

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 863/2023-T

**Tema:** Contribuição de Serviço Rodoviário; Competência dos tribunais arbitrais para apreciar actos de repercussão; Legitimidade dos repercutidos para suscitar a ilegalidade dos actos de liquidação de impostos especiais de consumo.

## **SUMÁRIO:**

I – Tendo sido formulado pedido de declaração de ilegalidade dos actos de repercussão da CSR e de actos de liquidação desta por parte de Requerente que não é sujeito passivo de ISP, importa aferir preliminarmente a possibilidade de o Tribunal Arbitral se pronunciar sobre uns e sobre outros.

II – Como por definição, os actos de repercussão são diferentes dos actos de liquidação e uma vez que a competência legalmente atribuída aos Tribunais Arbitrais se circunscreve, no aqui relevante, à avaliação de actos de liquidação, os actos de repercussão são, *qua tale*, inarbitráveis.

III – Os únicos factos relevantes para apurar a legitimidade da Requerente para impugnar os actos de liquidação da CSR são os referentes às relações estabelecidas com o(s) sujeito(s) passivo(s) que intervieram nesses actos.

IV – O círculo de potenciais impugnantes dos actos de liquidação de impostos especiais de consumo coincide necessariamente com o círculo dos potenciais credores do reembolso (porque só eles podem invocar um interesse relevante) e está delimitado no artigo 15.º, n.º 2, do CIEC.

---

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Presidente e relatora), Dra. Elisabete Flora Louro Martins Cardoso e Dr. Hélder Faustino, designados pelo CAAD para formar o Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 6 de Fevereiro de 2024, acordam no seguinte:

### I. RELATÓRIO

1. No dia 24 de Novembro de 2023, na sequência da presunção de indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa apresentado em 28 de Abril de 2023, junto da Direcção de Serviços de Impostos Especiais de Consumo, A..., S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... ... (“Requerente”), formulou pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”), solicitando a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IEC relativas aos períodos 04/2019, 05/2019, 06/2019, 07/2019, 08/2019, 09/2019, 10/2019, 11/2019, 12/2019, 01/2020, 02/2020, 03/2020, 04/2020, 05/2020, 06/2020, 07/2020, 08/2020, 09/2020, 10/2020, 11/2020, 12/2020, 01/2021, 02/2021, 03/2021, 04/2021, 05/2021, 06/2021, 07/2021, 08/2021, 09/2021, 10/2021, 11/2021, 12/2021, 01/2022, 02/2022, 03/2022, 04/2022, 05/2022, 06/2022, 07/2022, 08/2022, 09/2022, 10/2022, 11/2022, 12/2022, na parte correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) que foi repercutida na Requerente e das liquidações de IEC relativas aos períodos 01/2023, 02/2023 e 03/2023, na parcela relativa à receita consignada à Infraestruturas de Portugal, S.A. (“Consignação de Serviço Rodoviário”) suportada pela Requerente e, bem assim, a anulação parcial das liquidações de IEC, com a respectiva devolução dos montantes pagos, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

O Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, os quais comunicaram a respectiva aceitação no prazo aplicável. As partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 6 de Fevereiro de 2024.

3. A Requerente fundamenta o Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), sumariamente, com base nos seguintes argumentos:
  - a) No que diz respeito à liquidação e cobrança, a CSR 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 IEC, na LGT, e no CPPT, com as devidas adaptações.
  - b) Ora, nos termos dos artigos 1.º e 88.º do Código dos IEC, estão sujeitos ao ISP, os produtos petrolíferos e energéticos. Sobre os produtos petrolíferos – neste caso, a gasolina e o gasóleo rodoviário – incide ISP e, por esse motivo, também incide CSR, em cumprimento com o disposto no n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, na redação em vigor até à alteração promovida pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro.
  - c) Neste sentido, a B... e a C..., enquanto sociedades cujo objecto social consiste, entre outras actividades, na exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos, introduziram no consumo produtos sujeitos ao ISP e à CSR, sendo, por isso, os sujeitos passivos “formais” destes impostos.
  - d) Questão diversa consiste em apurar quem deverá suportar o respectivo encargo que, ao abrigo do princípio da equivalência previsto pelo artigo 2.º do Código do IEC, deverá ser imputado ao respetivo utilizador (neste caso, consumidor de gasolina e gasóleo rodoviário), cumprindo-se assim o desígnio de que *“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*

3.

---

*pública, sendo repercutidos nos mesmos, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.*

- e) “Assim, no que diz respeito à Requerente, a B... e a C..., enquanto fornecedoras de gasolina e gasóleo rodoviário, liquidaram e cobraram ISP e a CSR à Requerente (bem como aos seus demais clientes), conforme as faturas que aqui se juntam como Documento n.º 3 (documentos agregadamente juntos ao pedido de revisão oficiosa como documento n.º1).*
- f) Enquanto sujeitos passivos de imposto, a B... e a C... introduziram no consumo estes produtos através da declaração de introdução no consumo eletrónica (“e-DIC”) (n.º 1 do artigo 10.º do Código dos IEC).*
- g) Pelo que, após liquidar e cobrar ISP e CSR junto dos seus clientes, a B... e a C... foram notificadas da liquidação de imposto (artigo 12.º do Código dos IEC), procedendo ao respetivo pagamento até ao último dia útil do mês.*
- h) Neste sentido, o ISP e a CSR foram devidamente entregues ao Estado, através do pagamento de impostos decorrente da entrega da e-DIC.*
- i) Assim, entre o dia 01.04.2019 e 31.03.2023, nas e-DIC entregues diariamente pela B... e pela C... nos períodos acima referidos, constarão as vendas feitas à aqui Requerente, e nas quais a Requerente suportou o montante relativo à CSR que, tal como o ISP, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, lhe foram repercutidos pela B... e C... .*
- j) A CSR e o ISP, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, pago pela Requerente à B... e à C... foram por estas entregues nos cofres do Estado através do pagamento da liquidação mensal de IEC, que é paga até ao final do mês correspondente.*
- k) Estamos, assim, perante atos tributários a que a Requerida tem o devido acesso, considerando que se tratam de DIC eletrónicas submetidas no Portal das Finanças, a partir das quais é gerada a respetiva liquidação de imposto.*
- l) Assim, a Requerente, na sequência destas aquisições, suportou um montante de € 609.853,85 relativo à CSR e ao ISP, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, conforme faturas já juntas e comprovativos de pagamento das mesmas (c/.*

*saldos pendentes e resposta à circularização dos auditores referente a 31.12.2022, documentos agregadamente juntos como Documento n.º 4 (juntos ao pedido de revisão oficiosa como Documento n.º 2)), bem como pelas declarações emitidas pela B... e C... a confirmar a respetiva repercussão, que comprova o facto de ter sido a Requerente a entidade que suportou efetivamente o custo associado à CSR e ISP, para o que aqui releva, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário conforme declarações juntas como Documento n.º 5 (declaração da B... junta ao pedido de revisão oficiosa como Documento n.º 3 e declaração da C... remetida, via e-mail, no passado dia 17 de julho).*

- m) *Sucedem os atos de liquidação, na parte correspondente à CSR suportada pela Requerente entre os períodos de 01.04.2019 e 31.12.2022 e ao ISP suportado entre 01.01.2023 e 31.03.2023, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, resultantes das declarações de introdução no consumo submetidas pela B... e pela C... e por estas pagas até ao final do mês seguinte, são, pelas razões adiante expostas, ilegais.*
- n) *Devendo ser anuladas a CSR e o ISP, na parcela relativa à Consignação de Serviço Rodoviário, indevidamente suportadas pela Requerente reembolsadas, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios”.*
- o) *A Requerente defende: i) a tempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado, dado entender que a AT atuou com fundamento em “erro imputável aos serviços”, tratando-se este erro de um erro de Direito, o que determina a tempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado dentro do prazo de quatro anos; ii) a Legitimidade ativa dos repercutidos, “embora o sujeito passivo “formal” seja aquele que se encontra definido para efeitos de ISP e, conseqüentemente, ao abrigo do n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, também para efeitos de CSR, neste caso, a sociedade B... e a C..., o encargo recai sobre o consumidor do combustível (neste caso, a Requerente). (...) Assim sendo, os repercutidos (consumidores) dos combustíveis rodoviários — gasolina, gasóleo e gás de petróleo liquefeito (GPL) sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (IPS) e dele não isentos — têm legitimidade processual ativa para solicitar o reembolso da CSR. (...) a aqui Requerente — enquanto*

*consumidora/repercutida — terá legitimidade processual ativa para contestar as liquidações de IEC em apreço, devendo ser reembolsada dos montantes de ISP, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, e CSR indevidamente pagos.”*

Caso assim não se entenda, a Requerente reitera que lhe deverá ser reconhecida legitimidade ativa, com base no princípio da tutela jurisdicional efetiva, no princípio da efetividade do direito da União Europeia e no princípio da responsabilidade do Estado por violação das regras do Direito da União Europeia, no artigo 6.º da CEDH, concluindo: *“Do exposto resulta que se impõe o reconhecimento de legitimidade à Requerente para contestar a legalidade das liquidações de CSR cujo encargo suportou, sob pena de clara violação do princípio da efetividade e da interpretação conforme do direito da União Europeia, e, bem assim, do direito a uma tutela jurisdicional efetiva consagrado na CRP e na CEDH, como já referido, e, igualmente, reconhecido pelo direito da União Europeia e expressamente consagrado no “direito à ação” protegido pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, desde já se pugnando, no caso limite mas que não se concebe, de se considerar não ter a Requerente legitimidade para a apresentação deste pedido, o reenvio prejudicial da questão para o TJUE (c/. Artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia)”;* *iii) ilegalidade da CRS: “é interpretação do TJUE que a CSR serve, portanto, para financiar despesas suscetíveis de serem custeadas pelo “produto de impostos de qualquer natureza”, como o são a manutenção e alargamento da rede nacional de estradas, não se verificando a afetação adequada da receita que o TJUE exige para concluir pela presença de um “motivo específico”. Com efeito, a CSR, deve ser interpretada no sentido de que não prossegue “motivos específicos”, na aceção da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008. Por conseguinte, a CSR introduzida por meio da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, deve considerar-se um imposto ilegal, desconforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2008/118, de 16 de dezembro de 2008. Importa reforçar que a CSR vigorou “autonomamente” até 31 de dezembro de 2022, data a partir da qual, através da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, foi incorporada no ISP tendo ocorrido, simultaneamente, um aumento da taxa do ISP correspondente ao montante da CSR. Fruto das alterações promovidas pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro,*

*o artigo 3.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto passou a referir-se à “Consignação de serviço rodoviário”, que mais não é do que a CSR incorporada na receita de parte do ISP, Correspondendo o montante da “Consignação de serviço rodoviário” ao exato montante da então supostamente revogada CSR: €87 por 1000 litros da receita de gasolina, €111 por 1000 litros da receita relativa a gasóleo rodoviário, e €123 por 1000 KG da receita relativa ao GPL auto, Esclarecendo ainda o legislador — no n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na redação da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro — que os montantes da “consignação de serviço rodoviário” integram os valores das taxas unitárias fixados pelo n.º 1 do artigo 92.º do Código dos IEC. Como tal, desde 1 de janeiro de 2023 que o Estado português financia a infraestruturas de Portugal com as receitas decorrentes da CSR através da consignação em seu favor de parte da receita do ISP: a “consignação de serviço rodoviário”. Assim, a partir de 1 de janeiro de 2023, a Contribuição do Serviço Rodoviário, sendo calculada exatamente nos mesmos termos e visando os mesmos fins (ilegais) passou, sob a forma de “Consignação de serviço Rodoviário,”, a constituir receita “direta” do ISP, consignada nos precisos montantes ao financiamento da Infraestruturas de Portugal. Consequentemente, as liquidações de ISP, na parcela correspondente à receita consignada ao serviço rodoviário — correspondente, em substância, à CSR, e apurada nos termos do disposto do n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na sua redação atual — padecem de ilegalidade, nos mesmos termos em que a CSR vigente até 31 de dezembro de 2022 padecia.”; iv) valor indevidamente pago pela Requerente em 2019, 2020, 2021 e 2022: “A Requerente procedeu à aquisição de gasóleo à B... e à C..., tendo nesse âmbito suportado a correspondente CSR. Os valores pagos a título de CSR constam da tabela inscrita no presente articulado. Assim, a Requerente, na sequência da aquisição de gasóleo rodoviário, suportou um montante de € 572.506,72 correspondente à CSR, conforme faturas juntas e obrigações declarativas da B... e da C..., enquanto fornecedoras de combustível. Isto posto, e conforme melhor explicitado supra, dúvidas não restam de que os atos de liquidação na parte correspondente à CSR suportada pela Requerente, resultantes das declarações de introdução no consumo de IEC submetidas pela B... e pela C... e pagas até ao final do mês seguinte por estas, no*



*período compreendido entre 01.04.2019 e 31.12. 2022, são ilegais. Pelo que, sendo tais liquidações ilegais, deverão ser anuladas parcialmente e a CSR indevidamente paga pela Requerente deverá ser reembolsada, acrescida dos respetivos juros indemnizatórios”; v) valor indevidamente pago pela Requerente em 2023: “Conforme já acima referido, as alterações introduzidas pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, tendo promovido a “extinção” da CSR, nos termos em que até então vigorava, determinaram que a mesma fosse “incorporada” no ISP, mediante integração nas taxas unitárias previstas pelo n.º 1 do artigo 92.º do Código dos IEC. Com efeito, e como já referido, passou a prever-se uma “consignação de serviço rodoviário”, cujo montante corresponde exatamente ao que decorria, até então diretamente, da CSR (C/. Artigos 3.º e 4.º da Lei n.º 55/2007, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro). Como tal, o efeito económico de um imposto (a CSR) declarado ilegal manteve-se, fruto da sua incorporação direta no ISP, e da previsão de uma consignação de receita que padece exatamente da mesma ilegalidade que a CSR em vigor até 31 de dezembro de 2022. Tal aspeto é evidente, tal como já amplamente referido, pela consignação direta de receita que é efetuada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na redação da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro. Consequentemente, a aqui Requerente pagou, no período compreendido entre 01.01.2023 e 31.03.2023, ISP que foi consignado ao serviço rodoviário, no valor total de €37.347,13. Pelo que: A “Consignação de serviço rodoviário” corresponde à “Contribuição de serviço rodoviário”, Num mero exercício legislativo de “redesignação” e de incorporação “direta” no ISP, Sem que, no entanto, a substância — que determinou a declaração de ilegalidade da CSR — tenha sofrido qualquer alteração. O ISP, na parte relativa à consignação de serviço rodoviário, quantificado em €609.853,85, é ilegal, sendo, portanto, ilegais as liquidações de IEC na parte correspondente. Assim sendo, tais liquidações de IEC deverão ser anuladas parcialmente e, por conseguinte, serem tais valores reembolsados à aqui Requerente, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios”.*

- p) Finalmente a Requerente pede juros indemnizatórios: “No caso concreto, o erro que inquina a liquidação de ilegalidade ó imputável à AT porquanto praticou os atos de



*liquidação de IEC sem ter levado em consideração que a CSR foi considerada um imposto desconforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2008/118, de 16 de dezembro de 2008. Nessa medida, são devidos juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento da prestação tributária indevida até ao seu integral reembolso. (...) Entende a Requerente que, à luz de tudo quanto vem a ser dito, deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente, por provado, e em consequência: i) ser declarado ilegal o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa; ii) à luz da declaração de ilegalidade serem anuladas parcialmente as liquidações de IEC acima mencionadas procedendo-se à inerente devolução daqueles montantes, acrescidos de juros indemnizatórios a calcular deste o momento do seu pagamento até à sua integral devolução. Não obstante, caso assim não se entenda — o que apenas por mera cautela do dever de patrocínio se poderá admitir —, considera a Requerente que, em face das matérias aqui em contenta, sempre deverá este douto Tribunal Arbitral suspender a presente instância arbitral e sujeitar quaisquer questões ao Tribunal de Justiça, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia [TFUE]), a que o Estado Português se vinculou nos termos do TFUE, previamente à emissão de qualquer decisão — o que desde já se peticiona para os devidos efeitos legais”.*

4. A Requerida fundamenta a sua Resposta, sumariamente, com base nos seguintes argumentos:

- a) Por excepção de incompetência do Tribunal em razão da matéria: *“Da conjugação do mencionado normativo legal [artigo 2.º, n.º1 do RJAT] com o vertido no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, resulta que a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais se reporta apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo os tributos que devam ser qualificados como contribuição; Para o que ora releva, no caso em apreço está em causa a apreciação da legalidade da CSR e respetivas liquidações, bem como das liquidações de IEC na parcela relativa à receita consignada à Infraestruturas de Portugal S.A. designada por “Consignação de Serviço Rodoviário”. “Ora, no que há CSR diz respeito, tratando-se de uma contribuição e não de um imposto, tal matéria encontra-*

*se excluída da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal. E a este propósito veja-se o artigo 4º da LGT onde o legislador não só definiu no nº 1 quais os tributos que considera enquadrados na noção de “imposto”, como vem, ainda, atribuir essa qualidade a determinadas contribuições especiais, definindo no nº 3 aquelas que devem também ser consideradas como um imposto. Daqui resulta que existem tributos aos quais, não obstante terem outra designação, o legislador veio atribuir a qualidade de imposto. Assim, se o legislador pretendesse atribuir, também, essa qualidade à CSR, tê-la-ia, expressamente, enquadrado naquela definição, o que não fez” (...) “Ou seja, independentemente do nomen iuris ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que não é, por definição, um imposto e, portanto, o CAAD não tem competência para decidir sobre esta matérias”. A favor do seu entendimento a Requerente cita a decisão proferida pelo CAAD, em 29-05-2023, no âmbito do Processo n.º 31/2023-T, em que foi Árbitro Presidente o Senhor Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, e cita também outras decisões arbitrais no mesmo sentido e cita também Acórdãos do Tribunal Constitucional. Conclui assim a Requerida “Está-se perante uma exceção dilatória nos termos do vertido nos artigos 576.º, nº 1 e 577.º, al. a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa”. Mais reitera a Requerida: “Ainda que assim não se entenda, sempre existiria a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, por outra via. Efetivamente, resulta do teor do pedido de pronúncia arbitral, e sua fundamentação, que o que a Requerente suscita junto desta instância arbitral é a legalidade do regime da CSR, bem como da Consignação de Serviço Rodoviário”, no seu todo. De facto, ao sustentar, o seu pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de CSR e das liquidações de IEC na parcela relativa à receita consignada à Infraestruturas de Portugal S.A. designada por “Consignação de Serviço Rodoviário”, por entender que “a «Consignação de Serviço Rodoviário» corresponde à «Contribuição de Serviço Rodoviário»” [vide ponto 136º do PPA], com fundamento na sua desconformidade face ao direito europeu, a Requerente vem questionar todo o regime jurídico. Pelo que, pretendendo a Requerente, em rigor, a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República,*

*decorrentes do exercício da função legislativa, visa, com a presente ação, suspender a eficácia de atos legislativos. Ora, conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação; E este contencioso não consente nem o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado, nem a pronúncia sobre a restituição de valores/montantes, por conta da declaração de ilegalidade ou anulação de atos de liquidação (o que só pode ser determinado em sede de execução da decisão) – vide artigo 2.º do RJAT. Não sendo da competência do tribunal arbitral nem a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação, nem a execução de sentenças/decisões; afigurando-se inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos aqui formulados pela Requerente, quando a letra e o espírito da norma não o permitem. Note-se, que o tribunal arbitral já se pronunciou sobre a sua competência, referindo-se, a título meramente exemplificativo, as duntas decisões datadas de 23-10-2019, 09-03-2020, 14-01-2021 e 21-10-2021, proferidas, respetivamente, no âmbito dos processos n.º 131/2019-T, 707/2019-T, 212/2020-T e 117/2021-T, todas disponíveis para consulta em <https://www.caad.org.pt/>; Sendo igualmente relevante referir a pronúncia dos tribunais superiores, embora no âmbito da competência dos tribunais administrativos e fiscais, em ações administrativas, sobre a impugnação de atos legislativos – vide, a título meramente exemplificativo, doutos acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça datados de 02-07-2015 e de 10-01-2018, proferidos, respetivamente, no âmbito dos processos n.º 0637/15 e 01390/17, e ainda douto acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte datado de 21-04-2016, proferido no âmbito do processo n.º 00502/15.4BEPRT, todos disponíveis para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt); O que consubstancia uma exceção dilatória nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2 e 577.º, al. a) do CPC, aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica, igualmente, o conhecimento do mérito da causa.*

- b) Por incompetência material dos Tribunais arbitrais do CAAD para conhecer os alegados actos de repercussão.

- c) Por ilegitimidade processual e substantiva da Requerente: *“é importante, desde já, salientar que, apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago. (...) Ora, no caso concreto, não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica do repercutido económico ou de facto, não podendo a entidade em que alegadamente teria sido repercutido o imposto apresentar pedido de revisão ou de reembolso por erro”. (...) “Ou seja, não sendo a Requerente sujeito passivo nos termos e para o efeito do disposto no artigo 4.º do CIEC, não tem legitimidade nos termos supra nem para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral. Ou seja, a Requerente de reembolso, que não corresponde à entidade responsável pela introdução dos produtos no consumo e nem pelo pagamento da CSR, carece de legitimidade para solicitar a anulação das referidas liquidações e conseqüente reembolso do montante correspondente – vide artigo 15.º, n.º2 do CIEC; Ainda que assim não se entenda, o que não se concede e equaciona por mero dever de cautela, carece igualmente para o efeito a Requerente de legitimidade atendendo igualmente ao disposto no artigo 18.º n.º4 al. a) do decreto-lei n.º 398/98 de 17 de dezembro (Lei Geral Tributária – LGT), pois não é sujeito passivo quem suporta o encargo do imposto por repercussão legal; No caso concreto não está em causa uma alegada situação de repercussão legal, mas eventualmente, de mera repercussão económica; Efetivamente, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, sendo reconhecido, do ponto de vista doutrinário, que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, porquanto, tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo (como o ISP/ISPPE, IABA ou IT) o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos (todas as despesas que se repercutem no valor do produto ou serviço: matéria-prima, custos administrativos, impostos, despesas salariais, margem de lucro, etc.) que podem ser tidos em conta na política de definição dos preços de venda. É esse, aliás, o sentido que se pode retirar*

*do entendimento sufragado pelo despacho proferido pelo TJUE em 07/02/2022, no Proc.º C-460/21, ao reconhecer a legitimidade do sujeito passivo do imposto, ao reembolso do tributo indevidamente liquidado, por violação do direito da União Europeia, pois: “(...) 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.” (realce nosso) Desse modo, A repercussão meramente económica ou de facto da CSR, depende da decisão dos sujeitos passivos, de, no âmbito das suas relações comerciais (ao abrigo do direito civil) procederem, ou não, à transferência, parcial ou total, da carga fiscal para outrem (os seus clientes), tendo em conta a política de definição dos preços de venda e as consequências para a sua atividade, designadamente, em termos do aumento de preços para o consumidor final, e que, de acordo com a lei da procura, poderá redundar numa diminuição da quantidade procurada e do lucro obtido. Destarte, não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão, subsequente e autónomo do(s) ato(s) de liquidação de ISP/CSR, sendo que as faturas não corporizam atos de repercussão, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, sendo que o valor pago a título de CSR pelo sujeito passivo de ISP/CSR, pode, ou não, ter sido repercutido, no preço pago pelo adquirente ou adquirentes dos combustíveis. Pelo que, a venda do combustível não dá obrigatoriamente origem a uma repercussão, estando esta, como se referiu, dependente da política de definição dos preços de venda da empresa vendedora/fornecedora, que pode repercutir uma parte da CSR, o seu total, ou não repercutir de todo, o ISP, atenta, nomeadamente a existência dos vários intervenientes na cadeia de venda/distribuição até chegar ao consumidor final. Por outro lado, dada a natureza da repercussão da CSR, ainda que o sujeito passivo de ISP/CSR “repassse” 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. Na realidade, os clientes do sujeito passivo de*

*ISP/CSR, enquanto operadores económicos que desenvolvem uma atividade comercial/empresarial e que utilizam os combustíveis como fatores de produção no circuito económico (de uma cadeia de comercialização de bens ou prestação de serviços), procuram, também eles, repassar nos preços praticados todos gastos em que incorrem, por forma a concretizarem o objetivo lucrativo da sua atividade económica. Ora, a Requerente enquanto sociedade comercial que desenvolve uma atividade com fins lucrativos, repassa, necessariamente no preço dos serviços praticados, os gastos em que incorre, nomeadamente com a aquisição de combustíveis, pelo que as entidades potencialmente lesadas com o encargo do ISP/CSR, são os consumidores finais de tais serviços e não a Requerente. Pelo que, contrariamente ao pretendido pela Requerente, as faturas apresentadas não corporizam atos de repercussão, nem atestam que tal tributo foi suportado pela Requerente enquanto consumidora final. De onde decorre a falta de legitimidade da Requerente, tanto no que à CSR diz respeito como no que tange à “Consignação de Serviço Rodoviário”, pois não se verifica nesta qualquer autonomização em relação ao ISP. Nesse mesmo sentido, já se pronunciou, no que à CSR diz respeito, o douto tribunal arbitral nas decisões proferidas em 08/01/2024, 15/01/2024 e 01/02/2024, no âmbito dos processos n.ºs 408/2023-T, 375/2023-T, 296/2023-T e 332/2023-T, respetivamente, disponíveis para consulta em <https://www.caad.org.pt>. Sendo de destacar, da decisão arbitral proferida em 01/02/2024, no processo n.º 296/2023-T” (...) “Sucede que, no caso sub iudice, a Requerente não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu às suas fornecedoras, tem incluído o valor da CSR pago pelos sujeitos passivos de ISP/CSR, nem que suportou, a final, o encargo de tal tributo, isto é, que não o repassou no preço dos serviços praticados aos seus clientes, enquanto consumidores finais, nem tampouco que pagou qualquer valor a título de Consignação de Serviço Rodoviário” “Ora, no caso em apreço, a Requerente não é sujeito passivo nem de ISP nem de CSR; Não efetuou qualquer introdução no consumo de produtos petrolíferos; Não integrou nem integra nem é parte da relação tributária subjacente à liquidação contestada (não era/é devedora nem era/é a entidade que estava obrigada a proceder ao pagamento ao Estado); E, conforme se exporá infra, alega, mas não concretiza, nem fundamenta nem*



*logra provar que efetuou qualquer pagamento a título de CSR e/ou de ISP-Consignação de Serviço Rodoviário; Limita-se a juntar ao pedido arbitral faturas que, por si só, não fazem prova do alegado pagamento pois 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. Sendo ainda forçoso notar que das faturas apenas constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas quaisquer referências a montantes pagos a título de ISP ou CSR, sendo absolutamente omissas nesse aspeto, o que se comprova com o sistema e-fatura, e sistema SAFT-T, que apenas indicam o IVA associado a cada venda de combustível efetuado, não existindo qualquer tipo de informação relevante para a identificação das DIC e respetivas liquidações de ISP/CSR a montante. Não tendo sido, também, apresentados, além disso, quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado do ISP/CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC) e das Declarações Aduaneiras de Importação/Documentos Administrativos Únicos (DAI /DAU) com averbamento do número de movimento de caixa”. (...)“Face ao que antecede, é de concluir que a Requerente não é sujeito passivo de ISP/CSR e não integra a relação tributária subjacente à liquidação, ou liquidações, contestadas, não sendo devedora, nem quem estava obrigada ao seu pagamento ao Estado, que está a jusante do sujeito passivo na cadeia económica, que em termos jurídicos, que não é um terceiro substituído, que não suporta a contribuição por repercussão legal, nem tão pouco corresponde ao consumidor final, pelo que não tem legitimidade nem para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral, nos termos do n.º 2, do artigo 15.º do CIEC e dos n.º 3 e 4, alínea a), do artigo 18.º da LGT”. Acrescenta a Requerida, que caso seja reconhecida legitimidade à Requerente “No caso concreto, temos que, das fornecedoras indicadas pela Requerente, a própria C..., enquanto sujeito passivo de ISP, tem vindo, a solicitar o reembolso da CSR, (vide, designadamente, os processos arbitrais n.ºs 24/2023-T e 31/2023-T), pelo que não pode a Requerente, apesar da declaração que junta de tal fornecedora, provar que esta nunca encetará diligências para o mesmo reembolso que agora pretende. Sendo, relevante, realçar, na senda da decisão arbitral, proferida no*



*Processo n.º 408/2023-T, também do CAAD, que ocorre* “(...) uma duplicação de pedidos; e a requerente não logrou provar que aqueles fornecedores não encetaram esses contenciosos (nem que nunca o encetarão)”. “O que não configuraria uma real situação de reembolso nos termos e para o efeito do disposto no artigo 15.º, n.º 2, do CIEC, mas, sim, um atentado à segurança jurídica e a todo o ordenamento jurídico-constitucional”. A Requerida sustenta, a favor da sua posição, a Decisão Arbitral proferida em 01-02-2024 no processo n.º 332/2023, a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 467/2023-T, e conclui: “Salvo douto e melhor entendimento, carece a Requerente, igualmente, de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 3, e 579.º do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido”;

- d) Por falta de interesse em agir por parte da Requerente: “Salvo douto e melhor entendimento, não se concretizando, nem demonstrando nem provando que a Requerente pagou os valores referentes à CSR e/ou ISP-Consignação de Serviço Rodoviário, carece igualmente a Requerente de interesse em agir; Não se verificando no caso em concreto a necessidade objetiva de tutelar qualquer direito legalmente protegido da Requerente; Não sendo igualmente o meio utilizado pela Requerente o adequado para fazer valer a sua verdadeira pretensão, conforme supra exposto; Não havendo, nessa medida e salvo douto e melhor entendimento, no momento de exercício do alegado “direito de ação” da Requerente, qualquer utilidade dos presentes autos, uma vez que, na prática, o deferimento ou indeferimento da pretensão não acarreta qualquer proveito ou prejuízo para a Requerente, porquanto não logrou concretizar, e muito menos provar, os alegados factos referentes ao pagamento do valor da CSR e/ou ISP-Consignação de Serviço Rodoviário, nomeadamente que estas lhe foram repercutidas e, que por sua vez, também as não repercutiu aos seus clientes, por forma a poder sustentar que suportou de forma efetiva o seu encargo. Ora, a falta de interesse em agir, que se verifica no caso em apreço, consubstancia uma exceção dilatória inominada nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2 e 577.º do CPC, aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o

*conhecimento do mérito da causa, devendo, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida da instância”.*

- e) Incidente de intervenção provocada: *“Caso o Tribunal arbitral considere que a ora Requerente goza de legitimidade para a interposição do presente pedido de pronúncia arbitral, o que apenas por mero dever de raciocínio se concede, vem a AT suscitar o incidente de intervenção principal provocada das fornecedoras de combustíveis, únicas que são titulares do estatuto fiscal em sede de ISP, identificadas no PPA – a B..., S.A. e a C..., SA - nos seguintes termos: De acordo com o artigo 57.º do CPTA” (...)* *“E, conforme dispõe o artigo 316.º do CPC, aplicável ex vi do artigo 2.º do CPPT” (...)* *“Todavia, considerando que a intervenção em processos arbitrais é facultativa para a generalidade de potenciais interessados, apenas existindo vinculação legal para a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos definidos na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, emitida ao abrigo do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, não há fundamento legal para impor a intervenção da B... e/ou da C... . Ora, caso aquelas empresas não aceitem intervir no processo há que concluir que o presente processo arbitral não se adequa ao seu fim, não podendo o mesmo prosseguir por ser inviável obter uma solução global e justa do litígio. Sem prescindir, em alternativa, requer-se, desde já, a notificação da B... e da C... para intervirem na qualidade de testemunhas, com o objetivo de depor sobre a eventual repercussão em causa, identificar o ato tributário, esclarecer se repercutiram sobre a Requerente a CSR e/ou ISP-Consignação de Serviço Rodoviário que já haviam liquidado, e, para informar se pediram o reembolso da CSR”;*
- f) Da ineptidão do pedido arbitral – da falta de objeto: *“No caso concreto, para além do que se tem vindo a expor, 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, requisito essencial à aceitação do pedido. De acordo com o referido normativo legal, do pedido de constituição do tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido arbitral; Sendo a identificação do(s) ato(s) tributário(s) objeto do pedido arbitral condição essencial para a aceitação do pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária; Uma vez que, sendo aceite o pedido sem a identificação do ato ou atos tributários cuja ilegalidade a Requerente pretende ver*

*sindicada, não pode a Requerida exercer em toda a plenitude o contraditório nem pode o douto tribunal apreciar o pedido; Ora, da leitura do pedido arbitral e documentos anexos apresentados pela Requerente resulta que nunca e em momento algum indica qualquer ato tributário; Limitando-se, a identificar faturas de aquisição de combustíveis às suas fornecedoras, sem, no entanto, identificar os atos tributários. Apenas invocando a ilegalidade da CSR e/ou do ISP-Conservação de Serviço Rodoviário, entende a Requerente que terá direito a ser reembolsada pelos valores que alegadamente suportou por via da repercussão. Sem, no entanto, identificar quaisquer liquidações de IPS/CSR praticadas pela administração tributária e aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respetivas fornecedoras de combustíveis. E sem de quaisquer documentos juntos aos autos pela Requerente constar qualquer elemento da alegada repercussão económica da CSR e/ou do ISP-Conservação de Serviço Rodoviário;” (...)*

*“Pelo exposto, salvo douto e melhor entendimento, o pedido arbitral não preenche nem satisfaz os pressupostos legais de aceitação, uma vez que viola o artigo 10.º, n.º2, al.b) do RJAT, devendo, conseqüentemente, ser declarado inepto”; a favor da sua posição, a Requerida cita o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul datado de 30-06-2022, processo n.º 138/17.5BELRS. “E, apesar de a Requerente não indicar qualquer data em concreto, certo é que, mesmo que o tivesse feito, tal não permitiria à Requerida apurar a que DIC(s) respeitaria cada um dos litros alegadamente adquiridos pela Requerente, nem tal informação se retiraria de qualquer alegada fatura efetivamente paga pela Requerente; Ademais, não é possível, atenta a multiplicidade de operações que se verificam (por interesses económicos vários e mediante acordo comercial entre empresas), afirmar que um fornecedor de combustíveis é ou corresponde, obrigatoriamente, a um sujeito passivo de ISP/CSR; Reitere-se que, no caso dos combustíveis, as enormes quantidades de produtos introduzidas no consumo durante um mês declarativo e objeto de globalização das DICs, para efeitos da efetivação de uma única liquidação, são destinadas a uma multiplicidade de destinos/Clientes; Ou seja, após a introdução no consumo e conseqüente liquidação das imposições, podem ainda existir vários intervenientes na cadeia de abastecimento/comercial até ao consumidor final (grossistas, distribuidores, e outros revendedores, designadamente,*

*postos de abastecimento); Não tendo as transações que ocorrem após a introdução no consumo por base um ato de liquidação específico; Consequentemente, não pode a Requerida identificar, em concreto, o ato tributário que lhe está subjacente – o qual diz respeito, apenas e exclusivamente, ao correspondente sujeito passivo tendo por base as declarações para introdução no consumo por este efetuadas; Uma vez que a liquidação resulta da globalização das declarações de introdução no consumo apresentadas em cada alfândega pelo sujeito passivo de imposto, não havendo qualquer possibilidade, de identificar o registo de liquidação correspondente relativamente às transações posteriores, pois as vendas e consequente repercussão económica das imposições são posteriores ao facto gerador do imposto”; (...) “Sucede que, não obstante a veracidade do supramencionado, está a Requerida impedida de o demonstrar em concreto por dever de sigilo e confidencialidade para com os sujeitos passivos que emitiram DICs nos períodos em causa nos termos e para o efeito do disposto no artigo 64.º, n.º 1 da LGT (salvo se fosse decretado o levantamento do sigilo fiscal, nos termos da lei); No entanto, assevera-se que, tendo em consideração o que se tem vindo a expor, desse confronto não é possível identificar as DICs e os respetivos atos de liquidação que estiveram subjacentes à introdução no consumo dos produtos que vieram alegadamente a ser adquiridos pela Requerente;” “Por fim, e ainda a este respeito, não concretiza, fundamenta ou logra a Requerente provar que as suas fornecedoras repercutiram a totalidade ou parte da CSR e/ou ISP-Consignação de Serviço Rodoviário no valor alegadamente pago pelos combustíveis alegadamente adquiridos pela Requerente. Por tudo o exposto, a não identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido arbitral por parte da Requerente compromete irremediavelmente a finalidade do referido pedido; Ademais, ao não ser possível a identificação do (s) ato(s) de liquidação não é possível sindicar a respetiva legalidade, pelo que nunca poderia o tribunal determinar a respetiva anulação total ou parcial; Ou seja, esta situação de ineptidão da petição inicial (no caso, do pedido arbitral) não é passível de superação através de atuações processuais, como seja a recolha de elementos por parte da Requerida”; a favor da sua posição a AT cita a Decisão Arbitral n.º 467/2023-T;*

g) Da caducidade do direito de ação: *“não pode a Requerente fazer valer-se do prazo de 4 (quatro) anos previsto na segunda parte da norma vertida no artigo 78.º, n.º1 da LGT. Concretizando, A contagem do prazo para a apresentação do pedido de revisão oficiosa da liquidação inicia-se a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação (global); Constatando-se que a Requerente apresenta impugnação no tribunal arbitral em 24-11-2023 do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa alegadamente elaborados ao abrigo do artigo 78.º, n.º1 da LGT e entregue a 28-04-2023”; (...)* *“Porquanto, tomando por referência o alegado pela Requerente – aquisições no período compreendido entre abril de 2019 e março de 2023 –, a 28-04-2023, há muito que se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa de 120 (cento e vinte) dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/CSR, previsto no artigo 78.º, n.º1, primeira parte da LGT; Razão pela qual a Requerente fundamenta o pedido de revisão oficiosa em erro dos serviços a estes imputável, de modo a fazer valer-se do prazo de 4 (quatro) anos previsto no artigo 78.º n.º1, segunda parte da LGT. No entanto, estando a Requerida vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado toda e qualquer liquidação em estrita observância dos normativos legais em vigor e aplicáveis à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços; Ademais, e sem conceder, no âmbito dos IEC, os pedidos de reembolso apresentados nas alfândegas devem ser apreciados à luz do disposto nos artigos 15.º a 20.º do CIEC, sendo pacífico que o regime específico aí previsto é o aplicável quando se suscite a questão da revisão do ato tributário e consequente reembolso com os fundamentos previstos nas mesmas normas, incluindo o do erro na liquidação; Pelo que, a acrescer ao facto de a Requerente não ser um sujeito passivo de ISP/CSR e ao facto de não lograr provar o pagamento dos respetivos valores, à data da apresentação do pedido de revisão oficiosa já teria terminado o prazo de 3 (três) anos para requerer o reembolso, ainda que parcial, do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR e/ou ISP-Consignação de Serviço Rodoviário; Face ao exposto, verifica-se que o vício do pedido arbitral decorrente da falta de identificação do(s) ato(s) tributário(s) em crise tem, entre outros, como efeito a impossibilidade de se aferir em pleno da tempestividade do pedido de revisão oficiosa e de reembolso por alegado pagamento*

*de valores a título de alegada repercussão económica da CSR e/ou ISP-Consignação de Serviço Rodoviário, e, conseqüentemente, da tempestividade do pedido arbitral; Não obstante, e mesmo que apenas parcialmente, na estrita medida do supra exposto constata-se caducidade do (alegado) direito de ação por parte da Requerente, o que consubstancia, salvo douto e melhor entendimento, uma exceção perentória, devendo, nessa medida, a Requerida ser absolvida do pedido; No entanto, e ainda que assim não se entenda, sempre consubstanciará uma exceção dilatória por assim ser qualificada especialmente nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 89.º n.º1, 2 e 4 al. k) do CPTA, devendo, nessa medida, ser a Requerida absolvida do pedido ou da instância”;*

- h) Da falta de pagamento dos valores a título de CSR e/ou de ISP (consignado ao Serviço Rodoviário) por parte da Requerente: *“Alega a Requerente que, no período compreendido entre abril de 2019 e dezembro de 2022, suportou, a título de CSR, a quantia global de €572.506,72; e, no período entre janeiro e março de 2023, suportou a título de Consignação de Serviço Rodoviário a quantia global de €37.347,13. [art.º 128º e 135º do PPA] Sucede que, salvo douto e melhor entendimento, não faz a Requerente prova do que alega; Porquanto dos alegados factos e da leitura dos documentos juntos com o pedido arbitral aos presentes autos não decorre a consequência legal invocada pela Requerente, i.e., a repercussão económica e respetivo pagamento por parte da Requerente dos valores por si acima indicados. Refira-se, 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, nem se a Requerente adquiriu, ou não, e, a ter adquirido, em que datas, onde e em que quantidades adquiriu o referido combustível e onde/quais as viaturas em que foram introduzidos e, conseqüentemente, consumidos; Aliás, note-se que não se sabe, nem tem como se saber, qual o valor alegadamente pago pela Requerente pela alegada aquisição de gasóleo rodoviário entre abril de 2019 e março de 2023 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; não se encontrando, ademais, junto aos autos quaisquer recibos de pagamento ou notas de crédito ou extratos bancários ou quaisquer outros documentos que o comprovem”. “Face ao exposto, salvo douto e melhor entendimento, não se verifica que houve efetiva repercussão económica da CSR e/ou ISP- Consignação de Serviço Rodoviário, na Requerente, enquanto consumidora final nem que esta efetuou qualquer pagamento nessa sequência e nessa qualidade; Assim, 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”;*

- i) Na defesa por impugnação, refere a Requerida: “Antes de mais, importante é atentar que:*
- j) O regime fiscal que vigorou até 31/12/2022, tinha por base a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que criou a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), a qual, de acordo com o disposto no seu artigo 5º, era 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 (CIEC), na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), com as devidas adaptações. E, não obstante a sujeição à disciplina dos IEC [em matéria de liquidação, cobrança e pagamento,] tal contribuição tinha uma natureza autónoma;*
- k) Porém, a Lei nº 24-E/2022, de 30 de dezembro, que entrou em vigor em 01/01/2023, veio introduzir profundas alterações nesta matéria, as quais, fundamentalmente, se traduziram na extinção da CSR e, concomitantemente, na previsão de consignação parcial da receita do ISP ao serviço rodoviário.*
- l) Por via dessa lei, passou a vigorar um novo regime, nos termos do qual, o ISP passou a compreender o montante das taxas unitárias do imposto, no qual está integrado o montante consignado ao serviço rodoviário em território continental, e o montante cobrado a título de adicionamento sobre as emissões de CO2 (artigo 88º nº 5, do CIEC);*



- m) *Ou seja, por via dessas alterações, ocorreu a extinção da CSR (enquanto contribuição autónoma que incidia sobre determinados produtos sujeitos a ISP) e, simultaneamente, um aumento da taxa do ISP correspondente ao montante consignado ao serviço rodoviário em território continental. Daqui decorre que, a partir de 01-01-2023 não há lugar a cobrança de quaisquer quantias a título de CSR, uma vez que foi extinta em 31/12/2022 e que as liquidações efetuadas ao abrigo do novo regime fiscal, decorrente da Lei n.º 24-E/2022 (tendo por base o montante das taxas unitárias do imposto, no qual está integrado o montante consignado ao serviço rodoviário em território continental, e o montante cobrado a título de adição sobre as emissões de CO2 (artigo 88º n.º 5, do CIEC), não enfermam de ilegalidade “nos mesmos termos em que a CSR vigente até 31 de Dezembro de 2022”, como alegado, nem violam o artigo 1º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, uma vez que o seu regime jurídico é distinto, não sendo a Consignação de Serviço Rodoviário autónoma como se passava com a CSR”.*
- n) *“Salvo douto e melhor entendimento, não logra a Requerente fazer prova do que alega, designadamente sobre o facto de ter adquirido e pago combustível e, conseqüentemente, ter suportado o encargo do pagamento da CSR e/ou do ISP-Consignação de Serviço Rodoviário, por repercussão; Pelo que não se aceita e se impugna, nessa medida, o vertido nos artigos 16º, 23º, 24º, 27º, 28º, 29º, 30º, 32º, 33º, 34º, 73º, 77º, 78º, 88º, 126º, 127º, 128º, 129º e 135º do pedido arbitral, colocando-se em causa e não se podendo dar como provada a alegada repercussão da CSR e/ou do ISP-Consignação de Serviço Rodoviário, devendo funcionar plenamente as regras do ónus da prova, não se dando como provados os alegados factos invocados no pedido arbitral, sendo que, nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova de factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoque. Sendo relevante frisar que não é admissível, a posteriori, que se confundam as regras do ónus da prova e respetivas conseqüências legais no que concerne aos factos a dar (ou não) como provados com quaisquer construções de raciocínio que eventualmente equacionem e se baseiem em “presunções” sem qualquer sustento fáctico ou legal, sob pena de subversão inconstitucional do sistema do ónus da prova e de princípios que merecem tutela constitucional, designadamente segurança*

*jurídica. Nem é admissível que, atenta a regra geral prevista no n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil, se diga que incumbe à AT fazer a prova da não repercussão, entendendo a jurisprudência que, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, a maior complexidade da prova de factos negativos necessitará de ter como resultado uma menor exigência probatória por parte do magistrado, mas não uma inversão do ónus da prova (cf. acórdão do STA de 17.12.2008, proferido no Processo n.º 0327/08). Sendo que, de acordo com o artigo 344.º do Código Civil, cuja epígrafe é “Inversão do ónus da prova”, as regras do ónus da prova (previstas nos artigos 342.º e 343.º) só se invertem quando haja presunção legal, dispensa ou liberação do ónus da prova, ou convenção válida nesse sentido, e, de um modo geral, sempre que a lei o determine ou quando a parte contrária tiver culposamente tornado impossível a prova ao onerado, situações que não se verificam no caso em concreto. Pelo que, exigir que seja a Requerida a fazer prova de que não houve repercussão, isto é, exigir que a Requerida faça prova de um facto negativo, configura uma exigência de prova diabólica, a qual é inconstitucional por violação dos princípios da proporcionalidade, da tutela jurisdicional efetiva e do processo equitativo, preceituados nos artigos 2.º e 20.º da Constituição da República Portuguesa, e do direito ao contraditório e à ampla defesa. Não se podendo, igualmente, presumir a existência de repercussão quando, como acima se explanou, estamos perante uma repercussão que não é legal, mas eventualmente de repercussão meramente económica; Pelo que não se aceita e se impugna, nessa medida, o vertido nos artigos do pedido arbitral relativos ao pagamento da CSR e/ou ISP- Consignação de Serviço Rodoviário, colocando-se em causa e não se podendo dar como provado que a Requerente tenha pago ainda que parcialmente os valores por si indicados, alegadamente repercutidos na aquisição das quantidades de combustível em apreço e a correspondência dos documentos juntos com o pedido arbitral com a realidade dos factos”. A Requerida reforça a sua posição, já descrita supra, impugnando os documentos juntos pela Requerente, designadamente impugna o documento 3, o documento 4, o documento 5, reforçando ainda a aplicação do teor da Decisão Arbitral proferida no processo nº 467/2023-T;*

- o) *Não sendo admissível, a posteriori, que se confundam as regras do ónus da prova e respetivas consequências legais no que concerne aos factos a dar (ou não) como provados com quaisquer construções de raciocínio que eventualmente equacionem e se baseiem em “presunções” sem qualquer sustento fáctico ou legal, sob pena de subversão inconstitucional do sistema do ónus da prova e de princípios que merecem tutela constitucional, designadamente segurança jurídica. Em suma, a prova de pagamento da CSR e/ou ISP-Consignação de Serviço Rodoviário. é um facto positivo e não é prova suficiente justificar a ocorrência de uma efetiva repercussão desse tributo, assente em meros juízos presuntivos, sem efetuar a demonstração objetiva da realidade dos factos através de elementos de prova que se relacionem com os fatores inerentes às transações comerciais que foram realizadas”.*
- p) *Adicionalmente, a Requerida alega, fazendo referência ao despacho do douto TJUE datado de 7 de fevereiro de 2022 no âmbito do processo n.º C-460/21, que “em momento algum o TJUE considera ilegal a CSR. Não existindo qualquer decisão judicial nacional transitada em julgado que declare a CSR ilegal”, e que “Sendo inequívoco 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 comunitário”;*
- q) *E, fazendo referência ao Acórdão do TJUE de 20 de outubro de 2011, proferido no âmbito do processo C-94/10 do TJUE “de acordo com a jurisprudência do TJUE, que, ainda que se verificassem os pressupostos legais e processuais, e se considerasse efetuada a prova da repercussão económica da CSR, o Estado-Membro, pode recusar/opor-se a um pedido de reembolso, apresentado pelo comprador repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo, tal como ocorre no direito nacional; Pelo que, nessa medida, se impugna igualmente o alegado pela Requerente no pedido arbitral;”*

r) Quanto à não exigibilidade de juros indemnizatórios refere a Requerida que *“Ora, inexistente no caso em apreço uma decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução;” “Pelo que não se pode afirmar que existe uma desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva Europeia acima referida, porquanto inexistente qualquer decisão judicial transitada em julgado que assim o declare;”*.

5. Foi dispensada a reunião prevista no 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.

6. Apenas a Requerida apresentou alegações sumárias.

## **II. SANEAMENTO**

7. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

8. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão devidamente representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

9. Em face das excepções invocadas (relativas à competência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, à ilegitimidade da Requerente, à falta de interesse em agir por parte da Requerente; à ineptidão do pedido de pronúncia arbitral por falta de objecto e à caducidade do direito de acção) impõe-se o conhecimento prioritário desta matéria, o que será analisado mais adiante a título de questões prévias.

## **III. FUNDAMENTAÇÃO**

### **III.1. MATÉRIA DE FACTO**

### **§1.º Factos dados como provados:**

Com relevância para a presente decisão, consideram-se assentes e provados os seguintes factos:

- a. A Requerente é uma sociedade comercial com sede e direcção efectiva em território nacional, que exerce, a título principal, a actividade de transporte interurbano em autocarros;
- b. A B..., S.A., e a C..., S.A., enquanto empresas que comercializam combustíveis e sujeitos passivos formais de ISP e CSR, forneceram à Requerente gasolina e gasóleo rodoviário, sobre os quais incidiu CRS, nos montantes correspondentes às facturas de aquisição de combustíveis, juntas ao Pedido Arbitral como Documento n.º 3 (documentos agregadamente juntos ao pedido de revisão oficiosa como Documento n.º 1);
- c. Durante o período compreendido entre Abril de 2019 e Dezembro de 2022, a Requerente adquiriu à B..., S.A. e à C..., S.A., 5.157.718,20 litros de gasóleo e, no período entre Janeiro e Março de 2023, 336.460,60 litros de gasóleo (Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- d. Em 28 de Abril de 2023, a Requerente deduziu, junto da Direcção de Serviços de Impostos Especiais de Consumo, um pedido de promoção de revisão oficiosa com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial dos actos tributários de liquidação de IEC – pedido sobre o qual não recaiu, até ao momento, qualquer decisão (Documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- e. Em 24 de Novembro de 2023, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral.

### **§2.º Factos não provados**

Provado apenas que a Requerente juntou facturas dos seus fornecedores de combustível, relativas a gasolina e gasóleo rodoviários adquiridos por si e sobre os quais terá incidido CSR no momento da introdução no consumo.

### **§3.º Fundamentação da matéria de facto**

O Tribunal Arbitral não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão

e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objecto do litígio no direito aplicável (cfr. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto) e no teor dos documentos juntos aos autos.

### **III-2- MATÉRIA DE DIREITO**

#### **III-2-1-APRECIÇÃO DE EXCEPÇÕES E QUESTÕES PRÉVIAS QUE PODEM OBSTAR (OU NÃO) AO CONHECIMENTO DO MÉRITO DO PRESENTE PEDIDO ARBITRAL**

Como ficou dito, a Requerida, na Resposta suscitou as seguintes excepções:

- Da incompetência do Tribunal em razão da matéria, por a CSR não configurar um imposto, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT;
- Da incompetência do Tribunal por *a Requerente pretender será alegadamente suscitar a legalidade do regime da CSR, bem como da Consignação de Serviço Rodoviário”, no seu todo, sendo que a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, não consentindo nem o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado, nem a pronúncia sobre a restituição de valores/montantes, por conta da declaração de ilegalidade ou anulação de atos de liquidação (o que só pode ser determinado em sede de execução da decisão) – vide artigo 2.º do RJAT;*

- Da incompetência material dos Tribunais arbitrais do CAAD para conhecer os alegados actos de repercussão.
- Da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente porque *apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago;*
- Falta de interesse em agir por parte da Requerente;
- Ineptidão do pedido de pronúncia arbitral por falta de objecto;
- Caducidade do direito de acção.

Impõe-se o conhecimento prioritário das excepções de incompetência material e da ilegitimidade.

Vejamos.

#### **A) Excepção de incompetência material por a CSR não ser um imposto**

A primeira questão a decidir é a alegada excepção de incompetência em razão da matéria. Ou seja, a de saber de a CSR é um imposto ou se, sendo uma contribuição (como entende a AT), ainda assim está dentro do perímetro de jurisdição atribuída legalmente aos Tribunais Arbitrais do CAAD e está compreendida no âmbito de vinculação que foi fixado para a AT pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (que “*Vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa*”, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do RJAT).

Sobre a possibilidade de haver processos arbitrais sobre contribuições e a natureza da CSR existe vasta jurisprudência nem sempre coincidente. Por este tribunal aderir à tese da natureza de imposto da CSR, passamos a seguir, em especial a orientação consignada na Decisão arbitral proferida no processo n.º 847/2023-T, a qual, por merecer a nossa adesão, passamos a transcrever.



“Uma vez que a competência dos tribunais arbitrais a constituir no âmbito do CAAD está estabelecida no artigo 2.º do RJAT e abrange (al. a) do seu n.º 1) a “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*”, mas o proémio do n.º 2 da já citada Portaria n.º 112-A/2011 circunscreveu – ao menos literalmente – tal vinculação às “*pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*”, tem-se discutido se as pretensões referentes a “*contribuições*” podem ser objecto de apreciação por tais tribunais<sup>1</sup>. Aliás, uma parte da Resposta da AT é dedicada a defender que “*independentemente do nomen iuris ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que não é, por definição, um imposto e, portanto, o CAAD não tem competência para decidir sobre esta matérias*”.

“Uma variante desta tese<sup>2</sup>, inicialmente triunfante na decisão do processo n.º 31/2023-T, prevaleceu, depois, nas decisões dos processos n.ºs 372/2023-T, 508/2023-T, 520/2023-T, 675/2023-T e 876/2023-T. Tem, porém, uma particularidade: em situações em que as Requerentes não são sujeitos passivos da relação tributária (já não assim quando o são), chega à mesmíssima solução, em termos materiais, das teses que, por caminhos não coincidentes, recusam conhecer de mérito – quer por diagnosticarem falta de legitimidade das Requerentes (decisões dos processos n.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 375/2023-T, 408/2023-T, 409/2023-T, 438/2023-T, 466/2023-T, 467/2023-T, 490/2023-T, 537/2023-T e 604/2023-T), quer por identificarem ineptidão da petição inicial (decisões dos processos n.ºs 364/2023-T, 467/2023-T

---

<sup>1</sup> Na fórmula usada na decisão do processo n.º 629/2021-T, “*Isso não releva do âmbito de competência do tribunal, releva do âmbito de sujeição a ele de um dos intervenientes processuais*”, invocando em nota a “*decisão do caso n.º 146/2019-T (com um voto de vencido) que acaba por reconduzir a primeira [“competência – delimitada legislativamente”] a incompetência absoluta e a segunda [“vinculação – delimitada pela portaria dentro da liberdade de opção atribuída por lei”] a incompetência relativa*”.

<sup>2</sup> Em todas as decisões elencadas a seguir **renunciou-se expressamente a estabelecer a natureza da CSR** em homenagem à liberdade de vinculação que o legislador atribuiu ao autor da portaria de vinculação, por se ter entendido que, como se escreveu vg na decisão n.º 508/2023-T, outra solução implicaria “impor indagações com esse nível de dificuldade, incerteza de resultados e morosidade para definição da competência dos tribunais arbitrais”. Nesse sentido, escreveu-se aí o seguinte (negrito aditado): “*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*” (destaque aditado).

---

<sup>3</sup>e 537/2023-T<sup>4</sup>). Na verdade, com qualquer desses fundamentos, a AT é absolvida da instância e as custas arbitrais recaem sobre as Requerentes – exactamente como na corrente (certo que mais ampla, por abranger também situações em que os requerentes são os próprios sujeitos passivos da relação tributária) que nega a competência relativa dos Tribunais do CAAD para arbitrar as questões referentes à CSR (invocando o que parece ser uma presunção judicial *iuris et de iure* de falta de vinculação da AT).

“Na sua resposta às excepções, a Requerente defendeu, invocando doutrina vária, a *“necessária inclusão deste tributo na categoria das contribuições especiais, sujeitas, por lei, ao regime dos impostos, e, nessa medida, totalmente arbitrável nos termos do RJAT e respetiva portaria de vinculação”* até porque *“a CSR é exigida com o duplo propósito de remunerar a entidade responsável pela gestão da rede rodoviária nacional, imputando aos – repercutindo nos – utilizadores dessa rede os respetivos custos”*.”

“Concluía que *“a CSR consubstancia uma prestação devida pelo grupo de presumíveis utilizadores da rede rodoviária nacional (identificados por via do seu consumo de combustível) na medida em que essa utilização dê origem a presumíveis maiores despesas de gestão da respetiva rede rodoviária, preenchendo, também por esta via, o conceito de contribuição especial”*.”

“Entende o presente Tribunal, com a jurisprudência do CAAD já citada, que a CSR era um imposto (mal) disfarçado de contribuição. Como se escreveu no Sumário da decisão do processo n.º 629/2021-T, *“Uma parcela de um imposto especial de consumo não deixa de ser um imposto especial de consumo por o legislador lhe atribuir uma narrativa (de resto oscilante entre a compensação de custos e a contrapartida de benefícios) e lhe providenciar uma consignação orgânica (mormente se a entidade que dela beneficia deixa de ter como função única providenciar a suposta contrapartida que justificaria a alteração de género)”*.”

“Nessa decisão, os argumentos usados para caracterizar a CSR como imposto foram essencialmente os seguintes (negritos no original, \*notas suprimidas):

---

<sup>3</sup> Esta decisão assenta numa dupla fundamentação: ilegitimidade e ineptidão da petição inicial e, por isso, surge em duplicado na listagem.

<sup>4</sup> No decisório só se invoca a ilegitimidade da Requerente, mas no Sumário, a mais desta, faz-se referência à ineptidão da Petição inicial, razão pela qual também surge em duplicado na listagem.

- histórico:

*“A Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (“Regula o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E.”) criou a CSR por desdobramento do ISP – que é, indiscutivelmente, um imposto especial de consumo. Como se escrevia no artigo 7.º dessa lei, sob a epígrafe “Fixação das taxas do ISP”,*

*“As taxas do ISP são estabelecidas por portaria conjunta nos termos do Código dos Impostos Especiais de Consumo, por forma a garantir a neutralidade fiscal e o não agravamento do preço de venda dos combustíveis em consequência da criação da contribuição de serviço rodoviário”.*

*“(…) a única diferença entre os € 525,1 milhões que o ISP perdeu e os € 525,1 milhões que a CSR ganhou em 2008 residiu na alteração da sua designação e na sua afectação. Enquanto imposto especial de consumo louvava-se na cobertura de um custo: os custos ambientais que o preço dos combustíveis não internalizavam (uma externalidade). A partir do momento em que uma parte – arbitrária – da receita gerada pelo ISP passou a ter a designação de CSR, passou (parece – mas contra o já referido pelo legislador\*) a louvar-se no benefício proporcionado aos causadores do custo”.*

- conceptual:

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

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

*“(…)”.*

*“a CSR apresenta diferenças muito significativas em relação ao comum das contribuições financeiras, sejam elas contribuições para a segurança social, quotas para associações públicas, “taxas” de regulação ou as “grandes contribuições” que foram*

---

*surgindo a título transitório e se vão mantendo (Contribuição sobre o Sector Bancário, Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético - CESE, Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, ...).*

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

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

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

“Em quarto lugar, o princípio da equivalência – a que se recorre para conferir unidade de sentido às contribuições financeiras\*, equiparando-se o pagamento feito à repartição, tendencialmente idêntica (ou, pelo menos, com base em características dadas e estáveis), dos custos especificamente gerados pelo grupo homogéneo (ou dos benefícios auferidos pelo grupo homogéneo, como nas “taxas” das autoridades reguladoras, ou, forçando mais ou menos a nota, nas tais “grandes contribuições”) – assume na CSR uma ligação a um índice variável: o do consumo dos “grandes combustíveis rodoviários”\*. Com a agravante de o presumido benefício não ter uma relação directa com esse índice variável: por um lado, as vias da Rede Rodoviária Nacional (que foram concessionadas, em 2007, à EP - Estradas de Portugal, E.P.E.) não são a totalidade das estradas

*nacionais (além das auto-estradas concessionadas, e da rede municipal – urbana e rural –, o Plano Rodoviário Nacional prevê a transferência para as autarquias das estradas que não estejam nele incluídas). Noutras palavras: a utilidade proporcionada pela circulação nas estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal não é segmentável da que é proporcionada pelas demais; por outro lado, uma fracção crescente dos utilizadores dessa sub-parcela das vias de circulação automóvel – a rede rodoviária nacional – não fica sujeita a essa “contribuição”: o dos utilizadores dela com veículos eléctricos ou velocípedes. (...)*

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

“E, em termos de índices da natureza da CSR<sup>5</sup>,

- doutrinal:

*“- na recolha de Casalta Nabais Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 42-43, refere-se, a propósito da CSR (e de outras figuras aí referidas), “estarmos perante tributos que, atenta a sua estrutura unilateral, se **configuram como efectivos impostos**, muito embora dada a titularidade activa das correspondentes relações tributárias (e o destino da sua receita), tenham **clara natureza parafiscal**”. Como o A. escreve em Direito Fiscal, 11.<sup>a</sup> ed, Almedina, Coimbra, 2021, pp. 53-54, “o **critério para a distinção entre os tipos de tributos [reporta-se] exclusivamente à estrutura da relação tributária**, ao tipo de relação que se estabelece entre os respetivos sujeito ativo e passivo, e não à titularidade activa dessa relação (...) É, pois, a estrutura bilateral da relação jurídica, em que assentam tanto as taxas como as*

---

<sup>5</sup> Escreveu-se então: “Ainda que a qualificação jurídica de um tributo como imposto ou não-imposto tenha de depender das suas características intrínsecas (...), não são indiferentes os índices que – sendo externos a essa qualificação – foram invocados pela Requerente e pela Requerida. Assim, para começar, a jurisprudência do CAAD (e dos tribunais estaduais que a examinaram) não é indiferente”.

contribuições financeiras, que revela a natureza comutativa destes tributos, os quais, porque concretizam uma efectiva troca de utilidades económicas, têm por base [...] uma *legitimidade económica*. / O que vale também relativamente à titularidade da receita dos tributos. De facto, **esta titularidade, até porque esta para além da relação tributária integrando [-se ...] numa relação financeira a constituir-se a jusante da relação tributária, nada pode dizer sobre o tipo de tributo**” (*destaques aditados*).

“(...)”.

“*Filipe de Vasconcelos Fernandes, ob. cit., p. 116, sublinha que “o nexa bilateral que subjaz ao respetivo facto tributário [tem] carácter derivado, já que resulta de uma presunção de benefício ou utilidade na esfera dos sujeitos passivos, por pertencerem ou integrarem, num determinado intervalo de tempo, um grupo, tendencialmente homogéneo de interesses”, e desdobra este, na página seguinte, numa “homogeneidade de interesses” – que, segundo informa, na literatura alemã por vezes se designa por “homogeneidade de grupo” – e numa “responsabilidade de grupo (...) que se deve ao facto de os sujeitos passivos deste tipo de tributo partilharem um ónus ou responsabilidade de custeamento ou suporte da atividade pública que não pode atribuir-se isoladamente, mas apenas em face daquela que é a respetiva inserção no grupo a que efetivamente pertencem”.*”

E,

- jurisprudencial:

“*apenas DUAS das 19 decisões do CAAD que a Requerente invoca (na sua Resposta às exceções) para afirmar que tais tribunais arbitrais têm aceite a sua jurisdição sobre a CSR o poderiam substanciar (as dos processos n.ºs 483/2014-T e 147/2015-T8, que autonomizaram o seu tratamento), sendo as demais resultantes da consideração indiferenciada da CSR com o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP).*”

*O mesmo se diga para a jurisprudência dos Tribunais superiores, ainda que estes não tenham de cuidar da delimitação da sua competência em função da natureza do tributo, e se não conheçam decisões suas sobre a CSR.*



---

*Também não é indiferente que o Tribunal de Contas, a pp. 90 do seu Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2008 (<https://erario.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2008/pcge2008-v1.pdf>), tenha considerado o seguinte:*

*“Face ao conteúdo normativo das disposições legais aplicáveis aos vários aspectos de que se reveste a problemática da contribuição de serviço rodoviário e tendo em conta os artigos 103.º, 105.º e 106.º da Constituição, a Lei de enquadramento orçamental e a legislação fiscal aplicável, o Tribunal de Contas considera que a contribuição de serviço rodoviário tem as características de um verdadeiro imposto ou, pelo menos, que dada a sua natureza não pode deixar de ser tratada como imposto pelo que, sendo considerada como receita do Estado, não pode deixar de estar inscrita no Orçamento do Estado, única forma de o Governo obter autorização anual para a sua cobrança”.*

*“No mesmo sentido pode ver-se, por exemplo, a argumentação da decisão do processo n.º 644/2022-T (que, neste ponto, foi parcialmente reproduzida na decisão do processo n.º 467/2023-T):*

*“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 sinalagmaticidade 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 correspectividade 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”.*

“Evidentemente, sendo a CSR um imposto, a questão da competência do presente Tribunal Arbitral deixa de ser controvertida, e fica prejudicada a indagação de saber se as questões relativas às contribuições se incluem no âmbito da jurisdição dos Tribunais arbitrais do CAAD – e, ou, no da vinculação da AT à sua jurisdição.”

Termos em que improcede a alegada excepção de incompetência material.

## **B) Excepção de incompetência quanto a possibilidade de os tribunais arbitrais sindicarem actos de repercussão**

Como vimos, a Requerente dirige o pedido tendente à anulação de actos de liquidação de IEC liquidadas e pagas pela “ B..., S.A. e C..., S.A.”, na parte correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), que foi paga por si através do mecanismo de repercussão.

No exercício de contraditório à matéria de excepção suscitada pela Requerida, a Requerente alega, entre o mais, que *“Neste contexto, sendo indiscutível a repercussão efetiva do encargo tributário na esfera da Requerente, e tendo disso a AT perfeito conhecimento, necessariamente se conclui, ter a Requerente legitimidade para propor o presente pedido de pronúncia arbitral, por conseguinte, para intervir no processo arbitral tributário.*

Embora a Requerente reconheça que são a B... e a C..., enquanto sociedades cujo objeto social consiste na exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos, os sujeitos passivos “formais” do ISP e da CSR, ao introduzirem no consumo produtos sujeitos aos mesmos, arroga a sua legitimidade no alegado mecanismo de repercussão. Para a Requerente foi esta a suportar efectivamente o custo associado à CSR e ISP, como se comprova pelas facturas juntas e comprovativo do pagamento das mesmas, visando atacar de facto os actos de repercussão em causa.

Como ficou consignado na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 847/2023-T, *“emergem no âmbito da CSR, necessariamente, duas tipologias distintas de atos tributários:*

- i) os atos de liquidação de CSR, emitidos pela AT com base nas DIC apresentadas pela fornecedora de combustível (...)*
- ii) os atos de repercussão da CSR liquidada (...).”*

*“em matéria de CSR a relação estabelecida entre cada uma da Requerente e o respetivo fornecedor de combustível não se traduz apenas numa relação privada entre empresas, à qual a administração tributária é estranha, mas, igualmente, como vem sendo apontado pela doutrina e pela jurisprudência, numa relação jurídico-tributária de repercussão legal, onde se inclui, obviamente, a AT (Requerida).”*

“Seja isso assim ou não – e já se verá que desinteressa discuti-lo em sede arbitral – o certo é que, como os Colectivos que decidiram os processos n.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 409/2023-T, 466/2023-T e 490/2023-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<sup>6</sup> – na sindicância dos *actos de liquidação*. Isso decorre directamente das normas legais, mas corresponde também ao ensinamento da doutrina: Alberto Xavier<sup>7</sup>, 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/Benjamin Rodrigues/Lopes de Sousa<sup>8</sup>, 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

---

<sup>6</sup> Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do RJAT, os tribunais arbitrais constituídos no CAAD também são competentes para “*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*”.

<sup>7</sup> *Manual de Direito Fiscal I*, Reimpressão, s/ed., Lisboa, 1981, p. 409.

<sup>8</sup> *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª ed, encontro da escrita, Lisboa, 2012, p. 187. Tenha-se em conta que, embora os AA. admitissem que essa “*primeira impressão*” desse lugar a “*uma nova noção de sujeito passivo*” (p. 188), acabavam por concluir (p. 189) que “*A repercussão efectua-se fora do âmbito da obrigação tributária.*” e (p. 190), que “*a repercussão é estranha à relação jurídico tributária*”. No mesmo sentido – ainda que aparentemente por referência ao IVA, Nina Aguiar, in *Códigos Anotados e Comentados - Justiça Tributária - LGT.CPPT.RGIT.RCPITA.RAT.LPFA*, Lexit, 2018, p. 45: “*aquele que suporta o imposto*”, “*Não é (...) sujeito de qualquer relação jurídica tributária*”.

---

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 à gasolina e ao gasóleo rodoviário adquiridos pela Requerente*).

“Tal não impede que, por via do seu segundo pedido (o de que o Tribunal declare a *ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela AT com base nas DIC submetidas pela respectiva fornecedora de combustível*), a Requerente possa ainda obter uma pronúncia de mérito da jurisdição arbitral. Isso, porém, depende de outra indagação:

### **“III.7. A possibilidade de os tribunais arbitrais sindicarem actos de liquidação (inerentemente ligados a actos de repercussão) por solicitação dos repercutidos**

“Numa passagem do seu manual<sup>9</sup>, Sérgio Vasques afirma que “*Se o repercutido estará à margem da relação tributária, não estará por isso à margem do direito.*”, referindo que a LGT lhe reconhece o direito “*à reclamação, recurso, impugnação ou pronúncia arbitral*”<sup>10</sup>.

“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 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<sup>11</sup>. Fê-lo a coberto do argumento da ineptidão do PPA por não

---

<sup>9</sup> *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, p. 401.

<sup>10</sup> Dispõe o n.º 4 do artigo 18.º do RJAT que “*Não é sujeito passivo quem: a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias; (...)*”.

<sup>11</sup> O Tribunal não fez uma indagação de Direito Comparado, mas como resulta do n.º 58 da decisão que o TJUE proferiu, em 2 de Outubro de 2003, no processo C-147/01 (*Weber's Wine World Handels-GmbH et al. v. Abgabenberufungskommission Wien*), essa é uma solução que não é específica do Direito nacional: “*na medida em que tenha efectivamente havido repercussão, foram os consumidores que suportaram o encargo do imposto sobre as bebidas alcoólicas. Ora, nem a ordem jurídica do Land de Viena nem a da República da Áustria oferecem,*

incluir “a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido arbitral”, como expressamente exigido na alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT; mas fê-lo igualmente com base numa alegada restrição legal do círculo de sujeitos que podem solicitar o reembolso da CSR, fazendo a equiparação desses pedidos de reembolso a pedidos de revisão (negrito e sublinhado no original):

**“apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago”.**

“Isto porque, defendeu,

“no âmbito dos impostos especiais sobre o consumo, encontra-se previsto no CIEC um regime específico, e, conforme referem Sérgio Vasques e Tânia Carvalhais Pereira: “O reembolso por erro corresponde, materialmente, à revisão do ato tributário, com fundamento em erro dos serviços, previsto no artigo 78º da LGT, aqui com um prazo mais curto de 3 anos” (In “Os Impostos Especiais de Consumo”, Editora Almedina, 2016, a págs. 364).

“De facto, o n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (diploma que criou a CSR), determina a aplicação do CIEC (e da LGT e do Código de Procedimento e Processo Tributário - CPPT) à “liquidação, cobrança e pagamento” da CSR, pelo que sempre teria de se aplicar o disposto no n.º 2 do artigo 15.º do CIEC, o qual estabelece que “apenas podem solicitar o reembolso do imposto pago, 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 respetivo imposto”.

“Acrescentando a Requerida que

“Prevê o CIEC normativos legais que se fundamentam no regime próprio dos impostos especiais de consumo, designadamente, por se tratarem de impostos monofásicos, que incidem apenas na fase da declaração para consumo, o que, regra geral, ocorre uma única vez”.

“Em todo o caso, concluí a (invocando o Acórdão do TJUE de 20 de Outubro de 2011, proferido no âmbito do processo C-94/10),

---

em geral, aos consumidores a possibilidade de invocarem, no quadro de um procedimento de tributação, a ilegalidade de um imposto assim repercutido”.

*“ainda que a repercussão económica viesse a ser provada no âmbito do presente processo, entende o TJUE que um Estado-Membro se pode opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil”.*

“O Tribunal entendeu ser incompetente para se pronunciar sobre a declaração de ilegalidade da repercussão (o primeiro pedido da Requerente) –, porque esta é subsequente e exterior ao acto tributário, decorrendo de uma relação de direito privado e porque não cabe no âmbito dos actos da AT que o legislador lhe permitiu sindicar –, mas entende que tem obviamente competência para se pronunciar sobre o segundo pedido da Requerente – a declaração de ilegalidade do acto tributário. Ser competente, porém, apenas preenche o *pressuposto processual referente ao Tribunal*, não o que é respeitante à Requerente. A questão é: pode ela suscitar a revisão das liquidações de CSR em que não teve intervenção – e que, aliás, não consegue identificar – ainda que apenas na medida em que tais liquidações contendam com os pagamentos por ela feitos? *Rectius*: pode ela, supondo que todo o *iter* procedimental que desembocou no PPA cumpre os requisitos (o que ainda teria de se apurar) – pode a Requerente, perguntava-se, suscitar a revisão das liquidações conjuntas (e acumuladas) de ISP e CSR no segmento estrito que invoca dizer-lhe respeito?

“A questão está em saber se, portanto, no quadro processual que ficou descrito nos Factos Provados, pode este Tribunal declarar a ilegalidade das *“liquidações de CSR praticadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustível”*, ainda que delimitando o âmbito da ilegalidade de tais liquidações pela correspondência aos *“atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes à gasolina e ao gasóleo rodoviário adquiridos pela Requerente no decurso do período compreendido entre abril de 2019 e dezembro de 2022”* – uma vez que, em tudo o que as exceda, não foi formulada qualquer pretensão arbitral.



“Na decisão pioneira proferida no processo n.º 408/2023, escreveu-se:

*“Infere-se do articulado da Requerente que esta legitima a sua intervenção processual do facto singelo de lhe ter sido repercutida a CSR pelas empresas distribuidoras de combustíveis, caracterizando-se no artigo 29.º do ppa como um “consumidor” de combustíveis, sobre o qual “recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo.*

*Contudo, importa, antes de mais, salientar que 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 recai o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”)*

*“(…)”*

“A confirmar-se a natureza “pacífica” de tal entendimento – o que não é relevante apurar para os presentes autos – tal permitiria considerar legítima a determinação legislativa do artigo 6.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro (*“Altera o Código dos Impostos Especiais de Consumo, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e o Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29 de maio, transpondo as Diretivas (UE) 2019/2235, 2020/1151 e 2020/262”*) ao atribuir natureza interpretativa à *“redação conferida pela presente lei ao artigo 2.º do Código dos IEC”*. Isto porque, dada a proibição constitucional da retroactividade de disposições fiscais que abranjam os elementos essenciais dos impostos (artigo 103.º da Constituição), só nesse caso é que tal alteração (a introdução do inciso *“sendo repercutidos nos mesmos”* – sendo os *“mesmos”* os *“contribuintes”* onerados segundo o *“princípio da equivalência”*, *“na medida dos custos que (...) provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública”*) seria verdadeiramente interpretativa e, portanto, constitucionalmente legítima.

“Ora, como também se referiu, 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 (epigrafado “*Regras gerais do reembolso*”), assim redigida:

*“Podem solicitar o reembolso os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respectivo imposto”.*

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

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

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

*(...)*

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

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

“Desde a redacção inicial destas normas, dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, também a única alteração substancial registada foi o aditamento (pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro) do “*destinatário certificado*” entre os sujeitos passivos identificados à cabeça da norma sobre “*Incidência subjectiva*”. Quer dizer que nenhum legislador – nem mesmo o que entendeu atribuir natureza interpretativa à alusão à tipicidade da repercussão dos impostos especiais de consumo – considerou necessário, para o que ora importa, alargar o círculo dos “*sujeitos passivos*” para lá do “*destinatário certificado*”<sup>12</sup>.

“Ou seja: só os *sujeitos passivos* aí identificados – e só quando preencham requisitos adicionais – podem suscitar questões sobre, como se escreve no n.º 1 desse artigo 15.º, “*o erro na liquidação*”. Só eles, portanto, podem ser titulares de um interesse tutelado pela lei – designadamente para accionarem a revisão oficiosa.

---

<sup>12</sup> O que foi reiterado na decisão do processo n.º 364/2023-T.

“O mesmo se escreveu na decisão do processo n.º 364/2023-T:

*“é o art. 9.º, 1 e 4 do CPPT, aplicável ex vi art. 29.º, 1 do RJAT, que define a legitimidade activa no processo arbitral tributário, e lá não se prevê que essa legitimidade se possa perder por efeito de uma repercussão que propiciasse a identificação de um interesse, concorrente ou exclusivo, na esfera de um “repercutido” que não seja o sujeito passivo.*

(...)

*“A conjugação do art. 9º, 1 e 4 do CPPT com o art. 18º, 3 da LGT dissipa quaisquer dúvidas sobre a ilegitimidade processual da Requerente: têm essa legitimidade os contribuintes, e contribuinte é o “sujeito passivo” na relação tributária, a pessoa singular ou colectiva, património ou organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.*

*“Não sendo a Requerente sujeito passivo do ISP, de acordo com a norma de incidência subjectiva constante do art. 4.º, 1, a), do CIEC, não é responsável pelo pagamento da CSR, por força do disposto nos arts. 4.º, 1, e 5.º, 1, da Lei n.º 55/2007 – não sendo consequentemente, na qualidade de contribuinte directo, titular da relação jurídica tributária, e parte legítima no processo (art. 9º, 1 do CPTA).*

(...)

*“Querendo isto dizer, muito pragmaticamente, que só os sujeitos passivos aí identificados, e só quando preenchem requisitos adicionais, podem suscitar questões sobre erros na liquidação”.*

“(...)”.

“E nem se diga que tal orientação é contrária ao Direito da União, porquanto, como ficou consignado, mais uma vez, na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 847/2023-T, “Sobre

---

a possibilidade de certos interessados serem impedidos de contestar a legalidade de certos tributos (em geral ou numa específica jurisdição) já o TJUE referiu<sup>13</sup> que

*“na ausência de regulamentação comunitária em matéria de repetição de impostos nacionais indevidamente cobrados, cabe à ordem jurídica interna dos Estados-Membros designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais dos recursos judiciais destinados a assegurar a protecção dos direitos de que os cidadãos gozam com base no direito comunitário.*

*“38. Por razões de segurança jurídica, os Estados-Membros estão, em princípio, autorizados a limitar, a nível nacional, o reembolso de impostos indevidamente cobrados. Contudo, estas limitações devem respeitar o princípio da equivalência, nos termos do qual as disposições nacionais devem aplicar-se de maneira idêntica às situações puramente nacionais e às situações reguladas pelo direito comunitário, e o princípio da eficácia, que impõe que o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária não se torne praticamente impossível ou excessivamente difícil”.*

“Daqui resulta que, na lógica do Direito da União, nada impede que o legislador nacional limite (e não apenas na jurisdição arbitral, embora por maioria de razão nesta, dada a sua competência por atribuição), os modos e as condições de, e os interessados na, obtenção da declaração de ilegalidade dos actos de liquidação por razões ligadas à prevalência do Direito da União – designadamente excluindo a possibilidade de quem quer que seja que não tenha tido intervenção neles suscitar a avaliação dessa desconformidade<sup>14</sup>.

“Diga-se, mas apenas como *obiter dictum*, que tal opção legislativa, que tem de se admitir justificada face à impraticabilidade de se gerir um sistema, digamos, “aberto” (como o que resultaria dos números indicados acima), foi aliás, no que diz respeito à contrariedade de tais liquidações com o Direito da União, considerada justificável no despacho do TJUE no Processo n.º C-94/10, desde que o “*comprador possa exercer uma acção civil de repetição do indevido*

---

<sup>13</sup> Nos n.ºs 37 e 38 da decisão citada na nota 11.

<sup>14</sup> Como se referiu supra, nota 11, é o que acontece na Áustria.

---

*contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil”.*

“Se essa condição está ou não preenchida no caso não cabe, evidentemente, a este Tribunal apurar: tal perquisição só poderia ocorrer aquando da aferição da conformidade do sistema legal de recuperação de montantes pagos a título de CSR com o Direito da União (na fase da decisão sobre o fundo), e o Tribunal já concluiu que a Requerente não está em condições de o poder levá-lo a confrontar-se com tal questão (como o poderiam fazer os sujeitos passivos da relação tributária).”

### **“III.8. Conclusão sobre a legitimidade da Requerente e sobre as demais questões enunciadas**

“Concluindo-se que o presente Tribunal Arbitral é incompetente para se pronunciar sobre o primeiro pedido da Requerente (porque não pode pronunciar-se sobre actos subsequentes aos, e autónomos dos, actos de liquidação), e resultando da lei que a Requerente é parte ilegítima para suscitar o segundo (questionar os actos de liquidação da CSR que pudessem ter alguma ligação com os ditos actos de repercussão), conclui-se que a Requerida terá de ser absolvida da instância, ficando prejudicados todos os passos seguintes no *iter* cognoscitivo acima delineado, incluindo as questões de constitucionalidade e o pedido de reenvio prejudicial suscitado pela Requerente na sua “*réplica*” (que só poderiam ser abordadas depois de se estabelecer a competência do Tribunal e a legitimidade da Requerente).

“Não se opinando sobre o mérito, ficam igualmente prejudicados os pedidos de “*restituição*” e de pagamento de juros indemnizatórios.”

As considerações transcritas são plenamente transponíveis para o caso dos autos.

Sublinha-se apenas que também não assiste razão à Requerente quando alega, entre o mais, que se não for reconhecida a legitimidade processual activa (...) *para contestar as liquidações de IEC em apreço, devendo ser reembolsada dos montantes de ISP, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, e CSR indevidamente pagos, deve de qualquer modo ser reconhecida legitimidade ativa, com base no princípio da tutela jurisdicional efetiva, no*

*princípio da efetividade do direito da União Europeia e no princípio da responsabilidade do Estado por violação das regras do Direito da União Europeia, no artigo 6.º da CEDH, (...)”.*

Ora o direito à tutela judicial efectiva, em regra, não põe em causa as regras sobre a legitimidade processual activa, a menos, que se demonstre que as normas que configuram essa legitimidade processual sejam inconstitucionais. O que não vem demonstrado. Pelo contrário, ficou demonstrado que a configuração da CSR constitui um imposto conforme ao direito Constitucional e ao direito da União, porquanto a sua configuração jurídica cabe na liberdade de conformação *infra* constitucional do legislador ordinário. O mesmo acontece com a liberdade do legislador para estabelecer que a legitimidade activa para impugnar as liquidações dos IEC, no caso o ISP e a parcela de CSR sejam a B... e a C... (a Requerente reconhece, aliás, que são “os sujeitos passivos formais” - Ponto 21.º do Pedido). Como vimos, a Requerente tenta fundamentar a sua legitimidade processual activa num alegado mecanismo de repercussão legal que, ao não ser previsto pela Lei n.º 55/2007, não pode ser subvertido pelos tribunais a menos que se considerem inconstitucionais as normas pertinentes, o que, reitera-se, não vem demonstrado.

Neste sentido, pode ler-se na Decisão arbitral proferida no processo n.º 467/2023-T, citando a Decisão arbitral proferida no processo n.º 375/2023-T, que:

***“44. compreende-se que o legislador não tenha adoptado um conceito irrestrito de legitimidade activa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura suscitaria, quer na ligação entre o acto de liquidação do imposto, a determinação da sua efectiva 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. Ou seja, o mesmo imposto poderia ser restituído a diversos intervenientes, de forma dificilmente controlável e mapeável, com manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade.*”**

*“45. Por fim, não se diga que as ora Requerentes ficaram desprovidas de tutela, pois nada impede o ressarcimento, através de uma acção civil de repetição do indevido instaurada contra os seus fornecedores, se reunirem 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 perspectiva, está acautelada a observância do princípio fundamental da tutela jurisdiccional efetiva (vd. artigo 20.º da Constituição).”*

#### IV - DECISÃO



Termos em que se decide neste Tribunal Colectivo:

a) Julgar o presente Tribunal Arbitral incompetente para se pronunciar sobre o pedido de declaração dos actos de repercussão da CSR consubstanciados nas facturas referentes à gasolina e ao gasóleo rodoviário adquiridos pela Requerente no decurso do período *supra* referenciado no Pedido Arbitral;

b) Julgar 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 combustível*”;

c) Em consequência, absolver a AT da instância, condenando a Requerente nas custas, nos termos abaixo fixados.

#### **V - VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.ºA do CPPT, e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em € 609.853, 85.

#### **VI - CUSTAS ARBITRAIS**

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 9.180, 00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo do Requerente.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 19 de Junho de 2024

Os Árbitros

(Fernanda Maças - presidente)

(Elisabete Louro Martins Cardoso – vogal)

(Hélder Faustino – vogal)