

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 914/2023-T

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

Sumário:

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

II - A Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, não prossegue “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que se encontram atribuídos à concessionária;

III – O ónus da prova da efetiva repercussão da contribuição de serviço rodoviário incumbe às entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional, carecendo de ser demonstrada através de documentos que identifiquem o efetivo pagamento do imposto, não podendo assentar em juízos presuntivos ou em meras declarações genéricas.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., S.A., com sede na Rua ..., ..., ...-... ..., titular do número de identificação de pessoa coletiva ..., veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar a legalidade dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), referente ao período de maio de 2019 a dezembro de 2022, cujo encargo tributário foi repercutido na sua esfera jurídica, e, bem assim, da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa contra eles deduzido, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

A Requerente fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma sociedade de direito português que integra o grupo B...- SGPS, S.A. e dedica a sua atividade principal ao setor dos transportes rodoviários de mercadorias.

No período compreendido entre maio de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu 1.193.517,06 litros de combustível, relativamente aos quais suportou um encargo económico por via da repercussão de CSR pela entidade que comercializa estes produtos petrolíferos, no montante de € 131.286,88.

Ao nível do direito europeu, a tributação com recurso aos IEC, designadamente dos produtos petrolíferos e energéticos, é enquadrada pela Diretiva n.º 2008/118, de 16 de dezembro de 2008, a qual fixa a estrutura comum daquele tipo de impostos harmonizados, e pela Diretiva n.º 2003/96, de 27 de outubro de 2003, que regula especificamente da tributação dos produtos petrolíferos e energéticos.

Onerando produtos já sujeitos a ISP e sendo da iniciativa do legislador nacional, a CSR configura um imposto não harmonizado incidente sobre produtos previamente sujeitos aos IEC harmonizados.

Nesse pressuposto, com o intuito de prevenir que seja colocado em causa o sistema harmonizado dos IEC, o n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118 subordina a criação destes impostos não harmonizados à dupla condição de respeitarem a estrutura essencial dos IEC e do IVA e terem como fundamento um *motivo específico*.

Recentemente, o TJUE veio pronunciar-se sobre a legalidade da CSR através do Despacho de 7 de fevereiro de 2022, proferido no Processo n.º C-460/21, no seguimento do reenvio prejudicial efetuado no âmbito do processo arbitral n.º 564/2020-T, julgando a CSR ilegal por violação do Direito da União Europeia, nomeadamente por violação da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, vindo a decidir que para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva, a CSR deveria destinar-se a assegurar os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que foram atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional.

No entanto, é a própria Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto que, no seu artigo 2.º, esclarece que a receita proveniente da liquidação do imposto se destina ao financiamento da Estradas de Portugal, E.P.E., sendo de concluir que a CSR não tem um “motivo específico”, antes se destina ao financiamento de despesas de carácter geral que incumbem obrigatoriamente ao Estado e são suscetíveis de ser financiadas por quaisquer receitas fiscais.

A estrutura da CSR não indicia, tão pouco, que esteja subjacente à sua criação qualquer “motivo específico” de política ambiental, energética ou social.

Não prosseguindo a CSR “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, os atos de liquidação de CSR em causa são ilegais por desconformidade com o Direito da União Europeia.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, suscita as exceções dilatórias da incompetência do tribunal em razão da matéria, incompetência do tribunal em razão da causa de pedir, ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, falta de interesse em agir, ineptidão da

petição inicial, caducidade do direito de ação. Requer ainda a intervenção principal no processo da C..., Lda. enquanto sujeito passivo do imposto.

Quanto à matéria de fundo, considera que as Requerentes não lograram fazer prova de terem adquirido e pago combustível e suportado o encargo do pagamento da CSR por repercussão, sendo que, atento o disposto no artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil, não incumbe à Requerida fazer a prova da não repercussão, nem é possível presumir a existência de repercussão quando, no caso, estamos perante uma repercussão meramente económica.

Por outro lado, baseando-se nos considerandos 33. e 34. do despacho do TJUE proferido no processo n.º C-460/21, a Requerida entende que o TJUE não declarou a existência de desconformidade do regime da CSR com a Diretiva Europeia e os objetivos que lhe estão subjacentes, analisados à luz da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, não são meramente orçamentais, mas visam a redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que constituem o motivo específico da criação da contribuição.

Conclui no sentido da declaração de extinção da instância com base nas exceções dilatórias e perentórias invocadas e, se assim se não entender, pela improcedência do pedido arbitral.

2. Notificadas para se pronunciar sobre a matéria de exceção, as Requerentes responderam através do requerimento de 3 de abril de 2024, concluindo pela improcedência de todas as exceções e questões prévias suscitadas pela Requerida.

3. Por despacho arbitral de 4 de abril de 2024, considerando não haver novos elementos sobre que as partes se devam pronunciar, determinou-se a dispensa da reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações, relegando-se para final a apreciação da matéria de exceção.

4.

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

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

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

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 12 de fevereiro de 2024.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

II – Saneamento

Incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria

5. A Autoridade Tributária começa por suscitar a questão da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria por considerar que a contribuição de serviço rodoviário deve ser

5.

qualificada como contribuição financeira, e não como imposto, encontrando-se excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, defendendo a este propósito o entendimento expresso nos acórdãos proferidos nos processos arbitrais n.ºs 182/2019-T, 138/2019-T, 123/2019-T, que tiveram por objeto a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), e nos acórdãos proferidos nos processos arbitrais n.ºs 248/2019-T, 714/2020-T e 585/2020-T, que tiveram por objeto a Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético (CESE).

É esta a primeira questão que cabe analisar.

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

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

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

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos 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 atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação;
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira;
- e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição 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”.

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

A Portaria n.º 112-A/2011, também chamada Portaria de vinculação, fixa, por conseguinte, um segundo nível de delimitação das pretensões que poderão ser sujeitas à

jurisdição arbitral. Tratando-se de um mero regulamento de execução, a Portaria não poderia ir além do estabelecido na lei quanto ao âmbito de competência material dos tribunais arbitrais, mas poderia estabelecer restrições quanto ao âmbito da vinculação à arbitragem tributária, mormente por referência ao tipo de litígios e ao valor do processo.

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

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

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

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

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

6. A constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Lei Fundamental, pela revisão constitucional de 1997, que autonomizou as contribuições financeiras a favor das entidades públicas como uma terceira categoria de tributos.

A LGT, aprovada em 1998, passou a incluir entre os diversos tipos de tributos, os impostos e outras espécies criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições financeiras a favor das entidades públicas, definindo, em geral, os pressupostos desses diversos tipos de tributos no subsequente artigo 4.º.

A doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um *tertium genus* de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como *taxas coletivas*, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas. Como referem GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, “a diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas” (*Constituição da República Portuguesa Anotada*, I vol., 4ª edição, Coimbra, pág. 1095). Neste sentido, as contribuições são tributos com uma estrutura paracomutativa, dirigidos à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, distinguindo-se das taxas que são tributos rigorosamente comutativos e que se dirigem à compensação de prestações efetivas (SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, pág. 287).

Por outro lado, o Tribunal Constitucional tem também reconhecido a existência dessas diferentes categorias jurídico-tributárias, designadamente para efeito de extrair consequências quanto à competência legislativa, admitindo que as taxas e outras contribuições de carácter bilateral só estão sujeitas a reserva parlamentar quanto ao seu regime geral, mas não quanto à

sua criação individual e quanto ao regime concreto, podendo portanto ser criadas por diploma legislativo governamental e reguladas por via regulamentar desde que observada a lei-quadro (cfr., entre outros, o acórdão n.º 365/2008).

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

7. A Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1.º), que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A., sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2.º).

A mesma contribuição corresponde à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis, e constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, S.A, no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras formas de financiamento (artigo 3.º).

A contribuição incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos (artigo 4.º, n.º 1) e é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo (artigo 5.º, n.º 1).

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

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

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

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

Por outro lado, nada permite afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da atividade administrativa que se encontra atribuída à EP - Estradas de Portugal, E. P. E. é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários. Quando é certo que o artigo 2.º da Lei n.º 55/2007 declara expressamente que o “financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E. (...) é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável.”

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

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

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

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

Incompetência material do tribunal em razão da causa de pedir

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

A arguição assenta num evidente equívoco.

A Requerente formulou um pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade do ato de liquidação de CSR referente aos meses de março de 2019 a dezembro de 2022, invocando como causa de pedir, a desconformidade da contribuição com a Diretiva 2008/118/CE, do

Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao Regime Geral dos Impostos Especiais de Consumo

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

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

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

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

Ilegitimidade processual e substantiva da Requerente

11. A Autoridade Tributária alega que se verifica a ilegitimidade processual da Requerente tendo em consideração que apenas os sujeitos passivos que declararam a introdução dos produtos para consumo e efetuaram o pagamento do imposto, podem solicitar a anulação das liquidações e o reembolso por erro na liquidação.

Analisando esta questão, cabe começar por referir que, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, do CPTA, subsidiariamente aplicável, e da correspondente disposição do artigo 30.º, n.º 3, do

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

Alegando a Requerente, na petição inicial, que pretende impugnar os atos tributários de liquidação da contribuição de serviço rodoviário (CSR) incidentes, em determinado período de tempo, sobre os fornecedores de combustíveis e cujo encargo tributário se repercutiu na sua esfera jurídica, não pode deixar de entender-se que o contribuinte dispõe de legitimidade processual para deduzir o pedido, independentemente de saber se houve uma efetiva repercussão ou se as faturas de aquisição de combustível corporizam o valor pago a título de CSR.

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

4 - Não é sujeito passivo quem:

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

Ainda segundo o disposto no n.º 3 desse artigo, como sujeito passivo entende-se “a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável”.

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

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

Quer as disposições da Lei n.º 55/2007, especificamente aplicáveis à contribuição de serviço rodoviário, quer a disposição geral do artigo 2.º do CIEC, consagram um princípio de repercussão legal do imposto, significando que o encargo do imposto não seja suportado pelo sujeito passivo, mas pelo contribuinte que intervém no processo de comercialização dos bens ou serviços. Havendo de admitir-se, por efeito da norma do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, que as entidades repercutidas dispõem de legitimidade procedimental e processual para deduzirem reclamação graciosa ou recurso hierárquico ou impugnação judicial contra o acto

tributário de liquidação do imposto que é objeto de repercussão (cfr. LOPES DE SOUSA, *Código de Processo e Procedimento Tributário Anotado e Comentado*, vol. I, Lisboa, 2011, pág. 115, e SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 98).

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

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

Há que fazer notar, a este propósito, que o artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007 apenas remete para o CIEC o procedimento de liquidação e cobrança do imposto, remissão que igualmente é efetuada para a LGT e o CPPT, significando que, nesse âmbito, haverá de ter-se em consideração as disposições conjugadas do CIEC e da demais legislação tributária aplicável.

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

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

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

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

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

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

Nem a alegação aduzida pela Requerida poderá caracterizar uma exceção perentória. As exceções perentórias consistem na invocação de factos que, em face da lei substantiva, possam

integrar uma causa impeditiva, extintiva ou modificativa do direito invocado pelo autor na ação e que assim determinem a improcedência total ou parcial do pedido. São impeditivos os factos que excluem ou impedem a eficácia do direito alegado (incapacidade, falta ou vícios de vontade), modificativos os que alteram a relação jurídica modificando a natureza da prestação ou as condições da sua exigibilidade (alteração das circunstâncias em que foi celebrado um contrato), extintivos os que fazem cessar o direito tornando inviável o respetivo exercício (caducidade, prescrição, cumprimento da obrigação).

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

O que vem de dizer-se é igualmente aplicável quanto à alegada inexistência de prova de efetiva repercussão da CSR por efeito da aquisição de combustíveis, a que a Requerida se refere nos artigos 185.º a 198.º da resposta. Essa é matéria de prova que terá de ser analisada no âmbito da decisão arbitral e que não integra, em si, uma qualquer exceção perentória.

Falta de interesse em agir

13. A Autoridade Tributária invoca ainda a falta de interesse em agir por parte da Requerente, na medida em que não se encontra provado que tenham procedido ao pagamento dos valores referentes à CSR, não podendo obter, por isso, qualquer proveito ou utilidade do prosseguimento da ação.

O *interesse em agir* tem sido entendido como um pressuposto processual autónomo, distinto da legitimidade ativa, e que se traduz na necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer seguir a ação, e assume especial relevo nas chamadas acções de simples apreciação quando se verifica um estado de incerteza sobre a existência ou inexistência do direito a apreciar. O autor poderá ser titular de uma situação jurídica substantiva (direito de propriedade, direito de crédito), que lhe confere, à partida, a legitimidade para a fazer valer em juízo, mas, simultaneamente, poderá não estar carecido de tutela judicial, por esse seu direito não ter sido

negado ou, de algum modo, posto em causa por um ato de uma autoridade pública ou por iniciativa de um particular. É nesse sentido que a ausência do interesse em agir poderá ser considerada como circunstância que obsta ao prosseguimento do processo, determinando a absolvição da instância.

É claro que não é a mera alegação da parte, ainda na fase dos articulados, de que não foi feita prova da repercussão que pode conduzir, por si, à falta de interesse em agir. É ao tribunal arbitral que cabe fixar a matéria de facto, com base na instrução do processo, e caso, eventualmente, venha a considerar como não provado que a Requerente suportou o pagamento da CSR por repercussão, a questão que se coloca tem a ver com a procedência ou a improcedência do pedido, e, por conseguinte, com a matéria de fundo, e não, evidentemente, com os pressupostos processuais da ação.

Incidente de intervenção provocada

14. Para o caso de se entender que a Requerente mantém legitimidade ativa, a Autoridade Tributária suscita o incidente de intervenção provocada da C..., Lda., enquanto sujeito passivo do imposto, e, considerando que a intervenção em processos arbitrais é facultativa para os interessados particulares, sustenta que a não aceitação do demandado para intervir na causa implica a inviabilidade do prosseguimento do processo.

Ora, nos termos previstos nas disposições conjugadas dos artigos 33.º e 316.º, n.º 1, do CPC, a não aceitação do chamamento à demanda, em incidente de intervenção provocada, por parte de quem tem legitimidade para intervir na causa, apenas pode constituir motivo de ilegitimidade, em caso de preterição de litisconsórcio necessário.

Conforme estatui aquela primeira disposição, o litisconsórcio é necessário quando seja imposto por lei, ou seja imposto pelas partes de um negócio jurídico (artigo 33.º, n.º 1), ou

quando a intervenção de todos os interessados seja necessária, pela própria natureza da relação jurídica, para que a decisão a proferir produza o seu efeito útil normal, ou seja, quando sem a intervenção de todos os interessados não seja possível a composição definitiva dos interesses em causa (artigo 33.º, n.º 2).

Como se deixou entrever, a relação jurídica tributária de liquidação do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e da contribuição de serviço rodoviário e a relação jurídica tributária de repercussão da contribuição de serviço rodoviário são de distinta natureza e originam diferentes obrigações tributárias. Sendo possível concluir que a entidade que explora postos de abastecimento de produtos petrolíferos e procede à sua introdução no consumo, enquanto sujeito passivo do imposto, dispõe de legitimidade para impugnar os atos de liquidação, ao passo que a entidade sobre a qual é possível repercutir o imposto, não sendo sujeito passivo do tributo, mantém o direito de impugnar o encargo tributário que suporta por efeito da repercussão.

E, desse modo, as entidades repercutentes e repercutidas têm diferentes interesses em demandar e quanto a elas não se verifica qualquer dos critérios legais que justificam o litisconsórcio necessário. O que equivale por dizer que não se torna obrigatória a intervenção provocada da C..., Lda., nem a falta de intervenção implica a preterição de litisconsórcio necessário ou constitui motivo de ilegitimidade.

Ineptidão da petição inicial

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

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

Compulsando o pedido arbitral, constata-se que a Requerente, no petitório, veio requerer a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação da CSR referentes aos meses de maio de 2019 a dezembro de 2022, e, bem assim, os atos de repercussão na sua esfera jurídica relativamente ao total de 1.193.517,06 litros de combustível, no montante de € 131.286,88. E, sendo assim, o pedido apresenta-se perfeitamente delimitado e formulado em termos compreensíveis.

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

Acresce que a Requerente, no pedido arbitral, mediante a remissão para o documento n.º 3 junto ao pedido arbitral, identifica as faturas emitidas pelos fornecedores de combustíveis em que terá havido lugar à repercussão da CSR.

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

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

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

Caducidade do direito de ação

16. A Autoridade Tributária alega ainda que a falta de identificação dos atos de liquidação impede aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa, na medida em que a contagem do prazo para a sua apresentação se inicia a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação. E considera, por outro lado, que o pedido de revisão oficiosa não poderia ser apresentado no prazo de 4 anos previsto no artigo

78.º, n.º 1, da LGT, porquanto esse prazo apenas é aplicável quando o ato de liquidação seja imputável a um erro dos serviços, e, na situação do caso, encontrando-se a Administração vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado a liquidação em estrita observância das normas legais, não ocorreu qualquer erro de direito imputável aos serviços.

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

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

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

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

material (cfr., neste sentido, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento Tributário*, 5.^a edição, Coimbra, págs. 227-228; SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 605, e LEONARDO MARQUES DOS SANTOS, “A revisão do ato tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional”, in *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Vol. II, págs. 14 e segs.).

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

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

Nestes termos, tendo sido invocado um erro imputável aos serviços e verificando-se que o pedido de revisão oficiosa deu entrada em 3 de abril de 2023 e reportam-se a atos de repercussão da CSR no período compreendido entre março de 2019 a dezembro de 2022, no momento da apresentação do pedido de revisão oficiosa não tinha ainda decorrido o prazo de quatro anos a que se refere o artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

Tendo sido apresentado o pedido arbitral em 2 de novembro de 2023, dentro do prazo de 90 dias após o decurso do prazo para a apreciação do pedido de revisão oficiosa, que ocorreu em 23 de agosto de 2023, o pedido arbitral é igualmente tempestivo.

Não se verifica, por conseguinte, a pretendida caducidade do direito de ação.

III - Fundamentação

Matéria de facto

17. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes.

- A) A Requerente é uma sociedade de direito português que integra o grupo B...- SGPS, S.A. que dedica a sua atividade principal ao setor dos transportes rodoviários de mercadorias.
- B) No período compreendido entre maio de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu à fornecedora C..., Lda. um total de 1.193.517,06 litros de combustível.
- C) As aquisições de combustíveis encontram-se documentadas nas faturas que constam do documento n.º 3 junto ao pedido arbitral, que aqui se dão como reproduzidas.
- D) Dessas faturas consta a designação do combustível, o número de litros adquirido, a base tributável, a taxa de IVA aplicável e o valor de IVA pago, contendo ainda uma referência ao desconto efetuado.
- E) A Requerente juntou aos autos, como documento n.º 2, um extrato do total de litros de combustível adquirido nos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022 e uma relação de faturas de aquisição de combustíveis e nos quais se menciona o apuramento da contribuição de serviço rodoviário que seria devida relativamente a cada uma das faturas.
- F) O extrato a que se refere a antecedente alínea E) é do seguinte teor:

Ano	Litros	CSR
2019	149 570,21	16 452,72 €
2019	174 119,38	19 153,13 €
2021	390 055,01	42 906,05 €
2022	479 772,46	52 774,97 €
Total	1 193 517,06	131 286,88 €

G) A relação de faturas a que se refere a antecedente alínea E) é do seguinte teor:

Número da Fatura	Mês	Ano	Litros de Gasóleo	CSR
FN 2019/00014717	Maio	2019	15 216,41	1 673,81 €
FN 2019/00014718	Maio	2019	746,33	82,10 €
FN 2019/00016329	Maio	2019	2 477,21	272,49 €
FN 2019/00025530	Junho	2019	2 375,36	261,29 €
FN 2019/00024078	Junho	2019	15 027,05	1 652,98 €
FN 2019/00033066	Julho	2019	16 176,41	1 779,41 €
FN 2019/00034470	Julho	2019	2 685,91	295,45 €
FN 2019/00042070	Agosto	2019	14 561,76	1 601,79 €
FN 2019/00043434	Agosto	2019	2 215,77	243,73 €
FN 2019/00050551	Setembro	2019	16 715,53	1 838,71 €
FN 2019/00052198	Setembro	2019	684,68	75,31 €
FN 2019/00053642	Setembro	2019	870,01	95,70 €
FN 2019/00059337	Outubro	2019	13 742,08	1 511,63 €
FN 2019/00059338	Outubro	2019	934,20	102,76 €
FN 2019/00061200	Outubro	2019	2 603,70	286,41 €
FN 2019/00063002	Outubro	2019	4 262,51	468,88 €
FN 2019/00068147	Novembro	2019	15 652,59	1 721,78 €
FN 2019/00070234	Novembro	2019	2 148,72	236,36 €
FN 2019/00072104	Novembro	2019	4 415,97	485,76 €
FN 2019/00077449	Dezembro	2019	11 302,19	1 243,24 €

FN 2019/00079134	Dezembro	2019	1 407,13	154,78 €
FN 2019/00080907	Dezembro	2019	3 348,69	368,36 €
TOTAL			149 570,21	16 452,72 €

Número da Fatura	Mês	Ano	Litros de Gasóleo	CSR
FN 2020/00005038	Janeiro	2020	14 132,79	1 554,61 €
FN 2020/00008973	Janeiro	2020	3 063,23	336,96 €
FN 2020/00006905	Janeiro	2020	2 244,05	246,85 €
FN 2020/00014309	Fevereiro	2020	10 474,83	1 152,23 €
FN 2020/00014309	Fevereiro	2020	999,96	110,00 €
FN 2020/00017852	Fevereiro	2020	5 841,17	642,53 €
FN 2020/00024083	Março	2020	362,58	39,88 €
FN 2020/00022458	Março	2020	9 520,53	1047,26 €
FN 2020/00024781	Março	2020	9 520,53	1 047,26 €
FN 2020/00024781	Março	2020	8 563,67	942,00 €
FN 2020/00028926	Abril	2020	244,69	26,92 €
FN 2020/00031469	Abril	2020	700,00	77,00 €
FN 2020/00030402	Abril	2020	278,92	30,68 €
FN 2020/00037607	Maiο	2020	365,19	40,17€
FN 2020/00047208	Junho	2020	7 435,36	817,89 €
FN 2020/00044177	Junho	2020	10 033,46	1 103,68 €
FN 2020/00045444	Junho	2020	801,36	88,15 €
FN 2020/00053203	Julho	2020	10 290,85	1 131,99 €
FN 2020/00053205	Julho	2020	8 195,56	901,51 €
FN 2020/00053204	Julho	2020	8 195,56	901,51 €
FN 2020/00061694	Agosto	2020	6 448,81	709,37 €
FN 2020/00061692	Agosto	2020	6 804,44	748,49 €
FN 2020/00061693	Agosto	2020	488,63	53,75 €

FN 2020/00070111	Setembro	2020	9 790,59	1 076,96 €
FN 2020/00070112	Setembro	2020	510,57	56,16 €
FN 2020/00070113	Setembro	2020	7 896,93	868,66 €
FN FNPT/00005943	Outubro	2020	10 509,91	1 156,09 €
FN FNPT/00005944	Outubro	2020	1 000,56	110,06 €
FN FNPT/00005945	Outubro	2020	6 746,28	742,09 €
FN FNPT/00013933	Novembro	2020	9 350,11	1 028,51 €
FN FNPT/00013934	Novembro	2020	1 084,38	119,28 €
FN FNPT/00013935	Novembro	2020	5 572,58	612,98 €
FN FNPT/00022036	Dezembro	2020	7 936,59	873,02 €
FN FNPT/00022037	Dezembro	2020	519,99	57,20 €
FN FNPT/00022038	Dezembro	2020	5 265,39	573,19 €
TOTAL			174 119,38	19 153,13 €

Número da Fatura	Mês	Ano	Litros de Gasóleo	CSR
FN FNPT/00029610	Janeiro	2021	7 734,27	850,77
FN FNPT/00029611	Janeiro	2021	691,13	76,02 €
FN FNPT/00029612	Janeiro	2021	20 251,58	2 227,67 €
FN FNPT/00036659	Fevereiro	2021	6 133,02	674,63 €
FN FNPT/00036660	Fevereiro	2021	538,06	59,19 €
FN FNPT/00036661	Fevereiro	2021	19 882,26	2 187,05 €
FN FNPT/00044051	Março	2021	8 751,40	962,65 €
FN FNPT/00044052	Março	2021	807,01	88,77 €
FN FNPT/00044053	Março	2021	21 620,94	2 378,30 €
FN FNPT/00051980	Abril	2021	7 774,58	855,20 €
FN FNPT/00051981	Abril	2021	479,72	52,77 €
FN FNPT/00051982	Abril	2021	21 368,21	2 350,50 €
FN FNPT/00060237	Maiο	2021	6 291,64	692,08 €

FN FNPT/00060238	Maio	2021	698,99	76,89 €
FN FNPT/00060239	Maio	2021	24 838,69	2 732,26 €
FN FNPT/00068367	Junho	2021	4 585,10	504,36 €
FN FNPT/00068368	Junho	2021	363,90	40,03 €
FN FNPT/00068369	Junho	2021	25 656,45	2 822,21 €
FE FEPT/00002200	Julho	2021	7 200,17	792,02 €
FE FEPT/00002201	Julho	2021	520,32	57,24 €
FE FEPT/00002202	Julho	2021	25 558,65	2 811,45 €
FE FEPT/00002779	Agosto	2021	6 280,65	690,87 €
FE FEPT/00002780	Agosto	2021	447,34	49,21 €
FE FEPT/00002781	Agosto	2021	22 932,36	2 522,56 €
FE FEPT/00003397	Setembro	2021	6 399,23	703,91 €
FE FEPT/00003398	Setembro	2021	617,33	67,91 €
FE FEPT/00003399	Setembro	2021	24 803,22	2 728,35 €
FE FEPT/00004133	Outubro	2021	7 490,60	823,97 €
FE FEPT/00004134	Outubro	2021	608,72	66,96 €
FE FEPT/00004135	Outubro	2021	30 727,63	3 380,04 €
FE FEPT/00004901	Novembro	2021	5 947,45	654,22 €
FE FEPT/00004902	Novembro	2021	649,27	71,42 €
FE FEPT/00004903	Novembro	2021	34 952,38	3 844,76 €
FE FEPT/00005733	Dezembro	2021	6 554,17	720,96 €
FE FEPT/00005734	Dezembro	2021	673,08	74,04 €
FE FEPT/00005735	Dezembro	2021	29 225,52	3 214,81 €
TOTAL			390 055,01	42 06,05 €

H) Em 2 de maio de 2023, a Requerente apresentou, junto da Direção Geral Das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), um pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário, referente ao período de maio de

2019 a dezembro de 2022, invocando que o encargo tributário foi repercutido na sua esfera jurídica pela fornecedora C..., Lda., no montante total de € 131.286,88 (documento n.º 4).

- I) A Autoridade Tributária e Aduaneira não emitiu decisão quanto ao pedido de revisão oficiosa no prazo legalmente cominado para o efeito, considerando-se o pedido tacitamente indeferido em 3 de setembro de 2023.
- J) O pedido arbitral deu entrada em 30 de novembro de 2023.

Factos não provados

Não se encontra provado que se tenha verificado a efetiva repercussão da Contribuição de Serviço Rodoviário na esfera jurídica da Requerente relativamente ao combustível adquirido à fornecedora C..., Lda., no período de maio de 2019 a dezembro de 2022 e no montante de total de € 131.286,88.

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

Para fazer a prova da repercussão, a Requerente limitou-se a juntar ao pedido arbitral, como documento n.º 2, uma relação das quantidades de combustível adquiridos nos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022 e da contribuição de serviço rodoviário que seria devida relativamente a essas quantidades de combustível, e, como documento n.º 3, um conjunto de faturas de aquisição de combustível. No entanto, as faturas não evidenciam a repercussão da CSR no preço de venda, contendo apenas a menção do tipo de combustível e das quantidades adquiridas, a base tributária, a taxa de IVA aplicável e o valor de IVA pago, e ainda uma referência ao desconto efetuado, nada permitindo concluir se houve lugar ao pagamento do imposto por repercussão e qual tenha sido o montante apurado a esse título. E, por outro lado, o documento n.º 2 junto ao pedido arbitral constituiu um documento *ad hoc*, correspondendo a um mapa

resumo do cálculo do valor da contribuição a apurar relativamente às quantidades de combustível adquiridos, que, sendo passível de livre apreciação pelo tribunal, não tem suficiente valor probatório material quanto à efetiva repercussão do imposto relativamente a cada uma das aquisições realizadas.

Matéria de direito

18. A questão que vem colocada é a de saber se a Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que constitui um imposto incidente sobre os combustíveis rodoviários também sujeitos ao Imposto sobre Produtos Petrolíferos, e que se encontra enquadrada pela Diretiva n.º 2008/118/CE, tem um “motivo específico” na aceção do artigo 1.º, n.º 2, dessa Diretiva.

Nos termos da referida Lei n.º 55/2007, na sua redação originária, a Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1.º), que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A., sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2.º).

A mesma contribuição corresponde à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis, e constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, S.A, no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras formas de financiamento (artigo 3.º).

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

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

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

À luz do regime jurídico sucintamente exposto, a Requerente sustenta que a Contribuição de Serviço Rodoviário foi criada por razões de ordem puramente orçamental, em vista à angariação de receitas próprias para financiamento da empresa pública concessionária da rede nacional de estradas, em violação do direito europeu, e, especialmente, do referido artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE.

Em contraposição, a Autoridade Tributária considera que a atividade da Infraestruturas de Portugal tem subjacente a prossecução de objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que se pode entender como “motivo específico” da criação da contribuição e não pode circunscrever-se a uma mera finalidade de natureza orçamental.

19. Analisando esta questão, interessa começar por ter presente a Diretiva 2008/118/CE, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo, entre outros, dos produtos energéticos, e, em especial, o seu artigo 1.º, n.º 2, que tem a seguinte redação:

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

Interpretando esta disposição na perspetiva de saber se a CSR prossegue um “motivo específico” na aceção da Diretiva, o despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no Processo n.º C-460/21, começou por assinalar que “para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção da referida disposição, um imposto deve visar, por si só, assegurar a finalidade específica invocada, de tal forma que exista uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa” (parágrafo 25). Acrescentando que “só se pode considerar que um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo quando prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria coletável ou à taxa de tributação, de modo a influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que permita realizar o motivo específico invocado, por exemplo, através da tributação significativa dos produtos considerados para desencorajar o respetivo consumo (parágrafo 27).

No desenvolvimento destes critérios gerais, o despacho do TJUE veio a considerar que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE deve ser interpretado no sentido de que não prossegue “motivos específicos”, na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários.

Havendo de concluir-se, em conformidade, que a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, não prossegue “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental.

20. A jurisprudência do Tribunal de Justiça tem vindo a considerar que, “ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos” (cfr. Processo n.º C-460/21, parágrafo 44 e a jurisprudência nele citada).

Por outro lado, segundo a mesma jurisprudência, não é de admitir que, no caso dos impostos indiretos, exista uma presunção segundo a qual a repercussão teve sempre lugar, e, mesmo quando o contribuinte tenha sido obrigado, pela legislação nacional aplicável, a incorporar o imposto no preço de custo do produto em causa, essa obrigação legal não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutida (Processo n.º C-460/21, parágrafo 45).

Neste sentido, constituindo a repercussão fiscal da CSR um facto positivo, o ónus da prova impende sobre quem o invoca, por forma a comprovar a qualidade de entidade repercutida e lesada no âmbito da relação jurídico-tributária, e, por conseguinte, é ao contribuinte, que pretende obter a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação da CSR e dos correspondentes atos de repercussão na sua esfera jurídica, que cabe realizar a prova da efetiva repercussão. Sendo que a prova da repercussão deve ser objetivamente demonstrada por documentos que identifiquem o efetivo pagamento do imposto, não podendo assentar em juízos presuntivos ou em meras declarações genéricas que não contenham os necessários requisitos declarativos (neste sentido, a decisão arbitral proferida no Processo n.º 452/2023-T),

No caso, não se encontra provado que se tenha verificado a efetiva repercussão da CSR relativamente ao combustível adquirido pela Requerente no referido no período de maio de 2019 a dezembro de 2022, e no montante total de € 131.286,88, na medida em que as faturas juntas ao pedido arbitral não contêm qualquer especificação do valor da contribuição que tenha sido paga com a aquisição dos combustíveis. E, por outro lado, o mapa resumo que constitui o documento n.º 2 junto à petição inicial, limita-se a efetuar o cálculo do valor da contribuição que seria devida relativamente às quantidades de combustível que tenham sido adquiridos, e não é em si demonstrativo da ocorrência da repercussão do imposto.

Na ausência de prova bastante de que tenha havido lugar à repercussão do imposto, o pedido arbitral mostra-se ser improcedente.

Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

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

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções dilatórias e perentórias invocadas;
- b) Julgar improcedente o pedido arbitral e manter na ordem jurídica os atos de liquidação impugnados, bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- c) Julgar prejudicado o conhecimento do pedido acessório de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 131.286,88, que não foi questionado pela Requerida, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 17 de junho de 2024.

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha (relator)

O Árbitro vogal

António Lima Guerreiro

A Árbitro vogal

Catarina Belim