

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 375/2023-T

**Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR); Repercussão legal e económica;
Legitimidade processual**

Sumário:

1. Não sendo as Requerentes os sujeitos passivos da CSR, nem repercutidos legais desta contribuição, não lhes assiste legitimidade processual, a menos que, como interessadas, aleguem e demonstrem factos que suportem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade.
2. As declarações genéricas dos *fornecedores de combustíveis* não permitem atestar que as Requerentes suportaram, efectivamente, o tributo contra o qual reagem. E esta seria a única forma de lhes poder ser reconhecida a legitimidade residual para a presente acção arbitral.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A... – ... CAMPOS DE GOLFE, S.A., titular do número de identificação fiscal ..., com sede em ..., ..., ..., ... (“A...”); **B..., S.A.**, titular do número de identificação fiscal ..., com sede na ... — ..., ... (“B...”); **C..., S.G.P.S., S.A.**, titular do número de identificação fiscal ..., com sede na Rua ... (“C...”); **D... - GESTÃO E MANUTENÇÃO DE ATIVOS, S.A.**, titular do número de identificação fiscal ..., com sede na ..., ..., ..., ... (“D...”) e **E..., S.A.**, com sede na ..., ..., ... (“E...”); **F... - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.**, titular do número de identificação fiscal ..., com sede na ..., ..., ..., ... (“F...”); **G... - SOCIEDADE COMERCIAL DE PLANTAS, S.A.**, titular do número de identificação fiscal ..., com sede em ..., ..., ..., ... (“G...”), entidades que serão, doravante, todas abreviadamente designadas, em conjunto, por “REQUERENTES”, na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de promoção de revisão oficiosa

apresentado a 29/11/2022, junto da Alfândega do Jardim do Tabaco, relativo às liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário («CSR») praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas Declarações de Introdução no Consumo («DIC») submetidas pelas sociedades H..., S.A. («H...») e I..., S.A. («I...») (abreviadamente designadas, em conjunto, pelas Requerentes, por «*fornecedoras de combustíveis*») e, bem assim, relativo aos alegados atos consequentes de repercussão da referida CSR consubstanciados nas faturas referentes à gasolina, ao gasóleo rodoviário e ao GPL auto àquelas adquiridos pelas Requerentes no período compreendido entre 30/11/2018 e 31/12/2020, vieram, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º-A, n.º 2, e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária («RJAT»), apresentar, em 22/5/2023, pedido de pronúncia arbitral “sobre os referidos atos de liquidação de CSR e sobre os consequentes atos de repercussão”, por entenderem, em síntese, que: “(i) Subsiste, conforme declarado pelo TJUE, uma antinomia entre as normas que instituíram a CSR e o regime geral dos impostos especiais de consumo vertido na Diretiva 2008/118/CE (cf. despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 29)”; “(ii) Os atos tributários praticados ao abrigo das referidas normas internas – como sejam os atos tributários de repercussão legal de que foram destinatárias as Requerentes – padecem, em consequência, do vício de ilegalidade abstrata, por se traduzirem em atos aplicativos de normas desconformes com o direito da União”; “(iii) A AT encontra(va)-se obrigada a desaplicar as normas internas declaradas desconformes com o direito da União, por forma a evitar – ou, no caso vertente, a eliminar – a consequente ilegalidade abstrata dos respetivos atos de aplicação”; “(iv) O erro (ilegalidade abstrata) ínsito nos atos tributários sob apreciação nos autos é imputável aos serviços, designadamente para efeitos do disposto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.” As Requerentes solicitam ao Tribunal, em consequência, a declaração de “ilegalidade dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes à gasolina, ao gasóleo rodoviário e ao GPL auto adquiridos pelas Requerentes no decurso do período compreendido entre 30 de novembro de 2018 e 31 de dezembro de 2020, e, bem assim, das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respetivas *fornecedoras de combustíveis*, determinando-se, nessa medida, a sua anulação, com

as demais consequências legais, designadamente, com o reembolso às requerentes de todas as quantias suportadas a esse título, acrescidas dos respetivos juros indemnizatórios”.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

2.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitros, pelo que, nos termos do disposto na al. a) do n.º 2 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os presentes signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, os quais comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

2.2. As partes foram devidamente notificadas das designações, não tendo manifestado vontade de recusar as mesmas, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

2.3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 31/7/2023.

3. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, as ora Requerentes alegam, em síntese, o seguinte:

- a) «As acima identificadas *fornecedoras de combustíveis* entregam ao Estado, enquanto sujeitos passivos da respetiva relação jurídico-tributária, os valores apurados nos atos de liquidação conjunta de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos («ISP») e de CSR praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base nas DIC por aquelas submetidas.
- b) Durante o período compreendido entre 30 de novembro de 2018 e 31 de dezembro de 2020, as Requerentes, sociedades de direito português, com sede e direção efetiva em

Portugal, adquiriram às referidas *fornecedoras de combustíveis* gasolina, gasóleo rodoviário e GPL auto (Docs. 1 a 14).

- c) As *fornecedoras de combustíveis* repercutiram nas respetivas faturas a CSR correspondente a cada um desses consumos, tendo as Requerentes, por conseguinte, suportado integralmente este imposto, num total global de € 2.748.768,74 (Docs. 1 a 14).
- d) A B... adquiriu à H..., no período compreendido entre 30 de novembro de 2018 e 31 de dezembro de 2020, 587.136,00 litros de gasóleo rodoviário, tendo, nessa medida, suportado, a título de CSR, a quantia global de € 65.172,10 (Docs. 3 e 4).
- e) A C... SGPS adquiriu à H..., no período compreendido entre 30 de novembro de 2018 e 31 de dezembro de 2020, 157.551,90 litros de gasóleo rodoviário e 9.166,33 litros de gasolina, tendo, nessa medida, suportado, a título de CSR, a quantia global de € 18.285,73 (Docs. 5 e 6).
- f) A D... adquiriu à H... e à I..., no período compreendido entre 30 de novembro de 2018 e 31 de dezembro de 2020, 803.222,03 litros de gasóleo rodoviário e 16.718,87 litros de gasolina, tendo, nessa medida, suportado, a título de CSR, a quantia global de € 90.612,30 (Docs. 7 e 8).
- g) A E... adquiriu à H..., no período compreendido entre 30 de novembro de 2018 e 31 de dezembro de 2020, 524169,80 litros de gasóleo rodoviário e 13.100,31 litros de gasolina, tendo, nessa medida, suportado, a título de CSR, a quantia global de € 59.322,57 (Docs. 9 e 10).
- h) A F... adquiriu à H..., no período compreendido entre 30 de novembro de 2018 e 31 de dezembro de 2020, 21.054.394,67 litros de gasóleo rodoviário e 16.592,86 litros de

gasolina, tendo, nessa medida, suportado, a título de CSR, a quantia global de € 2.338.481,39 (Docs. 11 e 12).

- i) Finalmente, a G... adquiriu à H..., no período compreendido entre 30 de novembro de 2018 e 31 de dezembro de 2020, 1.448.981,79 litros de gasóleo rodoviário, 159.324,49 litros de gasolina e 3.274,17 kgs de GPL auto, tendo, nessa medida, suportado, a título de CSR, a quantia global de € 175.100,93 (Docs. 13 e 14).
- j) Nesta sequência, as Requerentes deduziram, no passado dia 29 de novembro de 2022, junto da Alfândega do Jardim do Tabaco, um pedido de promoção de revisão oficiosa com vista à anulação das referidas liquidações de CSR e dos consequentes atos de repercussão consubstanciados nas faturas emitidas pelas fornecedoras referentes à gasolina, ao gasóleo rodoviário e ao GPL auto àquelas adquiridos pelas Requerentes no referido período de 30 de novembro de 2018 a 31 de dezembro de 2020 (Doc. 15 e procedimento administrativo).
- k) Não tendo as Requerentes sido notificadas, até à presente data, de qualquer decisão referente ao mencionado pedido de promoção de revisão oficiosa — e tendo-se, em consequência, verificado a presunção de indeferimento tácito da sua pretensão —, vêm as mesmas apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral, com vista à obtenção da declaração de ilegalidade dos mencionados atos tributários.
- l) [...] [O]s Estados-Membros apenas poderão, sob pena de violação do direito da União Europeia, criar ou manter, além do imposto especial de consumo mínimo, outras imposições indiretas incidentes sobre o consumo dos produtos elencados no artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118/CE (entre os quais, como já observado, a gasolina e o gasóleo) quando tais imposições indiretas: i) São cobrados por um motivo específico, isto é, prosseguem uma finalidade específica; ii) Estão conformes com as normas fiscais da União Europeia aplicáveis ao imposto especial sobre o consumo e ao imposto sobre

o valor acrescentado, quanto à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto.

- m) Assim, no que respeita ao primeiro requisito, que é o que aqui mais importa, cumpre começar por referir que um motivo específico na aceção do transcrito artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, não pode ser reconduzida a uma finalidade meramente orçamental (cf. Acórdão do TJUE de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, Proc. C-82/12, n.º 23) [ainda que «o simples facto de um imposto ter um objetivo orçamental não [seja] 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», na medida em que qualquer imposto prossegue necessariamente uma finalidade orçamental (Acórdão do TJUE de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, Proc. C-553/13, n.º 38)].
- n) Por seu turno, «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. Por conseguinte, a existência de um motivo específico na aceção da referida disposição não pode ser estabelecida pela simples afetação das receitas do imposto considerado ao financiamento de despesas gerais que incumbem à coletividade

pública num dado setor. Com efeito, no caso contrário, o alegado motivo específico não poderia ser distinguido de uma finalidade puramente orçamental» (Acórdão do TJUE de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, Proc. C-553/13, n.ºs 39 e 40).

- o) Consequentemente, para que a afetação predeterminada da receita de um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo permita considerar que esse imposto tem um motivo específico na aceção do artigo 1.º n.º 2, da Diretiva 2008/118, sempre será necessário que o produto de tal imposição indireta seja obrigatoriamente utilizado nos invocados fins específicos «de tal forma que exista uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa» (cf. Acórdão do TJUE de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, Proc. C-82/12, n.º 30). De resto, «[n]a falta desse mecanismo de afetação predeterminada das receitas, um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo apenas pode ser considerado que tem 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 a realização do motivo específico invocado, por exemplo, tributando significativamente os produtos considerados para desencorajar o seu consumo» (cf. Acórdão do TJUE de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, Proc. C-553/13, n.º 42).
- p) Em suma, para que se conclua pela existência de um motivo específico na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, será necessário, nos casos em que se verifica uma afetação predeterminada da receita de uma imposição indireta, que a mesma seja obrigatoriamente utilizada nos fins específicos invocados, de tal forma que exista um vínculo direto entre a utilização das receitas do imposto e tais fins, ou, nos casos em que não se verifique tal mecanismo de afetação direta, que a estrutura de tal imposto, designadamente no que respeita à matéria coletável ou à taxa de tributação, seja apta a influenciar o comportamento dos contribuintes no sentido de alcançar a finalidade

específica prosseguida, por exemplo, desencorajando o consumo do produto alvo de tributação.

- q) Por último, já no que se refere ao segundo requisito, bastará referir que os Estados-Membros não estão obrigados a respeitar «todas as regras relativas aos impostos especiais de consumo ou do IVA em matéria de determinação da base tributável, do cálculo, da exigibilidade e do controlo do imposto [sendo, para o efeito, suficiente] que as imposições indiretas com finalidades específicas estejam em conformidade, sobre estes pontos, com a economia geral de uma ou outra destas técnicas de tributação, tal como estão organizadas na legislação da União» (Acórdão do TJUE de 25 de julho de 2018, Messer France, Proc. C-103/17, n.º 48).
- r) Analisado o *regime geral dos impostos especiais de consumo* vertido na Diretiva 2008/118 e fixado o regime jurídico-tributário da CSR cumpre, então, demonstrar que a introdução (através, como se viu, da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto) deste tributo na ordem jurídica nacional, consubstancia uma violação ao direito da União Europeia e a consequente ilegalidade (abstrata) dos atos tributários, como os aqui em causa, praticados ao seu abrigo.
- s) Ora, para o efeito, bastará, em claro benefício da economia do presente processo arbitral, recordar que o TJUE já se pronunciou, expressa e especificamente, sobre esta matéria na sequência do pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia («TFUE»), pelo Tribunal constituído no âmbito do processo arbitral n.º 564/2020-T que correu termos no Centro de Arbitragem Administrativa («CAAD»).
- t) Assim, como observado pelo TJUE, ‘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’ (Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 29).

- u) Por seu turno, e ‘[e]m 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)’ (Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 30).
- v) ‘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. 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’ (Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.os 31 e 32).

- w) ‘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’ (Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 33).
- x) Por último, e ‘[e]m 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’ (Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 34).
- y) Por conseguinte, como veio a concluir preclaramente o TJUE, ‘o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que não prossegue “motivos específicos”, na aceção desta disposição, um imposto [em concreto, a CSR] 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’ (Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Proc. C-460-21, n.º 36).

- z) Em face do exposto, impõe-se, pois, concluir, sem necessidade de maiores desenvolvimentos — como resulta, de resto, das decisões proferidas nos processos arbitrais n.os 564/2020-T, 304/2022-T e 305/2022-T — que ‘a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, não prossegue “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, 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’, consubstanciando, por conseguinte, todos os atos tributários praticados ao seu abrigo, designadamente os atos objeto do presente pedido pronúncia arbitral, uma violação do direito da União Europeia.
- aa) [...] [F]orçoso é reconhecer, [...] com substancial e decisivo apoio na jurisprudência do TJUE, que todos os órgãos dos Estados-Membros, incluindo a Administração pública, estão vinculados ao dever de garantir o cumprimento das obrigações decorrentes do ordenamento europeu, desaplicando, se necessário, as normas de fonte interna que com aquele se encontrem desconformes.
- bb) Isto visto, é, pois, indubitável que a Administração Tributária Aduaneira se encontra(va), em face da identificada antinomia entre as normas dispostas na Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto e a Diretiva 2008/118, vinculada a desaplicar as primeiras com fundamento na sua desconformidade com a segunda.
- cc) Paralela e convergentemente, verificada a referida a obrigação de desaplicação das identificadas normas internas por desconformidade com o direito da União Europeia, impõe-se, igualmente, concluir pela existência de erro imputável aos serviços, designadamente para efeitos do disposto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária («LGT»). Com efeito, o erro imputável aos serviços — enquanto fundamento da revisão oficiosa prevista na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT — recorta-se em torno de uma errónea cristalização, no ato praticado, não só das

circunstâncias de facto que o mesmo pressupõe (erro de facto) mas igualmente da efetiva aplicabilidade das disposições normativas invocadas (erro de direito).

- dd) Em suma, como vem observado pelo Supremo Tribunal Administrativo — no que é acompanhado, conforme referido, pela jurisprudência do TJUE —, a Administração Tributária e Aduaneira está vinculada a desaplicar as normas nacionais que sejam, como no caso sob apreciação, desconformes com as normas do direito da União Europeia, constituindo as atuações opostas — as de não desaplicação de normas nacionais desconformes — situações de erro imputável aos serviços, passíveis, em face do assinalado incumprimento do referido poder-dever de desaplicação, de fundamentar o recurso ao procedimento de revisão oficiosa de atos tributários previsto no artigo 78.º da LGT, com o conseqüente dever de revogação, por parte do seu autor, dos atos tributários inquinados por esse vício.
- ee) Como demonstrado: i) subsiste uma antinomia entre as normas que instituíram a CSR e o regime geral dos impostos especiais de consumo vertido na Diretiva 2008/118; ii) os atos praticados ao abrigo das referidas normas internas padecem, assim, do vício de ilegalidade abstrata; iii) a Administração Tributária e Aduaneira estava obrigada a desaplicar as referidas normas internas com fundamento na apontada desconformidade com o direito da União Europeia, por forma a evitar a conseqüente ilegalidade abstrata dos putativos atos de aplicação; iv) o erro (ilegalidade) ínsito nos atos tributários *sub judice* é imputável aos serviços, designadamente para efeitos do disposto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- ff) Neste contexto, impunha-se à Administração Tributária e Aduaneira determinar, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa que antecede, a anulação dos atos tributários *sub judice* e, pelos mesmos motivos, proceder ao reembolso das quantias indevidamente suportadas pelas Requerentes a título de CSR. Não o tendo feito, a Administração Tributária e Aduaneira manteve na ordem jurídica atos tributários que são ilegais, razão pela qual se impõe — agora, em sede de contencioso arbitral — ao presente tribunal proceder à anulação dos mesmos.

gg) Em face de todo o exposto, devem, pois, os atos tributários objeto do presente processo arbitral ser anulados e, em consequência, devolvidas às Requerentes as quantias pelas mesmas suportadas a título de CSR, no total global de € 2.748.768,74 [...].

hh) [...] [C]umpre registar que o regime vertido na alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da Lei LGT deve ser interpretado no sentido de nele se encontrarem incluídas as situações de ilegalidade abstrata decorrentes da desconformidade entre a norma de direito interno e o direito da União Europeia (como sucede nos presentes autos), *maxime*, sob pena de violação do *princípio da equivalência* que sobressai da jurisprudência do TJUE.

ii) Ora, isto dito, recorde-se que as normas ao abrigo das quais foram praticados os atos tributários *sub judice* foram já declaradas ilegais em razão da sua desconformidade com o direito da União Europeia, através das decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos arbitrais n.ºs 564/2020-T, 304/2022-T e 305/2022-T em, respetivamente, 30 de março de 2022, 5 de janeiro de 2013 e 16 de janeiro de 2013. Consequentemente, tendo as referidas decisões arbitrais declarado a ilegalidade das normas legislativas (as dispostas na Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto) ao abrigo das quais foram praticados os atos aqui em causa, as Requerentes estão investidas no direito ao recebimento de juros indemnizatórios calculados desde a data dos pagamentos indevidos (cf. alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT).»

3.1. As ora Requerentes terminam pedindo que se considere procedente o pedido de pronúncia arbitral, «por provado e fundado, declarando-se a ilegalidade dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes à gasolina, ao gasóleo rodoviário e ao GPL auto adquiridos pelas requerentes no decurso do período compreendido entre 30 de novembro de 2018 e 31 de dezembro de 2020, e, bem assim, das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela administração tributária e aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respetivas *fornecedoras de combustíveis*, determinando-se, nessa medida, a sua anulação, com as demais consequências legais, designadamente, com o reembolso às requerentes de todas as

quantias suportadas a esse título, acrescidas dos respetivos juros indemnizatórios contados nos termos acima referidos.»

4. A Requerida apresentou resposta, invocando, em síntese, o seguinte:

- a) «Não pode [...] proceder o pedido das Requerentes, como de seguida se procurará demonstrar. Antes, porém, importa suscitar os seguintes: - Ponto prévio; - Defesa por exceção e; - Incidente de intervenção.

- b) [*Ponto Prévio*] A questão jurídica relacionada com a ilegalidade da liquidação da CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, por ser um tributo desconforme ao Direito da União Europeia, nomeadamente com o n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16/12/2008, tendo por base o entendimento sufragado pelo despacho proferido pelo TJUE em 07/02/2022, no Proc.º C-460/21, tem vindo a ser suscitada junto do CAAD, por diversos sujeitos passivos de ISP/CSR.

- c) No âmbito dos referidos processos arbitrais, aqueles que já foram objeto de decisão, que tinham por base o indeferimento tácito de pedidos de revisão oficiosa ou em que foi feita impugnação direta dos atos de liquidação de CSR, pedindo-se a anulação dos referidos atos de liquidação, com fundamento na desconformidade da CSR com o direito europeu, tendo por base o entendimento sufragado pelo TJUE acima referido, formulados pelos sujeitos passivos do ISP/CSR, nos termos previstos no artigo 4.º do CIEC, temos, até ao momento, que: - Nas decisões arbitrais proferidas pelo CAAD que não deram provimento aos pedidos arbitrais formulados, os tribunais arbitrais não se pronunciaram quanto ao mérito da questão e dessas, apenas transitou em julgado a decisão arbitral proferida no Proc.º 629/2021-T, que levou à absolvição da Requerida do pedido (exceção de caducidade do direito de ação); - Nas demais situações, ou seja, naquelas em que houve pronúncia sobre o mérito, os tribunais arbitrais deram provimento aos pedidos arbitrais, anulando as liquidações e ordenando a restituição dos montantes cobrados aos sujeitos passivos do imposto, considerando, no essencial que,

mesmo tratando-se de um erro de direito (vício de ilegalidade abstrata) este é imputável aos serviços e desvalorizando a prova feita pela AT quanto à repercussão do imposto, considerando não ter sido feita prova da efetiva repercussão parcial ou integral da contribuição em pessoa diferente do sujeito passivo não neutralizada por variações nas margens de comercialização nem no volume de vendas, nem o enriquecimento sem causa do sujeito passivo, à luz dos critérios definidos pelo TJUE. Refira-se, no entanto, que em várias das mencionadas decisões arbitrais, foram feitos meritórios votos de vencido. Todas estas decisões foram impugnadas pela AT, encontrando-se os respetivos processos a correr no TCA Sul.

- d) Todavia, há que salientar que, a manterem-se na ordem jurídica as referidas decisões e outras lhes sucederem, a eventual condenação da AT à restituição dos montantes que as Requerentes alegadamente suportaram, a título de CSR, poderia conduzir ao absurdo de a AT vir a ser, sucessivamente, condenada no reembolso, aos sujeitos passivos do ISP/CSR, de elevados montantes cobrados a título de CSR, bem como dos correspondentes juros, no período que medeia entre 2018 e 2022 (até à entrada em vigor das alterações decorrentes da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro) e, ainda, à restituição de montantes de CSR, alegadamente pagos por intermediários e consumidores finais. Ou seja, uma única liquidação de CSR poderia dar lugar ao reembolso da quantia liquidada e cobrada multiplicada pelo número de integrantes da cadeia de comercialização de gasolina e gasóleo. A cadeia de comercialização pode, por exemplo, integrar o sujeito passivo, o intermediário 1, o intermediário 2 e o consumidor final. Tal possibilidade corresponderia, no exemplo que demos, a que, na prática, uma receita de CSR de 1.000 euros, poderia determinar, no limite, a que o Estado “reembolsasse” 4.000 euros, o que é inadmissível.
- e) [*Por exceção e da intervenção principal provocada: Ineptidão da petição inicial – Da falta de objecto*] A ineptidão da petição inicial, ocorre quando esta contém deficiências que comprometem irremediavelmente a sua finalidade, determinando a nulidade de todo o processo e a absolvição da instância, conforme artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2,

577.º alínea b) e 278.º, n.º 1, alínea b), do CPC, aplicáveis ex vi da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT. O presente pedido arbitral não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, requisito essencial à aceitação do pedido.

- f) Efectivamente, conforme dispõe expressamente o n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro: ‘O pedido de constituição de tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via eletrónica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa do qual deve constar: a) A identificação do sujeito passivo, incluindo o número de identificação fiscal, e do serviço periférico local do domicílio ou sede do sujeito identificado em primeiro lugar no pedido; b) A identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral; (...)’.
- g) A identificação do(s) ato(s) tributário(s) objeto do pedido de pronúncia arbitral é condição essencial para a aceitação do pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária, sendo que, aceite o pedido sem a identificação do ato ou atos tributários cuja ilegalidade as Requerentes pretendem ver sindicada, não pode o tribunal apreciá-lo. Ora, no caso sub judice, analisado, quer o pedido arbitral, quer a documentação a ele anexa, em lado algum se encontra identificado qualquer ato tributário.
- h) As Requerentes identificam as faturas de aquisição de combustíveis aos seus fornecedores, mas não identificam qualquer liquidação de CSR praticada pela administração tributária e aduaneira com base nas DIC submetidas pelas identificadas fornecedoras de combustíveis. E tal identificação não é feita pelas Requerentes, nem é possível à AT suprir tal omissão, dada à impossibilidade absoluta em estabelecer qualquer correlação/correspondência entre os atos de liquidação praticados a montante pelos seus fornecedores, os (alegadamente) sujeitos passivos de ISP/CSR, e as faturas de compra identificadas pelas Requerentes. Ou seja, esta situação de ineptidão inicial

(no caso, do pedido arbitral) não é passível de superação através de atuações processuais, como seja a recolha de elementos por parte da AT.

- i) Mais, a falta de identificação do ato/atos de liquidação em discussão impede, igualmente, a aferição da tempestividade do chamado “pedido de revisão oficiosa da liquidação” formulado pelas Requerentes. É que, a contagem do prazo para a apresentação do referido pedido, inicia-se a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação (global). Ora, constata-se que as Requerentes apresentam impugnação no tribunal arbitral em 22/05/2023, do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado em 29/11/2022, ao abrigo do artigo 78.º da LGT (cf. PA). E para a apreciação da tempestividade da apresentação do pedido arbitral, não pode deixar de ser previamente apreciada a questão da tempestividade do pedido de revisão, o que, como supra se demonstrou, é impossível.
- j) [...] [E]stando a AT vinculada ao princípio da legalidade e tendo a AT efetuado a liquidação em estrita observância da norma legal aplicável não poderia a AT proceder por forma diversa daquela por que atuou, não podendo deixar de efetuar a liquidação impugnada, não existindo, pois, qualquer erro de direito imputável aos serviços.
- k) A não identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral, compromete irremediavelmente a finalidade da petição inicial. Com efeito, ao não ser possível a identificação do (s) ato (s) de liquidação não é possível sindicar a respetiva legalidade, pelo que nunca poderia o tribunal determinar a respetiva anulação total ou parcial. Assim sendo, verifica-se a exceção de ineptidão da petição inicial, na medida em que o pedido arbitral não identifica qualquer ato tributário, violando o requisito da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT para que possa ser aceite, o que determina a nulidade de todo o processo, e obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, dá lugar à absolvição da instância, conforme artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º alínea b) e 278.º, n.º 1, alínea b), do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º RJAT.

-
- l) [Da ilegitimidade das Requerentes] No âmbito dos impostos especiais de consumo, são sujeitos passivos, grosso modo, as entidades que, no exercício da sua atividade, são os responsáveis pelo cumprimento das obrigações de declaração e consequente pagamento do imposto correspondente, designadamente, os operadores económicos identificados no artigo 4.º, n.º 1, alínea a) do CIEC. Assim, os requerentes de reembolso que não correspondem à entidade responsável pela introdução dos produtos no consumo e pelo pagamento da CSR, carecem de legitimidade para solicitar a anulação das referidas liquidações com fundamento em erro e consequente reembolso do montante correspondente (artigo 16.º). É o que resulta, de forma clara, do n.º 2, do artigo 15.º do CIEC, o qual estabelece que o reembolso só poderá ser solicitado pelos sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto, o que bem se compreende por força das características dos impostos em causa.
- m) As entidades Requerentes não integram, nem são parte da relação tributária subjacente à(s) liquidação ou liquidações contestada(s), não sendo os devedores, nem quem estava obrigado ao seu pagamento ao Estado, o que, não só impossibilita a identificação, quer das liquidações concretas na origem das imposições objeto da alegada repercussão, quer da alfândega, ou outra estância aduaneira, que tenha efetuado essas liquidações, com competência para a apreciação do pedido de revisão ou anulação da liquidação, se viesse a ser o caso.
- n) Quem integra e é parte da relação tributária subjacente à liquidação contestada é o sujeito passivo, nos termos definidos nos artigos 4.º, 15.º e 16.º do CIEC e do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007. [...] [...] nos termos do n.º 2, do artigo 15.º do CIEC, o reembolso só poderá ser solicitado pelos sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto, aplicável “*mutatis mutandis*” à CSR, por força do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, mas sim entregas de montantes pelo Estado sem qualquer fundamento legal. E, assim sendo, não se vislumbra que assista às

Requerentes legitimidade para requerer a anulação da liquidação (ou liquidações) de CSR e o consequente reembolso dos montantes de CSR que as Requerentes alegam ter suportado. Assim, não existindo efetiva titularidade do direito, como se verifica, carecem as Requerentes de legitimidade substantiva que sustente a sua pretensão, devendo o Tribunal arbitral abster-se de conhecer do mérito da causa e absolver a AT da instância, em conformidade com os artigos 278.º, n.º 1, alínea d), 576.º, n.ºs 1 e 3 e 579.º todos do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 2.º, alínea e), do CPPT.

- o) [*Incidente de intervenção provocada*] Caso o Tribunal arbitral considere que as ora Requerentes gozam de legitimidade para a interposição do presente pedido de pronúncia arbitral, vem a AT suscitar o incidente de intervenção principal provocada da H... - H..., S.A. e da I... S.A. nos seguintes termos: De acordo com o artigo 57.º do CPTA, “para além da entidade autora do ato impugnado, são obrigatoriamente demandados os contrainteressados a quem o provimento do processo impugnatório possa diretamente prejudicar ou que tenham legítimo interesse na manutenção do ato impugnado e que possam ser identificados em função da relação material em causa ou dos documentos contidos no processo administrativo”. E, conforme dispõe o artigo 316.º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 2.º do CPPT, “1 - Ocorrendo preterição de litisconsórcio necessário, qualquer das partes pode chamar a juízo o interessado com legitimidade para intervir na causa, seja como seu associado, seja como associado da parte contrária. (...) 3 - chamamento pode ainda ser deduzido por iniciativa do réu quando este: a) Mostre interesse atendível em chamar a intervir outros litisconsortes voluntários, sujeitos passivos da relação material controvertida; b) Pretenda provocar a intervenção de possíveis contitulares do direito invocado pelo autor.” Ora, a considerar-se que as Requerentes têm legitimidade para interpor a presente ação, a AT considera que é obrigatória a intervenção dos sujeitos passivos desta espécie tributária em juízo, indicados pelas Requerentes, ou seja, a H... - H..., S.A. e a I... S.A.
- p) De facto, a matéria relativa à discussão da legalidade de um ato de liquidação desta natureza implica, necessariamente, que sejam chamados à demanda os sujeitos passivos,

os únicos que têm legitimidade para pôr em crise o ato ou atos de liquidação, identificando-os. Todavia, considerando que a intervenção em processos arbitrais é facultativa para a generalidade de potenciais interessados, apenas existindo vinculação legal para a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos definidos na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, emitida ao abrigo do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, não há fundamento legal para impor a intervenção da H... - H..., S.A. e da I... S.A. Ora, caso a H... e/ou a I... não aceite(m) intervir no processo há que concluir que o presente processo arbitral não se adequa ao seu fim, não podendo o mesmo prosseguir por ser inviável obter uma solução global e justa do litígio.

- q) [*Da incompetência relativa do tribunal arbitral em razão da matéria*] Não se encontra verificada a arbitrabilidade do *thema decidendum* e respetiva competência deste tribunal arbitral para a apreciação do presente litígio. Porquanto, a espécie tributária da CSR é qualificada como contribuição financeira e não como imposto, encontrando-se, assim, excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro 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 contribuição.
- r) [...] [A]lém da decisão proferida no indicado processo arbitral [n.º 714/2020-T], a competência da Instância arbitral no que concerne à impugnação de contribuições financeiras foi igualmente objeto de análise nos Processos arbitrais n.º 123/2019-T, 138/2019-T, 182/2019-T, 248/2019-T e 585/2020-T, sendo consensual o entendimento de que, a sindicância de tais contribuições se encontra excluída da competência dos tribunais arbitrais tributários. E, quanto à natureza jurídica da CSR, não se suscitam dúvidas de que a mesma, à luz do direito aplicável à data dos factos, constitui uma contribuição financeira, distinguindo-se, assim, do imposto.

- s) E não se diga que o TJUE reconheceu o carácter unilateral da CSR, porquanto o despacho do TJUE proferido em 07/02/2022 no Proc.º C-460/21, não se debruça sobre a questão de saber se a CSR se enquadra ou não na *facti specie* do imposto, mas apenas se esta contribuição é uma imposição que prossegue um “motivo específico”, na aceção do artigo 1.º n.º 2 da Diretiva 2008/118.
- t) Nesse sentido, a CSR encontra-se excluída da arbitragem tributária por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro 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 contribuição.
- u) [...] [A] a sindicância dos atos de liquidação de CSR está fora do âmbito das matérias suscetíveis de apreciação em sede arbitral, verificando-se a exceção dilatória que se traduz na incompetência material do tribunal arbitral, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo determinar a absolvição da Entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis *ex vi* da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.
- v) Ainda que se entenda ser o tribunal competente para apreciar a legalidade desta contribuição financeira, mais se dirá que sempre existiria a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, por outra via. [...]. No seu articulado, as Requerentes põem em causa, não uma, ou mais normas da Lei n.º 55/2007, de 31/08, e demais legislação atinente a esta contribuição, mas o regime da CSR, *in totum*, fazendo referência às motivações da própria lei e à sua estrutura.
- w) Concluindo-se que, no presente pedido de pronúncia arbitral, as Requerentes vêm suscitar uma questão que se prende com a natureza e conformidade jurídico-constitucional do regime jurídico da CSR, plasmado na Lei n.º 55/2007 (e artigo 204.º

da Lei n.º 7-A/2016 – Lei do OE para 2016) e, concomitantemente, na restante legislação, incluindo o Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13/11, e Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29/05, todos na redação aplicável à data dos factos. Pelo que, pretendendo as Requerentes, em rigor, a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa, visa, com a presente ação, suspender a eficácia de atos legislativos. Ora, considerando o teor do pedido e sua fundamentação, o mesmo extravasa o âmbito da Ação Arbitral prevista no RJAT, e em concreto do artigo 2.º, o qual não consente o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado, que, conforme decorre da restrição do perímetro desta forma processual à mera ilegalidade face a atos de liquidação de impostos, determina a exclusão do âmbito da jurisdição arbitral a apreciação de litígios que tenham por objeto a impugnação de atos praticados no exercício da função política e legislativa. Isto é, a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação, não é da competência do tribunal arbitral.

- x) [...] [S]endo a competência taxativa [do tribunal arbitral], não se admite a apreciação de atos de natureza legislativa, emanados da função legislativa como é o caso da Lei do Orçamento [reserva exclusiva da Assembleia da República, artigo 161.º, alínea g), da CRP], e da Lei n.º 55/2007 [artigo 161.º, alínea c), da CRP] não podendo ser sindicáveis através de impugnação arbitral, por força do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT. Afigurando-se inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos aqui formulados pela Requerente, quando a letra e o espírito da norma não o permitem. O tribunal arbitral já se pronunciou amiúde sobre a sua competência mormente nas decisões proferidas nos Processos n.º 212/2020-T, n.º 707/2019-T, n.º 131/2019-T e n.º 117/2021-T. [...]. Destarte se concluindo, também por esta via, que a incompetência material do tribunal arbitral consubstancia uma exceção dilatória, nos termos da alínea a) do artigo 577.º do CPC, impeditiva do conhecimento do mérito da causa, implicando a absolvição da Requerida da instância, nos termos do

disposto no n.º 1 do artigo 99.º e n.º 2 do artigo 576.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

- y) [*Por impugnação. Do Direito*] Verificando-se a introdução no consumo dos produtos sujeitos a IEC, decorrente dos factos previstos no artigo 9.º (Introdução no consumo), há lugar à sua formalização de acordo com o artigo 10.º e seguintes do CIEC, designadamente à apresentação/processamento da Declaração de Introdução no Consumo (e-DIC) ou, no caso de importação, da declaração aduaneira. Devendo os sujeitos passivos, enquanto responsáveis pelo cumprimento das obrigações de declaração, após a liquidação, proceder, igualmente, ao pagamento do imposto correspondente, conforme resulta do artigo 11.º e seguintes do mesmo código. Quanto ao reembolso, o artigo 15.º do CIEC estabelece as regras gerais de reembolso, referindo-se o artigo 16.º ao reembolso por erro na liquidação, e os artigos seguintes (17.º, 18.º, 19.º e 20.º) a outros tipos de reembolso, que podem ocorrer em diferentes situações (expedição, exportação, retirada do mercado, inutilização e perda).
- z) Sem prejuízo do acima referido, em sede de exceção, reitera-se que, quanto à revisão e consequente reembolso por erro na liquidação (e outros fundamentos), no âmbito dos impostos especiais sobre o consumo, encontra-se previsto no CIEC um regime específico, conforme resulta das normas especiais acima transcritas.
- aa) Inexist[e] qualquer dúvida, conforme referido, que, no que concerne aos impostos especiais sobre o consumo, o regime previsto no CIEC (artigos 15.º a 20.º) é o aplicável quando se suscite a questão da revisão do ato tributário e consequente reembolso com os fundamentos previstos nas mesmas normas, incluindo o do erro na liquidação.
- bb) Ora, além de não se encontrarem reunidos os pressupostos que, nos termos do regime especial, supratranscrito, vertido no CIEC, suportem um pedido de reembolso por erro na liquidação, pelas razões sobejamente já indicadas, não se verificam, igualmente, os pressupostos previstos no artigo 78.º da LGT que, desde logo, dispõe, conforme decorre

do n.º 1, que a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária. O que corrobora o estabelecido no CIEC quanto ao titular do direito de revisão do ato tributário, já que, como no n.º 2 do artigo 15.º, conjugado com o artigo 16.º, daquele código, só podem solicitar a revisão oficiosa os contribuintes/sujeitos passivos e a administração tributária. Em suma, ainda que a revisão do ato tributário seja efetuada no âmbito do artigo 78.º da LGT, também de acordo com este dispositivo legal, aquela só pode ser efetuada por «iniciativa da administração tributária» ou «por iniciativa do sujeito passivo», como resulta do artigo 78.º, n.º 1, da LGT e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT.

- cc) Não se encontrando, tal direito, como se vê, incluído na esfera jurídica do “repercutido fiscal”, nunca poderia, face à lei, a entidade em que alegadamente teria sido repercutido o imposto, apresentar pedido de revisão ou de reembolso por erro.
- dd) [...] [N]ão poderá, nos presentes autos, ser presumida a repercussão da CSR nas ora Requerentes. É que, sempre caberia às Requerentes a demonstração, de forma inequívoca, dos montantes efetivamente suportados a título de repercussão em cada uma das transações comerciais (aquisições de produtos sujeitos a CSR, ao respetivo sujeito passivo/fornecedor). Não tendo sido, também, apresentados, além disso, quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado da CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC) e das Declarações Aduaneiras de Importação (DAI) com averbamento do número de movimento de caixa.
- ee) [...] [I]ndependentemente das demais questões suscitadas, conforme se explanou acima, detalhadamente, em sede de exceção, e se reitera, as faturas de compra apresentadas indicam apenas o valor antes de IVA, e depois de aplicado o IVA, não contendo aquelas qualquer referência ao montante de ISP total, ou especificamente, a qualquer montante pago de CSR, nada esclarecendo quanto à invocada repercussão. Assim, em

conformidade com o acima demonstrado, nenhum dos documentos/faturas apresentados constitui prova bastante quanto ao facto de ter sido suportado o montante indicado no PPA a título de CSR, sendo certo que impendia sobre as Requerentes o ónus de tal prova.

- ff) [N]ão se pronunciando o acórdão em referência [acórdão do TJUE de 05 de março, proferido no Proc.º C-553/13] sobre a CSR, nem tendo aplicabilidade direta ao caso português, nem tão pouco tido sido instaurado qualquer processo por incumprimento junto do Estado português, não se compreende que as Requerentes dele façam uso para sustentar que os atos tributários de liquidação em causa, na parte que respeita à CSR, enfermam de um erro de direito imputável aos serviços da Administração Tributária por se encontrarem em violação do direito europeu.
- gg) Peticionam as Requerentes a restituição do valor total de €2.748.768,74, a título de CSR que teriam pago indevidamente, importando referir que, conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, com competência para a apreciação da legalidade de atos de liquidação de impostos (artigo 2.º, n.º 1).
- hh) Ora, além da CSR não se tratar de um imposto, como se aludiu acima, as atribuições dos tribunais arbitrais tributários não incluem competências no âmbito da execução de sentenças/decisões, não lhes competindo, por conseguinte, 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, em conformidade, aliás, com o já decidido pela instância arbitral nesse sentido. Assim, incumbindo às alfândegas efetuar as liquidações, compete-lhes igualmente promover as diligências necessárias ao cumprimento das decisões arbitrais, designadamente, quanto ao cálculo dos montantes que, em caso de procedência das ações, venham a ser reembolsados ao sujeito passivo.
- ii) Em face de todo o supra exposto, deve o Tribunal arbitral decidir como aqui propugnado pela Requerida, no sentido da improcedência do pedido, ou seja, da anulação parcial

da(s) liquidação(ões) de ISP/CSR, não havendo, conseqüentemente, lugar ao reembolso da CSR alegadamente repercutida, nem ao pagamento de juros indemnizatórios.»

4.1. A Requerida conclui pedindo que: «Se[ja] extinta a instância arbitral, e absolvida da mesma a Autoridade Tributária e Aduaneira, face à verificação da exceção da ineptidão da petição inicial, da exceção caducidade do direito de ação, da exceção da ilegitimidade das Requerentes ou da exceção da incompetência do tribunal arbitral; ou, caso assim não se entenda, b) Se[ja] o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente.»

5. Notificadas para se pronunciarem sobre o requerimento que a Requerida dirigiu ao Senhor Presidente do CAAD e por via do qual solicita que «seja(m) identificado(s) o(s) ato(s) de liquidação cuja legalidade as Requerentes pretendem ver sindicados», as Requerentes vieram, a 4/9/2023, apresentar resposta às mesmas, cujo conteúdo se considera aqui reproduzido, e na qual concluem, em síntese, que «[d]eve ser liminarmente indeferido o pedido formulado pela requerida no requerimento a que se responde e, nessa sequência, o presente processo prosseguir os seus trâmites normais, notificando-se, nos termos previstos no artigo 17.º do RJAT, o dirigente máximo do Serviço da Administração Tributária para apresentar, no prazo de 30 dias, a sua resposta ao pedido de pronúncia arbitral.»

6. Notificadas para se pronunciarem sobre as exceções que foram suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira («AT») na sua resposta, as Requerentes vieram, a 30/10/2023, responder às mesmas através de réplica, cujo conteúdo se considera aqui reproduzido, e na qual concluem, em síntese, que «[d]evem improceder, na totalidade, as exceções e questões prévias suscitadas pela Requerida, prosseguindo a presente ação arbitral com a apreciação do mérito dos pedidos oportunamente formulados pelas Requerentes.»

7. A 15/11/2023, o Tribunal Arbitral emitiu despacho com o seguinte teor: «*Compulsados os autos, constata-se que não há prova testemunhal a produzir, tendo-se a Requerente pronunciado por escrito, relativamente à matéria de exceção suscitada. Assim, se não se verificar oposição das Partes no prazo de 5 (cinco) dias, determina-se a dispensa da reunião*

prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT). Notifiquem-se ambas as Partes para, querendo, apresentarem alegações simultâneas, fixando-se o prazo de 10 (dez) dias, cuja contagem se inicia após o decurso do prazo de 5 dias referido no parágrafo anterior.» As alegações acima referidas foram apresentadas pelas ora requerentes em 7/12/2023 e pela Requerida a 5/12/2023, em ambos os casos mantendo as posições anteriormente expostas.

II. Saneamento

8. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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

10. Em face das questões prévias colocadas (relativas, nomeadamente, à ineptidão do pedido de pronúncia arbitral, à competência do Tribunal Arbitral e à ilegitimidade das Requerentes), impõe-se o conhecimento prioritário das mesmas (vd., *infra*, **IV.**). Seguir-se-á – se a resposta àquelas o permitir – a análise do mérito do pedido.

III. Fundamentação

III.1. Matéria de facto

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

A. As ora Requerentes são sociedades de direito português, com sede e direcção efectiva em Portugal.

- B.** A H... e a I... são empresas que comercializam combustíveis (Docs. 1 a 14 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, Doc. 1 junto com a réplica e Doc. 1 junto com o requerimento de 22/11/2023).
- C.** Durante o período compreendido entre 30 de novembro de 2018 e 31 de dezembro de 2020: **i)** A Requerente A... adquiriu à H... 13.656,09 litros de gasóleo rodoviário e 3.194,13 litros de gasolina (vd. Docs. 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral); **ii)** A Requerente B... adquiriu à H... 587.136,00 litros de gasóleo rodoviário (Docs. 3 e 4); **iii)** A Requerente C... SGPS adquiriu à H... 157.551,90 litros de gasóleo rodoviário e 9.166,33 litros de gasolina (Docs. 5 e 6); **iv)** A Requerente D... adquiriu à H... e à I... 803.222,03 litros de gasóleo rodoviário e 16.718,87 litros de gasolina (Docs. 7 e 8); **v)** A Requerente E... adquiriu à H..., 524.169,80 litros de gasóleo rodoviário e 13.100,31 litros de gasolina (Docs. 9 e 10); **vi)** A Requerente F... Engenharia e Construções adquiriu à H... 21.054.394,67 litros de gasóleo rodoviário e 16.592,86 litros de gasolina (Docs. 11 e 12); **vii)** A Requerente G... adquiriu à H... 1.448.981,79 litros de gasóleo rodoviário, 159.324,49 litros de gasolina e 3.274,17 kgs de GPL auto (Docs. 13 e 14).
- D.** A H... e a I... entregaram ao Estado os valores apurados nos actos de liquidação conjunta de ISP e de CSR praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base nas DIC por aquelas submetidas referentes aos referidos períodos de 30 de novembro de 2018 a 31 de dezembro de 2020 (vd. Doc. 1 junto com a réplica e Doc. 1 junto com o requerimento de 22/11/2023).
- E.** A 29/11/2022, as Requerentes deduziram um pedido de promoção de revisão oficiosa tendo em vista a anulação das referidas liquidações de CSR e dos considerados actos de repercussão consubstanciados nas facturas emitidas pelas mencionadas *fornecedoras de combustível* – pedido sobre o qual não recaiu, até ao momento, qualquer decisão (vd. Doc. 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral e procedimento administrativo).
- F.** Para tanto, as ora Requerentes alegaram que foi em resultado da repercussão efectuada pelas referidas *fornecedoras de combustível* que: **i)** A Requerente A... suportou a quantia global de € 1.793,72 a título de CSR (vd. Docs. 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia

arbitral); **ii)** A Requerente B... suportou a quantia global de € 65.172,10 a título de CSR (Docs. 3 e 4); **iii)** A Requerente C... SGPS suportou a quantia global de € 18.285,73 a título de CSR (Docs. 5 e 6); **iv)** A Requerente D... suportou a quantia global de € 90.612,30 a título de CSR (Docs. 7 e 8); **v)** A Requerente E... suportou a quantia global de € 59.322,57 a título de CSR (Docs. 9 e 10); **vi)** A Requerente F... Engenharia e Construções suportou a quantia global de € 2.338.481,39 a título de CSR (Docs. 11 e 12); **vii)** A Requerente G... suportou a quantia global de € 175.100,93 a título de CSR (Docs. 13 e 14).

IV.2. Factos não provados

12. Não foi feita prova de que tenham sido as ora Requerentes a suportar economicamente o imposto em causa, dado que, para fazer tal prova, seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas: **i.** Que a CSR foi repercutida às ora Requerentes, quais os montantes e em que períodos; **ii.** Que foram as Requerentes que suportaram em definitivo o encargo da CSR, i.e., que no preço dos serviços de transportes que prestam aos seus clientes não estava contemplada a repercussão de CSR (e/ou a medida em que não o estava), por forma a poderem sustentar que suportaram, de forma efectiva, o encargo do imposto. As Requerentes limitaram-se a juntar declarações genéricas dos seus *fornecedores de combustíveis*, as quais estão longe de conter os elementos concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto.

IV.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

13. O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. art. 123.º, n.º 2, do CPPT, e art. 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

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

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

IV. Questões prioritárias a decidir

IV.1. Ineptidão do Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”)

16. Improcede a arguida ineptidão, pois não se verifica nenhuma das situações elencadas no art. 186.º do Código de Processo Civil (CPC), nomeadamente, a falta ou ininteligibilidade do pedido ou da causa de pedir, ou a contradição entre estes, nem a falta dos requisitos previstos no art. 78.º, n.º 2, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA). Questão distinta é a de saber se a acção proposta tem condições de procedência – o que, porém, constitui discussão alheia à da invocada ineptidão e se prende com o mérito.

IV.2. Competência do Tribunal Arbitral

17. O Tribunal é competente para conhecer da ilegalidade de liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”), em linha com a argumentação constante da decisão do Processo Arbitral n.º 304/2022-T, de 5/1/2023, pois estamos perante um imposto. Neste sentido, reproduzem-se alguns excertos auto-explicativos da mencionada decisão:

«Baseando-nos em todas os anteriores contributos jurisprudenciais e doutrinários, mas sobretudo no último acórdão citado do STA, concluímos que não é o simples facto de um tributo ter, desde logo, a designação de “contribuição” (ac. TC n.º 539/2015) e nem o facto de esse tributo ter a respetiva receita consignada (ac. TC n.º 232/2022), que o qualifica

automaticamente como “contribuição financeira”; antes é, para tal, necessário, como judícia o STA, que esse tributo tenha com finalidade compensar prestações administrativas realizadas de que o sujeito passivo seja presumidamente beneficiário.”

Com efeito, o sistema tributário comporta tributos que têm a designação de “contribuições” e são verdadeiros impostos, como se extrai, desde logo, do n.º 3 do art.º 4.º da LGT.

Por outro lado, o sistema tributário comporta igualmente impostos que, ao arrepio do princípio da não consignação da receita dos impostos (estabelecido no art.º 7.º da Lei de Enquadramento Orçamental[5]), têm a sua receita consignada (vg. ac. TC n.º 369/99, de 16.06.1999, proc. 750/98).

Por conseguinte, nem o nomen juris “contribuição”, nem a afetação da receita a uma finalidade específica são suficientes para qualificar um tributo como “contribuição financeira”.

O elemento decisivo para essa qualificação é a existência de uma estrutura de comutatividade que se estabelece entre o ente beneficiário da receita e os sujeitos passivos do tributo.

[...]

*Ou seja, para que possamos afirmar estar-se perante uma “contribuição financeira”, é necessário que as prestações públicas que constituem a contrapartida coletiva do tributo beneficiem ou sejam causadas **pelos respetivos sujeitos passivos**.*

[...]

Entendemos, assim, que o que distingue uma “contribuição financeira” de um imposto de receita consignada é a necessária circunstância, de, na primeira, a atividade da entidade pública titular da receita tributária ter um vínculo direto e especial com os sujeitos passivos da contribuição. Tal vínculo pode consistir no benefício que os sujeitos passivos, em particular, retiram da atividade da entidade pública, ou pode consistir num nexo de causalidade entre a atividade dos sujeitos passivos e a necessidade da atividade administrativa da entidade pública.

A Contribuição de Serviço Rodoviário não cabe em nenhuma destas hipóteses. Desde logo, 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. (art. 3.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007), sendo essa mesma entidade a titular da

receita correspondente (art.º 6.º). No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da atividade da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (art. 3.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007).

Em segundo lugar, também não se encontra base legal alguma para afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da tarefa administrativa em causa – que no caso será a “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede de estradas” – é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários. Pelo contrário, o art.º 2.º da Lei n.º 55/2007 diz 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.”

Portanto, apesar de ser visível, de forma clara, o elemento de afetação da contribuição para financiar a atividade de uma entidade pública não territorial – a EP - Estradas de Portugal, E. P. E. – não é de modo algum evidente a existência, pelo contrário, afigura-se inexistir um “nexo de comutatividade coletiva” entre os sujeitos passivos e a responsabilidade pelo financiamento da respetiva atividade, ou entre os sujeitos passivos e os benefícios retirados dessa atividade.

A Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art.º 1.º da Lei 55/2007). O financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., é assegurado pelos respetivos utilizadores (art.º 2.º). São, estes, como se conclui, os sujeitos que têm um vínculo com a atividade da entidade titular da contribuição e com a atividade pública financiada pelo tributo; são eles os beneficiários, e são eles os responsáveis pelo seu financiamento.

No entanto, a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do art.º 4.º n.º 1, al. a) do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”, não existindo qualquer nexos específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos respetivos sujeitos passivos.

Embora a Autoridade Tributária afirme que a posição dos revendedores de produtos petrolíferos é a de uma “espécie de substituição tributária”, não entendemos assim, pois tal entendimento não tem apoio na lei.

Nos termos do n.º 1 do art.º 20.º da LGT, “a substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte”.

Para que estivéssemos, no caso presente, perante uma situação de substituição tributária, era necessário que os consumidores que pagam o preço dos combustíveis aos revendedores estivessem na posição de “contribuintes”.

Sobre o conceito de contribuintes, o n.º 3 do art.º 18.º diz que “o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.” De onde se retira que o contribuinte é uma das espécies da categoria “sujeitos passivos” e estes são as pessoas (ou entidades) que estão obrigadas ao pagamento da prestação tributária, o que não acontece com os consumidores dos combustíveis. Concluimos, assim, que não estamos perante uma situação de substituição, pelo que os sujeitos passivos da CSR são igualmente os respetivos contribuintes diretos.

Ainda poderia acrescentar-se que o universo de entidades que beneficiam ou dão causa à atividade financiada pela CSR não é um grupo delimitado de pessoas, mas é toda a população de um modo geral. E que o efetivo sacrifício fiscal, suportado através de uma repercussão meramente económica, não é suportado apenas pelos que efetivamente utilizam a rede de estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal S.A., mas também pelos que utilizam vias rodoviárias que não se incluem nessa rede.

Por conseguinte, conclui também este tribunal que a Contribuição de Serviço Rodoviário, apesar do seu nomen juris e de a sua receita se destinar a financiar uma atividade pública específica, não tem o carácter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmaticidade grupal ou coletiva que é necessária à contribuição financeira.

[...]» (fim de citação).

18. Em relação aos “atos de repercussão” impugnados, o Tribunal não pode conhecer dos mesmos, pois não são actos tributários, não estando prevista a sua sindicabilidade (vd. art. 2.º

do RJAT). No entanto, como foram, em simultâneo, contestados pelas Requerentes os actos de liquidação de CSR, é sobre estes que recai a pronúncia do Tribunal.

19. Em face do supra exposto, e estando ultrapassadas as questões suscitadas de ineptidão da petição inicial e de (in)competência do Tribunal Arbitral para conhecer da invocada ilegalidade das liquidações de CSR, interessa analisar a legitimidade das Requerentes para serem Partes desta acção arbitral.

III.3. Ilegitimidade das Requerentes

20. Não consta do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) a regulação do pressuposto processual da legitimidade, como possibilidade de intervenção num processo contencioso, cuja conformação jurídica tem, assim, de proceder do direito subsidiariamente aplicável, como previsto na *closure rule* do art. 29.º, n.º 1, do RJAT, em concreto e de acordo com a natureza dos casos omissos, das normas de natureza processual do Código de Processo e de Procedimento Tributário (“CPPT”), do CPTA e do CPC.

21. A regra geral do direito processual, que emana do art. 30.º do CPC, é a de que é parte legítima quem tem “interesse direto” em demandar¹, sendo considerados titulares do interesse relevante, para este efeito, na falta de indicação da lei em contrário, “*os sujeitos da relação controvertida*”. A mesma regra é reproduzida no processo administrativo, que confere legitimidade ativa a quem “*alegue ser parte na relação material controvertida*” (vd. art. 9.º, n.º 1, do CPTA).

22. A legitimidade no processo é, pois, recortada pelo conceito central de “relação material” que, no âmbito fiscal, há de ser uma relação regida pelo direito tributário, à qual subjaz um ato tributário², cujo sujeito passivo é delimitado no artigo 18.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária

¹ Ou em contradizer, no caso da entidade demandada.

² Ou, nalguns casos específicos de sindicabilidade autónoma no processo impugnatório, um acto de fixação da matéria coletável (vd. artigos 2.º do RJAT e 97.º do CPPT).

(“LGT”), como *“a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.”*

23. No domínio tributário, a legitimidade não pode deixar de ser enquadrada no âmbito das relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas (vd. art. 1.º, n.º 2, da LGT).

24. O CPPT contém uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos *“contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”* (vd. art. 9.º, n.ºs 1 e 4, do CPPT). No mesmo sentido, ainda que referindo-se somente à legitimidade no procedimento, a LGT determina no seu art. 65.º que *“têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.”*

25. De notar que, em relação aos responsáveis (sujeitos passivos não originários, tal como os substitutos), o legislador teve a preocupação de justificar a razão pela qual lhes é concedida legitimidade processual. Quanto aos responsáveis solidários, deriva *“da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal”* (vd. art. 9.º, n.º 2, do CPPT). No tocante aos responsáveis subsidiários, está associada ao facto *“de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários”* (vd. art. 9.º, n.º 3, do CPPT). Em ambas as situações, apesar de não corresponderem à figura do sujeito passivo originário, constitui-se uma relação jurídico-tributária entre estas categorias de sujeitos passivos derivados e o credor tributário Estado, que encerra prestações – principais (de pagamento da obrigação tributária) e acessórias, o que sucede igualmente com o substituto.

26. Na situação em análise, as Requerentes invocam a qualidade de repercutidos legais para deduzirem a acção arbitral.

27. Importa começar por notar que a figura do repercutido não se enquadra na categoria de sujeito passivo, nos termos do citado art. 18.º, n.º 3, da LGT, pelo que, não sendo parte em contratos fiscais, a legitimidade, neste caso, só pode advir da comprovação de que é titular de um interesse legalmente protegido (vd. art. 9.º, n.ºs 1 e 4, do CPPT).

28. Apesar de o repercutido não ser sujeito passivo, a alínea a) do n.º 4 do art. 18.º da LGT pressupõe que assiste o “*direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias*” a quem “*suporte o encargo do imposto por repercussão legal*”, estendendo a posição jurídica adjetiva ao repercutido (apesar de não o considerar sujeito passivo), na condição de estarmos perante um caso de “*repercussão legal*”. A lei implica desta forma que o repercutido legal é titular de um interesse legalmente protegido, condição exigida para que possa intervir em juízo (vd. art. 9.º, n.ºs 1 e 4, do CPPT).

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

30. JORGE LOPES DE SOUSA assinala ainda que, em matéria tributária, “*é de considerar ser titular de um interesse susceptível de justificar a intervenção no procedimento tributário quem possa ser directamente afectado pelo que nele possa vir a ser decidido, inclusivamente quando esteja em causa uma mera situação de vantagem derivada do ordenamento jurídico, o que será a interpretação que melhor se compagina com o direito constitucionalmente garantido de participação dos cidadãos nas decisões que lhes disserem respeito (art. 267.º, n.º 5, da CRP)*,”

como tal se tendo de considerar, necessariamente, todas as que tenham repercussão directa na sua esfera jurídica.” – vd. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, p. 120. Raciocínio que, atenta a identidade de razões, deve considerar-se aplicável ao processo judicial tributário.

31. Com posição similar, LIMA GUERREIRO, em anotação ao art. 18.º, n.º 4, da LGT, refere que o preceito *“admite que, da repercussão do IVA, possa resultar a lesão de um interesse legitimamente protegido (é no mesmo sentido a anotação de Saldanha Sanches ao referido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, in ‘Fisco’, número 28, pgs. 29 e sgs.). Essa lesão será suficiente para a fundamentação de impugnação judicial ou, se verificasse que este não era o meio apropriado dado o princípio constitucional da tutela plena e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos, da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido. A fórmula utilizada declara expressamente, no entanto, a possibilidade de reclamação, impugnação ou recurso contra repercussão ilegalmente efectuada pelo sujeito passivo do IVA, imposto de selo ou de outros tributos sujeitos a mecanismo idêntico, pelo que se infere implicitamente não ser em geral a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse, mas a impugnação judicial o meio adequado para reacção contra a repercussão ilegal do imposto, por razões certamente resultantes da similitude da lesão causada por acto ilegal de liquidação e da lesão resultante de repercussão ilegal e do facto de, no nosso sistema processual tributário, a impugnação não visar necessariamente efeitos meramente demolitórios do acto tributário mas também a reparação de qualquer lesão sofrida pelo impugnante. [...]. O não ser sujeito passivo não quer dizer obrigatoriamente ilegitimidade para intervir no procedimento, em caso de lesão de direito ou interesse legalmente protegido de qualquer natureza.”*

32. No entanto, afigura-se claro que a CSR não constitui um caso de repercussão legal. A Lei n.º 55/2007, de 31/8, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, nem sequer, adiante-se, de repercussão meramente económica, isto, sem prejuízo de ser

um dado que, em princípio, as empresas³ repassam nos preços praticados os gastos em que incorrem, independentemente da sua natureza (e, portanto, incluindo os gastos tributários), por forma a concretizarem o objetivo lucrativo que preside à sua criação e manutenção (vd. artigos 22.º do Código das Sociedades Comerciais e 980.º do Código Civil).

33. Inferre-se do articulado das Requerentes que estas legitimam a sua intervenção processual no facto singelo de lhes ter sido repercutida a CSR pelas empresas distribuidoras de combustíveis, caracterizando-se no artigo 31.º do ppa como um “*consumidor*” de combustíveis, sobre o qual “*recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo*”.

34. Contudo, importa, antes de mais, salientar que a repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, pois o artigo 9.º do CPPT requer a demonstração de um interesse legalmente protegido, i.e., que mereça a tutela do direito substantivo. Além de que a Requerente não tem a qualidade de “*consumidor*” de combustíveis, no sentido de consumidor final sobre o qual recai ou deve recair o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”). Na verdade, e começando por esta última parte, as Requerentes são sociedades que se dedicam ao transporte, nacional e internacional, de mercadorias. Desta forma, o combustível adquirido é um factor de produção no circuito económico (de uma cadeia de comercialização de bens), um gasto da actividade de prestação de serviços de transporte realizada pelas Requerentes, não configurando um consumo final. Nestes termos, se a CSR, conforme alegam as Requerentes, se destina a ser suportada pelo consumidor, à partida estas não fazem parte das entidades potencialmente lesadas, que são os consumidores e não os operadores económicos.

35. Acresce que, nos termos da Lei que prevê a CSR (Lei n.º 55/2007, de 31/8), não existe qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo do ponto de vista económico, pelo que é errónea a afirmação das Requerentes de que é sobre as mesmas que “*recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo [da CSR]*”. Basta atentar, para esta conclusão, no art.

³ No caso, as Requerentes são empresas sob a forma societária.

5.º, n.º 1, da citada lei: “A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.”⁴

Assim, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma. Nem se identifica como prevendo tal repercussão a norma do art. 3.º, n.º 1, da mesma lei que diz que a CSR “constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis”.

36. Importa também assinalar, com relevância para esta questão, que a remissão para o Código dos Impostos Especiais de Consumo (“CIEC”) efectuada pela Lei da CSR é expressamente circunscrita aos procedimentos de “liquidação, cobrança e pagamento”.

37. Em resultado do acima exposto, conclui-se, em síntese, o seguinte:

- i.** A referida Lei n.º 55/2007 define o sujeito passivo e devedor da CSR, mas não contém qualquer regra de repercussão legal, nem se pronuncia sobre a sua repercussão económica;
- ii.** As ora Requerentes não são consumidoras finais, o que significa que os gastos em que incorrem são presumivelmente, de acordo com as regras da experiência comum, repercutidos no elo subsequente do circuito económico até atingirem os consumidores finais, esses sim, onerados com o encargo económico do imposto e demais gastos incorridos na produção dos bens e serviços;
- iii.** Se a CSR foi economicamente repercutida pelos distribuidores de combustíveis às ora Requerentes, não há razões para crer que estas, no exercício de uma atividade económica que visa o lucro e dentro dessa racionalidade, não tenham também repassado de alguma

⁴ Atente-se ainda que o art. 93.º-A do Código dos Impostos Especiais de Consumo (“CIEC”), regime para o qual remete o art. 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, que cria a CSR, prevê o reembolso parcial de imposto incorrido para o gásóleo e gás profissional utilizado pelas empresas de transporte de mercadorias e de transporte coletivo de passageiros, precisamente por não ser um consumo final mas tão-só um consumo intermédio no circuito produtivo de bens e serviços.

forma o encargo da CSR, no todo ou em parte, para os seus clientes, os quais nem sequer são os consumidores finais (os próprios clientes).

38. Ora, não sendo as ora Requerentes os sujeitos passivos da CSR, nem repercutidos legais desta contribuição, não lhes assiste legitimidade processual, a menos que, como interessadas, aleguem e demonstrem factos que suportem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade, i.e., a menos que evidenciem a existência de um interesse direto e legalmente protegido na sua esfera, passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo, ónus que sobre as mesmas impende.

39. Contudo, o único facto que as ora Requerentes alegam para este efeito é o de lhes ter sido repercutida a CSR. Qualificam esta repercussão, erradamente, como legal, embora não indiquem onde está prevista essa repercussão – que, a ser “legal”, sempre teria de constar de uma norma com essa natureza (a qual, porém, não existe). O paralelismo que as Requerentes estabelecem entre a CSR e o IVA não tem qualquer suporte jurídico, pois a repercussão neste último imposto tem previsão legal expressa no art. 37.º do Código do IVA, permitindo o seu controlo e prova, dado que o imposto e respetivo montante são mencionados na factura emitida pelo fornecedor de bens ou prestador de serviços.

40. Também não tem qualquer pertinência a equiparação que as ora Requerentes pretendem estabelecer entre a CSR e o Imposto do Selo que tanto pode incidir sobre o sujeito passivo originário (em relação ao qual se verifica a capacidade contributiva) como sobre outra entidade. Neste último caso, como sucede de forma paradigmática com as operações financeiras, a doutrina e jurisprudência têm qualificado o fenómeno como substituição tributária sem retenção (vd., a título de exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 25 de março de 2015, processo n.º 01080/13). Conforme atrás referido, o substituto é uma espécie do género “sujeito passivo”, logo dispõe de legitimidade activa para demandar o Estado, além de que, à semelhança do IVA, a liquidação do imposto é perfeitamente controlável através da documentação emitida, pois, nos termos do art. 23.º, n.º 6, do Código do Imposto do Selo, “*nos documentos e títulos sujeitos a imposto são mencionados o valor do imposto e a data da*

liquidação, com exceção dos contratos previstos na verba 2 da tabela geral [arrendamento e subarrendamento], cuja liquidação é efetuada nos termos do n.º 8.”

41. Acresce que, sem prejuízo de a CSR ter sido consagrada como “*contrapartida*” da utilização da rede rodoviária nacional, a Lei não indica ou sequer sugere sobre quem é que deve constituir encargo, contrariamente ao que as ora Requerentes afirmam (nas suas palavras, o apontado “*consumidor de combustíveis*”, que, todavia, na realidade, a Lei não aponta...).

42. Rigorosamente, as ora Requerentes são tão-só clientes comerciais dos sujeitos passivos que liquidaram a CSR. Não são os sujeitos passivos dos actos tributários – de liquidação de CSR – impugnados. Não integram, nem são parte da relação tributária, nem são repercutidos legais. E também não se descortina, nem disso foi feita prova, que tenham sido as Requerentes a suportar economicamente o imposto, para o que seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas:

- i.** Que a CSR foi repercutida às ora Requerentes, quais os montantes e em que períodos;
- ii.** Que, por sua vez, o preço dos serviços de transportes que prestam aos seus clientes não comportam a repercussão de CSR (ou a medida em que não a comportam, se se tratar de repercussão parcial), por forma a poderem sustentar que suportaram, de forma efectiva, o encargo do imposto e o respetivo *quantum*.

43. As ora Requerentes limitaram-se a juntar declarações genéricas dos seus *fornecedores de combustíveis*, as quais estão longe de conter os elementos concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto. Não lograram, por isso, atestar que suportaram o tributo contra o qual reagem. E esta seria, segundo entendemos, a única forma de lhes poder ser reconhecida a legitimidade residual para a presente acção arbitral, tendo em conta que não são sujeitos passivos, nas diversas modalidades que o conceito acomoda, nem repercutidos legais da CSR.

44. Aliás, compreende-se que o legislador não tenha adoptado um conceito irrestrito de legitimidade activa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura suscitaria, quer na ligação entre o acto de liquidação do imposto, a determinação da

sua efectiva repercussão (económica) e a determinação do seu *quantum*; quer ainda no potencial desdobramento/duplicação de devoluções de imposto indevidas: simultaneamente ao sujeito passivo e ao(s) múltiplos repercutido(s) económicos da cadeia de valor. Ou seja, o mesmo imposto poderia ser restituído a diversos intervenientes, de forma dificilmente controlável e mapeável, com manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade.

45. Por fim, não se diga que as ora Requerentes ficaram desprovidas de tutela, pois nada impede o ressarcimento, através de uma acção civil de repetição do indevido instaurada contra os seus fornecedores, se reunirem os devidos pressupostos, nos termos declarados pelo Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de outubro de 2011, no processo C-94/10, *Danfoss A/S* (pontos 24 a 29). Nesta perspectiva, está acautelada a observância do princípio fundamental da tutela jurisdicional efetiva (vd. artigo 20.º da Constituição).

46. De assinalar, adicionalmente, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo já entendeu, em relação a um caso de liquidação de Imposto Automóvel (correspondente ao actual Imposto sobre Veículos), que o adquirente não tem legitimidade para impugnar a respetiva liquidação precisamente por não se tratar de um caso de repercussão legal (vd. Acórdão de 1/10/2003, processo n.º 0956/03).

47. Em face do exposto, deve julgar-se verificada a excepção de ilegitimidade das Requerentes, constituindo a mesma excepção dilatória de conhecimento oficioso que obsta a que o Tribunal conheça a questão de fundo e demais questões suscitadas, com a conseqüente absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a), e 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e), do CPTA, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, do RJAT.

V. DECISÃO

Em face do *supra* exposto, o Tribunal Arbitral:

- Julga verificada a exceção de ilegitimidade (activa) das Requerentes, constituindo uma exceção dilatória de conhecimento oficioso que obsta a que o Tribunal conheça a questão de fundo e demais questões suscitadas, com a consequente absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a), e 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e), do CPTA, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, do RJAT;
- Condena as Requerentes no pagamento das custas do processo.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 2.748.768,74 (dois milhões, setecentos e quarenta e oito mil, setecentos e sessenta e oito euros e setenta e quatro cêntimos), nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 35.190,00 (trinta e cinco mil cento e noventa euros) [= €4.896,00 + 99×€306,00], a pagar pelas Requerentes, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e art. 4.º, n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Janeiro de 2024.

Os Árbitros,

(Alexandra Coelho Martins - Presidente)

(Miguel Patrício)

(Maria do Rosário Anjos)