Requerente alega, sem provar, ter suportado a título de

CSR e que se consubstancia na inaceitável hipótese de a Requerida vir a ser, sucessivamente, condenada no reembolso dos mesmos montantes aos sujeitos passivos do ISP/CSR e, ainda, aos intermediários e consumidores finais.

15. POR EXCEÇÃO:

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

16. Começa por salientar que se trata de uma contribuição e não de um imposto, pelo que as matérias sobre a CSR, encontram-se excluídas da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal (*cf.* artigos 2.º e 3.º do RJAT e artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). Se o legislador pretendesse atribuir, também, essa qualidade à CSR, tê-la-ia, expressamente, enquadrado naquela definição, o que não fez.

17. Neste sentido, salienta várias decisões proferidas por tribunais a funcionar no CAAD, em particular, a respeitante ao Processo n.º 31/2023-T, em que foi Árbitro Presidente o Senhor Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (referindo ainda, designadamente, os Processos n.º 508/2023-T, 520/2023-T, 675/2023-T, 149/2024-T e 164/2024-T), bem como o voto de vencido no âmbito do Processo n.º 294/2023-T. Refere ainda que esta interpretação do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 é compaginável com a Constituição, como já decidiu o Tribunal Constitucional (TC) no Acórdão n.º 545/2019, de 16-10-2019, proferido no processo n.º 1067/2018, recentemente confirmada pelas Decisões Sumárias n.º 70/2024, de 08.02.2024, n.º 74/2024, de 12.02.2024, e n.º 99/2024, de 21.02.2024, proferidas, respetivamente, nos Autos de Recurso n.º 1347/23 (Proc.º CAAD n.º 520/2023-T), n.º 137/2024 (Proc.º CAAD n.º 375/2023-T) e n.º 128/23 (Proc.º CAAD n.º 408/023-T), do Tribunal Constitucional.

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

19. Sem conceder, argumenta ainda que a Requerente vem questionar todo o regime jurídico

desta contribuição, pretendendo, em rigor, a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa, visando, com a presente ação, suspender a eficácia de atos legislativos. Sucede que, conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, não sendo da competência do tribunal arbitral nem a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação, nem a execução de sentenças/decisões.

20. Salientando várias decisões proferidas por tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, entende igualmente que, ainda que se considerasse a competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR, nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, e que, para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto. Este é o entendimento que tem sido uniformemente defendido pela jurisprudência que se pronunciou sobre o tema, concretamente pelos Tribunais Arbitrais nas decisões proferidas (designadamente) no âmbito dos Processos n.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 375/2023-T, 408/2023-T, 438/2023-T, 466/2023-T, 467/2023-T e 490/2023-T, 633/2023-T, 673/2023-T, 688/2023-T, 793/2023-T, 844/2023-T, 847/2023-T, 848/2023-T, 861/2023-T, 863/2023-T, 882/2023-T e 887/2023-T.

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

b) Da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente

22. Igualmente sem conceder, a Requerida alega não existir ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, entendendo que, no âmbito dos Impostos Especiais Sobre o Consumo (IEC) vigora um regime particular de acordo com o qual, apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território

nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR, possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago.

23. Argumenta que estas disposições legais do Código dos IEC encontram fundamento no regime característico dos impostos especiais sobre o consumo, dado que se trata de impostos monofásicos, que incidem apenas na fase de declaração para consumo, o que, regra geral, ocorre uma única vez. Sendo diferente do caso dos impostos plurifásicos, como é o caso do IVA, que incidem em todas as fases do circuito económico, através do crédito do imposto a jusante e do débito a montante.
24. Inexiste qualquer dúvida que, no que concerne aos impostos especiais sobre o consumo, o regime previsto no Código dos IEC (artigos 15.º a 20.º) é o aplicável quando se suscite a questão da revisão do ato tributário e consequente reembolso com os fundamentos previstos nas mesmas normas, incluindo o do erro na liquidação. De acordo com o estatuído nos artigos 15.º e 16.º do respetivo Código, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e consequente pedido de reembolso do imposto.
25. A repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, entendendo que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, ao contrário de contrário da repercussão legal prevista em sede de IVA e de Imposto do Selo. Assim, contrariamente ao que a Requerente alega, não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, subsequente e autónomo do(s) ato(s) de liquidação de ISP/CSR, sendo que, ao contrário do que defende a Requerente, as faturas (ou o extrato das faturas) não consubstanciam prova cabal de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, e que o valor pago a título de CSR pelo sujeito passivo de ISP/CSR, pode, ou não, ter sido repercutido no preço pago pela Requerente como adquirentes do combustível.
26. A venda do combustível não dá obrigatoriamente origem a uma repercussão, estando esta dependente da política de definição dos preços de venda da empresa vendedora/fornecedora, que pode repercutir uma parte da CSR, o seu total ou não repercutir de todo, o ISP ou, para o que aqui nos interessa, a CSR, atenta, nomeadamente

a existência dos vários intervenientes na cadeia de distribuição/comercialização de combustíveis até chegar ao consumidor final.

27. Inexiste prova inequívoca de quem terá suportado originária e efetivamente o encargo da liquidação da CSR, sendo que só a partir daí seria possível atestar da sua repercussão a jusante e, além disso, fazer a reconstrução integral do circuito de (re)venda para efeitos de apuramento de quem suportou, a final, o encargo total ou parcial, da CSR liquidada.
28. Entende ainda que, caso a C... tenha atuado como sujeito passivo de ISP/CSR, ou seja, como a entidade que introduziu, no consumo, o combustível adquirido pela Requerente, o que poderá ter acontecido, uma vez que é titular de estatuto fiscal no âmbito do ISP/CSR, seria ainda necessário a identificação das DIC e as liquidações a montante, bem como os períodos em causa, o que poderia permitir a respetiva conexão aos atos tributários que constituem objeto desta ação arbitral. Acresce referir que, em momento algum, se encontra especificado na declaração da C..., qual o valor da CSR em causa.
29. Pelo que se alega, inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arroga, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º, al. e) e 578.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida da instância. Ou, caso, assim se não entenda, carece a Requerente de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 576.º n.º 1 e n.º 3 e 579.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido.

c) Ineptidão da petição inicial – Da falta de objeto

30. Alega ainda a Requerida que se encontra verificada a ineptidão da petição inicial por esta conter deficiências que comprometem irremediavelmente a sua finalidade, determinando a nulidade de todo o processo e a absolvição da instância, conforme artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º alínea b) e 278.º, n.º 1, alínea b), do CPC, aplicáveis *ex vi* da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.

31. Entende que o presente PPA não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, por violação do artigo 10.º, n.º 2, alínea b) do RJAT, requisito essencial à aceitação do pedido. A Requerente limitou-se a identificar e apresentar faturas de aquisição de combustíveis à sua fornecedora C..., S.A., sem, no entanto, identificar quaisquer atos de liquidação de ISP/CSR praticados pela administração tributária e aduaneira, ou as Declarações de Introdução no Consumo (DIC) submetidas pelos sujeitos passivos de imposto. Os documentos juntos não permitem fazer prova de que tenha ocorrido efetiva repercussão, não se podendo presumir nem admitir que tal conclusão resulta, per si, das faturas de aquisição de combustíveis nem do extrato com referência às mesmas.
32. Desta forma, alega a AT que não lhe é possível estabelecer qualquer correlação/correspondência entre os atos de liquidação alegadamente praticados pelas suas fornecedoras e as faturas apresentadas pela Requerente. Não sendo possível à AT identificar os atos de liquidação em crise, o dirigente máximo da AT não pôde exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT, antes da constituição do tribunal arbitral, questão que, aliás, a AT suscitou liminarmente em requerimento remetido ao Sr. Presidente do CAAD no dia 16.07.2024.
33. Explica ainda que é impossível à AT identificar o ato de liquidação subjacente à declaração dos produtos para o consumo, que vão sendo transacionados ao longo da cadeia de comercialização. Donde, apenas, o sujeito passivo que declarou os produtos para consumo a quem foi liquidado o imposto e que efetuou o correspondente pagamento, reúne condições para identificar os atos de liquidação (e para solicitar em caso de erro, a revisão desses atos de liquidação com vista ao reembolso dos montantes cobrados). Argumenta que a Requerente não é sujeito passivo de ISP, nem efetuou qualquer introdução no consumo de produtos petrolíferos.
34. Em suma, a identificação das liquidações não é feita pela Requerente, nem é possível à AT suprir tal omissão através de atuações processuais. Não é possível à AT estabelecer qualquer correspondência/correlação entre os atos de liquidação praticados pelos sujeitos passivos de ISP/CSR e o alegado pela Requerente no pedido arbitral e os documentos

juntos com este aos autos, de onde não constam quaisquer dados que permitam a associação às correspondentes liquidações.

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

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

36. Alega ainda que a Requerente formulou um pedido de pronúncia sobre a legalidade de liquidações, sendo certo que não identifica qualquer ato através da mera impugnação das alegadas repercussões, bem como o nexo entre as repercussões e as liquidações da CSR.

37. Entende a Requerida que não se pode inferir, da alegada ilegalidade das liquidações, a ilegalidade das alegadas repercussões. Indica, para o efeito, o decidido no Processo n.º 364/2023-T, em que foi Árbitro Presidente o Senhor Doutor Professor Fernando Araújo, no qual o Tribunal considerou existir uma margem de ininteligibilidade na indicação no pedido, não sendo possível discernir se o objeto do pedido seriam as

liquidações, ou, se seriam, por outro lado, as *repercussões*. Ainda na mesma decisão, o tribunal detetou uma contradição entre o pedido – anulação das liquidações e do indeferimento tácito da revisão dessas liquidações – e a causa de pedir - a repercussão de um tributo inválido por desconformidade desse tributo com o Direito da UE.

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

e) Da caducidade do direito de ação

39. Sem conceder, alega ainda a caducidade do direito de ação, e conseqüente exceção dilatória nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 89.º, n.º1, 2 e 4, al. k) do CPTA, considerando que a falta de identificação dos atos de liquidação em discussão impede a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa da liquidação e de reembolso por alegado pagamento de valores a título de alegada repercussão económica da CSR, e, conseqüentemente, da tempestividade do pedido arbitral formulado pela Requerente.

40. Tomando por referência o alegado pela Requerente, aquisições realizadas no período entre dezembro de 2019 e dezembro de 2022, em 28.12.2023, há muito que se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa de 120 (cento e vinte) dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/ CSR, previsto no artigo 78.º, n.º 1, primeira parte da LGT. Razão pela qual a Requerente fundamenta o pedido de revisão oficiosa em erro imputável ao serviço, de modo a fazer valer-se do prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º n.º 1, segunda parte da LGT.

41. No entanto, a Requerida encontra-se vinculada ao princípio da legalidade e, tendo

efetuado as alegadas liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços.

42.A acrescer ao facto de a Requerente não ser sujeito passivo de ISP/CSR e ao facto de não lograr provar o pagamento dos respetivos valores, em 28.12.2023, já teria terminado o prazo de 3 (três) anos previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC para requerer o reembolso do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR, pelo menos no que se refere a todas as aquisições efetuadas pela Requerente em datas anteriores a 28.12.2020, *cf.* as faturas identificadas nos autos.

43.POR IMPUGNAÇÃO

44.Defendendo-se igualmente por impugnação, alega a Requerida que, não se pode dar como provado, designadamente, que a Requerente pagou e suportou integralmente o encargo do pagamento da CSR por repercussão. Alega que devem funcionar plenamente as regras do ónus da prova, não sendo admissível que, atenta a regra geral prevista no artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil, se diga que incumbe à AT fazer a prova da não repercussão.

45.Impugna, igualmente, o teor das faturas de aquisição juntas com o pedido arbitral, as quais, por si só, não fazem prova do pagamento dos montantes alegados pela Requerente.

46.Sendo ainda de notar que nas faturas apresentadas, apenas constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas, qualquer referência a montantes pagos a título de ISP ou CSR, sendo absolutamente omissas nesse aspeto. Impugna igualmente o teor do “extrato de faturas” anexo ao pedido arbitral.

47.Impugna ainda a eficácia probatória da declaração da C..., S.A., anexa ao pedido arbitral como Documento n.º 2 (assim como da declaração da C... S.A. que veio a ser junta aos autos em 16/07/2924), a qual se limita a afirmar que a CSR “*por si entregue na qualidade de sujeito passivo, junto dos cofres do Estado*” (sem, contudo, identificar as liquidações em causa!) “*foi por si integralmente repercutido na esfera da*” Requerente.

48.Refere ainda que algumas das faturas apresentadas pela Requerente, contêm uma parcela com a designação “desconto”, sem descritivo da respetiva natureza e conteúdo, o que

contribui para a falta de rigor e, por si só, suscita dúvidas quanto à própria presunção da repercussão da CSR, pelo menos no que se refere ao seu *quantum* repercutido (se todo ou em parte).

49. Não provando a Requerente que suportou qualquer imposto e que ela própria não incluiu os impostos e tributos por si suportados, no preço de venda dos serviços prestados aos seus clientes.
50. A admitir-se a condenação da AT na restituição dos montantes que a Requerente alegadamente suportou, a título de CSR, sem a exata identificação do ato tributário em causa, poderia conduzir ao absurdo de a AT vir a ser, sucessivamente, condenada a pagar os mesmos montantes de CSR, mais do que uma vez.
51. Não tendo existido certificação da medição da temperatura na descarga do combustível adquirido (temperatura ambiente), que em atos de medição de reservatórios certificados (varejos) dos sujeitos passivos de imposto, designamos por temperatura observada (TO), não é possível realizar a correspondência para o número de litros a 15° C.
52. Agindo a Requerida em conformidade com a legislação nacional e europeia em vigor, afasta, no caso em apreço, qualquer tipo de erro imputável aos serviços.
53. Conclui ainda com o seguinte entendimento: de acordo com a jurisprudência do TJUE, que, ainda que se verificassem os pressupostos legais e processuais, e se considerasse efetuada a prova da repercussão económica da CSR, o Estado-Membro, pode recusar/opor-se a
54. um pedido de reembolso, apresentado pelo comprador repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo, tal como ocorre no direito nacional.
55. Face a todo o exposto, conclui que o Tribunal Arbitral deverá decidir no sentido da improcedência do pedido de anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como da anulação parcial da(s) liquidação(ões) de ISP/CSR, não havendo, conseqüentemente, lugar ao reembolso da CSR alegadamente repercutida, nem ao

pagamento de juros indemnizatórios.

2.3. A posição da Requerente sobre as Exceções

A Requerente veio pronunciar-se quanto à matéria de exceção suscitada pela Requerida, reiterando o já exposto no pedido arbitral:

56. A respeito da competência do Tribunal, entende que a CSR já foi qualificada como um imposto (de receita consignada), sendo abundante a Jurisprudência do CAAD que conclui, precisamente, o inverso do alegado pela Requerida AT.
57. A Requerente não solicitou a este Tribunal que declarasse a ilegalidade do regime jurídico da CSR no seu todo ou, muito menos, que suspendesse a eficácia da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, tendo fundado o seu pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de CSR na desconformidade da própria CSR com o Direito da União Europeia.
58. Salaria que se encontra adequadamente fundamentada a existência de repercussão legal e da sua legitimidade no pedido de pronúncia arbitral, designadamente nos artigos 42.º a 73.º para os quais remete expressamente, devendo-se considerar como parte legítima para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral e solicitação do reembolso do montante indevidamente suportado.
59. Relativamente às faturas, refere que a Requerida poderia ter solicitado a produção de prova adicional por parte da Requerente, não o tendo feito por saber que nunca poderá ser exigível à Requerente a apresentação de outro meio probatório que só o sujeito passivo e a própria Requerida têm em seu poder.
60. Com respeito à alegada ineptidão da petição inicial, conclui que a exceção não pode igualmente proceder, porquanto não se verifica nenhuma das situações elencadas no artigo 186.º do CPC. Salaria que juntou aos autos a totalidade dos documentos que, enquanto entidade que suportou o encargo do imposto, tinha em seu poder, os quais, refira-se, deverão ser considerados idóneos a atestar que o referido tributo foi por ela suportado. Ademais, não assumindo a Requerente a qualidade de sujeito passivo da CSR, aquela não tem na sua posse quaisquer outros documentos, designadamente as respetivas

declarações de introdução no consumo ("DIC's"), não podendo, por isso, a sua apresentação ser-lhe exigida.

61. A respeito da caducidade do direito de ação, a Requerente reitera o seu entendimento de que deverá considerar-se como tempestiva, quer o pedido arbitral, quer o pedido de revisão oficiosa apresentado previamente. Resulta da jurisprudência que, o conceito de “erro imputável aos serviços” abrange a aplicação de normas de direito interno desconformes ao direito da UE, consubstanciando um erro de direito, sendo aqui aplicável o prazo de quatro anos para apresentação de pedido de revisão oficiosa.

3. SANEAMENTO

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

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

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. Factos provados

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

1. A Requerente é uma sociedade comercial, não sendo um operador económico detentor do estatuto IEC de destinatário registado, concedido ao abrigo e nos termos do regime previsto no Código dos IEC - *facto não controvertido*;

2. Entre dezembro de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente incorreu em custos com a aquisição de combustível (154.177,73 litros de combustível), sem que tal fosse controvertido - *cfr. cópia das faturas anexas ao pedido de revisão oficiosa constante do PA*);
3. A 28.12.2023 foi apresentado pela aqui Requerente nos serviços da Alfândega de Braga, um pedido de revisão oficiosa da liquidação da CSR relativamente às liquidações referentes ao período compreendido entre dezembro de 2019 e dezembro de 2022, na parte em que foi repercutido na Requerente, no valor global de € 16.798,26 (dezasseis mil, setecentos e noventa e oito euros e vinte e seis cêntimos), - *cf. cópia do pedido de revisão oficiosa constante do PA*;

**Autoridade Tributária e Aduaneira ·
Alfândega de Braga
Contribuição de Serviço Rodoviário
Períodos de tributação: 2019 a 2022**



Exmo. Senhor Diretor da Alfândega de Braga,

4. Alegando a Requerente ter-lhe sido integralmente repercutido a CSR, o que estaria comprovado através das faturas emitidas pelas empresas fornecedoras de combustíveis, bem como nas declarações da empresa fornecedora de combustíveis identificada, *cf. DOC. 1 Declaração_CSR_A... e Documento 2_Declaração C... juntas aos autos*;
5. A AT não emitiu decisão quanto ao pedido de revisão oficiosa no prazo legalmente cominado para o efeito - *facto não controvertido*;
6. O pedido de pronúncia arbitral foi efetuado no dia 26.06.2024 e aceite em 28.06.2024.

4.2. Factos não provados

O Tribunal Arbitral considera como não provados os seguintes factos:

1. Com a aquisição do referido combustível, a Requerente tenha suportado a título de CSR, a quantia global de € 16.798,26 (dezasseis mil, setecentos e noventa e oito euros e vinte e seis cêntimos).
2. A AT não tem forma de apurar as liquidações relativas ao combustível adquirido pela Requerente e constante das faturas juntas com o pedido de pronúncia arbitral.

4.3. Motivação da decisão da matéria de facto

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

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

Resulta da análise aos documentos a existência das faturas de aquisição de combustíveis, com respeito ao período temporal em referência (dezembro de 2019 a dezembro de 2022).

A Requerente junta ainda duas declarações emitidas pelo fornecedor de combustíveis aqui identificado (C..., S.A.), sem que tal possa atestar o seu conteúdo. Sendo esses documentos passíveis de livre apreciação pelo tribunal, entende-se que os mesmos não têm suficiente valor probatório material quanto ao efetivo pagamento da CSR e efetiva repercussão do imposto relativamente a cada uma das aquisições realizadas. Refere-se neste sentido o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça (STJ)¹ (Acórdão de 23.11.2005, prolatado no Processo 05B3318), segundo o qual, *«(...) apesar de demonstrada a autoria de um documento, daí não resulta necessariamente que os factos compreendidos nas declarações dele constantes se hajam de considerar provados, que o mesmo é dizer que daí não advém que os documentos provem plenamente os factos neles referidos. É que "a força ou eficácia probatória plena atribuída pelo n.º 1 do art. 376º do C.Civil às declarações documentadas limita-se à materialidade, isto é, à existência dessas declarações, não abrangendo a exactidão das mesmas" (6) . Na verdade, mesmo que um documento particular goze de força probatória*

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

plena, tal valor reporta-se tão só às declarações documentadas, ficando por demonstrar que tais declarações correspondiam à realidade dos respectivos factos materiais. (7) E, sobretudo, não se exclui a possibilidade de o seu autor demonstrar a inveracidade daqueles factos por qualquer meio de prova, uma vez que "embora um documento prove as declarações das partes, deve poder provar-se que elas não correspondem à verdade".» [nosso sublinhado].

5. MATÉRIA DE DIREITO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em quarto lugar, o princípio da equivalência – a que se recorre para conferir unidade de sentido às contribuições financeiras, equiparando-se o pagamento feito à repartição,

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

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

E, em termos de índices da natureza da CSR,

- doutrinal:

“- na recolha de Casalta Nabais Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 42-43, refere-se, a propósito da CSR (e de outras figuras aí referidas), “estarmos perante tributos que, atenta a sua estrutura unilateral, se configuram como efectivos impostos, muito embora dada a titularidade activa das correspondentes relações tributárias (e o destino da sua receita), tenham clara natureza parafiscal.”. Como o A. escreve em Direito Fiscal, 11.ª ed, Almedina, Coimbra, 2021, pp. 53-54, “o critério

para a distinção entre os tipos de tributos [reporta-se] exclusivamente à estrutura da relação tributária, ao tipo de relação que se estabelece entre os respetivos sujeito ativo e passivo, e não à titularidade activa dessa relação (...) É, pois, a estrutura bilateral da relação jurídica, em que assentam tanto as taxas como as contribuições financeiras, que revela a natureza comutativa destes tributos, os quais, porque concretizam uma efectiva troca de utilidades económicas, têm por base [...] uma legitimidade económica. O que vale também relativamente à titularidade da receita dos tributos. De facto, esta titularidade, até porque está para além da relação tributária integrando [-se ...] numa relação financeira a constituir-se a jusante da relação tributária, nada pode dizer sobre o tipo de tributo.” (destaques aditados).» (...)» [nosso sublinhado]

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

Não é este, claramente, o caso da CSR.

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

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

Assim, os beneficiários e os responsáveis pelo financiamento da tarefa da Infraestruturas de Portugal não são os sujeitos passivos da CSR, mas antes a população em geral, aqui se

incluindo tanto os utilizadores da rede rodoviária nacional concessionada à Infraestruturas de Portugal como os utilizadores de vias rodoviárias não incluídas da rede concessionada.

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

A qualificação da CSR como um verdadeiro imposto, ainda que de receita consignada, resulta ainda da análise da sua génese. Com efeito, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto criou a CSR por desdobramento do ISP, em relação ao qual é indiscutível a sua qualificação como imposto.

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

Neste mesmo sentido, remete-se ainda para a decisão prolatada no Processo n.º 534/2023-T, quando recorda que «(...) no processo arbitral que motivou o pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça (Processo n.º 564/2020-T, de 30-03-2022), o Tribunal qualificou a CSR como um imposto, formulando as questões prejudiciais com base nesse pressuposto.

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

Entendendo-se que a CSR configura um imposto, fica assim prejudicada a questão suscitada quanto à competência do presente Tribunal, ou seja, a indagação de saber se as questões

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

relativas às contribuições se incluem no âmbito da jurisdição dos Tribunais arbitrais do CAAD – e, ou, no da vinculação da AT à sua jurisdição.

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

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

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

A Requerida alega igualmente que a Requerente suscita a legalidade do regime da CSR, pretendendo, em rigor, a não aplicação de um diploma legislativo aprovado por Lei da Assembleia da República, decorrente do exercício da função legislativa. Desta forma, considera que a presente ação visa suspender a eficácia de atos legislativos, sendo que, conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação. Não sendo assim da competência do tribunal arbitral nem a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação, nem a execução de sentenças/decisões.

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

Manifestando a Requerente a sua integral discordância, clarifica que não solicitou a este Tribunal que declarasse a ilegalidade do regime jurídico da CSR no seu todo ou, muito menos, que suspendesse a eficácia da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto. O que é pedido ao tribunal arbitral é a apreciação da legalidade dos atos de liquidação de CSR com base na desconformidade da própria CSR com o Direito da União Europeia, cujo encargo tributário suportou por repercussão.

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

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

Recorrendo ainda à clarificação presente na decisão prolatada no Processo n.º 106/2024-T, com a qual se concorda e sublinha: «A repercussão da CSR nos consumidores de combustíveis não é apenas uma repercussão económica ou de facto, mas uma verdadeira repercussão legal. Com efeito, tal repercussão é pretendida pela lei, “ao estabelecer que o financiamento da rede rodoviária nacional «é assegurado pelos respectivos utilizadores» e que «a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis» (artigos 2.º e 3.º do CIEC na redacção anterior à Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro).” [em rodapé, Neste sentido, entre outros, acórdão arbitral proferido no processo 1015/2023-T, in www.caad.org.pt.] [nosso sublinhado]

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

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

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

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

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

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

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

5.3. Legitimidade processual e substantiva da Requerente

Considera a Requerida que apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR, possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago. A repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, entendendo que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal. Tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo (como o ISP/ISPPE, IABA ou IT) o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos.

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

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

Entende este Tribunal que a legitimidade processual ativa da Requerente, aqui Repercutida, compreende a análise conjugada do disposto nos artigos 18.º, n.º 4, alínea *a*), 2.ª parte da Lei Geral Tributária (LGT) «*Não é sujeito passivo quem: a) suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias;*» em articulação com o artigo 54.º, n.º 2 da LGT segundo o qual, «*As garantias dos contribuintes previstas no presente capítulo aplicam-se também à autoliquidação, retenção na fonte ou repercussão legal a terceiros da dívida tributária, na parte não incompatível com a natureza destas figuras.*» Neste mesmo sentido, o artigo 9.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), vem consagrar uma abrangência alargada no que concerne à determinação de legitimidade no

procedimento tributário, definindo que, *«Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido»*. Neste sentido, refere-se ainda o disposto no artigo 65.º da LGT que, sob a epígrafe “*Contribuintes e outros interessados*”, vem estabelecer que *«Têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.»*

A este respeito, conclui bem o Tribunal no processo n.º 452/2023-T: *«(...) atenta a jurisprudência da UE, o “Tribunal de Justiça referiu expressamente a possibilidade de o comprador final poder exigir, directamente às autoridades nacionais, a restituição do montante do imposto indevido cujo encargo suportou “ – Cf. Acórdão Comateb e O (-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20) de 14 de Janeiro de 1997.”*

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

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

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

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

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

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

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

Há que fazer notar, a este propósito, que o artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007, que cria a Contribuição de Serviço Rodoviário, apenas remete para o CIEC o procedimento de liquidação

e cobrança do imposto, remissão que igualmente é efetuada para a LGT e o CPPT, significando que, nesse âmbito, haverá de ter-se em consideração as disposições conjugadas do CIEC e da demais legislação tributária aplicável. (...) a questão da legitimidade ativa terá de ser analisada à luz das regras processuais aplicáveis, e não do regime específico do reembolso do imposto que consta das citadas disposições do CIEC. [nosso sublinhado]

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

5.4. Ineptidão da petição inicial – Da falta de objeto, ininteligibilidade e contradição entre este a sua causa de pedir

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

Alega ainda a Requerida que foi remetido ao Senhor Presidente do CAAD, um requerimento no qual a AT suscita a não identificação dos atos tributários.

A presente exceção dilatória é invocada pela Requerida por uma dupla razão. Desde logo, por não ser possível discernir se o objeto do pedido seriam as liquidações, ou, se seriam, as *repercussões*, suscitando ainda um sentido de contradição entre o pedido – anulação das liquidações e do indeferimento tácito da revisão dessas liquidações – e a causa de pedir - a repercussão de um tributo inválido por desconformidade desse tributo com o Direito da UE.

Para efeitos de análise pelo presente Tribunal, considera-se o entendimento exposto na decisão prolatada no Processo n.º 534/2023-T, segundo o qual, «*O artigo 98.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, indica como uma das nulidades insanáveis em processo judicial tributário, a ineptidão da petição inicial. Não indicando o CPPT as situações em que se deve entender que ocorre ineptidão da petição inicial, há que fazer apelo ao CPC, que é de aplicação subsidiária, nos termos do artigo 2.º, alínea e), daquele Código, e também o é no âmbito do processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.*

No artigo 186.º, n.º 2, do Código do Processo Civil (CPC), «*Diz-se inepta a petição: a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir; b) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir; c) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.*»

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

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

Ora, no caso em apreço, resulta claro ao Tribunal que se pretende a declaração da ilegalidade das liquidações respeitantes à CSR alegadamente praticadas pela Requerida com base nas DIC submetidas pelos fornecedores de combustíveis, com conseqüente (declaração de) ilegalidade da liquidação da CSR consubstanciada nas faturas de aquisição de gasóleo e gasolina pela

Requerente. Sendo estas referentes aos meses entre dezembro do ano 2019 e de dezembro do ano 2022, perfazendo o valor global € 16.798,26 (dezasseis mil, setecentos e noventa e oito euros e vinte e seis cêntimos), a título de CSR, e, bem assim, da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado contra aqueles atos tributários.

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

Reside aqui em causa a legalidade da cobrança de CSR, a qual, por imposição do referido regime legal, se encontra ínsita nas faturas de aquisição de combustível. Considerar que a respetiva apreciação de legalidade se encontra dependente da identificação das respetivas liquidações não respeitaria o princípio constitucional da proporcionalidade e o direito à tutela judicial efetiva garantido pelos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, pois inviabilizaria a possibilidade prática de a Requerente impugnar contenciosamente atos que lhe aplica tributação e lesa a sua esfera jurídica.

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

Resta referir que, não sendo as Requerentes os sujeitos passivos do imposto, nem os diretos responsáveis pela sua liquidação, mas apenas as entidades que suportam o encargo por efeito da repercussão, não lhes compete o ónus de identificação e de comprovação dos atos de

liquidação repercutidos, nem a prova da conexão entre os atos de liquidação e as faturas de compra que revelam a repercussão do imposto. [nosso sublinhado]

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

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

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

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

5.5. Caducidade do direito de ação

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

Sobre a aplicação do referido prazo de quatro (4) anos, cita este Tribunal o entendimento exposto na decisão prolatada no processo n.º 106/2024-T: «*No que diz respeito à possibilidade de, ultrapassado o prazo da reclamação administrativa, o sujeito passivo pedir a revisão oficiosa do ato tributário, parece-nos que tal questão se encontra há muito ultrapassada, já que, tendo a AT o dever legal de decidir os pedidos que lhe sejam formulados pelos interessados, não pode escusar-se a tomar a iniciativa de revisão oficiosa do ato tributário quando tal lhe seja pedido pelos interessados - neste sentido vejam-se, entre outros, acórdãos*

do STA de 04MAIO2016, processo n.º 0407/15 e de 29MAIO2013, processo n.º 0140/13, ambos in www.dgsi.pt.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nestes termos, tendo sido invocado um erro imputável aos serviços, verifica-se que o pedido de revisão oficiosa deu entrada em 28 de dezembro de 2023, tendo por objeto a impugnação

sobre os atos de liquidação da CSR ocorridos no período entre dezembro de 2019 e dezembro de 2022.

No caso concreto, em relação a todas as aquisições de combustível ocorridas após 28 de dezembro de 2019, inclusive, foi o mesmo apresentado tempestivamente (quatro anos após a liquidação a que se refere o artigo 78.º, n.º 1, da LGT, considerando a regra de contagem do prazo do artigo 279.º, alínea b), do Código Civil). Verifica-se a caducidade do direito de ação invocada pela Requerida quanto às aquisições de combustível tituladas pelas faturas juntas aos autos, com data anterior a 28 de dezembro de 2019.

Verifica-se assim a caducidade do direito de ação invocada pela Requerida quanto à aquisição de combustível titulada pela fatura n.º 1100745893, com data de emissão de 15.12.2019, referente ao período de faturação até 15.12.2019, no valor de 2.414,64. Não se verifica a caducidade do direito de ação relativamente às demais aquisições de combustíveis.

Não tendo havido decisão do pedido de revisão oficiosa até 26.06.2024, data em que a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral (aceite em 28.06.2024), dentro do prazo de 90 dias após o termo do prazo legalmente cominado para a decisão sobre o pedido de revisão oficiosa, o pedido arbitral é igualmente tempestivo, não se verificando a caducidade do direito de ação.

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

Cumpra analisar.

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

A análise da matéria em discussão já foi várias vezes objeto de análise e pronúncia por tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, incluindo em decisões proferidas pela Árbitra aqui signatária.

Considerado o respetivo enquadramento legal, refere-se que a CSR foi instituída pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, constituindo «a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis», sendo desta forma, «fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da [Infraestruturas de Portugal,

S.A.] – anteriormente, Estradas de Portugal, E.P.E. - , *no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento*»⁵.

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

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

Tendo sido chamado a pronunciar-se, concluiu o TJUE⁶ que, «(...) embora a afetação predeterminada do produto da CSR ao financiamento, pela concessionária da rede rodoviária nacional, das competências gerais que lhe são atribuídas possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, essa afetação não pode, enquanto tal, constituir um requisito suficiente». [nosso sublinhado]

Desta forma, «[para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção desta disposição, a CSR deveria destinar-se, por si só, a assegurar os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que foram atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional. Seria esse o caso, nomeadamente, se o produto deste imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente associados à utilização dessa rede que é onerada pelo referido imposto. Seria então

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

⁶ Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 29, [Vapo Atlantic \(europa.eu\)](https://european-courts.eu/en/judgments-and-orders/cases-and-proceedings/c-460-21).

estabelecida uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 30, e de 25 de julho de 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 38)»⁷. [nosso sublinhado]

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

Por último, «(...) o pedido de decisão prejudicial não contém nenhum elemento que permita considerar que a CSR, na medida em que incide sobre os utilizadores da rede rodoviária nacional, foi concebida, no que respeita à sua estrutura, de tal modo que dissuade os sujeitos passivos de utilizarem essa rede ou que os incentiva a adotar um tipo de comportamento cujos efeitos seriam menos nocivos para o ambiente e que seria suscetível de reduzir os acidentes»⁹.

Em suma, o TJUE concluiu que, «o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que não prossegue “motivos específicos”, na aceção desta disposição, um imposto [em concreto, a CSRJ cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa

⁷ Idem, ponto n.º 30.

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

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

pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários»¹⁰. [nosso sublinhado]

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

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

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

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

39. A obrigação de reembolsar os impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições da União conhece apenas uma exceção. Com efeito, sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a proteção dos direitos garantidos na matéria pela ordem jurídica da União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito da União quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efetivamente noutras pessoas (-). [nosso sublinhado].

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

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

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

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

Salienta o Tribunal na decisão prolatada no Processo n.º 113/2023-T que, «*Como sublinha ainda o TJUE, “a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos”* (parágrafo 44). [nosso sublinhado].

Na Resposta apresentada, a Requerida conclui que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, entendendo que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal.

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

Efetivamente, considerado o disposto no regime jurídico que aprova a CSR, compreende este Tribunal que, as empresas petrolíferas, em regra, repercutem o ISP e, ao tempo, a CSR nos operadores a jusante, incluindo, nos consumidores finais. Enquanto impostos aplicados ao consumo, estes caracterizam-se pelo facto de o seu encargo financeiro ser, em regra, repercutido nos restantes operadores da atividade comercial, *maxime*, no consumidor final.

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

Desta forma, constituindo a repercussão fiscal da CSR um facto positivo, o ónus da prova impende sobre quem o invoca, por forma a comprovar a qualidade de entidade repercutida e lesada pelo encargo tributário. Salienta-se aqui o entendimento proferido pelo Tribunal na decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T: *«A repercussão fiscal consiste na transferência do imposto que legalmente incide sobre um sujeito passivo, para um terceiro, alheio à relação jurídica tributária, com quem aquele tem relações económicas. Nas palavras de alguns autores, o repercutido será um mero "contribuinte de facto" (titular da capacidade contributiva), por contraposição ao "contribuinte de direito", aquele a quem é juridicamente exigível o pagamento do tributo. De acordo com a doutrina pode fazer-se a distinção entre a repercussão obrigatória ou legal, a qual encontra consagração, por exemplo, em sede de I.V.A., por contraposição à repercussão voluntária (...)*» – Proc. 0581/17.0BEALM, acórdão STA de 28-10-2020.

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

No que concerne à aqui Requerente, impõe-se o apuramento inequívoco do imposto suportado. O que à semelhança do entendimento que se transcreve, não acontece.

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

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

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

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

Sem prejuízo do que se refere, não pode este Tribunal deixar de salientar a dificuldade de prova positiva da repercussão, estando apenas na posse da Requerente as faturas comprovativas da aquisição de combustível, em que apenas se indica o preço no qual se presume estar incluída a CSR. Situação que decorre dos termos de aplicação do próprio regime jurídico que institui a CSR. Conforme expressa o Tribunal na decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T, «*Em face declaração de ilegalidade da CSR pelo TJUE e os subsequentes pedidos de revisão dos atos de liquidação e pedido de reembolso, a Requerida não emitiu orientações para o reembolso da CSR, contrariamente à prática em outros EM na sequência da declaração de ilegalidade de tributos.*»

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

de combustíveis, com referência ao período das faturas em causa, confirmando os respetivos pagamentos pela Requerente.

Trata-se de matéria que foi alegada pela Requerente, contestada pela Requerida, em que a primeira pretende provar o pagamento da CSR através das faturas que documentam as aquisições de combustíveis entre dezembro de 2019 e dezembro de 2022, mediante a presunção da sua repercussão fiscal no preço e junção das declarações emitidas pelo fornecedor de combustíveis aqui identificado (C..., S.A.), tendo incluído quadros resumo para efeitos de cálculo do respetivo montante da CSR por ano, com respeito ao pagamento das faturas constantes da relação que anexou. Sobre as referidas declarações, entendeu este Tribunal não dar como provada a respetiva matéria de facto, subscrevendo o entendimento do Supremo Tribunal de Justiça (STJ)¹¹ (Acórdão de 23.11.2005, prolatado no Processo 05B3318), segundo o qual, *«(...) apesar de demonstrada a autoria de um documento, daí não resulta necessariamente que os factos compreendidos nas declarações dele constantes se hajam de considerar provados, que o mesmo é dizer que daí não advém que os documentos provem plenamente os factos neles referidos. (...)»*.

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

Entende-se assim, conforme decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T, que *«A prova de um facto positivo – repercussão fiscal da CSR - impende sobre quem a invoca – a Requerente -, por forma a comprovar a qualidade de entidade repercutida e lesada no âmbito da relação jurídico-tributária da CSR. (...)*

Por fim, recorda-se a jurisprudência do TJUE e o teor do Acórdão de 7 de fevereiro de 2022, Proc. C-460/21, ponto 44: "Com efeito, ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que,

¹¹ [Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça \(dgsi.pt\)](#)

habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos – Vd, neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, Les Fils de Jules Bianco e Girard, 331/85, 376/85 e 378/85, EU:C:1988:97, n.º 17, e de 2 de outubro de 2003, Weber’s Wine World e o., C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 96. (decisão prolatada no Processo n.º 452/2023-T).

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

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

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

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

6. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente a exceção de caducidade do direito de ação quanto à aquisição de combustível titulada pela fatura com o número 1100745893, com data de emissão de

- 15.12.2019, e improcedente quanto às demais aquisições de combustível;
- b) Julgar improcedentes as restantes exceções invocadas pela Requerida;
 - c) Julgar improcedente o pedido arbitral, bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
 - d) Julgar prejudicado o conhecimento do pedido de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios;
 - e) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

7. VALOR DO PROCESSO

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 16.798,26 (dezasseis mil, setecentos e noventa e oito euros e vinte e seis cêntimos), que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

8. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em € 1.224,00 (mil, duzentos e vinte e quatro euros), cujo pagamento fica a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de fevereiro de 2025

A Árbitra do Tribunal Arbitral

Ana Rita Chacim