

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 861/2023-T**

**Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR). Competência dos tribunais arbitrais. Legitimidade processual.**

## **SUMÁRIO:**

1. A Contribuição de Serviço Rodoviário consubstancia um tributo que deve ser qualificado como imposto, pelo que sob essa qualificação os tribunais arbitrais têm competência para apreciar os correspondentes atos de liquidação.
2. A Requerente não suportou o encargo da Contribuição de Serviço Rodoviário por repercussão legal. Deste modo, a legitimidade da Requerente deve ser aferida pela qualidade de mera repercutida de facto, circunstância em que tem de demonstrar um interesse legalmente protegido, como se extrai do cotejo dos artigos 9.º do CPPT, 18.º da LGT e 9.º do CPTA.
3. Esse interesse há-de corresponder à circunstância de ter suportado, do ponto de vista económico, o imposto [CSR] ilegalmente liquidado ao sujeito passivo fornecedor dos combustíveis. O que implica duas condições: a primeira é que o fornecedor de combustíveis tenha repercutido, de facto, à Requerente, a CSR; e a segunda é que o fenómeno da repercussão “voluntária” tenha ficado por aí, sem que a Requerente tenha, de igual modo, repercutido aos seus clientes o “peso” económico da CSR.
4. Não tendo ficado provado o valor da CSR repercutido pelo fornecedor de combustíveis, nem que a Requerente tenha suportado o encargo económico do imposto em definitivo, falece àquela legitimidade para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto.
5. A solução preconizada enquadra-se numa interpretação conforme à Constituição (v. artigo 268.º, n.º 4), porquanto o direito à impugnação dos atos lesivos não pode deixar

1.

de reportar-se aos sujeitos cuja esfera jurídico-patrimonial sofreu a lesão (os lesados) e não a outros.

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Alexandra Coelho Martins, (Presidente), Raquel Franco e Rui Miguel Zeferino Ferreira (Relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD para formar Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 6 de fevereiro de 2024, decidem o seguinte:

### I. RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, doravante designada “Requerente”, NIPC..., com sede no ..., ...-... ..., ..., união de freguesias de ... e ..., São Pedro do Sul, na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa, apresentados em 27.04.2023, junto da Alfândega do Jardim do Tabaco, sobre as liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), não se conformando com os mesmos, veio, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, al. a), 3.º-A, n.º 2 e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, todos, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações de CSR praticadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) com base nas declarações de introdução no consumo submetidas pela sociedade B..., S.A. (designada como fornecedora de combustíveis) e, bem assim, dos consequentes atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes a gasóleo rodoviário àquela adquirido pela Requerente no decurso do período entre os anos de 2019 a 2022.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo apresentado pela Requerente em 23 de novembro de 2023, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente comunicado à Requerida que foi do mesmo notificada em 27 de novembro de 2023.

2.

Em 12 de dezembro de 2023, a Requerida veio informar o CAAD que, “(...) *analisado o pedido, não detetou a identificação de qualquer ato tributário, identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Administrativa*”, pelo que, concluiu, requerendo “(...) *que sejam identificados os atos de liquidação cuja legalidade a Requerente pretende ver sindicada, entendendo-se que o termo inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT só ocorre após notificação, à Autoridade Tributária e Aduaneira, da identificação, em concreto, dos atos de liquidação cuja ilegalidade é suscitada.*”.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 17 de janeiro de 2024, foram as Partes devidamente notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 6 de fevereiro de 2024.

**3. No pedido arbitral a Requerente invocou, em síntese:**

- a) Que a fornecedora de combustíveis repercutiu nas respetivas faturas a CSR correspondente a cada consumo, tendo a Requerente suportado integralmente esse imposto, no montante global de € 864.114,69 (oitocentos e sessenta e quatro euros cento e catorze euros e sessenta e nove cêntimos), mas que por aplicação do

3.

mecanismo de reembolso previsto na Portaria n.º 256-A/2016, de 8 de setembro, foi reembolsada no período em análise da quantia global de € 474,67 (quatrocentos e setenta e quatro euros e sessenta e sete cêntimos), correspondente à diferença entre o nível mínimo de tributação, previsto no artigo 7.º da Diretiva 2023/96/CE, de 27 de outubro, e o montante total dos impostos indiretos cobrados, o implicou que a Requerente tenha efetivamente suportado, a final, a quantia global de € 863.640,02 (oitocentos e sessenta e três mil seiscentos e quarenta euros e dois cêntimos), sobre o qual deduziu quatro pedido de revisão oficiosa (em 27 de abril de 2023);

- b) Que a CSR foi instituída pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, para remunerar as Infraestruturas de Portugal, S.A. pela utilização que é feita da rede rodoviária nacional, por via dos consumos de gasolina e gasóleo, onerando, assim, os respetivos utilizadores pelos custos inerentes à gestão da rede rodoviária nacional;
- c) Que é sobre o consumidor de combustíveis que recai o encargo do tributo;
- d) Que a CSR, aprovada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, está em desconformidade com o regime geral dos impostos especiais de consumo, vertido na Diretiva 2008/118/CE, decorrendo dele a violação do direito da União Europeia, conforme resulta da decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferida no âmbito do processo C-460/21, de 7 de fevereiro de 2022.
- e) Que tal desconformidade resulta do facto de a CSR não prosseguir “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, visto 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 (...)*”, bem como “*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*”, pelo que não se pode

---

considerar como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental;

- f) Que os atos tributários praticados ao abrigo das normas internas consagradas na Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, padecem de ilegalidade abstrata por violação de norma do direito da União Europeia de cariz hierárquico superior;
  - g) Que o direito da União Europeia vincula toda a administração e todos os serviços do Estado, o que implica que a Requerida estava obrigada a desaplicar as referidas normas internas, com fundamento na apontada desconformidade com o direito da União Europeia, de forma a evitar a referenciada ilegalidade abstrata dos putativos atos de aplicação;
  - h) Que não tendo a AT adotado esse comportamento, que lhe era exigível, conclui que o erro, que consubstancia uma ilegalidade dos atos tributário objeto do presente processo, é imputável aos serviços da Requerida, que deveriam ter procedido à respetiva revisão nos termos na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária;
  - i) Que devem ser anulados os atos tributários objeto do presente processo arbitral e, conseqüentemente, devolvidas à Requerente as quantias pela mesma suportadas a título de CSR, no montante global de € 863.640,02 (oitocentos e sessenta e três mil seiscentos e quarenta e dois cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios, devidos nos termos do artigo 43.º, n.º 3, al. d), da Lei Geral Tributária.
4. Em 11 de março de 2024, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, bem como juntou na mesma data o respetivo processo administrativo, invocando em síntese:

- a) Que a espécie tributária da CSR é qualificada como contribuição financeira e não como imposto, encontrando-se, assim, excluída do âmbito material da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º, do RJAT, e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (“Portaria de Vinculação”), tal como entendeu o Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 29 de maio de 2023, no processo n.º 31/2023-T;
- b) Que a incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido da Requerente resulta ainda do facto de esta questionar a conformidade jurídico constitucional do regime jurídico da CSR no seu conjunto, tendo em vista a suspensão da eficácia de atos legislativos aprovados por lei da Assembleia da República no exercício das suas competências, o que extravasa as competências dos Tribunais Arbitrais previstas no artigo 2.º e 3.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria de Vinculação;
- c) Que, neste sentido, verifica-se a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral, que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos artigos 576.º e 577.º, al. a), do CPC, aplicáveis *ex vi* da al. e) do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT;
- d) Que decorre dos artigos 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), que o reembolso só poderá ser solicitado pelos sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto;
- e) Que a Requerente não procedeu à introdução no consumo da CSR, pelo que não apresenta a necessária legitimidade, cuja ilegitimidade resulta ainda do facto de nos termos do artigo 18.º, n.º 4, al. a), do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, não ser sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal;
- f) Que a Requerente não é sujeito passivo e não integra a relação jurídica subjacente

às liquidações contestadas, não sendo devedor, nem quem estava obrigado ao seu pagamento ao Estado, bem como, dada a natureza da repercussão da CSR, ainda que o sujeito passivo “repasse” o custo da CSR, ou parte dele, no preço de venda dos combustíveis, os seus clientes não são, necessariamente, quem suporta, a final, o encargo do tributo.

- g) Que as faturas apresentadas não corporizam atos de repercussão de CSR, nem atestam que tal tributo foi suportado pela Requerente enquanto consumidor final.
- h) Que ao não ser a Requerente efetiva titular do direito de reembolso, esta carece de legitimidade substantiva que sustente a sua pretensão, o que implica a verificação de exceção de ilegitimidade, a qual determina a absolvição da Requerida da instância nos termos dos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, al. e) e 578.º, do CPC;
- i) Que não se concretizando, nem demonstrando nem provando que a Requerente pagou os valores referentes à CSR, carece a mesma de interesse em agir, o que consubstancia uma exceção dilatória inominada, que determina a absolvição da instância da Requerida, nos termos dos artigos 576.º, n.ºs 1 e 577.º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT;
- j) Que o pedido arbitral não preenche nem satisfaz os pressupostos legais de aceitação, uma vez que viola o artigo 10.º, n.º 2, al. b), do RJAT, uma vez que do pedido deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido arbitral, o que não ocorreu, e cuja falta impede a Requerida de exercer em toda a plenitude o contraditório;
- k) Que dos documentos juntos pela Requerente aos autos não resulta a identificação de qualquer ato tributário, bem como não constam quaisquer elementos da alegada repercussão económica da CSR, uma vez que se limita a identificar as faturas de aquisição de combustíveis à sua fornecedora, sem, no entanto, identificar os atos tributários, sendo, por isso, impossível estabelecer qualquer correspondência entre

---

os atos de liquidação praticados pelos sujeitos passivos de ISP/CSR e o alegado pela Requerente no pedido arbitral;

- l) Que a Requerente não é sujeito passivo de ISP, nem efetuou qualquer introdução no consumo de produtos petrolíferos, alegando, mas não concretizando, nem fundamentando e/ou provando que efetuou qualquer pagamento a título de CSR, pelo que apenas estes (sujeitos passivos) podem solicitar a revisão das liquidações/reembolso da CSR, por serem aqueles que podem identificar os atos de liquidação;
- m) Que, neste sentido, verifica-se a exceção de ineptidão da petição, na medida em que o pedido arbitral não identifica qualquer ato tributário, violando o requisito da al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, o que determina a nulidade de todo o processo, e, obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância, conforme os artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, al. b) e 278.º, n.º 1, al. b), do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º do RJAT;
- n) Que a Requerente não pode fazer-se valer do prazo de 4 (quatro) anos previsto na segunda parte do artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, pelo que se verificando a apresentação do PPA em 23.11.2023, sobre o indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa, entregues/recebidos em 27.04.2023, terão o pedido de revisão oficiosa e o pedido arbitral sido apresentados de forma intempestiva;
- o) Que o facto da Requerente não ser sujeito passivo de ISP/CSR e de não provar o pagamento dos respetivos valores, a 27.04.2023, já teria terminado o prazo de 3 (três) anos para requerer o reembolso, por alegada repercussão económica da CSR, o que consubstanciará uma exceção dilatória, por assim ser qualificada, especialmente nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 89.º, n.º 1, 2 e 4, al. k), do CPTA, pelo que deverá ser a Requerida absolvida do pedido ou da instância;



- 
- p) Que resulta claro que, nos anos em causa, a requerente sustentou a sua atividade comercial totalmente no transporte de mercadorias, pelo que usando o mesmo raciocínio da Requerente, também esta repercutiu o custo da CSR no preço de venda/prestação de serviços de transporte, pelo que quem a suportou foi o seu cliente final.
- q) Que, assim, a Requerente padece não só de legitimidade processual, mas igualmente de legitimidade substantiva, por se poder estar perante uma situação de ilegítima, infundada e indevida restituição reiterada de elevadas quantias monetárias a diversas entidades, com base nos mesmos factos, sem qualquer possibilidade de controlo, de onde resultaria um atentado à segurança jurídica e a todo o ordenamento jurídico-constitucional;
- r) Que, neste sentido, inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arroga, carece igualmente a Requerente de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória nos termos e para o efeito do disposto no artigo 576.º n.º 1 e n.º 3 do CPC, aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido;
- s) Que a Requerente não faz prova do pagamento dos valores da CSR, essencial para a demonstração da repercussão económica e do pagamento propriamente dito, nomeadamente, porque a este propósito, que não se sabe, nem tem como se saber se a Requerente é proprietária de veículos automóveis, se, a ser proprietária, esses veículos automóveis foram, ou não, efetivamente abastecidos com o gasóleo rodoviário adquiridos pela Requerente no âmbito e para o exercício da sua atividade comercial ou deslocações inerentes a tal exercício da atividade comercial, nem se a Requerente adquiriu, ou não, e, a ter adquirido, em que datas, onde e em que quantidades adquiriu o gasóleo rodoviário e onde/quais as viaturas em que foram introduzidos e, conseqüentemente, consumidos;

- t) Que que não se sabe, nem tem como se saber, qual o valor alegadamente pago pela Requerente pela alegada aquisição de 7.784.817,02 litros de gasóleo rodoviário, entre 2019 a 2022, pois não comprova qualquer informação a esse respeito, nomeadamente como e a que título efetuou o alegado pagamento, quando é que alegadamente o fez, de que conta bancária terão sido retirados os alegados montantes em causa e a que entidade terão sido entregues e, bem assim, que não se encontram junto aos autos quaisquer recibos de pagamento ou notas de crédito ou extratos bancários ou quaisquer outros documentos que o comprovem;
- u) Que, neste sentido, está-se perante uma exceção perentória, nos termos e para o efeito do disposto no artigo 576.º n.º 1 e n.º 3 do CPC, aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido;
- v) Que não são devidos juros indemnizatórios em favor da Requerente, uma vez que para efeitos da aplicação do artigo 43.º, n.º 3, al. d), da LGT, não existe uma decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou a ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar, em que se fundou a liquidação da prestação tributária, e que determine a respetiva devolução;
- w) Que, neste sentido, está-se perante uma exceção perentória nos termos e para o efeito do disposto no artigo 89.º n.º 1 e n.º 3 do CPTA, aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º n.º 1 als. a), d) e e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido;
- x) Que a Requerente não faz prova do que alega, designadamente sobre o alegado facto de ter adquirido e pago combustível e, conseqüentemente, ter suportado o encargo do pagamento da CSR por repercussão, pelo que não deu cumprimento às regras do ónus da prova previstas nos artigos 342.º, não se aplicando ao presente caso a

---

inversão do ónus da prova, a que se refere o artigo 344.º, do Código Civil;

- y) Que as faturas de aquisição de combustíveis por si só, não fazem prova do alegado pagamento, porquanto não consubstanciam fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes alegados pela Requerente, uma vez que não identificam quaisquer DIC's ou atos de liquidação, nem os montantes alegadamente repercutidos, respetivas datas, quantidades de combustível tributadas, entre outros, com os quais se possa correlacionar a quantidade de combustível que veio a ser adquirido pela Requerente ao fornecedor que terá revestido a posição de sujeito passivo de ISP/CSR.
- z) Que o TJUE não considerou ilegal a CSR, e, bem assim, que não existe qualquer decisão judicial nacional transitada em julgado que declare a CSR ilegal, pelo que o ordenamento jurídico português não está em contradição ou antinomia com o Direito da União Europeia, nomeadamente, no que respeita à pretensa desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva Europeia;
- aa) Que existe e existia à data dos factos na CSR objetivos/finalidades não orçamentais, estando subjacente à sua criação e afetação motivos específicos distintos de uma finalidade orçamental, nomeadamente finalidades de redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, sendo, pois, a referida CSR conforme ao direito da União Europeia.
5. Por despacho de 12 de março de 2024, foi a Requerente notificada para exercer o direito ao contraditório, o que esta veio a fazer em 8 de abril de 2024, onde além de ter junto as decisões proferidas no âmbito dos processos do CAAD n.ºs 294/2023-T, 374/2023-T, 465/2023-T, 486/2023-T, 298/2023-T, 410/2023-T e 676/2023-T, e de declaração da B..., sustentou ainda, em síntese, o seguinte:

- 
- a) Que o fenómeno da repercussão legal de tributos verifica-se quando um terceiro é chamado, por determinação do legislador a suportar um tributo que lhe é, *qua tale*, transferido pelo repercutente revelando-se esta repercussão, quanto à sua forma, na fatura ou documento equivalente emitido pelo respetivo repercutente e dirigido ao repercutido, na qual se encontra incluído o tributo a repercutir;
- b) Que este mesmo fenómeno verifica-se sempre que o legislador determina que o encargo económico do imposto deve ser suportado por um terceiro por si nomeado, seja quando estipula uma obrigação legal *stricto sensu* nesse sentido, estabelecendo, inclusive, os termos formais como a mesma deve operar, bem como, quando se limita a afirmar ser esse o objetivo a alcançar;
- c) Que esta autonomização legal do sujeito passivo do tributo verifica-se, inexoravelmente, no caso sob apreciação, sendo, portanto indubitável que a repercussão da CSR nos consumidores de combustível tem natureza legal, tal como decorre do artigo 2.º, do CIEC e da exposição de motivos da proposta de lei que deu origem à Lei 55/2007, de 31 de agosto, que consagrou a repercussão nos utilizadores;
- d) Que ao estabelecer que o encargo económico da CSR deve atingir a entidade que leve a cabo o «consumo dos combustíveis», o legislador faz impender o dever de repercussão da CSR sobre todas as entidades localizadas a montante daquele consumidor de combustível, de forma a assegurar que o encargo económico da CSR atinja, efetivamente, o repercutido nomeado pelo legislador;
- e) Que a relação de repercussão legal da CSR esgotar-se-á na venda realizada por uma entidade cuja atividade se recorte em torno da comercialização – venda ou revenda – de combustíveis, independentemente de ter sido, ou não, o sujeito passivo primário da CSR, ao consumidor de combustíveis, como é o caso de qualquer entidade cuja atividade, não sendo de comercialização de combustíveis,

pressuponha o efetivo consumo do combustível adquirido, com a inerente transferência para esta última da proporção devida do valor de CSR a repercutir;

- f) Que a CSR tem por função remunerar a Infraestruturas de Portugal, S.A., pela utilização que é feita da rede rodoviária nacional, tal como ela é verificada pelo consumo da gasolina e do gasóleo como combustíveis rodoviários, repercutindo-se nos respetivos utilizadores os custos inerentes à gestão da rede rodoviária nacional, pelo a mesma assenta, por um lado, num propósito de simples arrecadação de receita e, por outro, de comutação da utilização da referida rede;
- g) Que a CSR, atenta a sua qualidade de contribuição especial por maiores despesas, deve ser perspectivada como um verdadeiro imposto, quer em sede constitucional, quer, conseqüentemente, em sede infraconstitucional, pelo que todos os atos tributários relacionados com a CSR – como sucede com os atos objeto da presente ação – serão plenamente arbitráveis nos termos dos artigos 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e 2.º do RJAT, improcedendo, em conformidade, a exceção de incompetência material invocada pela AT;
- h) Que a CSR deve ser qualificada como uma contribuição especial subordinada ao regime constitucional dos impostos, cuja apreciação se integra, assim, no âmbito da competência material dos tribunais arbitrais, pelo que mesmo que se entendesse que a CSR deva ser qualificada como uma contribuição financeira a favor de entidades públicas, ela enquadrar-se-ia no conceito de tributo a que alude o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o que sempre seria suficiente para efeitos da sua arbitrabilidade;
- i) Que a CSR é um tributo administrado pela AT, cujo procedimento de liquidação e cobrança é estruturalmente idêntico ao dos impostos, pelo que o tribunal arbitral será inevitavelmente competente para dirimir o presente litígio, independentemente de este tributo vir a ser qualificado como imposto (contribuição especial) ou como contribuição financeira;

- j) Que a Requerente não visa através da presente ação arbitral a impugnação de quaisquer atos legislativos, mas, tão-somente, suscitar a (in)validade dos atos de repercussão de CSR praticados à luz de um regime comprovadamente desconforme com o direito da União Europeia, configurando este um caso paradigmático de ilegalidade abstrata suscetível de ser apreciado por qualquer Tribunal, entre os quais, o presente Tribunal Arbitral, pelo que deve improceder a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral;
- k) Que deverá improceder a exceção de ineptidão do pedido arbitral, atento que o objeto da presente ação arbitral comporta, os atos de repercussão de CSR ínsitos nas faturas emitidas pela fornecedora do combustível adquirido pela Requerente, através da junção autos das faturas emitidas pela fornecedora de combustível e apresentação das listagens com todos os elementos identificativos dessas faturas e, bem assim, os atos de liquidação de CSR que deram origem àqueles atos de repercussão, pelo que os atos de repercussão da CSR se encontram plena e devidamente identificados pela Requerente em cumprimento de todos os ónus probatórios que sobre si impendiam;
- l) Que, quanto aos atos de liquidação de CSR que deram origem àqueles atos de repercussão, a Requerente também procedeu, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 10.º, n.º 2, al. b), do RJAT, à respetiva identificação, careando para o processo todos os elementos identificativos de que dispunha, indicando, expressa e claramente, que se tratam dos atos de liquidação de CSR praticados pela AT com base nas DIC submetidas pelos respetivos sujeitos passivos, referentes ao gasóleo rodoviário adquirido à referida fornecedora de combustível nas datas constantes das faturas e listagens juntas com o pedido de pronúncia arbitral;
- m) Que, portanto, a Requerente deu integral cumprimento ao disposto no artigo 10.º, n.º 2, al. b), do RJAT, identificando no pedido de pronúncia arbitral, na medida do

que estava ao seu alcance, todos os atos tributários cuja legalidade se contesta no âmbito do presente processo arbitral, uma vez que no âmbito de uma relação jurídico-tributária sujeita a repercussão legal, os atos de repercussão legal consubstanciam atos tributários autonomamente sindicáveis por parte dos respetivos repercutidos, cabendo-lhes, ao abrigo do princípio geral de repartição do ónus da prova consagrado no artigo 74.º da LGT, o ónus de identificação e de comprovação dos pertinentes atos tributários de repercussão que pretendam contestar, mas já não o ónus de identificação e de comprovação dos antecedentes atos de liquidação repercutidos, o qual caberá à própria AT;

- n) Que improcede, portanto, a exceção de ineptidão do pedido arbitral, posto que o ónus de identificar e de juntar aos autos os atos que a AT considera em falta impende sobre a própria AT e, segundo, porque os atos de repercussão de CSR dirigidos à Requerente – os únicos de que foi destinatária – se encontram devida e cabalmente identificados no pedido de pronúncia arbitral;
- o) Que na falta de evidência de que os sujeitos repercutentes não repercutiram efetivamente a CSR que foram chamados a suportar em primeira linha, presumir-se-á que, de acordo com a lei, o pertinente encargo económico foi efetivamente transferido para as entidades identificadas pelo legislador como devendo ser oneradas pelo tributo a repercutir, pelo que será de improceder todas as considerações da Requerida, dando-se a improcedência da exceção de ineptidão do pedido arbitral;
- p) Que nas situações, como a presente, em que a entidade Requerente no âmbito de um pedido de pronúncia arbitral suporte o imposto por via do mecanismo da repercussão legal e em que, nesse contexto, não tenha na sua posse os atos de liquidação que constituam o objeto da respetiva repercussão, caberá à AT, através dos meios ao seu dispor e ao abrigo dos poderes de indagação, averiguar a correlação entre os respetivos atos de repercussão legal e os atos de liquidação de

CSR que os antecedem e que estão na sua origem, não podendo a situação processual da Requerente sair prejudicada pelo referido facto de não lhe ser possível apresentar uma prova documental específica a que não pode ter acesso, pelo que a AT assenta a exceção de exceção de caducidade do direito à ação no incumprimento de dois ónus probatórios distintos que impendiam sobre a própria AT;

- q) Que, além do regime especial previsto nos artigos 15.º e 16.º do CIEC não ser aplicável à CSR, à Requerente assiste o direito de efetuar junto da AT os pedidos de reembolso da CSR indevidamente suportada, tendo, portanto, a mesma total legitimidade, tanto processual como substantiva, uma vez que à CSR é aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário;
- r) Que, por expressa opção legislativa, os meios de reação contra a CSR não foram remetidos para legislação especial, não sendo aplicável à CSR o regime especial de revisão oficiosa consagrado nos artigos 15.º e 16.º do CIEC, pelo que, quanto a este fundamento, haverá de concluir pela improcedência da exceção invocada pela Requerida;
- s) Que o legislador determinou clara e expressamente que o encargo económico da CSR deve recair, por via de repercussão legal, nos utilizadores da rede rodoviária nacional, pelo que a relação estabelecida entre a Requerente e a sua fornecedora de combustível não se traduz apenas numa mera relação privada entre particulares, mas, igualmente, numa relação jurídico-tributária de repercussão legal, onde se inclui a AT;
- t) Que a repercussão da CSR nos consumidores de combustível tem natureza legal e não, portanto, mera natureza económico, pelo que tendo por fundamento o artigo 18.º, n.º 4, al. a), da LGT, o legislador atribuiu à Requerente legitimidade para



contestar os atos de repercussão da CSR, consubstanciados nas faturas referentes ao combustível pela mesma adquirido, e, bem assim, das subjacentes liquidações de CSR praticadas pela Requerida;

- u) Que a legitimidade da Requerente para impugnar os referidos atos tributários no âmbito do procedimento administrativo e/ou processual decorre, igualmente do artigo 9.º, n.º 1, do CPPT, pelo que mesmo que se entendesse que a CSR não tem natureza legal, sempre seria necessário reconhecer com fundamento no referido dispositivo legal e no princípio da tutela jurisdicional efetiva, a legitimidade da Requerente para impugnar os atos tributários em questão.
- v) Que, quanto à alegada falta de prova de que a requerente suportou, efetivamente, a CSR, a sua repercussão resulta provada por presunção e que a AT não ilidiu e, bem assim, que qualquer interpretação no sentido de que as faturas de consumo de combustível não são aptas a comprovar, ainda que por via da presunção, a repercussão da CSR na esfera da Requerente, violará o princípio jus-europeu da efetividade;
- w) Que tendo a repercussão da CSR natureza legal (e não, portanto, mera natureza económica ou de facto), a Requerente tem legitimidade para efetuar junto da AT os pedidos de reembolso da CSR, conforme resultam das decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 374/2023-T, 465/2023-T, 298/2023-T, 486/2023-T, 294/2023-T e 410/2023-T, o qual será o único entendimento conforme ao direito da União Europeia e respetiva jurisprudência do TJUE;
- x) Que a anulação administrativa ou judicial *“de um ato administrativo constitui a Administração no dever de reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado, bem como de dar cumprimento aos deveres que não tenha cumprido com fundamento naquele ato, por referência à situação jurídica e de facto existente no momento em que deveria ter atuado”*, pelo que o desfecho

favorável de um pedido de restituição de CSR, implica que todos os atos tributários produzidos no âmbito da relação jurídico-tributária subjacente, sejam os atos principais, sejam os atos secundários, deverão, *ipso iure*, ser anulados e removidos da ordem jurídica pela AT;

- y) Que uma vez deferido ou julgado procedente um primeiro pedido de restituição de CSR e, em consequência, anulados os respetivos atos tributários de liquidação e de repercussão deste tributo, será legalmente impossível anulá-los uma segunda vez, promovendo uma duplicação da restituição da CSR já previamente realizada, pelo que não existe qualquer risco de duplicação de reembolsos;
- z) Que, neste sentido, impõe-se concluir pela improcedência de todos os argumentos invocados pela AT no âmbito das exceções sob análise e, nessa medida, pela existência da legitimidade processual e substantiva da Requerente;
- aa) Que o meio de reação identificado pela AT para aferir a tempestividade dos pedidos apresentados pela Requerente não é aplicável à CSR por expressa opção legislativa, sendo aplicável no caso vertente, ao invés, o regime geral de revisão oficiosa consagrado no artigo 78.º da LGT, pelo que improcedem, assim, sem mais, todas as considerações tecidas pela AT acerca das específicas condições de aplicabilidade daquele regime especial no caso concreto;
- bb) Que do artigo 78.º, n.º 1, última parte, da LGT, resulta que a revisão oficiosa pode ainda ser efetuada no prazo de quatro anos após a liquidação (ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago), contanto que o correspondente fundamento consista na existência de um erro imputável aos serviços, que abrangerá qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte, mas à Administração, compreendendo o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito (ilegalidade abstrata);

- cc) Que havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito de União Europeia e sendo ela efetuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte, pelo que resulta manifesto que a revisão oficiosa pode ser efetuada no prazo de quatro anos após a liquidação;
- dd) Que o regime vertido na alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da Lei LGT deve ser interpretado no sentido de nele se encontrarem incluídas as situações de ilegalidade abstrata decorrentes da desconformidade entre a norma de direito interno e o direito da União Europeia, sob pena de violação do princípio da equivalência que sobressai da jurisprudência do TJUE;
- ee) Que se baseando a anulação dos atos tributários *sub judice* na desconformidade entre as normas dispostas no Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e o artigo n.º 1, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, é indubitável que a Requerente ficou, inexoravelmente, investida no direito ao recebimento de juros indemnizatórios calculados desde a data dos pagamentos indevidos.
6. Por despacho de 10 de abril de 2024, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT).

Nesse mesmo despacho foi concedido o prazo simultâneo de 10 dias para as Partes apresentarem, querendo, as suas alegações.

7. A Requerida e a Requerente apresentaram as suas alegações, em 29 de abril de 2024, mantendo as respetivas posições já expressas, respetivamente, na resposta apresentada,

e no pedido de pronúncia arbitral e no requerimento de resposta à matéria de exceção.

## **II. SANEAMENTO**

**8.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º da n.º 112-A/2011, de 22 de Março (Portaria de Vinculação).

**9.** Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as exceções, de:

- (i) Incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria;
- (ii) Ilegitimidade processual da Requerente;
- (iii) Falta de interesse em agir por parte da Requerente;
- (iv) Ineptidão do pedido arbitral (por falta de objeto);
- (v) Caducidade do direito de ação;
- (vi) Ilegitimidade substantiva
- (vii) Falta de pagamento dos valores a título de CSR por parte da Requerente;

**10.** A apreciação das exceções será efetuada pela ordem supra identificada, a título prévio, logo após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

## **III. DA MATÉRIA DE FACTO**

### **A. FACTOS PROVADOS**

**11.** Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente é uma sociedade de direito português, com sede e direção efetiva em Portugal, que atua, entre outras, na área de transporte rodoviário de mercadorias.
- B.** A B..., S.A. é uma empresa que comercializa combustíveis (cfr. Documentos 1 a 8 do PPA; e Documentos 8, junto no Requerimento de resposta à matéria de exceção de 08.04.2024).
- C.** Durante o período compreendido entre os anos de 2019 a 2022, a Requerente adquiriu gasóleo rodoviário à B... num total de 7.784.817,02 litros (cfr. Documentos 1 a 8 do PPA).
- D.** Em 27.04.2023, a Requerente deduziu quatro pedidos de promoção de revisão oficiosa, tendo em vista o reembolso da CSR liquidada pelo fornecedor de combustíveis identificado (B...) relativa ao combustível àquele adquirido no período compreendido entre os 2019 a 2022, alegando que suportou o valor de € 863.640,02 (oitocentos e sessenta e três mil seiscentos e quarenta euros e dois cêntimos), o qual resulta da subtração ao valor total de CSR invocado, de € 864.114,69 (oitocentos e sessenta e quatro mil cento e catorze euros e sessenta e nove cêntimos), do montante de € 474,67 (quatrocentos e setenta e quatro euros e sessenta e sete cêntimos), que lhe foi reembolsado, por força do mecanismo previsto na Portaria n.º 246-A/2016, de 8 de setembro (resultante da diferença entre o nível mínimo de tributação, previsto no artigo 7.º da Diretiva 2023/96/CE, de 27 de outubro, e o montante total dos impostos indiretos cobrados, excluindo o IVA) - cfr. Documentos 9 a 15 do PPA.
- E.** Sobre os quatro pedidos de promoção de revisão oficiosa não recaiu, até ao momento, qualquer decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira.

F. Em 23.11.2023, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral, que deu origem aos presentes autos.

## **B. FACTOS NÃO PROVADOS:**

12. Não se provou que, durante o período compreendido entre os anos de 2019 a 2022, a quantidade de gasóleo rodoviário adquirida à B... tenha gerado o valor global de CSR de € 864.114,69 (sem reembolso) ou € 863.640,02 (com reembolso de € 474,67). Com efeito, a B... não especifica na declaração emitida o valor de CSR em causa, nem existe qualquer correlação feita com os atos de liquidação correspondentes.

13. Não foi feita prova que tenham sido a Requerente a suportar economicamente o imposto em causa, a final, dado que, para fazer tal prova, seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas:

- (i) Que a CSR foi repercutida à Requerente, quais os montantes e em que períodos;
- (ii) Que foi a Requerente que suportou em definitivo o encargo da CSR, ou seja, que no preço dos serviços que prestam aos seus clientes não estava contemplada a repercussão da CSR (e/ou em que medida não estava), por forma a poder sustentar que suportou, de forma efetiva, o encargo do imposto.

14. A Requerente limitou-se a juntar declaração genérica do seu fornecedor de combustíveis, a qual está longe de conter os elementos concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto.

## **C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA**

- 15.** Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigo 607º, nº 3, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT).
- 16.** Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).
- 17.** Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, bem como o processo administrativo e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados, bem como não provados os factos acima referenciados.
- 18.** No que concerne aos factos dados como não provados, este Tribunal Arbitral entende que a declaração junta pela B..., desacompanhada das DIC globalizadas, dos consequentes atos de liquidação e dos respetivos comprovativos de pagamento não permitiam certificar a efetiva liquidação e pagamento da CSR pela introdução no consumo das quantidades de gasóleo rodoviário referido no ponto C) da matéria de facto dado como provada.
- 19.** Igualmente, quanto aos factos dados como não provados, impõe-se registar que a prova da repercussão pressupõe inevitavelmente como ponto de partida a demonstração de que a CSR foi inicialmente liquidada e paga pelo sujeito passivo daquele tributo aquando da introdução no consumo dos produtos a ele sujeitos – o que, conforme se viu supra, não foi demonstrado pela Requerente.

20. Acresce que a Requerente não cumpriu o critério a observar na prova da repercussão da CSR, tal qual fixado pelo TJUE no despacho *Vapo Atlantic*, proferido em 7 de Fevereiro de 2022, no processo n.º C-460/21. Ao que aqui importa, referiu aquele Tribunal o seguinte:

*“(…) ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutras 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 (v., 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).*

*45 Não se pode no entanto admitir que, no caso dos impostos indiretos, exista uma presunção segundo a qual a repercussão teve lugar e que cabe ao contribuinte provar negativamente o contrário. Sucede o mesmo quando o contribuinte tenha sido obrigado, pela legislação nacional aplicável, a incorporar o imposto no preço de custo do produto em causa. Com efeito, essa obrigação legal não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutida, mesmo no caso de a violação de essa obrigação conduzir a uma sanção (Acórdão de 14 de janeiro de 1997, *Comateb e o.*, C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.ºs 25 e 26).*



*46 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).*

(...)

*48 Nestas condições, há que responder à segunda e terceira questões que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais possam fundamentar a sua recusa de reembolsar um imposto indireto contrário à Diretiva 2008/118 na presunção de que esse imposto foi repercutido sobre terceiros e, conseqüentemente, no enriquecimento sem causa do sujeito passivo.”. (destaque nosso)*

- 21.** Da aplicação da jurisprudência do TJUE ao presente caso resulta que a repercussão da CSR sobre terceiros – que não decorre de qualquer imposição legal prevista na Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que instituiu a CSR, sendo tão só “expectável” perante o regime e funcionamento deste tributo –, não pode ser em qualquer caso presumida.
- 22.** O que é compreensível, se se tiver em consideração que a repercussão opera aqui como um fenómeno económico, com uma configuração e amplitude variáveis. Como explica SÉRGIO VASQUES:

*“A repercussão (...) pod[e] operar por mais que uma forma sobre os preços. A forma mais comum é a da repercussão descendente, que se verifica quando o vendedor soma o tributo ao preço de um bem, fazendo com que o comprador*

*o suporte: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes sobem o preço na mesma medida, fazendo com que os consumidores o suportem. A repercussão transversal verifica-se quando o vendedor soma o tributo ao preço de um bem diferente daquele que é onerado pelo tributo: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes diluem esse aumento através do agravamento do preço da generalidade das bebidas alcoólicas. Enfim, a repercussão ascendente verifica-se quando o vendedor subtrai o tributo ao preço de um bem de que é comprador, obrigando os fornecedores a suportar-lhe o peso económico: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes obrigam as empresas cervejeiras a baixar o preço nessa mesma medida.*

***A repercussão constitui um fenómeno que depende em larga medida das condições económicas que rodeiem uma transacção***”. [Manual de Direito Fiscal, 2.<sup>a</sup> edição, Almedina, 2019, p. 399].

- 23.** Consequentemente, a ocorrência do fenómeno de repercussão descendente não pode simplesmente ser presumida por mais que tenha sido querida na lógica de funcionamento do tributo. Ao invés, impõe-se uma análise do contexto e dos vários fatores que conformam cada transação comercial para daí extrair a conclusão de que o encargo da CSR foi total ou parcialmente “repassado” ao longo dos vários intervenientes do circuito económico até atingir o consumidor final. É que, conforme se referiu, a Requerente não demonstrou que suportou em definitivo o encargo da CSR, ou seja, que no preço dos serviços de transporte que prestam aos seus clientes não estava contemplada a repercussão da CSR, por forma a poder sustentar que suportou, de forma efetiva, o encargo do imposto.

- 24.** Ora, este exercício de prova não foi realizado pela Requerente, que se limitou a estabelecer meros juízos presuntivos de que suportou a CSR em virtude de uma suposta – embora inexistente – obrigação legal de repercussão do encargo daquele tributo.
- 25.** Na realidade, a Requerente procurou provar a repercussão através da declaração, junta aos autos com o requerimento de resposta à matéria de exceção de 08.04.2024, onde aquela entidade se limita a afirmar de forma genérica e abstrata que repercutiram o encargo da CSR. Ora, tal declaração não versa sobre as concretas transações realizadas entre a fornecedora de combustíveis e a Requerente; não faz a correspondência entre as operações praticadas e as declarações de introdução no consumo dos combustíveis transacionados; não estabelece a relação entre as transações e as DIC com as correspondentes liquidações emitidas pela AT e, finalmente, não demonstra a incorporação do encargo da CSR nas faturas de venda de gasóleo rodoviário à Requerente, nem tão pouco em que grau e/ou medida em que tal incorporação se processou.
- 26.** Acresce que mesmo que a Requerente tivesse demonstrado a liquidação e repercussão da CSR, sempre inexistiriam elementos nos autos que permitam certificar que o encargo da CSR se cristalizou na sua esfera jurídica, isto é, que foi a Requerente a entidade que em última instância foi onerada com o tributo em causa, porquanto não incorporou o seu custo no preço dos serviços prestados de transporte de mercadorias aos seus clientes, que podem situar-se no circuito ou cadeia económico-comercial como os verdadeiros consumidores finais.
- 27.** Por fim, regista-se que não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, que apesar de serem apresentadas como factos, consistem em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

---

#### IV. MATÉRIA DE DIREITO

##### A. QUESTÃO PRÉVIA: INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL EM RAZÃO DA MATÉRIA

28. Quanto à competência deste Tribunal, impõe-se em primeiro lugar aferir se, em termos gerais, o pedido formulado pela Requerente é arbitrável, isto é, se a apreciação de pretensões referentes à CSR se encontra ou não inserida no âmbito de competência material da arbitragem tributária.

29. A competência dos Tribunais Arbitrais é delimitada no RJAT nos seguintes termos:

*“Artigo 2.º*

*Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável*

*1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

*a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de **tributos**, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*

*b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”. (negrito nosso)*

30. Este âmbito material é, por sua vez, circunscrito na Portaria de Vinculação, nos seguintes termos:

*“Artigo 2.º*

*Objecto da vinculação*

*Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham*

*por objecto a apreciação das pretensões relativas a **impostos** cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:*

*a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

*b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*

*c) Pretensões relativas a **direitos aduaneiros** sobre a importação e demais **impostos indirectos** que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*

*d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira;*

*e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de **tributos** com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.” (negrito nosso)*

**31.** Ainda que a conjugação das referidas normas jurídicas não apresente uma resposta incontestável quanto à arbitrabilidade de atos de liquidação de contribuições, que parecem ter sido em parte excluídos do âmbito material da arbitragem tributária pela Portaria de Vinculação, o que tem reflexo na jurisprudência arbitral que não é uniforme nesta matéria, o certo é que resulta incontroversa a inclusão no âmbito da competência

material dos Tribunais Arbitrais a apreciação da legalidade de atos de liquidação de impostos.

- 32.** Para o efeito de se responder a esta questão, torna-se necessário qualificar a CSR enquanto “contribuição” ou “imposto”, para daí extrair as necessárias consequências quanto à competência material deste Tribunal Arbitral. Esta análise tem sido amplamente discutida e desenvolvida pela jurisprudência, que importa aqui considerar em cumprimento do desiderato de interpretação e aplicação uniforme do direito que emana do artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil.
- 33.** Nas decisões arbitrais proferidas, entre outras, nos processos n.ºs 508/2023-T e 520/2023-T, a CSR foi qualificada como uma contribuição, o que levou aqueles Tribunais Arbitrais a julgar procedente a exceção de incompetência material. No acórdão proferido em 16 de Novembro de 2023, no processo n.º 520/2023-T, referiu-se a este respeito o seguinte:

*“(…) nem se pode aceitar, à face da presunção de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), que fosse atribuída à CSR a designação de «contribuição» se legislativamente se pretendesse que ela fosse considerada como um «imposto» e não como uma das «demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas» a que aludem o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e o artigo 3.º, n.º 2, da LGT. A expressão do pensamento em termos adequados faz-se necessariamente através da expressão correcta e não uma outra que o dissimule.*

*Assim, em boa hermenêutica, é de concluir que o artigo 2.º da Portaria n.º 112- A/2011, quando se refere a «impostos», está a reportar-se apenas aos tributos a que legalmente é atribuída tal designação (como, por exemplo, o IVA, o IRC e o IRS) e àqueles que, embora tenham outra designação, a própria lei explicitamente considera «impostos» (como sucede com as*

*«contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade», que o n.º 3 do artigo 4.º da LGT identifica e expressamente considera «impostos»). E, paralelamente, aquele artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se estará a reportar a tributos que pela lei são denominados como «taxas» ou «contribuições financeiras a favor das entidades públicas», que não se enquadrem na definição das referidas «contribuições especiais», mesmo que, após análise aprofundada das suas características pelo tribunal previamente definido como competente, se possa concluir que devem ser considerados como impostos especiais, designadamente para efeitos de aplicação das exigências constitucionais relativas a impostos.*

*No caso da CSR, é manifesto que não se está perante uma «contribuição especial» enquadrável no conceito definido no n.º 3 do artigo 4.º da LGT, pois não assenta «na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade», pelo que não há suporte literal mínimo para que seja considerada, na perspectiva legislativa, um dos «impostos» a que alude o artigo 2.º da Portaria n.º 112-/2011.”.*

**34.** Em sentido contrário, pronunciaram-se os Tribunais Arbitrais nas decisões proferidas nos processos n.ºs 564/2020-T, 629/2021-T, 304/2022-T, 305/2020-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 294/2023-T e 410/2023-T, que qualificaram a CSR como imposto e, conseqüentemente, consideraram-na arbitrável. Para o efeito, o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 644/2022-T, de 24 de Outubro de 2023, decidiu no seguinte sentido:

*“Afigura-se a este tribunal que a CSR, não obstante um nomen iuris que pareceria integrá-la na categoria das “contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (art. 165º, 1, i) da CRP), preenche todos os requisitos de conteúdo pecuniário, carácter coactivo, unilateralidade, definitividade, ausência de cariz sancionatório, tendo como credor o Estado ou outros entes públicos, e a afectação à realização de fins públicos – que definem um imposto. Essa qualificação não se modifica pela circunstância de surgirem algumas corresponsabilidades como a da obtenção de receitas para financiamento da utilização de vias públicas – pois as contribuições que assentam no especial desgaste de bens públicos são impostos, como estabelece o art. 4º, 3 da LGT. Falta à CSR o carácter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmática grupal ou colectiva que é necessária à contribuição financeira. O seu regime não determina, para o sujeito activo respectivo, qualquer dever de prestar específico, qualquer contraprestação exigível pelo contribuinte, o que significa que tem o carácter unilateral de um verdadeiro imposto (quando muito, alguma “paracomutatividade”, referente à compensação de prestações de que os sujeitos passivos são presumíveis causadores ou beneficiários – mas não a corresponsabilidade bilateral estrita de uma taxa, sem uma contrapartida aproveitada ou provocada individualmente pelo sujeito passivo, como sucede numa taxa). Basta percebermos que, enquanto a CSR é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal (inicialmente, Estradas de Portugal), sendo esta a entidade titular da correspondente receita, os sujeitos passivos da contribuição são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários, e, portanto, não são os destinatários da actividade da Infraestruturas de Portugal. Na sua concepção, a CSR incide 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 ISP, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo.*



*Trata-se, assim, de um imposto de receita consignada (a consignação, desacompanhada de qualquer comutatividade, não subverte a sua natureza), e esta conclusão reforça-se com a posição veiculada pelo Tribunal de Contas na Conta Geral do Estado de 2008 (...)*

*Lembremos, por fim, que a CSR nasceu, com a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, como um mero desdobramento do ISP, e, sobre este último, nem o nomen iuris permite dúvidas sobre a respectiva natureza.*

*Não há, nesse ponto, qualquer paralelo entre a CSR e a CESE (Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético), relativamente à qual uma decisão arbitral (Proc. n.º 714/2020-T) entendeu procedente a excepção de incompetência racione materiae. A CESE, criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, é tida como uma contribuição extraordinária cuja receita é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril, tendo por base, portanto, uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constitui um preço público a pagar pelo conjunto de pessoas singulares ou colectivas que integram o sector energético nacional, o que configura uma bilateralidade genérica ou difusa – que pura e simplesmente não encontramos na CSR.”.*

- 35.** Assim sendo, cabendo tomar posição sobre a querela jurídica, este Tribunal Arbitral subscreve e acompanha a jurisprudência maioritária que qualifica a CSR como um imposto, uma vez que este corresponde a um tributo que efetivamente não reúne as características de bilateralidade difusa e de responsabilidade de grupo inerente às contribuições. Consequentemente, nem se revela necessário indagar se as contribuições se inserem ou não no âmbito material da arbitragem, uma vez que resulta incontroverso do RJAT e da Portaria de vinculação que tal âmbito abrange a apreciação da legalidade de questões referentes a impostos.

36. Apesar de, em termos gerais, as matérias referentes à CSR serem arbitráveis, para se concluir pela competência material do Tribunal Arbitral é ainda necessário analisar e confrontar os concretos pedidos formulados pela Requerente com a delimitação que resulta do RJAT e da Portaria de Vinculação.
37. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente peticionou, por um lado, a declaração de “(...) ilegalidade dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário adquirido pela requerente no decurso do período compreendido entre março de 2019 e dezembro de 2022” e, por outro lado, a declaração de ilegalidade “(...) das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela administração tributária e aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustíveis”.
38. Em face do conteúdo do pedido apresentado pela Requerente, é notório que não assiste razão à Requerida quando sustenta que a Requerente questiona a desconformidade jurídico-constitucional do regime da CSR como um todo, peticionando a suspensão da eficácia de ato legislativo emanado pela Assembleia da República no exercício das suas competências. Tal pedido não foi definitivamente formulado pela Requerente, pelo que impedem quaisquer desconformidades que lhe pudessem ser assacadas.
39. No que concerne à análise do primeiro pedido, cumpre referir que a apreciação da legalidade de atos de repercussão de CSR extravasa o âmbito material da arbitragem tributária, tal como se decidiu no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 375/2023-T, de 15 de janeiro de 2024, em que se entendeu que:

***“Em relação aos “atos de repercussão” impugnados, o Tribunal não pode conhecer dos mesmos, pois não são actos tributários, não estando prevista a sua sindicabilidade (vd. Art. 2.º do RJAT). No entanto, como foram, em simultâneo, contestados pelas Requerentes os actos de liquidação de CSR, é sobre estes que recai a pronúncia do Tribunal”*** (negrito nosso)

- 40.** Os atos de repercussão materializam “*um fenómeno que consiste na transferência do peso económico de um tributo para pessoa diferente do sujeito passivo e com quem este está em relação, através da sua integração no preço de um qualquer bem*”, tal como evidencia SÉRGIO VASQUES, ob. cit., p. 399. Este fenómeno não se subsume a nenhuma das realidades visadas pelo artigo 2.º do RJAT anteriormente transcrito, que determina que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar a legalidade de atos de liquidação (alínea a) do n.º 1) e de atos de fixação da matéria tributável/matéria coletável/valores patrimoniais na eventualidade de não terem originado qualquer ato de liquidação (alínea b) do n.º 1).
- 41.** Com efeito, independentemente da posição que se adote sobre a natureza jurídica dos atos de repercussão, quanto a se saber se são atos que integram uma relação jurídico-tributária complexa ou se são um fenómeno económico de natureza estritamente privada, é certo é que aqueles não são atos tributários em sentido lato, porque não envolvem o apuramento da matéria coletável/tributável através da aplicação de uma norma tributária substantiva a um caso concreto e muito menos atos tributários de liquidação *stricto sensu*, que tornam certa, líquida e exigível a obrigação tributária através da operação aritmética de aplicação da taxa legal à matéria tributável previamente determinada (Neste sentido, *vide* SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Almedina, 2017, p. 278).
- 42.** Este é o entendimento que vem sendo seguido de forma uniforme pela jurisprudência, que se pronunciou sobre esta questão nos processos arbitrais n.º 296/2023-T, 375/2023-T, 332/2023-T, 408/2023-T e 633/2023-T. A título de exemplo, no acórdão proferido em 1 de Fevereiro de 2024, no processo n.º 296/2023-T, decidiu-se que:

*“Como os Colectivos que decidiram os processos n.ºs 408/2023-T e 375/2023-T, o presente Tribunal arbitral entende que não tem competências para apreciar directamente – e sem mais – actos de repercussão. Ainda que*

*se possam integrar numa relação tributária complexa, tais actos ocorrem a jusante dos actos de liquidação e a competência que o legislador atribuiu aos tribunais arbitrais esgota-se – no que ao caso importa – na sindicância dos actos de liquidação. Isso decorre directamente das normas legais, mas corresponde também ao ensinamento da doutrina: Alberto Xavier, distinguindo a substituição tributária da repercussão, escrevia que nesta temos “um devedor de imposto, que é do mesmo passo contribuinte, e um terceiro que não desempenha qualquer papel na obrigação tributária.”*

*Para Leite de Campos/Benjamim Rodrigues/Lopes de Sousa, entre o terceiro repercutido “e o sujeito activo não existe vínculo jurídico, no sentido de que o repercutido não é devedor do sujeito activo. A sua obrigação não nasce da realização do facto tributário, mas sim da realização de um facto ao qual a lei liga o direito de o sujeito passivo de repercutir e a correlativa obrigação do repercutido de reembolsar o sujeito passivo quando este exerça o seu direito. Daqui decorre, nomeadamente, que as relações entre o sujeito passivo e o repercutido inadimplente se regem pelo Direito privado.”*

*Sendo isso assim em tese geral, face ao elenco das competências dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, e que constam dos artigos 2.º a 4.º do RJAT, nem sequer é preciso discutir a natureza jurídica desses actos de repercussão porque, qualquer que seja, não estão contemplados na única potencial norma atributiva de competência a este Tribunal: a da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT: “A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;”. Quer dizer que este Tribunal se declara liminarmente incompetente para apreciar o primeiro pedido da Requerente (declarar a ilegalidade dos actos de repercussão da CSR consubstanciados nas facturas referentes ao gásóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pela Requerente).”.*

43. Portanto, há que declarar o presente Tribunal Arbitral incompetente, em razão da matéria, para conhecer o pedido de apreciação da legalidade de atos de repercussão de CSR, impondo-se a absolvição parcial da Requerida da instância quanto a este concreto pedido, em conformidade com o disposto nos artigos 278.º, n.º 1, alínea a), 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, alínea a) todos do CPC aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.
44. Em sentido oposto, e sem necessidade de mais valorações, reconhece-se o presente Tribunal Arbitral competente para apreciar o segundo pedido formulado pela Requerente, de declaração de ilegalidade das liquidações de CSR dirigidas à sociedade fornecedora de combustíveis, porque subsumível ao âmbito material previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. Saber se tal impugnação pode ser feita pela Requerente, na qualidade de (alegada) repercutida, ou apenas à fornecedora de combustíveis, enquanto sujeito passivo primário a quem foi (alegadamente) liquidada e por quem foi (alegadamente) paga a CSR, é uma questão que não releva para efeitos de determinação de competência, mas tão só para efeitos de apuramento de legitimidade, pelo que será nessa sede apreciada.

#### **B. QUESTÃO PRÉVIA: ILEGITIMIDADE PROCESSUAL**

45. Não consta do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) a regulação do pressuposto processual da legitimidade, como possibilidade de intervenção num processo contencioso, cuja conformação jurídica tem, assim, de proceder do direito subsidiariamente aplicável, por via da aplicação do artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, que remete para as disposições legais de natureza processual do Código de Processo e de Procedimento Tributário (“CPPT”), do CPTA e do CPC.

46. Da regra geral do direito processual, constante do artigo 30.º do CPC, resulta que é parte legítima quem tem “*interesse direto*” em demandar, sendo considerados titulares do interesse relevante, para este efeito, na falta de indicação da lei em contrário, “*os sujeitos da relação controvertida*”. A mesma regra é reproduzida no processo administrativo, que confere legitimidade ativa a quem “*alegue ser parte na relação material controvertida*” (v. artigo 9.º, n.º 1 do CPTA).
47. A legitimidade no processo é, pois, recortada pelo conceito central de “*relação material*” que, no âmbito fiscal, há de ser uma relação regida pelo direito tributário, à qual subjaz um ato tributário, cujo sujeito passivo é delimitado no artigo 18.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (“LGT”), como “*a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.*”.
48. No domínio tributário, a legitimidade não pode deixar de ser enquadrada no âmbito das relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas (*vide* artigo 1.º, n.º 2, da LGT).
49. Do CPPT resulta a existência de uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “*contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido*” (*vide* artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT). No mesmo sentido, ainda que se refira somente à legitimidade no procedimento, a LGT determina no seu artigo 65.º que “*têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.*”. E o artigo 78.º da LGT assegura a mesma posição de legitimidade ou ilegitimidade conferida pelas regras gerais sobre o tema.

- 
- 50.** Em relação aos responsáveis (sujeitos passivos não originários, tal como os substitutos), o legislador teve a preocupação de justificar a razão pela qual lhes é concedida legitimidade processual.
- 51.** Quanto aos responsáveis solidários, deriva “*da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal*” (vide artigo 9.º, n.º 2 do CPPT), enquanto no que respeita aos responsáveis subsidiários, está associada ao facto “*de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários*” (vide artigo 9.º, n.º 3 do CPPT). Em ambas as situações, apesar de não corresponderem à figura do sujeito passivo originário, constitui-se uma relação jurídico-tributária entre estas categorias de sujeitos passivos derivados e o credor tributário Estado, que encerra prestações – principais (de pagamento da obrigação tributária) e acessórias, o que sucede igualmente com o substituto.
- 52.** *In casu*, a Requerente invoca a qualidade de repercutido legal para deduzir a ação arbitral. Nesse contexto, SÉRGIO VASQUES, afirma que “*Se o repercutido estará à margem da relação tributária, não estará por isso à margem do direito.*” (vide *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., p. 401), referindo que a LGT lhe reconhece o direito “*à reclamação, recurso, impugnação ou pronúncia arbitral*”.
- 53.** Contudo, importa começar por referir que a figura do repercutido não se enquadra na categoria de sujeito passivo, nos termos do citado artigo 18.º, n.º 3 da LGT, pelo que, não sendo parte em contratos fiscais, a legitimidade, neste caso, só pode advir da comprovação de que é titular de um interesse legalmente protegido (vide artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).
- 54.** Apesar de o repercutido não ser sujeito passivo, a alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT, pressupõe que assiste o “*direito de reclamação, recurso, impugnação ou de*

*pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias” a quem “suporte o encargo do imposto por repercussão legal”, estendendo a posição jurídica adjetiva ao repercutido (apesar de não o considerar sujeito passivo), na condição de estarmos perante um caso de “repercussão legal”. A lei implica desta forma que o repercutido legal é titular de um interesse legalmente protegido, condição exigida para que possa intervir em juízo (vide artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).*

**55.** Conforme resulta da jurisprudência do CAAD, entre outros, do acórdão 296/2023-T, de 1 de fevereiro de 2024:

*“Qualquer que seja a posição a adoptar em tese geral – e, salvo disposição legal em contrário, não há razões para pôr em causa a possibilidade de os contribuintes de facto serem admitidos a invocarem perante os Tribunais, incluindo arbitrais, a ilegalidade dos impostos que efectivamente pagaram –, tem de se ter em conta o quadro legislativo, e este foi invocado pela AT na sua Resposta para pôr em causa a possibilidade de a repercutida poder vir pedir a revisão de liquidações que lhe eram alheias. (...)”*

**56.** Neste âmbito, JORGE LOPES DE SOUSA, refere que:

*“nos casos de repercussão legal do imposto, apesar de aquele que suporta o encargo do imposto não ser sujeito passivo, é-lhe assegurado o direito de reclamação, recurso e impugnação [artigo 18.º, n.º 4, da LGT]. São casos de repercussão legal os do IVA e dos impostos especiais de consumo, pois, em face do (...) respetivo regime legal, a lei exige o pagamento dos tributos aos intervenientes no processo de comercialização dos bens ou serviços, visando fazer com que eles venham a ser pagos pelos consumidores finais, que são os titulares da capacidade contributiva que se pretende tributar.” (vide Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, p. 115).*



*“é de considerar ser titular de um interesse suscetível de justificar a intervenção no procedimento tributário quem possa ser diretamente afetado pelo que nele possa vir a ser decidido, inclusivamente quando esteja em causa uma mera situação de vantagem derivada do ordenamento jurídico, o que será a interpretação que melhor se compagina com o direito constitucionalmente garantido de participação dos cidadãos nas decisões que lhes disserem respeito (art . 267.º, n.º 5, da CRP), como tal se tendo de considerar, necessariamente, todas as que tenham repercussão direta na sua esfera jurídica.” (vide Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, p. 120)*

- 57.** Ora, conforme sustentou no acórdão do CAAD, de 1 de fevereiro de 2024, proferido no âmbito do processo 296/2023-T, *“qualquer que seja, em tese geral, a possibilidade de o repercutido invocar a ilegalidade das liquidações que originam a repercussão, no âmbito dos impostos especiais de consumo **há uma norma que o veda e que o legislador manteve incólume ao longo das 25 alterações** que, em 24 anos, introduziu no CIEC: a do n.º 2 do artigo 15.º (epígrafado “Regras gerais do reembolso”).”* (negrito nosso).
- 58.** A referida disposição legal (artigo 15.º, n.º 2, do CIEC) estabelece que *“Podem solicitar o reembolso os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respectivo imposto.”*
- 59.** Por sua vez, as disposições relevantes desse artigo 4.º (epígrafado “Incidência subjectiva”), para as quais tal norma remete, têm a seguinte redação:

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

- a) O depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado; (...)*

(...)

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

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

- 60.** Efetivamente, desde a redação inicial destas normas, dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, também a única alteração substancial registada foi o aditamento (pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro) do “destinatário certificado” entre os sujeitos passivos identificados à cabeça da norma sobre “*Incidência subjetiva*”. Quer dizer que nenhum legislador – nem mesmo o que entendeu atribuir natureza interpretativa à alusão à tipicidade da repercussão dos impostos especiais de consumo – considerou necessário, para o que ora importa, alargar o círculo dos “sujeitos passivos” para lá do “destinatário certificado”.
- 61.** Quer dizer que só os sujeitos passivos aí identificados, e só quando preencham requisitos adicionais, podem suscitar questões sobre, tal como resulta do n.º 1 desse artigo 15.º, “*o erro na liquidação*”. Ora, esta solução apresenta total cabimento face à impraticabilidade que seria fazer a gestão de um sistema demasiadamente aberto a todo o género e tipo de reembolsos, com uma duvidosa forma de controlo. A esta mesma conclusão chegaram, entre outras, as decisões proferidas nos processos n.ºs 296/2023-T, 408/2023-T, 375/2023-T e 633/2023-T.
- 62.** Por outro lado, acresce que se afigura claro que a CSR não constitui um caso de repercussão legal.
- 63.** A Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, nem sequer, adiante-se, de repercussão meramente económica, isto, sem prejuízo de ser um dado que, em princípio, as empresas repassam

nos preços praticados os gastos em que incorrem, independentemente da sua natureza (e, portanto, incluindo os gastos tributários), por forma a concretizarem o objetivo lucrativo que preside à sua criação e manutenção (*vide* artigos 22.º do Código das Sociedades Comerciais e 980.º do Código Civil).

- 64.** Infere-se do articulado da Requerente que esta legitima a sua intervenção processual do facto singelo de lhe ter sido repercutida a CSR pela empresa fornecedora de combustíveis, caracterizando-se como um *consumidor* de combustíveis, sobre o qual recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo.
- 65.** Contudo, a repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, pois o artigo 9.º do CPPT requer a demonstração de um interesse legalmente protegido, i.e., que mereça a tutela do direito substantivo. Além de que a Requerente não tem a qualidade de consumidor de combustíveis, no sentido de consumidor final sobre o qual recai ou deve recair o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”). Na verdade, o combustível adquirido é um fator de produção no circuito económico, pelo que se a CSR, conforme alega a Requerente, se destina a ser suportada pelo consumidor, à partida esta não faz parte das entidades potencialmente lesadas, que são os consumidores e não os operadores económicos.
- 66.** Nos termos da lei que prevê a CSR, não existe qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo do ponto de vista económico, pelo que é errónea a afirmação da Requerente de que é sobre si que recai tal encargo. Basta atentar, para esta conclusão, no artigo 5.º, n.º 1 da citada lei: “*A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.*”. Assim, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, pelo que o

artigo 5.º, n.º 1, não remete para o artigo 2.º do CIEC (que prevê a repercussão legal nos impostos especiais sobre o consumo), mas apenas para as normas desse código que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo.

**67.** Como salienta o acórdão do CAAD, de 8 de janeiro de 2024, proferido no âmbito do processo 408/2023-T, com o qual se concorda:

*“1. A Lei n.º 55/2007 define o sujeito passivo e devedor da CSR, mas não contém qualquer regra de repercussão legal, nem se pronuncia sobre a sua repercussão económica;*

*2. A Requerente não é consumidor final, o que significa que os gastos em que incorre são presumivelmente, de acordo com as regras da experiência comum, repercutidos no elo subsequente do circuito económico até atingirem os consumidores finais, esses sim, onerados com o encargo económico do imposto e demais gastos incorridos na produção dos bens e serviços;*

*3. Se a CSR foi economicamente repercutida pelos distribuidores de combustíveis à Requerente, não há razões para crer que esta, no exercício de uma atividade económica que visa o lucro e dentro dessa racionalidade, não tenha também repassado de alguma forma o encargo da CSR, no todo ou em parte, para os seus clientes, que nem sequer são os consumidores finais (os próprios clientes).”*

**68.** Ora, não sendo a Requerente o sujeito passivo da CSR, nem repercutido legal desta contribuição, não lhe assiste legitimidade processual, a menos que, como interessada, alegue e demonstre factos que suportem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade, i.e., que evidencie um interesse direto e legalmente protegido na sua esfera, passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo, ónus que sobre si impende.

- 69.** Contudo, o único facto que a Requerente alega para este efeito é o de lhe ter sido repercutida a CSR. Qualifica esta repercussão, erradamente, como legal, que, a ser “legal”, sempre teria de constar de uma norma com essa natureza, a qual, porém, não existe.
- 70.** Também não tem qualquer pertinência a equiparação que a Requerente pretende estabelecer entre a CSR e o Imposto do Selo que tanto pode incidir sobre o sujeito passivo originário (em relação ao qual se verifica a capacidade contributiva) como sobre outra entidade. Neste último caso, como sucede de forma paradigmática com as operações financeiras, a doutrina e jurisprudência têm qualificado o fenómeno como substituição tributária sem retenção (vide, a título de exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 25 de março de 2015, processo n.º 01080/13).
- 71.** Conforme atrás referido, o substituto é uma espécie do género “sujeito passivo”, logo dispõe de legitimidade ativa para demandar o Estado, além de que, à semelhança do IVA, a liquidação do imposto é perfeitamente controlável através da documentação emitida, pois, nos termos do artigo 23.º, n.º 6 do Código do Imposto do Selo, *“nos documentos e títulos sujeitos a imposto são mencionados o valor do imposto e a data da liquidação, com exceção dos contratos previstos na verba 2 da tabela geral [arrendamento e subarrendamento], cuja liquidação é efetuada nos termos do n.º 8.”*
- 72.** Acresce que, sem prejuízo de a CSR ter sido consagrada como “contrapartida” da utilização da rede rodoviária nacional, a lei não indica ou sequer sugere sobre quem é que deve constituir encargo, contrariamente ao que a Requerente afirma. Na realidade, a Requerente é tão-só um cliente comercial dos sujeitos passivos que liquidaram a CSR.
- 73.** Portanto, tal como foi afirmado no acórdão do CAAD, de 8 de janeiro de 2024, proferido no âmbito do processo 408/2023-T:

*“Não integra, nem é parte da relação tributária, nem é repercutido legal. Também não se descortina, nem disso foi feita prova, que tenha sido a Requerente a suportar economicamente o imposto, para o que seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas:*

*– Que a CSR foi repercutida à Requerente, qual o montante e em que períodos;*

*– Que, por sua vez, o preço dos serviços de transportes que presta aos seus clientes não comportam a repercussão de CSR e em que medida, por forma a poder sustentar que suportou de forma efetiva o encargo do imposto”.*

**74.** Conforme anteriormente referido, a Requerente limitou-se a juntar declarações genéricas dos seus fornecedores de combustíveis, que estão longe de conter os elementos concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto. Posto isto, a Requerente não logrou, por isso, atestar que suportou o tributo contra o qual reage. E esta seria, segundo entendemos, a única forma de lhe poder ser reconhecida a legitimidade residual para a presente ação arbitral, tendo em conta que não é sujeito passivo, nas diversas modalidades que o conceito acomoda, nem repercutido legal da CSR.

**75.** Igualmente, como acima referido, e tal resulta dos acórdãos do CAAD, de 8 de janeiro de 2024 e de 1 de fevereiro de 2024, proferido no âmbito dos processos n.ºs 408/2023-T e 296/2023-T, compreende-se que o legislador não tenha adotado um conceito irrestrito de legitimidade ativa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura suscitaria, quer na ligação entre o ato de liquidação do imposto, a determinação da sua efetiva repercussão (económica) e a determinação do seu quantum; quer ainda no potencial desdobramento/duplicação de devoluções de imposto indevidas: simultaneamente ao sujeito passivo e ao(s) múltiplos repercutido(s) económicos da cadeia de valor.

- 76.** Isto é, o mesmo imposto poderia ser restituído a diversos intervenientes, de forma dificilmente controlável, com manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade.
- 77.** Por fim, em cumprimento do desiderato do direito nacional e da União Europeia, não se diga que a Requerente ficou desprovida de tutela, pois nada impede o ressarcimento, através de uma ação civil de repetição do indevido instaurada contra os seus fornecedores, se reunir os devidos pressupostos, nos termos declarados pelo Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de outubro de 2011, no processo C-94/10, Danfoss A/S (pontos 24 a 29). Nesta perspetiva, está acautelada a observância do princípio fundamental da tutela jurisdicional efetiva (*vide* artigo 20.º da Constituição).
- 78.** A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo já entendeu, em relação a um caso de liquidação de Imposto Automóvel (correspondente ao atual Imposto sobre Veículos), que o adquirente não tem legitimidade para impugnar a respetiva liquidação, precisamente por não se tratar de um caso de repercussão legal (*vide* Acórdão de 1 de outubro de 2003, processo n.º 0956/03).
- 79.** Em suma, à face do exposto deve julgar-se verificada a exceção de ilegitimidade da Requerente, constituindo uma exceção dilatória de conhecimento oficioso que obsta a que o Tribunal conheça a questão de fundo e demais questões suscitadas, com a consequente absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a) e 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e) do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.
- 80.** Em síntese, não tendo ficado provado o valor da CSR repercutido pelo fornecedor de combustíveis à Requerente, nem que esta tenha suportado o encargo económico do imposto em definitivo, falece à Requerente legitimidade para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto, solução que se enquadra numa interpretação conforme à Constituição (v. artigo 268.º, n.º 4), porquanto o direito à

impugnação dos atos lesivos não pode deixar de reportar-se aos sujeitos cuja esfera jurídico-patrimonial sofreu a lesão (os lesados) e não a outros.

**81.** A título conclusivo, em resultado da apreciação das questões prévias referentes à incompetência em razão da matéria e à ilegitimidade processual, o presente Tribunal arbitral é incompetente para se pronunciar sobre o primeiro pedido da Requerente (porque não pode pronunciar-se sobre atos subsequentes aos, e autónomos dos, atos de liquidação), e resultando da lei que a Requerente é parte ilegítima para suscitar o segundo (questionar os atos de liquidação da CSR que pudessem ter alguma ligação com os ditos atos de repercussão), conclui-se que a Requerida terá de ser absolvida da instância, ficando prejudicados todos os passos seguintes no *iter cognoscitivo* acima delineado.

**82.** Não se opinando sobre o mérito, fica igualmente prejudicado o conhecimento dos pedidos de “restituição” e de pagamento de juros indemnizatórios.

## **V. DECISÃO**

Termos em que, com os fundamentos de facto e de direito que supra ficaram expostos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- a) Considerar o presente Tribunal Arbitral incompetente para se pronunciar sobre o pedido de declaração de “*ilegalidade dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário adquiridos pela requerente no decurso do período compreendido entre março de 2019 e dezembro de 2022*”.
- b) Considerar o Tribunal Arbitral competente para apreciar o pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações de CSR praticadas pela AT com base nas DIC submetidas pelas respetivas fornecedoras de combustíveis.



- c) Considerar a Requerente parte ilegítima para suscitar a declaração de ilegalidade “(...) *das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela administração tributária e aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustíveis*”.
- d) Em consequência, absolver a Requerida da instância, condenando a Requerente nas custas, nos termos abaixo fixados.

## VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€ 863.640,02 (oitocentos e sessenta e três mil seiscientos e quarenta euros e dois cêntimos)**, de acordo com o disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º- A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT.

## VII. CUSTAS

Custas no montante de **€ 12.240,00 (quinze mil seiscientos e seis euros)**, a cargo da Requerente, por ter sido total o seu decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Porto, 5 de junho de 2024

Os Árbitros

(Alexandra Coelho Martins)

(Presidente)

(Raquel Franco)

Com declaração de voto de vencida

(Rui Miguel Zeferino Ferreira)

(Relator)

\*\*\*\*\*

#### DECLARAÇÃO DE VOTO

Teria decidido de forma diferente a questão da competência do Tribunal, resumidamente, por entender que:

- (i) O artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quando se refere a ‘impostos’, está a reportar-se apenas aos tributos a que legalmente é atribuída tal designação e àqueles que, embora tenham outra designação, a própria lei explicitamente considerada impostos» (como sucede com as «contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade», que o n.º 3 do artigo 4.º da LGT identifica e expressamente considera ‘impostos’).
- (ii) Paralelamente, aquele artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se estará a reportar a tributos que constituem ‘contribuições financeiras a favor das entidades públicas’, que não se enquadrem na definição das referidas ‘contribuições especiais’. A intenção governamental de afastar da vinculação à arbitragem tributária as pretensões relativas a tributos designados como contribuições resulta, aliás, da alteração efetuada ao artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2001 pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de Setembro, mantendo-se a referência restritiva a «impostos»,

mesmo num momento em que a Autoridade Tributária e Aduaneira já administrava vários tributos com a designação de «contribuições» - além da própria CSR e da contribuição sobre o sector bancário, a contribuição extraordinária sobre o setor energético (criada pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro) e a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica (criada pelo artigo 168.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro).

(iii) No caso da CSR, não se está perante uma ‘contribuição especial’ enquadrável no conceito definido no n.º 3 do artigo 4.º da LGT, pois a mesma não assenta «na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade», pelo que não há suporte literal mínimo para que seja considerada, na perspetiva legislativa, um dos impostos a que alude o artigo 2.º da Portaria n.º 112-/2011.

(iv) Por outro lado, da relegação da definição do âmbito da vinculação para diploma de natureza regulamentar depreende-se que, subjacente à restrição que se pretendeu efetuar, estarão também razões pragmáticas relacionadas com a criação das condições práticas para implementação do novo regime, que normalmente se reservam para diplomas de natureza executiva, como são as relativas à disponibilidade de meios humanos da Autoridade Tributária e Aduaneira com formação adequada para a representarem adequadamente nos processos tributários que exijam formação mais especializada. Neste caso, pelas limitações ao âmbito da jurisdição arbitral que se fazem nas alíneas c) e d) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quanto a litígios relacionados com matéria aduaneira, entrevê-se que estarão razões desse tipo subjacentes a essas restrições à arbitrabilidade de litígios.

(v) Ademais, não acompanho a jurisprudência que tem vindo a formar-se no âmbito dos tribunais arbitrais formados junto do CAAD, e que é seguida no presente acórdão, quanto à qualificação da CSR como imposto, por estarem ausentes as características da bilateralidade difusa e da responsabilidade de grupo inerente às contribuições. De facto, entendo que o regime jurídico da CSR, ao criar um tributo de cuja receita é titular a Infraestruturas de Portugal (inicialmente, Estradas de Portugal), entidade responsável pela conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, sendo os respetivos sujeitos passivos as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários (e

independentemente, agora, da questão da repercussão se presumir ou não), não se pode concluir simplesmente que os sujeitos passivos não são, de forma alguma, destinatários da atividade do sujeito ativo. De facto, é o sujeito ativo (Infraestruturas de Portugal) que garante as condições necessárias a que a atividade das empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários, no que toca à venda desses bens, possa existir e manter-se. Sem a rede rodoviária nacional, que interesse existiria da parte dos consumidores pela aquisição de gasolina e gásóleo rodoviários que adquirem àquelas empresas? A conclusão de que inexistem as características da bilateralidade difusa e da responsabilidade de grupo parece assentar no pressuposto – que não acompanho – de que teriam que ser os utilizadores/consumidores da rede rodoviária nacional os respetivos sujeitos passivos para que estivéssemos perante uma contribuição financeira. Contudo, ignora, a meu ver, que os seus sujeitos passivos são igualmente beneficiários da rede rodoviária nacional, não porque a utilizem para consumo, mas porque dela tiram partido enquanto infraestrutura essencial para a oferta que aportam ao mercado – ao ponto de se poder dizer que, sem essa infraestrutura, a sua atividade, no que toca à venda de produtos que abastecem o transporte rodoviário, não teria interesse para o mercado. Nesse sentido, entendemos a CSR como um exemplo das “taxas coletivas”, na expressão de Gomes Canotilho/Vital Moreira, aquelas que “(...) assentam em prestações cuja provocação ou aproveitamento se podem dizer seguros quando referidos ao grupo mas apenas prováveis quando referidos aos indivíduos que o integram”<sup>1</sup> ou, nas palavras de Filipe de Vasconcelos Fernandes como um tributo bilateral “(...) alicerçados numa lógica de equivalência de grupo (...)”, uma “(...) estrutura de incidência sustentada na utilização presumida de um serviço ou na obtenção de um benefício presumido (...)”<sup>2</sup>. De acordo com o mesmo Autor, nas “(...) contribuições financeiras visa retribuir-se ou ressarcir-se o custo ou benefício inerentes ao serviço prestado por uma entidade pública, neste caso a um conjunto homogéneo de interessados, que o aproveitam (...) [como membros] num dado grupo”<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Cf. Constituição da República Portuguesa Anotada. Vol. I, 4.<sup>a</sup> ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 1095.

<sup>2</sup> Cf. “As “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” no sistema fiscal português – conceito, pressupostos e regime jurídico-constitucional (incluindo a analogia com as Sonderabgaben alemãs)”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 1, 2, 3 e 4 (2021), p. 88.

<sup>3</sup> Cf. As Contribuições Financeiras no Sistema Fiscal Português: Uma Introdução. 1.<sup>a</sup> edição, Coimbra: GESTLEGAL, 2020, p. 39.

Por estes motivos, teria decidido pela incompetência do Tribunal por falta da vinculação exigida pelo artigo 4.º do RJAT. A falta de vinculação não implica incompetência absoluta, em razão da matéria, a que alude o artigo 16.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, pois a competência para apreciação da generalidade de atos de liquidação de tributos se insere nas competências dos tribunais arbitrais definidas no artigo 2.º do RJAT. Estamos, isso sim, perante uma incompetência relativa por falta do acordo necessário para a constituição de tribunal arbitral, a que se reporta o artigo 18.º da Lei de Arbitragem Voluntária [Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT e artigo 181.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos], acordo esse que, relativamente à arbitragem tributária, é genericamente exigido e definido no que concerne à Autoridade Tributária e Aduaneira através da vinculação prevista no artigo 4.º do RJAT.

Lisboa, 5 de junho de 2024,

Raquel Franco