

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 128/2024-T

**Tema: Contribuição sobre o Serviço Rodoviário (CSR). Direito da União Europeia.
Competência dos tribunais arbitrais. Ineptidão da petição. Legitimidade.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Jesuíno Alcântara Martins e Dr. António Alberto Franco, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 09-04-2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... S.A., titular no Número de Identificação de Pessoa Colectiva ..., com sede em ...-...-..., veio, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante, abreviadamente designado por RJAT) e nos artigos 1.º, alínea b) e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, apresentar pedido de pronúncia arbitral pedindo

- I) A anulação da decisão de indeferimento tácito que recaiu sobre o pedido de revisão apresentado em 30-06-2023, pela Requerente;
- II) A anulação de repercussão de CSR, respeitantes ao período decorrido entre 30 de junho de 2019 e 31 de dezembro de 2022, e a anulação, nessa mesma medida, dos atos de liquidação de CSR que lhes deram origem;
- III) O reembolso à Requerente do valor de CSR indevidamente suportado, o qual ascende a € 267.339,73, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 31-01-2024.

Nos termos do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários desta decisão, que comunicaram a sua aceitação no prazo legal.

Notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas *a*) e *b*) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído no dia 09-04-2024.

No dia 10-04-2024, foi prolatado o despacho determinado pelo artigo 17.º, n.º 1, do RJAT.

No dia 12-05-2024, a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) apresentou resposta, em que suscitou excepções e defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 23-05-2024, a Requerente apresentou resposta às excepções.

No dia 01-07-2024, realizou-se a reunião referida no artigo 18.º do RJAT, com produção de prova testemunhal, tendo as partes sido notificadas para a apresentação de alegações e designado o dia de prolação do acórdão arbitral.

Ambas as Partes apresentaram alegações escritas.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, *ex vi* o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, como determinado pelos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, não enfermado o processo de quaisquer nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos Provados

Com interesse para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- A. A Requerente é uma sociedade comercial que, no âmbito da sua atividade, procede regularmente à aquisição de gasóleo;
- B. Durante o período compreendido entre 30-06-2019 e 31-12-2022, a Requerente procedeu à aquisição de 2.408.456 litros de gasóleo rodoviário junto dos fornecedores B... S.A. (868.060 litros), C..., LDA (1.537.307 litros) e D..., UNIPESSOAL, LDA (3.089 litros) de harmonia com o que consta do documento n.º 3, facturas que constam dos documentos n.ºs 4 a 11, e extractos de contas que constam dos documentos n.ºs 12 a 14, cujos teores se dão como reproduzidos; (¹)
- C. A B... S.A. e a C..., LDA, são sujeitos passivos do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP) e da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e entregaram ao Estado a totalidade do valor correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário, de acordo com as liquidações de ISP efetuadas pela AT (artigo 87.º da Resposta);
- D. Relativamente a essas aquisições de gasóleo foram incluídos nos preços os seguintes montantes de CSR:
 - nas facturas emitidas pela B... S.A., respeitantes a 868.060 litros de gasóleo, foi incluída CSR (€ 0,111 por litro) no valor global de € 96.354,66;
 - nas facturas emitidas pela C..., LDA., respeitantes a 1.537.307 litros de gasóleo, foi incluída CSR (€ 0,111 por litro) no valor global de € 170.641,08;

(documentos n.ºs 3 a 11 e 15 juntos com o pedido de pronúncia arbitral)

¹ No quadro que inclui no artigo 86.º do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente indica 2.408.466 litros de gasóleo a que corresponde a CSR de € 267.339,73, mas afigura-se haver lapso relativamente ao mês de Junho de 2021.

Na verdade, a Requerente indica ter adquirido 74.008 litros de gasóleo rodoviário nesse mês a que corresponde a CSR de € 8.214,89, mas os valores que constam das facturas relativamente a este mês de Junho de 2021 são:

- 20002 litros adquiridos à B... (factura do documento 5.10) a que corresponde o valor de CSR de € 2.220,22;
- 17.998 litros adquiridos à C... (factura do documento 9.11) a que corresponde o valor de CSR de € 1997,78;
- 15013 litros adquiridos à C... (factura do documento 9.13) a que corresponde o valor de CSR de € 1.665,33;
- 20000 litros adquiridos à C... (factura do documento n.º 9.15) a que corresponde a CSR de € 2.220.

- E. A Requerente utilizou o gasóleo referido para deslocações de material e máquinas, dentro do perímetro da sua fábrica, em que tem linhas de vagões próprios (depoimento da testemunha E...);
- F. Os preços pelos quais a Requerente adquiriu combustíveis à B... S.A. e a C..., LDA são idênticos (depoimento da testemunha E...);
- G. Em 30-06-2023, por correio registado, a Requerente apresentou, dirigido ao «Director da Alfândega do Porto», pedido de revisão oficiosa dos actos de «liquidação e repercussão de CST, respeitantes ao período entre 30 de Junho de 2019 e 31 de Dezembro de 2022» (documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H. Em 04-07-2023, o pedido de revisão oficiosa foi remetido pela Autoridade Tributária e Aduaneira à Direcção de Serviços Antifraude Aduaneira – Divisão Operacional do Norte, por ser o competente para a sua apreciação (documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- I. O pedido de revisão oficiosa não foi decidido até 31-01-2024, data em que a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto:

2.2.1. Não se provou quais as liquidações de CSR emitidas pela AT quanto ao combustível adquirido pela Requerente entre 30-06-2019 e 31-12-2022, nem que seja impossível estabelecer correlação entre tais liquidações e a repercussão dos respetivos valores.

A Autoridade Tributária e Aduaneira afirma a impossibilidade de estabelecer qualquer correlação/correspondência entre os atos de liquidação praticados pelos sujeitos passivos de ISP/CSR e o alegado pela Requerente no pedido arbitral e os documentos juntos com este aos autos, de onde não constam quaisquer dados que permitam a associação às correspondentes liquidações.

No entanto, não questionando a AT que a B... S.A. e a C..., LDA tenham apresentado declarações de introdução no consumo relativas ao combustível nem que tenham pagado a CSR

correspondente, não se considera provado que a AT não possa identificar as liquidações que ela própria emitiu em nome dessas empresas, nos períodos a que se reportam as facturas.

Na verdade, a liquidação da CSR era efectuada nos termos do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) (artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007 de 31 de Agosto, na redacção vigente em 2018/2019, introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), e para os combustíveis em causa no âmbito de um fornecimento nacional, a introdução no consumo devia ser formalizada através da declaração de introdução no consumo (DIC), que deve ser processada até ao final do dia útil seguinte àquele em que ocorra a introdução no consumo (artigo 10.º, n.ºs 1 e 3, do CIEC).

Por isso, conhecidas as datas da introdução no consumo, afigura-se que não será inviável para a AT apurar qual a DIC que corresponde a cada uma das facturas e a liquidação que emitiu com base nessa DIC.

2.2.2. Não se provou que D... UNIPESSOAL, LDA, seja sujeito passivo de ISP ou CSR, nem que tenha apresentado à AT declarações de introdução no consumo (DIC), ou que tenha pagado ao Estado qualquer valor a título de CSR nos períodos a que se referem as faturas que constam dos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, nem que as facturas emitidas tenham subjacentes liquidações de CSR ou incluam o seu valor.

Na verdade, a Autoridade Tributária e Aduaneira afirma que aquela empresa não é sujeito passivo de ISP (artigo 87.º da Resposta) e a Requerente não apresenta qualquer prova de aquela empresa tenha essa qualidade, nem que tenha feito a qualquer aquisição a um sujeito passivo que tenha pagado CSR relativamente aos combustíveis que vendeu à Requerente.

2.2.3. Não se provou que a Requerente tenha beneficiado de qualquer reembolso ao abrigo do artigo 93.º-A do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) nem, que tenha utilizado o gasóleo adquirido para prestação de serviços de transportes.

A Autoridade Tributária e Aduaneira faz essa afirmação nos artigos 87.º e 88.º da sua Resposta, mas não apresenta qualquer prova de qualquer reembolso e, por outro lado, provou-se que a Requerente não utilizou o gasóleo para a prestação de serviços de transportes, o que afasta o direito a esse reembolso.

2.2.4. No que concerne à repercussão da CSR na Requerente, afigura-se que, para além da declaração apresentadas pela B... S.A., deve considerar-se provada por presunção, já que não é contrariada por qualquer meio de prova, nos casos em que se está perante vendas de combustíveis efectuadas por sujeitos passivos de CSR.

Desde logo, resulta da prova produzida que os preços praticados pelo B... S.A., e pela C..., LDA eram idênticos, o que indicia que incluíam os mesmos encargos fiscais.

Por outro lado, a existência de repercussão do tributo no consumidor final numa situação em que a lei pretende que ela exista, como sucede com a CSR, tem de se presumir, à face das regras da experiência que os árbitros devem aplicar na fixação da matéria de facto, nos termos da alínea c) do artigo 16.º do RJAT, pois trata-se de uma situação normal, que corresponde ao andamento natural das coisas, *quod plerumque accidit*.

Neste contexto, deve dizer-se que a presunção de repercussão quando esta está prevista na lei e não há qualquer facto que permita duvidar da correspondência do facto presumido à realidade, não é incompatível com o Direito da União, designadamente à face do Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no processo C-460/21.

O que aí se refere, relativamente a prova de uma situação de enriquecimento sem causa, que constitui excepção ao direito ao reembolso de quantias cobradas em violação do Direito da União, é que «o direito da União exclui assim que se aplique toda e qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e que visem impedir a apresentação de elementos de prova destinados a contestar uma pretensão repercussão (Acórdão de 21 de setembro de 2000, Micháilidis, C-441/98 e C-442/98, EU:C:2000:479, n.º 42)».

Isto é, o que o TJUE considera incompatível com o Direito da União é a utilização exclusiva de uma presunção de repercussão para prova de uma situação excepcional de enriquecimento sem causa, derivada de omissão de repercussão, impedindo ao operador que devia fazer a repercussão a apresentação de elementos de prova destinados a demonstrar que não ocorreu.

Mas, no caso em apreço, o que está em causa não é a prova de uma situação de excepção, mas sim a prova da situação normal e não há obstáculos a que seja apresentada prova de que a repercussão não ocorreu. O que sucede, é que nenhuma prova foi apresentada que permita entrever que a repercussão não tenha ocorrido.

2.2.5. Não se provou o alegado pela AT quanto à incorreção dos valores de CSR suportado pela Requerente com base na oscilação da temperatura de referência para a introdução no consumo e a temperatura observada no momento da aquisição do combustível, “tendo em conta a temperatura média nacional”.

Com efeito, não só não existe incorreção na fórmula de apuramento dos valores da CSR, como também não se percebe como possam ser postos em causa mecanismos de medição que são certificados e que o Estado tem o dever de controlar, como também não foi apresentada evidência de uma desproporção entre a temperatura média nacional e a temperatura de referência que pudesse justificar a conclusão de que “os litros vendidos e os correspondentes montantes de CSR que a Requerente alega ter suportado serão, por isso, superiores aos montantes de CSR efetivamente liquidados e cobrados aos sujeitos passivos”.

2.2.6. A decisão sobre os factos provados e não provados baseia-se, para além de presunções, nos documentos apresentados com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo e ainda, nos pontos indicados no depoimento da testemunha E... .

Esta testemunha é contabilista certificado da Requerente e aparentou depor com isenção e com conhecimento dos factos que foram dados como provados com base no seu depoimento.

3. Excepções invocadas

3.1. Questão da incompetência relativa do tribunal arbitral em razão da matéria

Na sua Resposta, a Requerida suscita a incompetência material do Tribunal Arbitral com base em dois fundamentos: por falta de vinculação da AT, ao abrigo do disposto no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março e por falta de competência do Tribunal Arbitral para fiscalizar a legalidade de normas em abstrato.

3.1.1. Questão da incompetência por falta de vinculação

Na sua Resposta, a Requerida começa por suscitar a excepção da incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria, estribando-se no entendimento de que “*a espécie tributária da CSR é qualificada como contribuição financeira e não como imposto, encontrando-se, assim,*

7.

excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT (...) e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, pelas quais 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 contribuições”.

A questão em causa não tem merecido tratamento uniforme no âmbito do CAAD, tendo dividido também o presente Tribunal Arbitral Coletivo.

Obteve vencimento a posição que considera que a CSR não se traduz numa verdadeira contribuição financeira, sendo outrossim um imposto, não sendo determinante para tal qualificação o *nomen iuris* de batismo do legislador.

Acompanha-se, assim, a posição deixada, entre outros, nos Processos n.ºs 294/2023-T e 410/2023-T, transcrevendo-se a fundamentação vertida neste último aresto onde se deixou consignado:

“(…)

Com efeito, a competência contenciosa dos Tribunais Arbitrais em matéria de arbitragem tributária, tal como resulta do artigo 2º do RJAT, compreende a apreciação de pretensões que visem a *“declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”* e a *“declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”*.

O artigo 4º, nº 1, do RJAT faz ainda depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos Tribunais Arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que deverá estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

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

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

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via

administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

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

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

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

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

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

A este propósito, o acórdão proferido no Processo n.º 48/2012-T, de 06-07-2012, depois seguido por diversos outros arestos, consignou o seguinte:

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

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

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

Assim, a Portaria de vinculação, aparentemente, estabelece duas limitações: (i) refere-se a pretensões “relativas a impostos”, de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos Tribunais Arbitrais e (ii) a impostos cuja administração esteja cometida à Autoridade Tributária.

Nestes termos, terá assim de se concluir que a vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT que respeitem a impostos (com a exclusão de outros tributos) e a impostos que sejam geridos pela Autoridade Tributária.

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

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

Neste âmbito, a doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um *tertium genus* de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas colectivas, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas.

A este respeito, como referem Gomes Canotilho/Vital Moreira, “*a diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas*”.

Neste sentido, as contribuições são tributos (com uma estrutura paracomutativa), dirigidos à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, distinguindo-se das taxas que são tributos rigorosamente comutativos e que se dirigem à compensação de prestações efetivas.

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

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

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

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

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

O produto da CSR constitui receita própria da actualmente denominada IP (artigo 6.º).

A actividade de conceção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, que é objecto de financiamento através da CSR foi atribuída, em regime de concessão, à EP - Estradas de Portugal, E. P. (agora denominada IP) e, pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de novembro, que aprovou as bases da concessão e nas quais se prevê que, entre outros rendimentos, essa contribuição constitui receita própria dessa entidade (Base 3, alínea b)).

Por outro lado, naquelas bases da concessão é estabelecido, como uma das obrigações da concessionária, a prossecução dos “*objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental*” (Base 2, n.º 4, alínea b)).

Assim, à luz do regime jurídico sucintamente descrito, dificilmente se poderia concluir que a CSR constitui uma contribuição financeira.

Como se refere no Acórdão proferido no âmbito do Processo n.º 304/2022-T, de 05-01-2023, a CSR não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva.

A contribuição é estabelecida a favor da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 3.º, n.º 2), agora denomina IP, sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (artigo 6.º).

No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da atividade desenvolvida por

aquela entidade, a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (artigo 3.º, n.º 2).

Por outro lado, nada permite afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da atividade administrativa que se encontra atribuída à IP é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários.

Quando é certo que o artigo 2.º da Lei n.º 55/2007 declara expressamente que o “financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E. (...) é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável.”

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

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

Adicionalmente, refira-se ainda que o regime jurídico da CSR não é equiparável ao previsto para a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE).

Com efeito, a CESE, criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, é considerada como uma contribuição extraordinária que tem “por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do sector energético”, incidindo sobre as pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional.

A receita obtida é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril, com o objectivo de estabelecer mecanismos que contribuam para a sustentabilidade sistémica do sector energético, designadamente através da contribuição para a redução da dívida e ou pressão tarifárias e do financiamento de políticas do sector energético de cariz social e ambiental, de medidas relacionadas com a eficiência energética, de medidas de apoio às empresas e da minimização dos encargos financeiros para o Sistema Eléctrico Nacional (artigo 11.º).

Assim sendo, a CESE tem por base uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constitui um preço público a pagar pelo conjunto de pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional à entidade à qual são consignadas as receitas.

Não se reconduz à taxa *stricto sensu*, visto que não incide sobre uma prestação concreta e individualizada que a Administração dirija aos respectivos sujeitos passivos, nem preenche o requisito de unilateralidade que caracteriza o imposto, uma vez que não tem como finalidade exclusiva a angariação de receita, nem se destina à satisfação das

necessidades financeiras do Estado, antes se pretendendo que o sector energético contribua para a cobertura do risco sistémico que é inerente à sua actividade.

Nestes termos, a CESE trata-se de um tributo de carácter comutativo, embora baseado numa relação de bilateralidade genérica ou difusa que, interessando a um grupo homogéneo de destinatários e visando prevenir riscos a este grupo associados, se efectiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades desse sector, assumindo assim a natureza jurídica de contribuição financeira.

E, tendo em consideração o acima exposto, essa caracterização não é extensiva à CSR, pelo que não é aplicável, ao caso em análise, a jurisprudência arbitral que veio declarar a incompetência do Tribunal Arbitral *ratione materiae* para a apreciação de litígios que tinham como objeto a CESE (como é o caso do Acórdão proferido no âmbito do Processo n.º 714/2020-T, de 12-07-2021).

A este acervo de argumentos acresce ainda um outro.

Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a qualificação de uma tributação, um imposto, uma taxa ou um direito, à luz do Direito da União Europeia, *compete ao Tribunal de Justiça*, em função das características objetivas de imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada pelo direito nacional (cf. Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) — Fondazione Santa Lucia, processo C-189/15, acórdão de 18 de janeiro de 2017, §29; e Test Claimants in the FII Group Litigation, processo C-446/04, acórdão de 12 de dezembro de 2016, §107, entre outros).

É certo que, no processo arbitral que motivou o pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça (Processo n.º 564/2020-T), o Tribunal qualificou a CSR como um imposto, formulando as questões prejudiciais com base nesse pressuposto. Parece-nos, todavia, que na decisão em que culminou esse pedido de reenvio – o Despacho do Tribunal de Justiça de 07 de fevereiro de 2022 Vapo Atlantic, processo C-460/21, – o Tribunal de Justiça, para além de não colocar em causa essa qualificação, assume, para efeitos do artigo 1 da Diretiva 2008/118, um conceito *funcional* ou autónomo de imposto indireto. Tal conceito abrange quaisquer “imposições” indiretas que, pelas suas características estruturais e teleológicas, não tenham um “motivo específico” na aceção da diretiva e possam, por conseguinte, privar o imposto especial de consumo harmonizado (no caso português, o ISP) de “todo o efeito útil” (par. 26 do Despacho Vapo Atlantic, já mencionado).

Dito de outro modo, para o Tribunal de Justiça, o tributo instituído pela lei portuguesa – e que este designou por “*contribuição*” – constitui um imposto porquanto, em virtude do desenho escolhido pelo legislador português, representa uma imposição indireta sem motivo específico e como tal suscetível de frustrar os desideratos de harmonização positiva subjacentes à Diretiva 2008/118. Foi o legislador português que, não obstante classificar o tributo como “*contribuição*”, definiu a respetiva incidência subjetiva em termos análogos à do ISP (artigo 5 da Lei n.º 55/2017, de 31 de agosto), colocando-se assim, independentemente da qualificação para que eventualmente apontasse a (inconstante)

jurisprudência constitucional nacional, no âmbito de aplicação do artigo 1, n.º 2 da Diretiva 2008/118.

Portanto, mesmo que, à luz da jurisprudência do Tribunal Constitucional português, a CSR houvesse de ser qualificada como uma contribuição financeira (inconstitucional, desde já se avança), nem por isso ela – tal como está desenhada – deixaria de ser um imposto indireto na aceção da Diretiva. Isto sob pena de os Estados-membros poderem, em função da maior ou menor criatividade constitucional em termos de tributos públicos, frustrar os propósitos de harmonização e de neutralidade no plano dos impostos indiretos sobre o consumo.

Destarte, atentos os princípios da interpretação conforme e do primado do Direito da União Europeia (consagrado no artigo 8, n.º 4 da CRP, tal como interpretado pelo Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 422/2020), há que considerar que os dispositivos legais que regulam a CSR devem ser interpretados no sentido de que consagram um imposto indireto sobre o consumo de produtos petrolíferos.

(...)”.

Reiterando-se aqui tal fundamentação, considera-se improceder a alegada exceção da incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida.

3.1.2. Questão da incompetência para fiscalizar a legalidade de normas em abstrato

Alega a Requerida, em suma:

- resulta do teor do pedido de pronúncia arbitral, e sua fundamentação, que o que as Requerentes suscitam junto desta instância arbitral é a legalidade do regime da CSR, no seu todo;
- ao sustentar o seu pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de CSR, não obstante com fundamento na sua desconformidade face ao direito europeu, a Requerente vem questionar todo o regime jurídico desta contribuição;
- 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;
- a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação que 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;
- é inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos aqui formulados pelas Requerentes, quando a letra e o espírito da norma não o permitem.

A Requerida parte aqui de um pressuposto errado, que é o de que esteja em causa uma fiscalização da legalidade de normas em abstrato.

Com efeito, é manifesto que a Requerente impugna os actos de liquidação de CSR e os consequentes actos de repercussão da referida CSR consubstanciados nas facturas referentes ao gasóleo rodoviário adquirido, invocando como causa de pedir, a desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva 2008/118, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008.

Assim, não está em causa a fiscalização abstracta da legalidade das normas que criaram e regularam a CSR, mas sim a fiscalização da legalidade concreta de actos que as aplicaram, o que se insere na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, definida no artigo 2.º do RJAT.

De resto, mesmo que estivesse em causa inconstitucionalidade das normas que criarem a CSR, nada obstava a que o Tribunal Arbitral se pronunciasse sobre a questão de constitucionalidade no âmbito do controlo difuso que o artigo 204.º da Constituição impõe a todos os tribunais, ao estabelecer que *«nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados»*.

Neste caso, estando em causa a desconformidade do regime da CSR com o regime previsto na Diretiva 2008/118, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, não pode deixar de concluir-se, do mesmo modo, pela competência contenciosa do Tribunal Arbitral para a apreciação do litígio.

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

A impugnação judicial de um acto de liquidação pode ser deduzida com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 99.º do CPPT), que pode resultar de normas de direito interno ou de direito internacional convencional.

Assim, não existe qualquer obstáculo a que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre o fundamento de ilegalidade dos actos de liquidação baseado em desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva Europeia acima referida.

Improcede, conseqüentemente, a excepção invocada.

3.3. Questão da incompetência o Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade de actos de repercussão de CSR subsequentes a actos de liquidação

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos actos de liquidação de ISP/CSR, que não são atos de tributários e que, para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto.

A repercussão da CSR nos consumidores de combustíveis é pretendida por lei, pois é a única forma de assegurar que «para financiamento da rede rodoviária nacional» seja «**assegurado pelos respectivos utilizadores**» e que a CSR seja a «**contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis**» (artigos 2.º e 3.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007 de 31 de Agosto, na redacção anterior à Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro).

Por isso, está-se perante repercussão legal, prevista na lei e por ela pretendida, e não perante repercussão económica.

No entanto, a Requerente, além de pedir a anulação das liquidações de CSR, pede também a dos actos de repercussão, e este tipo de actos, não está expressamente previsto no artigo 2.º do RJAT, que define a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Por isso, este Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar a legalidade dos actos de repercussão, o que não prejudica a sua competência para apreciar a legalidade dos actos de liquidação de CSR que lhe estão subjacentes.

Procede, assim, esta excepção, limitada à declaração ilegalidade dos actos de repercussão.

3.4. Questão da ilegitimidade da Requerente

A Requerida coloca esta questão considerando 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.

No seu entendimento,

- no âmbito dos IEC, de acordo com o estatuído nos artigos 15.º e 16.º do CIEC, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto; e
- não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, subsequente e autónomo do(s) ato(s) de liquidação de ISP/CSR, sendo que as faturas não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, e que o valor pago a título de CSR pelo sujeito passivo de ISP/CSR, pode, ou não, ter sido repercutido, no preço pago pelos adquirentes dos combustíveis.

3.4.1. Legitimidade decorrente da qualidade de repercutido

O regime da CSR, na versão anterior à Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, foi criado tendo em vista a repercussão nos consumidores das quantias cobradas a esse título pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos.

Com efeito, da exposição de motivos constante da Proposta de Lei n.º 153/X, constam as seguintes indicações: “[c]om a presente proposta de lei procede-se à criação de uma Contribuição de Serviço Rodoviário que visa remunerar a EP – Estradas de Portugal, E.P.E., pela utilização que é feita da rede rodoviária nacional, tal como ela é verificada pelo consumo da gasolina e do gasóleo como combustíveis rodoviários. Por meio da Contribuição de Serviço Rodoviário pretende-se, portanto, repercutir nos respetivos utilizadores os custos inerentes à gestão da rede rodoviária nacional, tendo em conta o percurso que estes realizam consumindo uma unidade de medida de combustível”.

No parecer da Comissão de Orçamento e Finanças sobre tal Proposta de Lei, concretizou-se que «a Contribuição de Serviço Rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo de combustíveis», que será liquidada e cobrada nos termos aplicáveis ao ISP, o que significa que será paga no momento do abastecimento de combustível» [DAR II série A, n.º 106, 2007.07.07, da 2.ª SL da X Leg (pág. 15-18)] e nas conclusões da Comissão de Obras Públicas, Transportes e Comunicações, refere-se que a Proposta de Lei n.º 153/X propõe a criação da contribuição de serviço rodoviário com o objetivo de «remunerar a EP – Estradas de Portugal, EPE, pela utilização que é feita da rede rodoviária nacional, tal como ela é

verificada pelo consumo da gasolina e do gasóleo como combustíveis rodoviários», fazendo desta forma **«repercutir nos respetivos utilizadores os custos inerentes à gestão da rede rodoviária nacional, tendo em atenção o percurso que estes realizam consumindo uma unidade de medida de combustível»** [DAR II série A, n.º 105, 2007.07.05, da 2.ª SL da X Leg (pág. 50-52)].

Este desígnio legislativo de que exista repercussão da CSR é patente no artigo 2.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (na redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, vigente no momento a que se reportam os factos tributários) ao estabelecer que **«o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da IP, S. A., tendo em conta o disposto no Plano Rodoviário Nacional, é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável»** e no n.º 3 do mesmo artigo (na redacção inicial), que **«a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis»**.

Resulta destas normas que, na perspectiva legislativa, o destinatário do encargo económico resultante da imposição da CSR é o consumidor de combustíveis, sendo as empresas comercializadoras, que devem efectuar o seu pagamento ao Estado, meras substitutas tributárias. Neste contexto, a repercussão da CSR nos consumidores de combustíveis é uma **repercussão legal**, já que é pretendida por lei e é indispensável para que seja atingido o objectivo visado com a criação deste tributo.

A imposição constitucional do reconhecimento do direito de impugnação a quem for lesado por qualquer acto de natureza administrativa, que resulta do artigo 268.º, n.º 4, da CRP, leva a concluir que, tendo havido repercussão do tributo, é o repercutido o único lesado pela liquidação do tributo, quem tem legitimidade para impugnar os actos que afectaram a sua esfera jurídica, no exercício do direito de impugnação de todos os actos lesivos que lhe é constitucionalmente garantido.

Essa legitimidade do substituído para impugnação contenciosa é assegurada pelo artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT e pelos n.ºs 1 e 4 do artigo 9.º do CPPT, aplicáveis aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, na medida em que reconhecem legitimidade procedimental e processual aos **contribuintes** e a todos que forem obrigados tributários e mesmo a quem for titular de um interesse legalmente protegido.

Na pena de CASALTA NABAIS,

«Tanto é contribuinte o contribuinte directo, em relação ao qual o referido desfalque patrimonial ocorre directamente na sua esfera seja ele ou não o devedor do imposto, como o contribuinte indirecto, em relação ao qual o mencionado desfalque patrimonial ocorre na sua esfera através do fenómeno económico da repercussão do imposto».

A este respeito, costumam alguns autores distinguir entre contribuinte de direito e contribuinte de facto, sendo o primeiro a pessoa em relação à qual se verifica o pressuposto de facto do imposto, e o segundo o que, em virtude da repercussão, suporta economicamente o imposto. Todavia, o conceito de contribuinte é um conceito jurídico e a repercussão, quando legalmente prevista como é a regra dos impostos sobre o consumo, convoca o suportador do imposto não apenas em termos económicos, mas também em termos jurídicos, uma vez que, para além de uma obrigação jurídica de repercussão formal, temos uma de obrigação natural de repercussão material.

Por isso mesmo, não admira que a al. a) do n.º 4 do art. 18º da LGT fale de repercussão legal e reconheça legitimidade processual activa ao consumidor final ou adquirente de serviços para impugnar, administrativa ou judicialmente, o correspondente acto tributário. Um reconhecimento que a nossa jurisprudência já vinha aceitando e que, a nosso ver, é mesmo exigido pelo respeito do princípio da capacidade contributiva, uma vez que a capacidade contributiva, que em tais impostos se visa atingir, é efectivamente a do consumidor final ou do adquirente de serviços e não a do sujeito passivo do IVA» (²)

De resto, uma interpretação do artigo 9.º, n.ºs 1 e 4, do CPPT no sentido da ilegitimidade do substituído para impugnar actos de liquidação que lesem a sua esfera jurídica, será materialmente inconstitucional, por incompatibilidade com aquele n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

À luz das referidas disposições legais, torna-se incontornável concluir que o nosso sistema jurídico, como também sucede com o espanhol, e ao contrário do italiano, atribui expressamente legitimidade processual ativa aos repercutidos, mas mesmo que «“assim não sucedesse, já idêntica solução se podia, porventura, retirar das regras gerais de aferição da legitimidade, vertidas quer no artigo 9.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, CPPT), quer no artigo 30.º do Código do Processo Civil (doravante, CPC), aplicável em sede processual tributária ex vi artigo 2.º,

² CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, páginas 243-244.

alínea e) do CPPT: e assim é, uma vez que nos parece indiscutível a conclusão de que aquele que suporta o ónus financeiro do tributo terá sempre algum “interesse legítimo” em contestar o decréscimo patrimonial ilegal (ao menos, potencialmente ilegal, algo que não se logra conhecer) em que incorre enquanto repercutido do mesmo.» - cf. Declaração de voto de Gustavo Lopes Courinha no Acórdão do STA de 14 de outubro de 2020, proc. n.º 0506/17.2BEALM.

Na mesma linha e com amplitude geral o artigo 95.º da LGT estabelece que «**o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei**», pelo que esses direitos não podem deixar de ser reconhecidos a quem possa ter interesse na anulação desses actos, designadamente pela vantagem que lhes possa advir da «*plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade*» que é consequência da anulação (artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT).

3.4.2. Legitimidade decorrente da qualidade de substituído

Refira-se ainda que o direito de o substituído impugnar os actos de liquidação subjacentes à repercussão decorre também do regime do artigo 132.º do CPPT, adequadamente interpretado.

Trata-se de um direito à anulação desses actos de liquidação, para obter o reembolso do imposto indevidamente liquidado e não meramente de um direito a indemnização pelo substituto.

Com efeito, embora o artigo 132.º do CPPT se refira expressamente aos casos de substituição com retenção na fonte, esse regime deve aplicar-se a todos os casos de substituição. (³) Na verdade, como foi esclarecido na redacção do n.º 2 do artigo 20.º da LGT introduzida pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, ao dizer que «*a substituição tributária é efetivada, **designadamente**, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido*», a retenção na fonte do imposto devido é apenas uma das formas de substituição tributária (⁴) e os fundamentos do

³ Como, no essencial, entendeu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 06-09-2023, processo n.º 067/09.6BELR, identificando «*o princípio segundo o qual tem direito ao reembolso o substituto em caso de entrega em excesso e o substituído em caso de pagamento ou retenção em excesso*».

⁴ Como já era entendimento doutrinal anterior, como pode ver-se em CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, 2012, página 255, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2011, página 333, e ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, 2016, página 73.

reconhecimento do direito de impugnação do substituído vale manifestamente para todas as situações de substituição.

A aplicação do regime do artigo 132.º, com as adaptações que eventualmente forem necessárias, a todos os casos de substituição tributária, inclusivamente sem retenção na fonte, decorre desde logo, do teor expresso da epígrafe da SECÇÃO VIII, em que está incluído o art. 132.º: «SECÇÃO VIII *Da impugnação dos atos de autoliquidação, substituição tributária, pagamentos por conta e dos atos de liquidação com fundamento em classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias*».

Nesta epígrafe nem se faz referência a «retenção na fonte», mas apenas a «**substituição tributária**», o que revela uma intenção legislativa, que acabou por ser mal traduzida na letra do artigo 132.º, de estabelecer um regime aplicável a **todos os casos de substituição tributária**.

A confusão dos conceitos, reduzindo os casos de substituição tributária aos de retenção na fonte, já vem do Código de Processo Tributário de 1991, mas poderá ter sido incentivada pelo infeliz artigo 20.º da LGT, na redacção inicial, que dizia que «a substituição tributária é efectuada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido», embora fosse evidente que havia casos de substituição sem retenção na fonte, como era, ao tempo, o caso de várias taxas. (⁵)

A Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, acabou por reconhecer expressamente que há substituição tributária sem retenção na fonte ao dizer que «a substituição tributária é efetivada, **designadamente**, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido».

Mas, como se referiu, no citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-09-2023 acaba por se concluir, embora sem fundamentação explícita, que o artigo 132.º do CPPT, «*exprime, no plano processual, um princípio material aplicável a todos os casos de substituição tributária*».

Dando alguma solidez hermenêutica a esta conclusão, poderá dizer-se que a regra se aplicará com base numa interpretação extensiva: disse-se «retenção na fonte» no artigo 132.º do CPPT

⁵ Como, por exemplo, a «taxa anual de radiodifusão», prevista no Decreto-Lei n.º 389/76, de 24 de Maio, em cujo artigo 2.º, n.º 1, se estabelece que «é instituída uma taxa anual de radiodifusão de âmbito nacional, a cobrar em duodécimos, mensal e indirectamente, por intermédio das distribuidoras de energia eléctrica, a ela ficando sujeitos os consumidores domésticos de iluminação e outros usos». Outro exemplo, é a «taxa de segurança» criada pelo DL n.º 102/91 de 8 de Março, que opera através de um mecanismo de substituição tributária, nos termos do qual a operadora de transporte aéreo substituiu o INAC na cobrança da taxa aos passageiros e substituiu-se aos passageiros na entrega do seu valor ao INAC, a que se refere o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-09-2023, processo n.º 67/09.6BELRS.

quando pretendia incluir-se na SECÇÃO VIII em que aquele artigo se insere o regime da impugnação dos actos praticados no âmbito de **substituição tributária**, independentemente de se tratar de casos em que ela opera através de retenção na fonte.

Em última análise, se se entendesse inviável uma interpretação extensiva (apesar do seu suporte expresso na epígrafe referida), em face do reconhecimento constitucional do direito de impugnação de todos os actos lesivos, sempre se teria de concluir que se estaria perante uma lacuna de regulamentação, que importaria preencher através da aplicação do regime do artigo 132.º do CPPT, com as adaptações necessárias, por existir evidente paralelismo das situações de substituição com e sem retenção na fonte, a nível dos direitos de impugnação do substituído, o que seria fundamento para a sua aplicação analógica.

3.4.3. Legitimidade reconhecida pelo TJUE

O direito de reembolso do substituído a quem foi repercutido imposto liquidado com violação do Direito da União Europeia, é também assegurado, na interpretação que dele fez o TJUE no despacho do TJUE de 07-02-2022, processo n.º C-460/21:

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

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

43 «... a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional,

cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos».

Como decorre desta jurisprudência, há uma obrigação de a Administração Tributária reembolsar os tributos cobrados em violação do Direito de União a quem efectivamente os suportou, pelo que no caso de tributos susceptíveis de repercussão, a titularidade do direito ao reembolso dependerá de ela ter sido ou não concretizada.

É corolário desta jurisprudência do TJUE que, no caso de ter havido repercussão, apenas o repercutido tem legitimidade para impugnar os actos que a concretizem ou os que a antecedam, pois apenas o repercutido é afectado na sua esfera jurídica pelo acto lesivo e o substituto só terá legitimidade na medida em que não tenha repercutido integralmente o tributo que suportou nessa qualidade.

3.4.4. Conclusão sobre a questão da legitimidade

No caso em apreço, deu-se como provado que ocorreu efectivamente repercussão da CSR, pelo que apenas a Requerente é titular do direito ao reembolso.

Assim, é o repercutido quem tem legitimidade para impugnar os actos que afetaram a sua esfera jurídica, no exercício do direito de impugnação de todos os actos lesivos que lhe é constitucionalmente garantido (artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP).

Por isso, não se coloca a questão da plúrima possibilidade de reembolso pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pois, no caso de ter havido repercussão, apenas o repercutido tem direito ao reembolso. De qualquer modo, é manifesto que não há qualquer fundamento legal nem lógico para os direitos económicos e processuais do repercutido, que pagou o tributo indevido, serem prejudicados pelo facto de poder também ser efectuado indevido reembolso do tributo às entidades que o repercutiram.

Essa legitimidade é assegurada pelos artigos 65.º e 95.º da LGT, conjugado com os n.ºs 1 e 4 do artigo 9.º do CPPT, aplicáveis aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, na medida em que reconhecem legitimidade procedimental e processual a quem for obrigado tributário e a quem for titular de um interesse legalmente protegido, e ainda pelo artigo 132.º do CPPT que reconhece tal legitimidade aos substituídos.

Por fim, resta referir que as menções anteriores não são postas em causa pela consideração de que o CIEC estabelece um regime especial de revisão, à luz do qual a Requerente não teria legitimidade para despoletar. De facto, tal argumentação parte do princípio de que, entre outras, a disposição do artigo 15.º do CIEC é aplicável à CSR, mas tal pressuposto jurídico não se verifica, dado que o tributo é objeto de uma regulamentação própria, constante de um diploma autónomo, e a remissão para o CIEC (a par da LGT e do CPPT) refere-se apenas “à sua liquidação, cobrança e pagamento”, não já ao “reembolso” ou sequer às garantias aplicáveis. É certo que o Capítulo II do CIEC abarca as regras de “liquidação, pagamento e reembolso do imposto”. Porém, não existe nenhuma remissão em bloco para o regime legal previsto nesse capítulo; como também não existe qualquer remissão para o regime de *reembolso* constante dos artigos 15.º a 20.º dos CIEC, sendo que o próprio CIEC na epígrafe do capítulo e no regime distingue tais matérias.

Pelo exposto, improcede a excepção da ilegitimidade substantiva e processual.

3.5. Questão da ineptidão da petição inicial

No essencial, quanto a esta excepção, a AT defende a que o pedido de pronúncia arbitral é inepto por a Requerente não identificar os actos que são objeto do pedido arbitral, como exige a alínea *b*) o n.º 2 do artigo 10.º do RJAT e que não lhe é possível identificar factos essenciais omitidos pela Requerente, desde logo, o estabelecimento de qualquer correlação/correspondência entre os actos de liquidação praticados pelos sujeitos passivos de ISP/CSR e o alegado pela Requerente no pedido arbitral.

O artigo 98.º, n.º 1, alínea *a*), do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea *c*), do RJAT, indica como uma das nulidades insanáveis em processo judicial tributário, a ineptidão da petição inicial.

Não indicando o CPPT as situações em que se deve entender que ocorre ineptidão da petição inicial, há que fazer apelo ao CPC, que é de aplicação subsidiária, nos termos do artigo 2.º, alínea *e*), daquele Código, e também o é no âmbito do processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT.

No artigo 186.º, n.º 1, do CPC, indicam-se as seguintes situações de ineptidão da petição inicial:

- a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;
- b) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir;

c) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

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

No caso em apreço é manifesto que a ineptidão arguida pela AT não se enquadra nas referidas alíneas b) e c), pelo que só se pode aventar o seu enquadramento na alínea a).

No que concerne à alínea a), não se estando perante uma situação de falta do pedido ou de causa de pedir, apenas se poderá enquadrar a arguição no conceito de inteligibilidade.

No entanto, percebe-se o que pretende a Requerente com os pedidos que formula:

- a anulação dos actos de liquidação e repercussão de CSR, respeitantes ao período decorrido entre 30 de Junho 2019 e 31 de dezembro de 2022– reembolso das quantias suportadas a esse título, acrescido de juros indemnizatórios;
- o reembolso à Requerente do valor de CSR indevidamente suportado, o qual ascende a € 267.339,73, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

Como resulta da matéria de facto fixada, as faturas de venda de combustíveis juntas aos autos emitidas pela B... S.A., C..., LDA incluem o montante da CSR que foi pago ao Estado e repercutido sobre a Requerente, pelo que são, por essa via, apuráveis os montantes cuja anulação a Requerente pretende.

A eventual dificuldade que a AT possa ter para identificar as liquidações que ela própria emitiu aos fornecedores de combustíveis relacionadas com as faturas em causa, é um problema de organização dos seus serviços, pelo que é ela própria quem deve suportar os seus hipotéticos inconvenientes.

Por outro lado, como se referiu na fundamentação da decisão da matéria de facto, a liquidação da CSR era efetuada com base nas DIC, que deviam ser processadas até ao final do dia útil seguinte àquele em que ocorra a introdução no consumo (artigo 10.º, n.ºs 1 e 3, do CIEC), pelo que se afigura que era possível à AT apurar qual a DIC relacionada com cada fatura e a respetiva liquidação que emitiu.

Neste contexto, não era exigível à Requerente que identificasse as liquidações que a AT emitiu com base nas vendas de combustíveis em causa, nem essa identificação é necessária para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas faturas em causa.

A exigência de identificação das liquidações, numa situação deste tipo, em que o repercutido não tem possibilidade de as identificar e a identificação não é imprescindível para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas faturas, seria incompatível com o princípio constitucional da proporcionalidade e o direito à tutela judicial efetiva, garantido pelos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, pois inviabilizaria a possibilidade prática de a Requerente impugnar contenciosamente actos que lhe aplicam tributação e lesam a sua esfera jurídica.

A desproporcionalidade de um juízo no sentido da ineptidão que privaria a Requerente de obter a apreciação jurisdicional para a sua pretensão é especialmente evidente numa situação em que a Autoridade Tributária e Aduaneira, que tem poderes de exigir das empresas fornecedoras de combustíveis os esclarecimentos necessários sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiro (artigo 59.º, n.º 4, da LGT), não mostrou ter efectuado qualquer diligência, na sequência do pedido de revisão oficiosa, para identificação das liquidações conexas com as facturas juntas pela Requerente.

Isto é, à face do que consta dos autos, está-se perante uma situação em que a falta de identificação das liquidações de CSR é objectivamente imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, por ser único sujeito processual a quem a lei confere poderes que permitiriam apurar tal identificação. E, por isso, como diz a Requerente, não pode ver agravada a sua situação fiscal pelo facto de não lhe ser possível apresentar uma prova documental específica a que não pode ter acesso, quando a AT se absteve de obter essa mesma prova pelos seus próprios meios. A indevida inércia da Autoridade Tributária e Aduaneira ser fundamento da aplicação à Requerente da sanção processual que a ineptidão da petição inicial consubstancia.

Pelo exposto, improcede a excepção da ineptidão do pedido de pronúncia arbitral.

3.6. Questão da caducidade do direito de acção tempestividade do pedido de revisão oficiosa e do pedido de constituição do tribunal arbitral

3.6.1. Tempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral

O pedido de revisão oficiosa foi enviado por correio registado em 30-06-2023, mas foi dirigido a entidade inexistente (Director da Alfândega do Porto), pelo que foi encaminhado em 04-07-2023, para o serviço competente para sua apreciação que era a Direcção de Serviços Antifraude

Aduaneira – Divisão Operacional do Norte, como se refere no documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Não houve decisão do pedido de revisão oficiosa até 31-01-2024, data em que a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral.

O indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa formou-se em 04-11-2023, quatro meses após a entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT.

Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral é de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma.

Tendo-se formado o indeferimento tácito em 04-11-2023, o prazo de 90 dias para apresentação de pedido de constituição do tribunal arbitral terminou em 02-02-2024.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 31-01-2024, pelo que a apresentação foi efectuada dentro do prazo de 90 dias previsto no RJAT.

Assim, desta perspectiva, o pedido de pronúncia arbitral não é intempestivo.

3.6.2. Tempestividade do pedido de revisão oficiosa

No que concerne à intempestividade do pedido de revisão oficiosa, a AT reconhece que não há elementos para a afirmar, defendendo que a falta de identificação do(s) ato(s) tributários em crise tem, entre outros, como efeito a impossibilidade de se aferir em pleno da tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa da liquidação e de reembolso por alegado pagamento de valores a título de alegada repercussão económica da CSR, e consequentemente, da tempestividade do pedido arbitral.

Mas, afirma ainda a AT que, tomando por referência o alegado pela Requerente, aquisições no período compreendido entre Junho de 2019 a dezembro de 2022, há muito que se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa de 120 dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/ CSR), previsto artigo 78.º, n.º 1, primeira parte da LGT, pois não há erro imputável aos serviços.

Defende também aqui a AT que a Requerente não é sujeito passivo de ISP/CSR e ao facto de não lograr provar o pagamento dos respetivos valores, na data em que apresentou o pedido de revisão oficiosa já tinha terminado o prazo de 3 anos previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC.

Porém, o prazo para apresentação do pedido de revisão oficiosa era o de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços, previsto na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Na verdade, como há muito vem entendendo uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, constitui erro imputável aos serviços qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte, isto é, qualquer ilegalidade para a qual não tenha contribuído, por qualquer forma, o contribuinte através de uma conduta activa ou omissiva, determinante da liquidação, nos moldes em que foi efectuada. (6)

No caso em apreço, é manifesto que os erros de que enfermem os actos de liquidação de CSR impugnados, derivados de ilegalidade das normas aplicada, não são imputáveis à Requerente, pois não teve qualquer intervenção no procedimento de liquidação, sendo imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, que os emitiu.

A Requerente pediu a revisão oficiosa de actos de liquidação de CSR que foram repercutidos em facturas emitidas entre 30-06-2019 e 31-12-2022.

Sendo de 4 anos, a contar da liquidação, o prazo de revisão oficiosa, por erro imputável aos serviços, previsto na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, e tendo sido apresentado o pedido de revisão em 30-06-2023, em condições normais, não poderia abranger liquidações de CSR anteriores a 30-06-2019 (4 anos).

E sendo os actos de liquidação de CSR anteriores à emissão das facturas em que foi feita a repercussão, coloca-se a questão de saber se, relativamente à factura de 30-06-2019 foi observado prazo de 4 anos a contar da liquidação.

Porém, o prazo para pedir a revisão oficiosa é um prazo de caducidade, pelo que há que atender aos períodos de suspensão aplicáveis aos prazos dessa natureza.

⁶ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos: de 12-12-2001, processo n.º 026.233; de 06-02-2002, processo n.º 026.690; de 13-03-2002, processo n.º 026765; de 17-04-2002, processo n.º 023719; de 08-05-2002, processo n.º 0115/02; e 22-05-2002, processo n.º 0457/02; de 05-06-2002, processo n.º 0392/02; de 11-05-2005, processo n.º 0319/05; de 29-06-2005, processo n.º 9321/05; de 17-05-2006, processo n.º 016/06; e 26-04-2007, processo n.º 039/07; de 21-01-2009, processo n.º 771/08; de 22-03-2011, processo n.º 01009/10; de 14-03-2012, processo n.º 01007/11; de 05-11-2014, processo n.º 01474/12; de 09-11-2022, processo n.º 087/22.5BEAVR; de 12-04-2023, processo n.º 03428/15.8BEBRG.

Na verdade, a Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, que aprovou «medidas excecionais e temporárias de resposta à situação epidemiológica provocada pelo coronavírus SARS-CoV-2, agente causador da doença COVID-19», estabelece no seu artigo 7.º, n.º 3, que «a situação excepcional constitui igualmente causa de **suspensão dos prazos de prescrição e de caducidade relativos a todos os tipos de processos e procedimentos**».

Este artigo 7.º da Lei n.º 1-A/2020 produziu efeitos a partir de 09-03-2020, por força do disposto no n.º 2 do artigo 6.º da Lei n.º 4-A/2020, de 6 de Abril, e a sua revogação ocorreu em 03-06-2020, por força do disposto no artigo 8.º da Lei n.º 16/2020, de 29 de Maio, que entrou em vigor no quinto dia seguinte ao da sua publicação, nos termos do seu artigo 10.º.

Como determina o artigo 6.º desta Lei n.º 16/2020, os prazos de "caducidade que deixem de estar suspensos por força das alterações introduzidas pela presente lei são alargados pelo período de tempo em que vigorou a sua suspensão".

Por isso, o prazo de caducidade do direito de pedir a revisão oficiosa, esteve suspenso durante o período de vigência daquela norma, entre 09-03-2020 e 03-06-2020 (87 dias).

Para além disso, nos termos do artigo 6.º-C, n.ºs 1, alínea c) e 2, daquela Lei n.º 1-A/2020, aditado pela Lei n.º 4-B/2021, de e de Fevereiro, os prazos para a prática de actos por particulares em procedimentos tributários, inclusivamente os prazos de interposição de procedimento de impugnação de actos tributários entre os quais se inclui o pedido de revisão oficiosa (procedimento de «natureza idêntica» à reclamação graciosa) estiveram suspensos a partir de 22 de Janeiro de 2021, nos termos do artigo 4.º daquela Lei n.º 4-B/2021, até 6 de Abril de 2021 por força da revogação daquele artigo 6.º-C, pelo artigo 6.º da Lei n.º 13-B/2021, de 05 de Abril, com entrada em vigor em 06-04-2021, e o prazo de caducidade foi alargado «pelo período correspondente à vigência da suspensão», nos termos do artigo 5.º desta mesma Lei.

Isto é, o prazo para pedir a revisão oficiosa esteve suspenso também entre 22-01-2021 e 04-04-2021, durante mais 75 dias.

Não obstante os referidos preceitos legais que estabeleceram a prorrogação dos prazos de caducidade e de prescrição cujo decurso fora suspenso ao abrigo das medidas legislativas excepcionais adoptadas durante a pandemia (artigo 6.º da Lei n.º 16/2020 e artigo 5.º da Lei n.º 13-B/2021) terem entretanto sido revogados pelas alíneas o) e II) do artigo 2.º da Lei n.º 31/2023, de 4 de julho, os efeitos dessa revogação não afectam a tempestividade do pedido de revisão oficiosa deduzido pela Requerente, não só porque este pedido foi apresentado em 30-06-2023 e aquelas

normas revogatórias apenas entraram em vigor a 05-07-2023 (artigo 5.º da Lei n.º 31/2023), mas também porque, por força do n.º 2 do artigo 3.º desta Lei, a revogação «não prejudica a produção de efeitos no futuro de factos ocorridos durante o período de vigência dos respetivos atos legislativos»

Por isso, no total, o prazo de quatro anos de caducidade do direito de pedir a revisão oficiosa foi alargado por 162 dias (87+75), pelo que é manifesto que foi tempestivo o pedido de revisão oficiosa apresentado em 30-06-2023, relativamente a actos de liquidação praticados em Junho de 2019.

Neste contexto, há que notar, embora não se tenham apurado as datas das liquidações subjacentes às facturas que são objecto do processo, como a Requerente não tinha de ser e não foi notificada dessas liquidações, o prazo para as impugnar administrativamente apenas começou com o **conhecimento** da sua existência, como decorre do artigo 188.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT que não lhe chegou antes da emissão das facturas [em sintonia, aliás, com o que, paralelamente, se estabelece na alínea f) do n.º 1 do artigo 102.º, para a impugnação contenciosa].

Por outro lado, relativamente a factos extintivos, como é o decurso do prazo que gera a caducidade do direito de pedir a revisão oficiosa ou o decurso do prazo do exercício do direito de impugnação contenciosa, o ónus da prova recai sobre quem os invoca.

Na verdade, a regra especial do artigo 74.º, n.º 1, da LGT refere-se apenas a «factos **constitutivos dos direitos**» pelo que, quanto a factos extintivos, há que fazer apelo à legislação subsidiária, que é o Código Civil, por força do preceituado no artigo 2.º, alínea d), da LGT.

À face das regras do Código Civil, o ónus da prova dos factos extintivos recai sobre quem os invoca, como decorre da regra geral do artigo 342.º, n.º 2, do Código Civil, e, especialmente para a caducidade do direito de acção, o n.º 2 do artigo 343.º esclarece que «*cabe ao réu a prova de o prazo ter já decorrido, salvo se outra for a solução especialmente consignada na lei*».

É, assim, inequívoco que, não provando se provando que tenham ocorrido os factos relevantes para concluir pela caducidade do direito de pedir a revisão oficiosa, designadamente que o pedido tenha sido apresentado mais de 4 anos, acrescidos dos referidos 162 dias de suspensão, após as liquidações, a excepção tem de ser julgada improcedente.

A esta luz, o esclarecimento da perplexidade que a AT transcreve na sua resposta («se não sabe o Tribunal Arbitral quando foram praticadas as liquidações, como é que julgou o pedido tempestivo?»), é fácil:

- o Tribunal Arbitral julga o pedido tempestivo, porque, não sabendo quando foram praticadas as liquidações, não pode julgar intempestivo o pedido de revisão oficiosa e a dúvida deve ser processualmente valorada conta a AT, por força das regras do ónus da prova;
- por outro lado, o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no prazo de 90 dias a contar do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, que é um facto previsto na alínea f) do n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, para que remete o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Pelo exposto, improcede a excepção da caducidade em qualquer das suas vertentes.

4. Questão da violação do Direito da União

A Directiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem directa ou indirectamente sobre o consumo de produtos energéticos (além de doutros) estabelece no n.º 2 do seu artigo 1.º que «os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indirectos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções».

A questão de mérito que é objecto do processo é a de saber se a CSR é compatível com o Direito da União Europeia, designadamente se tem um “motivo específico” na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Directiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro.

A Requerente, baseando-se no Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21 defende, em suma, que artigo 1.º, n.º 2, da Directiva 2008/118, deve ser interpretado no sentido de que a CSR, cujas receitas ficam genericamente afectadas a uma empresa concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o

consumo dos principais combustíveis rodoviários, não prossegue «motivos específicos», sendo, por isso, um imposto incompatível com a directiva.

A AT defende, em suma, o seguinte:

- o TJUE, no processo C-460/21, não considera ilegal a CSR;
- inexistente 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;
- existiu e existia à data dos factos, efetivamente, um vínculo intrínseco entre o destino da CSR e o motivo específico que levou à sua criação porquanto, em termos práticos e reais, e de acordo com a informação constante, por exemplo, do Relatório de Sustentabilidade 2017 da Infraestruturas de Portugal;
- 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;
- cabe aos sujeitos passivos no âmbito das suas relações comerciais (ao abrigo do direito civil) proceder, ou não, à transferência da carga fiscal para outrem (os seus clientes), tendo em conta 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.

A questão da compatibilidade da CSR com o Direito de União Europeia foi apreciada no Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Processo C-460-21, no âmbito de um reenvio prejudicial.

Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais Nacionais, quando tem por objecto questões de Direito da União Europeia (neste sentido, entre muitos, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado em Apêndice ao Diário da

República de 31-1-2003, p. 3757; de 7-11-2001, processo n.º 26432, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593).

A supremacia do Direito da União sobre o Direito Nacional tem suporte no n.º 4 do artigo 8.º da CRP, em que se estabelece que *«as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático»*.

Assim, há que acatar o decidido no Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Processo C-460-21, que constitui a mais recente decisão do TJUE sobre os requisitos do «motivo específico» a que alude o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE.

A resposta à referida questão que foi dada no Despacho do TJUE de 07-02-2022, processo n.º C-460/21, é a de que *«o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos», na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários»*.

Refere-se nesse Despacho, além do mais, o seguinte:

(...)

19 *Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que prossegue «motivos específicos», na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários.*

20 *Há que começar por salientar que esta disposição, que visa ter em conta a diversidade das tradições fiscais dos Estados-Membros nesta matéria e o frequente recurso às imposições indiretas para a execução de políticas não orçamentais, permite que os Estados-Membros estabeleçam, além do imposto especial de consumo mínimo, outras imposições indiretas que prossigam uma finalidade específica (Acórdãos de 4 de junho de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, n.º 58, e de 3 de março de 2021, Promócionas Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, n.º 48).*

21 *Em conformidade com a referida disposição, os Estados-Membros podem cobrar outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo desde que estejam preenchidos dois requisitos. Por um lado, estes impostos devem ser cobrados por motivos específicos e, por outro, estas imposições devem ser conformes com as normas fiscais*

da União aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, bem como à liquidação, à exigibilidade, ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções.

22 Estes dois requisitos, que visam evitar que outras imposições indiretas entrem indevidamente as trocas comerciais, revestem assim carácter cumulativo, como decorre da própria redação do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 (v. Acórdão de 5 de março de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 36, e, por analogia, Acórdão de 25 de julho de 2018, *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 36).

23 No que respeita ao primeiro dos referidos requisitos, único visado pela primeira questão prejudicial, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um motivo específico na aceção desta disposição não é uma finalidade meramente orçamental (Acórdão de 5 de março de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 37).

24 No entanto, uma vez que qualquer imposto prossegue necessariamente uma finalidade orçamental, o simples facto de um imposto ter um objetivo orçamental não é suficiente, enquanto tal, sob pena de esvaziar de substância o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, para excluir que se possa considerar que esse imposto tem também um motivo específico, na aceção da referida disposição (Acórdão de 5 de março de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 38 e jurisprudência referida).

25 Assim, para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção da referida disposição, um imposto deve visar, por si só, assegurar a finalidade específica invocada, de tal forma que exista uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 5 de março de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 41, e de 25 de julho de 2018, *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 38).

26 Além disso, embora a afetação predeterminada do produto de um imposto ao financiamento do exercício, pelas autoridades de um Estado-Membro, de competências que lhes foram atribuídas possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, essa afetação, que decorre de uma simples modalidade de organização interna do orçamento de um Estado-Membro, não pode, enquanto tal, constituir uma condição suficiente, uma vez que qualquer Estado-Membro pode decidir impor, independentemente da finalidade prosseguida, a afetação do produto de um imposto ao financiamento de determinadas despesas. Se assim não fosse, qualquer finalidade poderia ser considerada específica, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, o que privaria o imposto especial de consumo harmonizado instituído por esta diretiva de qualquer efeito útil e violaria o princípio segundo o qual uma disposição derogatória, como a do artigo 1.º, n.º 2, deve ser objeto de interpretação estrita (Acórdão de 5 de março de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 39 e jurisprudência referida).

27 Por último, não existindo semelhante mecanismo de afetação predeterminada das receitas, só se pode considerar que um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria coletável ou à taxa de tributação, de modo a influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que permita realizar o motivo específico invocado, por exemplo, através da tributação significativa dos produtos considerados para desencorajar o respetivo consumo (Acórdão de 5 de março de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 42 e jurisprudência referida).

28 Quando é submetido ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial por meio do qual se pretende que seja declarado se uma imposição instituída por um Estado-Membro prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, a função do Tribunal de Justiça consiste mais em esclarecer o órgão jurisdicional nacional sobre os critérios cuja aplicação permitirá a este último determinar se essa imposição prossegue efetivamente essa finalidade do que em proceder ele próprio a essa avaliação, e isto tanto mais quando o Tribunal de Justiça não dispõe necessariamente de todos os elementos indispensáveis para esse efeito (v., por analogia, Acórdãos de 7 de novembro de 2002, Lohmann e Medi Bayreuth, C-260/00 a C-263/00, EU:C:2002:637, n.º 26, e de 16 de fevereiro de 2006, Proxxon, C-500/04, EU:C:2006:111, n.º 23).

29 No caso em apreço, importa salientar, em primeiro lugar, como resulta da jurisprudência referida no n.º 26 do presente despacho, que, embora a afetação predeterminada do produto da CSR ao financiamento, pela concessionária da rede rodoviária nacional, das competências gerais que lhe são atribuídas possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, essa afetação não pode, enquanto tal, constituir um requisito suficiente.

30 Em segundo lugar, para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção desta disposição, a CSR deveria destinar-se, por si só, a assegurar os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que foram atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional. Seria esse o caso, nomeadamente, se o produto deste imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente associados à utilização dessa rede que é onerada pelo referido imposto. Seria então estabelecida uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 30, e de 25 de julho de 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 38).

31 Em terceiro lugar, como resulta do n.º 14 do presente despacho, é certo que a Autoridade Tributária sustenta que existe uma relação entre a afetação das receitas geradas pela CSR e o motivo específico que levou à instituição deste imposto, uma vez que o decreto-lei que atribuiu a concessão da rede rodoviária nacional à IP impõe a esta última que trabalhe em prol, por um lado, da redução da sinistralidade nessa rede e, por outro, da sustentabilidade ambiental.

32 No entanto, como foi salientado no n.º 15 do presente despacho, resulta da decisão de reenvio que o produto do imposto em causa no processo principal não se destina exclusivamente ao financiamento de operações que supostamente concorrem para a realização dos dois objetivos mencionados no número anterior do mesmo despacho. Com efeito, as receitas provenientes da CSR destinam-se, mais amplamente, a assegurar o financiamento da atividade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional.

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

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

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

36 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos», na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários.

A CSR, na versão da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, vigente em 2019/2022, visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (actual Infraestruturas de Portugal, S.A., nos termos do Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29 de Maio), sendo o financiamento assegurado primacialmente pelos respetivos utilizadores, como contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, utilização essa que é verificada pelo consumo dos combustíveis (artigos 2.º e 3.º da Lei n.º 55/2007).

A CSR foi estabelecida constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P.E., no que respeita à respectiva concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento (artigo 3.º, n.º 2, daquela Lei).

O produto da CSR constitui uma receita própria da Infraestruturas de Portugal, S.A. e o financiamento da rede rodoviária nacional apenas subsidiariamente é assegurado pelo Estado (artigos 2.º e 6.º da Lei n.º 55/2007).

A actividade de financiamento, conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional foi atribuída, em regime de concessão, à EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (agora Infraestruturas de Portugal, S.A.) pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro, em que se prevê que, entre outros rendimentos, a CSR constitui receita própria dessa entidade [Base 3, alínea c) do Anexo I, na redacção do Decreto-Lei n.º 44-A/2010, de 5 de Maio, a que corresponde a alínea b) na redacção inicial].

Uma das obrigações da concessionária, é a prossecução dos “objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental referidos no quadro II do anexo às presentes bases” [Base 2, n.º 4, alínea b) do Anexo I ao Decreto-Lei n.º 380/2007].

No quadro II do anexo apenas se estabelece, na Parte I, alguns objetivos de redução de sinistralidade por referência a certos indicadores de atividade (número de pontos negros, gravidade dos acidentes nas travessias urbanas, número de vítimas mortais), e, na Parte II, alguns objetivos de sustentabilidade ambiental em vista a assegurar, tendencialmente, os indicadores ambientais que aí são referenciados.

Assim, como se concluiu no referido Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Processo C-460-21, as receitas provenientes da CSR destinam-se essencialmente a assegurar o financiamento da rede rodoviária e têm uma finalidade puramente orçamental.

Como se refere no acórdão arbitral de 14-06-2023, proferido no processo n.º 24/2023-T, «*nem a estrutura do tributo permite concluir pela existência de intenção de desmotivar o consumo dos combustíveis. E, por outro lado, a finalidade específica que poderia justificar a criação da CSR de modo a poder considerar-se conforme o direito europeu é apresentada em termos muito genéricos, não tendo sido sequer feita a prova – que incumbia à Autoridade Tributária - de que tenham sido cumpridos os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que se encontram definidos no quadro II do anexo às bases da concessão*».

Pelo exposto, a CSR, na versão da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, vigente em 2019/2022, «*não prossegue “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental*» (acórdão arbitral citado).

Consequentemente as liquidações emitidas pela AT à F..., S.A., que estão subjacentes à cobrança por esta de CSR à Requerente, enfermam de vício de violação de lei, decorrente da ilegalidade, por incompatibilidade das normas dos artigos 1.º, 2.º, 3.º, 4.º e 5.º da Lei n. 55/2007, de 31 de Agosto, nas redacções vigentes em 2018/2019, com o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008.

Esta ilegalidade justifica a anulação das liquidações, nas partes em que estão subjacentes à CSR cobrada à Requerente nas facturas emitidas pela B... S.A. e pela C..., LDA, nos termos do artigo

163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, bem como a anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, na medida em que indeferiu o pedido de ver quanto a CSR subjacente a essas facturas.

5. Reembolso de quantia paga e juros indemnizatórios

Como resulta da matéria de facto fixada que no período entre 30-06-2019 e 31-12-2022, a Requerente adquiriu à B... S.A. 868.060 litros de gasóleo rodoviário e à C..., LDA adquiriu 1.537.307 litros de gasóleo rodoviário (2.405.367 litros, no total), relativamente aos quais suportou o valor total de € 266.989,08, a título de CSR (€ 96.354,66 + € 170.641,08, respectivamente).

Relativamente ao gasóleo rodoviário adquirido à D..., UNIPESSOAL, LDA (3.089 litros) não se provou que as facturas tenham subjacentes liquidações de CSR (ponto 2.2.2. da matéria de facto), pelo que não há valor a reembolsar relativamente às facturas emitidas por esta empresa.

5.1. Competência para apreciar pedidos de reembolso

A AT questiona que os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD tenham competência para pronunciar-se 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.

O artigo 24.º, n.º 1, do RJAT estabelece o seguinte:

1 - A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso:

- a) Praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral;*

- b) *Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito;*
- c) *Rever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente;*
- d) *Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.*

Como resulta da conjugação do corpo no n.º 1 com a sua daquele alínea b) a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos **exactos termos da procedência** da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, "*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*", o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que "*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*".

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão "*declaração de ilegalidade*" para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que "*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*".

Entre essas competências incluem-se a de, na sequência de anulação do acto de que é objecto de impugnação judicial, proferir condenação da «Administração Tributária a restituir o imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios», como é entendimento jurisprudencial pacífico do Supremo Tribunal Administrativo (⁷).

Como se diz no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 06-08-2017, processo n.º 06112/12, «o princípio da tutela jurisdicional efectiva com consagração constitucional (cfr.art.º.268, n.º.4, da Constituição da República) somente é alcançado se as sentenças puderem ter todos os efeitos necessários e aptos a proteger o direito ou interesse apreciado pelo Tribunal, assim não podendo limitar-se à mera anulação do acto tributário e podendo o processo de impugnação revestir uma natureza condenatória, caso o contribuinte solicite não só a anulação do acto tributário, mas também a devolução do montante pago acrescido dos respectivos juros» e que «o princípio da economia processual que exige que se ponha fim ao litígio utilizando do processo judicial tudo o que puder ser aproveitado para basear uma decisão do Tribunal de onde sai logo uma definição da situação tributária concreta sob análise que não careça de qualquer nova pronúncia da Administração Tributária».

No mesmo sentido da competência dos tribunais arbitrais para condenação em reembolso de quantias indevidamente pagas e juros indemnizatórios tem vindo a decidir uniformemente o Tribunal Central Administrativo Sul, como pode ver-se pelos acórdãos de 25-06-2019, processo n.º 044/18.6BCLSB, de 22-05-2019, processo 7/18.1BCLSB, de 30-03-2023, processo n.º 153/21.4BCLSB.

O regime legal do reconhecimento de indemnizatórios confirma este entendimento.

Na verdade, o processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que "são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido" e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que "se a decisão que

⁷ Proferindo condenações deste tipo em processos de impugnação judicial, podem ver-se, entre muitos, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 21-09-2016, processo n.º 0571/13; de 08-03-2017, processo n.º 0298/13; de 22-03-2017, processo n.º 0165/13; de 29-03-2017, processo n.º 0164/13; e de 31-01-2018, processo n.º 01157/17.

reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea".

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que "*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*", deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, o que tem ínsita a possibilidade de reconhecimento do direito a reembolso da quantia paga indevidamente paga, que é pressuposto da existência daqueles juros.

Por isso, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD são competentes para condenar em reembolso de quantias pagas e juros indemnizatórios, quando existem no processo elementos suficientes para isso e, pelo menos, quando não se divisem divergências justificadas das partes quanto ao seu montante, como entendeu o Tribunal Central Administrativo Sul, no citado acórdão de 22-05-2019, processo n.º 07/18.1BCLSB (quando «*não discerne (ainda que com eventual erro de julgamento) discordância das partes quanto a esse montante*»).

Por isso, nada obsta a que seja apreciado o pedido de reembolso.

5.2. Apreciação do pedido de reembolso e juros indemnizatórios

5.2.1. Pedido de reembolso

O valor da CSR nos anos em causa era de € 111/1000 por litro para o gasóleo rodoviária, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007 de 31 de Agosto, na redacção da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro.

Por isso, conclui-se que a Requerente, relativamente aos 2.405.367 litros de gasóleo rodoviário que adquiriu à B... S.A. e à C..., pagou indevidamente a quantia de € 266.989,08.

A AT não questiona as aquisições documentadas pelas facturas, nem indica quaisquer outros valores em alternativa.

Assim, a Requerente tem, direito a ser reembolsada da quantia de € 266.989,08, o que é consequência da anulação das liquidações de CSR subjacentes à repercussão.

5.2.2. Juros indemnizatórios

O TJUE tem decidido que a cobrança de impostos em violação do direito da União tem como consequência não só direito ao reembolso como o direito a juros, como pode ver-se pelo acórdão de 18-04-2013, processo n.º C-565/11 (e outros nele citados), em que se refere:

21 Há que lembrar ainda que, quando um Estado-Membro tenha cobrado impostos em violação do direito da União, os contribuintes têm direito ao reembolso não apenas do imposto indevidamente cobrado, mas igualmente das quantias pagas a esse Estado ou por este retidas em relação direta com esse imposto. Isso inclui igualmente o prejuízo decorrente da indisponibilidade de quantias de dinheiro, devido à exigibilidade prematura do imposto (v. acórdãos de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, Colet., p. I-1727, n.ºs 87 a 89; de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colet., p. I-11753, n.º 205; Littlewoods Retail e o., já referido, n.º 25; e de 27 de setembro de 2012, Zuckerfabrik Jülich e o., C-113/10, C-147/10 e C-234/10, n.º 65).

22 Resulta daí que o princípio da obrigação de os Estados-Membros restituírem com juros os montantes dos impostos cobrados em violação do direito da União decorre desse mesmo direito da União (acórdãos, já referidos, Littlewoods Retail e o., n.º 26, e Zuckerfabrik Jülich e o., n.º 66).

23 A esse respeito, o Tribunal de Justiça já decidiu que, na falta de legislação da União, compete ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo. Essas condições devem respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a, na prática, impossibilitar ou dificultar excessivamente o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico da União (v., neste sentido, acórdão Littlewoods Retail e o., já referido, n.ºs 27 e 28 e jurisprudência referida).

No entanto, como se refere neste n.º 23, cabe a cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º **Pagamento indevido da prestação tributária**

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.
- d) Em caso de 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.

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5. No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

O n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece o direito como quando se determinar em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços.

O pedido de revisão do acto tributário é equiparável a reclamação graciosa quando é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, que se refere no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, como se refere nos citados acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, processo n.º 0402/06; de 14-11-2007, processo 0565/07; de 30-09-2009, processo n.º 0520/09; de 12-09-2012, processo n.º 0476/12; do Pleno de 03-06-2015, processo n.º 0793/14; de 18-11-2015, processo n.º 01509/13.

«Não são devidos juros indemnizatórios se o acto de liquidação sindicado for anulado em impugnação deduzida na sequência do indeferimento de pedido de revisão oficiosa da liquidação deduzido para além do prazo de reclamação administrativa (art. 78.º n.º 1 da LGT) nos casos em que o pedido de revisão oficiosa tenha sido decidido dentro do prazo de um ano – artigo 43.º n.º 3 alínea c) da LGT» (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22-11-2023, processo n.º 106/23.8BALS, aplicando a jurisprudência do acórdão uniformizador acórdão uniformizador n.º 4/2023, de 30-09-

2020, proferido no processo n.º 040/19.6BALSb, publicado no Diário da República, I Série, de 16-01-2023).

Como se referiu no ponto 3.4.2 sobre a questão da legitimidade, na esteira do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-09-2023, processo n.º 67/09.6BELRS, deve entender-se que o regime do artigo 132.º do CPPT é aplicável a todos os casos de substituição tributária.

Assim, o prazo da reclamação graciosa de actos de liquidação aplicável ao substituído é o de dois anos, a contar do termo do ano em que for efectuado o pagamento indevido, como resulta dos n.ºs 2 e 3 do artigo 132.º do CPPT, aplicável por remissão do seu n.º 4.

Quanto aos pagamentos efectuados no ano de 2019, o prazo de dois anos a contar do termo desse ano terminaria em 31-12-2021, pelo que com os acréscimos resultantes da suspensão decorrente das leis sobre a pandemia, que se referiram no ponto 3.6.2., passou a terminar em 11-06-2022, antes da apresentação do pedido de revisão oficiosa (que ocorreu em 30-06-2023).

Quanto aos pagamentos efectuados no ano de 2020, o prazo de dois anos a contar do seu termo terminaria em 31-12-2022. Mas, com os acréscimos decorrentes das suspensões referidas relacionadas com a pandemia, o prazo de dois anos para reclamação graciosa passou a terminar em 11-06-2023 (acrécimo de 87+75 dias, como se referiu no ponto 6.2.).

Por isso, relativamente à CSR referente aos anos de 2019 e 2020, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado para além do prazo da reclamação graciosa.

No que concerne à CSR relativa aos anos de 2021 e 2022, os finais dos prazos de dois anos a contar dos seus termos são, respectivamente, em 31-12-2023 e 31-12-2024, pelo que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado no prazo da reclamação graciosa, em qualquer dos casos.

5.2.2.1. Pagamentos efectuados em 2019 e 2020

Como se referiu, quanto aos pagamentos efectuados em 2019 e 2020, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado para além do prazo da reclamação graciosa.

Como se referiu, nos casos em que é apresentado pedido de revisão oficiosa fora do prazo da reclamação graciosa, o direito a juros indemnizatórios só existe decorrido um ano após o pedido de promoção da revisão oficiosa, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, como decidiu o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão uniformizador n.º 4/2023, de 30-09-2020, proferido no processo n.º 040/19.6BALSb, publicado no Diário da República, I Série, de 16-01-2023.

Assim, aplicando esta jurisprudência, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, relativamente às quantias a reembolsar referentes às facturas relativas aos anos de 2019 e 2020, a partir de 01-07-2024, após o decurso do prazo de um ano desde a data em que foi apresentado o pedido de revisão oficiosa (acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 23-05-2024, processos n.ºs 122/23.0BALS e 136/23.0BALS).

5.2.2.2. Pagamentos efectuados em 2021 e 2022

Relativamente aos pagamentos de CSR efectuados nos anos de 2021 e 2022, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado dentro do prazo da reclamação graciosa, referido no n.º 3 do artigo 132.º do CPPT), pelo que é equiparável a esta.

O Pleno do Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência, especificamente para os casos de retenção na fonte seguida de reclamação graciosa, no acórdão de 29-06-2022, processo n.º 93/21.7BALS, nos seguintes termos:

Em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa (v.g. reclamação graciosa), o erro passa a ser imputável à A. Fiscal depois de operar o indeferimento do mesmo procedimento gracioso, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo inicial para cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, nos termos do art.º 43, n.ºs. 1 e 3, da L.G.T.

Esta jurisprudência, emitida relativamente a situação de substituição tributária com retenção na fonte, é transponível para todos os casos de substituição tributária, por evidente analogia.

De resto, a situação de a Autoridade Tributária e Aduaneira manter uma situação de ilegalidade, quando devia repô-la deverá ser enquadrada, por mera interpretação declarativa, no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois trata-se de uma situação em que hánexo de causalidade adequada entre um erro imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a omissão de reposição da legalidade quando se deveria praticar a acção que a reporia deve ser equiparada à acção. (⁸)

8 ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, 10.ª edição, página 528: «A omissão, como pura atitude negativa, não pode gerar física ou materialmente o dano sofrido pelo lesado; mas entende-se que a omissão é causa do dano, sempre que haja o dever jurídico especial de praticar um acto que, seguramente ou muito provavelmente, teria impedido a consumação desse dano».

Assim, na linha daquela jurisprudência, é de concluir que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde a data em que se formou o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, relativamente aos pagamentos efectuados em 2021 e 2022.

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 30-06-2023, mas só deu entrada no serviço competente em 04-07-2023, pelo que o indeferimento tácito formou-se em 04-11-2023, quatro meses após a entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT.

Por isso, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados sobre a quantia que deve ser reembolsada, relativa aos pagamentos efectuados nos anos de 2021 e 2022, à B... S.A. e a C..., LDA, que devem ser contados desde a data de 05-11-2023, até integral reembolso ao Requerente, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

6. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a. Julgar improcedentes as excepções suscitadas pela AT, com excepção da relativa à declaração ilegalidade dos actos de repercussão (ponto 3.3. deste acórdão);
- b. Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto às liquidações de CSR subjacentes às facturas emitidas pela B... S.A. e pela C..., LDA ;
- c. Anular as liquidações de CSR subjacentes às facturas emitidas pela B... S.A. e pela C..., LDA;
- d. Julgar parcialmente procedente o pedido de reembolso de quantias indevidamente pagas formulado pela Requerente, quanto ao valor de € 266.989,08, e condenar a Administração Tributária a pagar-lhe essa quantia;
- e. Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios nos termos referidos nos pontos 5.2.2.1. e 5.2.2.2.;
- f. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte restante e absolver a AT dos pedidos nessa parte.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **267.339,73**, indicado pelas Requerentes sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.896,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da AT na percentagem de 99,87% e a cargo da Requerida e na percentagem de 0,13% a cargo da Requerente (em face do valor do processo indicado pela Requerente e o valor € 266.989,08, relativamente ao qual procede o pedido de anulação).

Lisboa, 13-08-2024

(Jorge Lopes de Sousa – Árbitro Presidente e Relator)

(vencido quanto à questão da incompetência por falta de vinculação)

(Jesuíno Alcântara Martins - Árbitro Adjunto)
(voto de vencido quanto à ineptidão da petição inicial)

(António Alberto Franco)
(Árbitro Adjunto)

Declaração de voto

Em nosso entender, não obstante as declarações emitidas pelas empresas fornecedoras, não se devia ter considerado como facto provado que a CSR foi repercutida à Requerente. Nas faturas nada o prova e na contabilidade os valores também não terão sido registados autonomamente. Entendemos que não pode alcançar-se a anulação de atos de liquidações de CSR, alegando que estes foram objeto de repercussão, sem sequer se identificar, em concreto, os respetivos atos de liquidação nem o efetivo nexo entre as liquidações e as repercussões. Na lei nada permite inverter as regras do ónus da prova, inclusive parece-nos que, *in casu*, não está em causa um problema de organização dos serviços e, por outro lado, se existiria desproporcionalidade em exigir à Requerente a identificação dos atos de liquidação, não nos parece adequado transferir a desproporcionalidade para a AT, quando esta não tem forma de estabelecer uma relação direta entre as DICs, os respetivos atos de liquidação e os fornecimentos de combustível efetuados à Requerente pelas empresas fornecedoras. Em nosso entender, a Requerida devia ter sido absolvida da instância com fundamento na procedência da exceção de ineptidão da petição inicial. Com efeito, por força do art.º 29.º, n.º 1, al. d) do RJAT, ao pedido de pronúncia arbitral aplica-se subsidiariamente os normativos do CPPT, sendo de considerar que a al. a) do n.º 1 do art.º 98.º do CPPT determina que a ineptidão da petição inicial constitui uma nulidade insanável em processo tributário, não sendo, portanto, passível de suprimento, pelo que não há lugar ao seu aperfeiçoamento. Em face da norma da al. a) do n.º 1 do art.º 186º do CPC, também subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, diz-se inepta a petição inicial “[q]uando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir”. Na situação em apreço existe uma causa de pedir que consiste na circunstância do regime jurídico da CSR, aprovado pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, violar o direito da União Europeia, em

concreto, o n.º 2 do art.º 1.º da Diretiva 2008/118/CE. Todavia, o pedido efetuado pela Requerente é ininteligível, dado que lhe falta densificação ou concretização de factos essenciais, o que consubstancia uma violação do artigo 108.º do CPPT que estabelece que “[a] impugnação será formulada em petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente, em que se identifiquem o ato impugnado e a entidade que o praticou e se exponham os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido” e ainda do da al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT. Ora, *in casu*, a Requerente formula um pedido de anulação de atos de liquidação de CSR, mas não identifica os atos tributários que pretende que sejam anulados, limitando-se a enunciar uma pretensa correlação entre aquisição de combustíveis, a emissão de faturas e a entrega de DICs pelas entidades fornecedoras dos referidos combustíveis. A circunstância da Requerente ter suportado o imposto por repercussão económica ou de facto não a exonera da obrigação de identificar os atos tributários cuja anulação pretende, bem como não lhe permite invocar a inversão do ónus da prova, porquanto, nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT “[o] ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”. A circunstância da violação do direito da União Europeia poder consubstanciar um erro imputável aos serviços da AT não exonera a Requerente da obrigação de ter de identificar os atos tributários cuja anulação é pedida. Ora, a Requerente no pedido de pronúncia arbitral não concretiza quais são os atos tributários de liquidação de CSR cuja anulação pretende, o pedido está formulado em termos genéricos e abstratos, circunstância que conduz à ineptidão da petição inicial. A relação que a Requerente estabelece entre as DICs apresentadas pelas entidades fornecedoras dos combustíveis, as faturas, e os períodos de aquisição é manifestamente insuficiente para permitir a identificação dos atos de liquidação de CSR, sendo que também não é provada a efetiva repercussão da CSR e não nos parece que se possa dar por provada a repercussão com base em presunção legal, que não existe, ou com base nas regras da experiência.

Não acolhemos a ideia de que não compete à Requerente o ónus de identificar e de comprovar os atos de liquidação repercutidos (se é que a repercussão efetivamente ocorreu), como não nos parece que a Requerente esteja impedida de obter tais elementos de informação junto das entidades que lhe forneceram os combustíveis. O que não se pode verificar é a inversão do ónus da prova ao arrepio da lei, nem entendemos por que razão há de impender sobre a Requerida o ónus de identificar os atos de liquidação, quando esta não tem qualquer controlo sobre a concreta atividade das fornecedoras de combustíveis e a circunstância de ter acesso às DICs não lhe permite

identificar a real e efetiva conexão entre os combustíveis declarados e os combustíveis fornecidos à Requerente, situação que impossibilita a identificação dos atos de liquidação da CSR. Deste modo, verifica-se efetivamente uma falta de concretização do pedido, falta-lhe densificação e indicação de elementos essenciais, por falta de identificação dos atos de liquidação da CSR, falta que o torna ininteligível, verificando-se, em consequência, a ineptidão da petição inicial, cuja consequência é a nulidade de todo o processo, e que constitui uma exceção dilatória de conhecimento oficioso geradora da absolvição da instância, nos termos do art.º 193.º n.º 1, 493.º n.ºs. 1 e 2, 494.º al. b) e 495.º, do Código de Processo Civil. Esta teria sido a nossa decisão, em consonância com a posição que subscrevemos nos processos arbitrais n.ºs 295/2023-T e 364/2023-T. Deste modo, subscrevemos o presente Acórdão arbitral na posição de vencido.

Jesuíno Alcântara Martins

Processo n.º 128/2024-T

Voto de vencido

Votei vencido quanto à questão da incompetência por falta de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira pelas razões que seguem:

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, fixou como possível âmbito da arbitragem *«os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária»*.

O Decreto-Lei n.º 10/2011 (RJAT), emitido ao abrigo da autorização legislativa, não estendeu o âmbito da jurisdição arbitral tributária a todo o tipo de litígios permitidos pela autorização legislativa, limitando a competência dos tribunais arbitrais à *«declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta»*, à *«declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais»* e à *«apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior»*.

A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, restringiu ainda mais o âmbito da arbitragem tributária, eliminando a possibilidade de recurso à arbitragem para declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando dêem origem à liquidação de qualquer tributo, e para apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação.

No entanto, o artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer que *«a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça»*, veio admitir que, no âmbito

das competências dos tribunais arbitrais, o âmbito da arbitragem tributária fosse limitado de harmonia com a vinculação.

Foi em concretização deste desígnio legislativo que foi emitida a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que definiu o «objecto da vinculação» e os «termos da vinculação» da seguinte forma:

Artigo 1.º

Vinculação ao CAAD

Pela presente portaria vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, no CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública:

- a) A Direcção -Geral dos Impostos (DGCI); e*
- b) A Direcção -Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).*

Artigo 2.º

Objecto da vinculação

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

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*

Artigo 3.º

Termos da vinculação

- 1 – A vinculação dos serviços e organismos referidos no artigo 1.º está limitada a litígios de valor não superior a € 10 000 000.
- 2 – Sem prejuízo dos requisitos previstos no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a vinculação dos serviços referidos no artigo 1.º está sujeita às seguintes condições:
 - a) Nos litígios de valor igual ou superior a € 500 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal;
 - b) Nos litígios de valor igual ou superior a € 1 000 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal.
- 3 – Em caso de impossibilidade de designar árbitros com as características referidas no número anterior cabe ao presidente do Conselho Deontológico do CAAD a designação do árbitro presidente.

Desta legislação e regulamentação conclui-se que houve uma preocupação em **limitar o âmbito** da arbitragem tributária:

- na alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei de autorização legislativa admitia-se a possibilidade de nela ser incluída a generalidade dos litígios relativos a liquidação de tributos (inclusivamente os praticados pelos contribuintes) e de fixação de valores patrimoniais que podem ser apreciados em processo de impugnação judicial e o reconhecimento de direitos e interesse legítimos em matéria tributária;
- no artigo 2.º do RJAT não se incluiu na arbitragem tributária o reconhecimento de direitos e interesse legítimos em matéria tributária e estabeleceu-se no artigo 4.º, que a vinculação da Administração Tributária, que se reconduz a definição do âmbito da arbitrabilidade de litígios deveria ser efectuada por portaria;
- com a Lei n.º 64-B/2011, impôs-se que na portaria se indicassem o tipo e o valor máximo dos litígios, o que tem como corolário que nem todos os litígios abrangidos pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT;

– a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, limitou a vinculação aos serviços da Administração Tributária estadual e aos tribunais «*que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a **impostos** cuja administração lhes esteja cometida*», com várias excepções.

A intenção legislativa de restringir o âmbito da arbitragem tributária em relação ao que foi permitido pela autorização legislativa resulta com evidência destes diplomas e é explicada pelas justificadas dúvidas que, no início da arbitragem tributária, se suscitavam sobre o possível inadequado funcionamento de um meio inovador de resolução de litígios em matéria tributária, bem patentes nas preocupações sentidas pelo Senhor Conselheiro Santos Serra, Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, na sessão de apresentação do novo regime de arbitragem fiscal, que ocorreu em Lisboa, no dia 14-12-2010:

Assim, e logo à partida, é preciso que o regime de arbitragem tributária ora constituído consiga afastar receios de que, por via da arbitragem, as partes consigam contornar as imposições legais que sobre si recaem, e que façam letra morta dos princípios da legalidade e da igualdade entre contribuintes em matéria tributária, com a capacidade negocial diferenciada das partes a sobrepor-se ao princípio da tributação de acordo com a sua real capacidade contributiva.⁹

A consciência dos riscos como fundamento das limitações do âmbito foi expressamente explicada pelo Senhor Prof. Doutor Sérgio Vasques (que desempenhava as funções de Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ao tempo em que foram emitidos o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), em texto publicado na Newsletter n.º 1 do CAAD:

*A arbitragem tributária, tal como contemplada no Regime da Arbitragem Tributária veio a apresentar âmbito mais estreito relativamente ao que figurava na autorização legislativa do orçamento do estado para 2010, **pela consciência de que esta era, e continua a ser, uma experiência inovadora que não vai sem os seus riscos. Foi também com precaução que a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, através da qual se vinculou a administração tributária ao regime, impôs vários limites desde logo atendendo à especificidade e ao valor das matérias***

⁹ Texto reproduzido no Guia da Arbitragem Tributária, 2.ª edição, página 192.

*em causa, associando-se deste modo a Administração Fiscal a este mecanismo de resolução alternativa de litígios nos estritos termos e condições estabelecidos na Portaria».*¹⁰

Nos litígios em matéria de direito tributário está em causa o interesse público primacial de um Estado de Direito, que é a obtenção de receitas imprescindíveis ao próprio funcionamento global do Estado, o que justifica que na vinculação se tomassem cautelas.

A arbitragem tributária poderia vir a ser um meio generalizado alternativo de resolução de litígios fiscais, mas, antes de serem dadas provas reiteradas da qualidade e isenção das suas decisões, a necessidade de protecção do interesse público e de assegurar a efectividade dos princípios essenciais da legalidade e da igualdade tributária que o enformam nesta matéria recomendava em 2011 e recomenda actualmente que se avance com cuidado, sem entusiasmos desmedidos, não deixando ao arbítrio dos cidadãos a opção livre e ilimitada por esse meio de resolução de litígios.

Essa cautela é especialmente aconselhada quando, por razões de celeridade, se optou por restringir os meios de impugnação e recurso das decisões arbitrais e, por isso, é menor do que nos tribunais tributários a viabilidade de correcção de possíveis erros de julgamento que sejam lesivos do interesse público.

Por isso se justificava em 2011 e se justifica ainda hoje que haja limitações ao acesso à arbitragem tributária, de forma de compatibilizar a utilização deste meio opcional de acesso à justiça com a obrigação estadual de proteger o interesse público, assegurar a legalidade e igualdade tributária e a arrecadação de receitas imprescindíveis para o funcionamento do Estado.

A esta luz, o artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer que o âmbito da vinculação seria definido por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, **atribui-lhes um poder discricionário, para definirem a amplitude da vinculação** da forma como entendam que melhor se prossegue o conjunto de interesses públicos cuja concretização está em causa, definição esta que não pode dispensar, naturalmente, a avaliação da verificação da existência das condições de ordem material e humana necessárias para a implementação deste novo regime.

¹⁰ Publicado em https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_out_2011.pdf.

Neste contexto em que havia uma evidente **intenção de restringir o âmbito inicial da arbitragem tributária** em relação à amplitude permitida pela lei de autorização legislativa, sendo consabido que a Constituição da República Portuguesa (CRP) e a Lei Geral Tributária (LGT) aludem a vários tipos de tributos, que designam como «impostos», «taxas» e «contribuições financeiras» [artigos 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP] e 3.º, n.ºs 2 e 3, da LGT], a inclusão da palavra «**impostos**» na expressão «*apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*» contrastando com a referência mas abrangente a «*actos de liquidação de tributos*» que foi usada na alínea a) do n.º 4 do artigo 24.º da Lei n.º 3-B/2010 (autorização legislativa) para definir o âmbito da autorização, tem de ser interpretada **expressão precisa da restrição** que se pretendeu efectuar.

Na verdade, assente que a intenção legislativa era restringir o âmbito da jurisdição arbitral, se foi utilizada uma expressão com alcance restritivo para indicar o âmbito da restrição, tem de pressupor-se, presumindo que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (como impõe o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), que se pretendeu restringir nos precisos termos, se não houver razões que imponham que se conclua que houve alguma deficiência na expressão do pensamento legislativo. Uma norma com alcance restritivo deve, em princípio, ser interpretada em termos estritos e não extensivamente, pois a ampliação do seu alcance estará presumivelmente ao arrepio do pensamento legislativo que a interpretação jurídica visa reconstituir (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil).

Como se escreve no Acórdão n.º 539/2015, do Tribunal Constitucional:

«As contribuições financeiras constituem um tertium genus de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas coletivas, na medida em que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por uma instituição pública a certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades que beneficiam coletivamente de um atividade administrativa) (Gomes Canotilho/Vital Moreira, em “Constituição da República Portuguesa Anotada”, I vol., pág. 1095, 4.ª ed., Coimbra Editora).

As contribuições distinguem-se especialmente das taxas porque não se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, correspondendo a uma relação de bilateralidade genérica.

Preenchem esse requisito as situações em que a prestação poderá beneficiar potencialmente um grupo homogéneo ou um conjunto diferenciável de destinatários e aquelas em que a responsabilidade pelo financiamento de uma tarefa administrativa é imputável a um determinado grupo que mantém alguma proximidade com as finalidades que através dessa atividade se pretendem atingir (sobre estes aspetos, Sérgio Vasques, ob. cit., pág. 221, e Suzana Tavares da Silva, em “As taxas e a coerência do sistema tributário”, pág. 89-91, 2.ª edição, Coimbra Editora)».

Por outro lado, quando foi emitida a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em que o Governo definiu o âmbito da vinculação à arbitragem tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira já administrava tributos com a designação de «contribuição» (designadamente, desde 2008, a contribuição de serviço rodoviário que aqui está em causa, e tinha já sido criada pelo artigo 141.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a contribuição sobre o sector bancário), pelo que não se pode aventar, com pertinência, que não se colocasse, no momento da emissão daquela Portaria, a necessidade esclarecer com rigor se o âmbito da vinculação abrangia ou não tributos com a designação de «contribuições».

A intenção governamental de afastar da vinculação à arbitragem tributária as pretensões relativas a contribuições é confirmada pela alteração efectuada ao artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2001 pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de Setembro, em que se manteve a referência restritiva a «impostos», em momento em que a Autoridade Tributária e Aduaneira já administrava vários tributos com a designação de «contribuições», como, além da CSR e da contribuição sobre o sector bancário, a contribuição extraordinária sobre o setor energético (criada pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro) e a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica (criada pelo artigo 168.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro).

Por outro lado, utilizando a Constituição e a Lei designações específicas para classificar os vários tipos de tributos, terá de se presumir também que, para efeito da definição das competências dos tribunais arbitrais, se pretendeu aludir à classificação que a legislativamente foi adoptada em relação a cada tributo e não à que o intérprete poderá considerar-se mais apropriada, como base em considerações de natureza doutrinal. A classificação de tributos especiais, designadamente para apurar se devem ser ou não tratados constitucionalmente como impostos é, frequentemente, uma tarefa complexa, objecto de abundante jurisprudência do Tribunal

Constitucional. Não há qualquer razão para crer, em termos de razoabilidade, que o legislador, que tem de se presumir que consagrou a solução mais acertada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), tivesse optado por impor indagações com esse nível de dificuldade, incerteza de resultados e morosidade para definição da competência dos tribunais arbitrais, em vez de optar pela identificação clara e segura dos tributos a que pretendeu aludir através da designação que legislativamente foi considerada adequada que, além do mais, se compagina melhor com a celeridade de decisões que se visou atingir com a criação da arbitragem tributária.

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

Assim, em boa hermenêutica, é de concluir que o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quando se refere a «*impostos*», está a reportar-se apenas aos tributos a que legalmente é atribuída tal designação (como, por exemplo, o IVA, o IRC e o IRS) e àqueles que, embora tenham outra designação, a própria lei explicitamente considerada «*impostos*» (como sucede com as «*contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade*», que o n.º 3 do artigo 4.º da LGT identifica e **expressamente considera «impostos»**). E, paralelamente, aquele artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se estará a reportar a tributos que pela lei são denominados como «*taxas*» ou «*contribuições financeiras a favor das entidades públicas*», que não se enquadrem na definição das referidas «*contribuições especiais*», mesmo que, após análise aprofundada das suas características pelo tribunal previamente definido como competente, se possa concluir que devem ser considerados como impostos especiais, designadamente para efeitos de aplicação das exigências constitucionais relativas a impostos.

No caso da CSR, é manifesto que não se está perante uma «*contribuição especial*» enquadrável no conceito definido no n.º 3 do artigo 4.º da LGT, pois não assenta «*na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou*

da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade», pelo que não há suporte literal mínimo para que seja considerada, na perspectiva legislativa, um dos «impostos» a que alude o artigo 2.º da Portaria n.º 112-/2011.

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

Tendo o poder discricionário para definir o âmbito da vinculação sido atribuído aos membros do Governo indicados no artigo 4.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011 e não aos tribunais arbitrais, não podem estes substituir-se àqueles na definição do âmbito da jurisdição arbitral. Desde logo porque os tribunais não possuem o conhecimento de todos os elementos de natureza operacional que podem ter levado os membros do Governo que emitiram a Portaria n.º 112-A/2011. E, depois, porque foi a esses membros do Governo e não aos tribunais arbitrais que a lei atribuiu o poder de definir o âmbito da vinculação.

Pelo exposto, a interpretação correcta, alicerçada no teor literal deste artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 e nas regras interpretativas que constam do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, mas tendo também em conta as «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada» (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), é a de que se pretendeu restringir a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a litígios em que estejam em causa tributos legislativamente classificados como impostos ou explicitamente como tal considerados (como sucede com as «contribuições especiais» referidas no n.º 3 do artigo 4.º da LGT), com as excepções arroladas naquela norma.

Assim, é de concluir que não é abrangida pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, a apreciação de litígios que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas à CSR.

Pelo que se refere no acórdão arbitral proferido no processo n.º 146/2019-T, a falta de vinculação não implica incompetência absoluta, em razão da matéria, a que alude o artigo 16.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, pois a competência para apreciação da generalidade de actos de liquidação de tributos se insere nas competências dos tribunais arbitrais definidas no artigo 2.º do RJAT.

Mas, está-se perante incompetência relativa por falta do acordo necessário para a constituição de tribunal arbitral, a que se reporta o artigo 18.º da Lei de Arbitragem Voluntária [Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT e artigo 181.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (¹¹)], acordo esse que, relativamente à arbitragem tributária, é genericamente exigido e definido no que concerne à Autoridade Tributária e Aduaneira através da vinculação, prevista no artigo 4.º do RJAT.

Tendo esta incompetência sido arguida tempestivamente, na Resposta (artigo 18.º, n.º 4, da LAV), tem de concluir-se que procede, com esta fundamentação, a excepção de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Esta interpretação do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 é compaginável com a Constituição, como já decidiu o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 545/2019, de 16-10-2019, proferido no processo n.º 1067/2018.

Lisboa, 13-08-2024

O Árbitro

(Jorge Lopes de Sousa)

¹¹ No sentido da aplicação subsidiária da Lei de Arbitragem Voluntária à arbitragem tributária, pode ver-se, entre vários, o acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de e 21-04-2021, processo n.º 101/19.1BALS.B.