

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 409/2023-T

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

SUMÁRIO:

I – A CSR, durante algum tempo legalmente autonomizada do ISP, a partir do qual nasceu e ao qual voltou, constituiu sempre um pseudónimo deste – e, portanto, sempre foi um imposto.

II – Tendo sido formulados pedidos de declaração de ilegalidade dos actos de repercussão da CSR e de actos de liquidação desta por parte de Requerentes que não são sujeitos passivos de ISP, importa aferir preliminarmente a possibilidade de o Tribunal arbitral se pronunciar sobre uns e sobre outros.

III – Uma vez que a competência dos Tribunais arbitrais se circunscreve, no aqui relevante, à avaliação de *actos de liquidação*, os actos de repercussão são, *qua tale*, inarbitráveis.

IV – Os únicos factos relevantes para apurar a legitimidade das Requerentes para impugnar os actos de liquidação da CSR são os referentes às relações estabelecidas com os sujeitos passivos que intervieram nesses actos.

V – Havendo um regime especial de revisão no Código dos Impostos Especiais de Consumo, para o qual remetia o n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007 (que criou a CSR), o círculo dos potenciais impugnantes dos actos de liquidação da CSR coincide necessariamente com o círculo dos potenciais credores do reembolso delimitado no artigo 15.º, n.º 2, do CIEC.

1

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 2 de Junho de 2023, na sequência da presunção de indeferimento tácito de um *pedido de promoção de revisão oficiosa* apresentado em 25 de Janeiro de 2023 junto da

Alfândega de Aveiro, A... – TRANSPORTES, LDA., titular do número de identificação fiscal ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ... Trofa (Requerente), formulou pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), 3.º-A, n.º 2, e 10.º, n.º 1, al. a), e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT).

2. Pretendia que fosse declarada “a ilegalidade dos atos de repercussão da CSR [Contribuição de Serviço Rodoviário] consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pelas Requerentes [Sic] no decurso do período compreendido entre 30 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2022 e, bem assim, das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração [Sic] Tributária e Aduaneira com base nas DIC [Declaração de Introdução no Consumo] submetidas pelas respetivas Fornecedoras de Combustíveis”, no montante total de € 700.609,22 (setecentos mil, seiscentos e nove euros e vinte e dois cêntimos).
3. Em 15 de Junho, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) apresentou requerimento, dirigido ao Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), nos seguintes termos:

“A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT), notificada em 12/06/2023 do pedido de constituição de tribunal arbitral no processo supramencionado, apresentado por A... – TRANSPORTES, LDA., NIPC ..., vem informar, que analisado o pedido não detetou a identificação de qualquer ato tributário. Identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Tributária.

Tendo em conta, que

a) a competência dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, abrange exclusivamente a apreciação direta da legalidade de ato(s) de liquidação ou de ato(s) de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de ato(s) daquele tipo, conforme decorre do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT e como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, e que,

b) sem a identificação, por parte dos interessados, do ato tributário, cuja ilegalidade invoca, o dirigente máximo da AT não pode exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT.

Solicita-se que seja(m) identificado(s) os atos de liquidação cuja legalidade o requerente pretende ver sindicada, entendendo-se que o termo inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13º do RJAT só ocorre após a notificação da identificação, em concreto, do(s) ato(s) de liquidação cuja ilegalidade é suscitada.”

4. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal Arbitral em 25 de Julho de 2023, e não tendo nem a Requerente, nem a Requerida, suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 14 de Agosto.
5. Tendo o Presidente do CAAD entendido que seria o Tribunal Arbitral a entidade competente para a pronúncia sobre o requerido pela AT, foi o requerimento referido em 3. integrado nos autos. Porém, sendo ele dirigido a entidade alheia ao Tribunal Arbitral Colectivo, entendeu este que a pretensão da Requerida poderia ser-lhe apresentada na sua resposta, razão pela qual, em 4 de Setembro, foi proferido despacho a convidar a AT a, querendo, apresentá-la e solicitar a produção de prova adicional no prazo de 30 dias.
6. Em 8 de Outubro, a AT apresentou resposta – em que, entre o mais, suscitou as excepções adiante apreciadas e, para o caso da sua improcedência, invocou que nem sequer podia suscitar a intervenção provocada das “*fornecedoras de combustíveis*” à Requerente (a B... e a C...), uma vez que “*nenhuma das suas fornecedoras submeteu qualquer DIC de introdução no consumo de produtos sujeitos a ISP/CSR, inexistindo, portanto, qualquer liquidação em que tais entidades figurem como sujeitos passivos de imposto*”.
7. Nessa mesma ocasião, a Requerida juntou o processo administrativo (PA).
8. Em 7 de Dezembro, foi proferido despacho que, entre o mais, concedia prazo à Requerente para se pronunciar sobre os obstáculos ao possível conhecimento de fundo, nos seguintes termos:

“Em conformidade com as alíneas a) e b) do artigo 16.º, e a alínea b) do n.º 1 do artigo 18.º do RJAT, e porque o cumprimento do princípio do contraditório poderá ser melhor assegurado por escrito, ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal na condução do processo e na determinação das regras a aplicar, concede-se à Requerente o prazo de 20 dias para se pronunciar, querendo, sobre:

- a arbitrabilidade da (i)legalidade da CSR;

- a (in)competência material do tribunal arbitral para se pronunciar sobre o regime da CSR;
- a (invocada) ineptidão da petição inicial;
- a destacabilidade da liquidação da CSR da liquidação de ISP;
- a (im)possibilidade de se fazer a ligação entre as facturas apresentadas e declarações de introdução no consumo em que não foram intervenientes as suas fornecedoras de combustíveis;
- a sua qualificação como sujeito passivo para efeito do disposto no artigo 15.º do CIEC;
- a competência dos tribunais arbitrais para decidirem da ilegalidade de actos de repercussão;
- a duplicidade da presunção da repercussão dos montantes da CSR pagos a montante e a não presunção de qualquer repercussão a jusante;
- a distorção introduzida pela temperatura de referência na medição dos volumes de combustíveis introduzidos no consumo e efectivamente comercializados e as suas implicações na repercussão da CSR;
- a distorção introduzida pelo reembolso obtido pela Requerente em sede de ISP, incluindo a CSR, no âmbito do regime de reembolso parcial de imposto para o gasóleo profissional, ao abrigo do artigo 93.º-A, do CIEC;
- a legitimidade da Requerente para accionar o pedido de revisão oficiosa e a jurisdição arbitral;
- a tempestividade de tal pedido de revisão oficiosa – atento o fundamento invocado, atenta a entidade a quem o dirigiu, e atenta a ignorância sobre quem introduziu os combustíveis no consumo, o dies a quo dos correspondentes actos de liquidação e subseqüentes pagamentos correspondentes a cada uma das específicas liquidações globais - e, conseqüentemente, a tempestividade e a delimitação do objecto dos presentes autos;
- a inexistência de actos de introdução no consumo por parte das suas “fornecedoras de combustíveis”, no período identificado;
- a possibilidade de também estas reclamarem a “devolução” do montante de CSR sobre elas presumivelmente repercutido;
- a (im)possibilidade de estabelecer uma correspondência específica entre a liquidação dos montantes calculados de CSR por grosso e a sua repercussão a retalho, atenta a fungibilidade do produto;
- a interferência no apuramento dos actos de liquidação da possível desconformidade entre entidade que aparece como responsável pela introdução no consumo e a entidade que comercializa o combustível já onerado com a CSR;

- a (im)possibilidade de, por essa interposição sucessiva, se suscitar a intervenção principal provocada de quem quer que tenha sido o sujeito passivo da relação jurídico-tributária; e
- as implicações do reembolso parcial de imposto para o gasóleo profissional, ao abrigo do artigo 93º-A, do CIEC, nos montantes em causa nos autos.”

9. Em 12 de Janeiro de 2024, a Requerida solicitou a junção aos autos da decisão proferida no processo n.º 408/2023-T.
10. Em 16 de Janeiro, a Requerente juntou aos autos uma declaração da C... - ..., S.A. (C...), com assinatura irreconhecível, com o seguinte teor:
- “C... - ..., S.A., pessoa coletiva n.º ..., com sede em ..., ..., ..., ... Ílhavo, pela presente declara, para os devidos efeitos, que “todos os impostos e taxas” por si entregues, na qualidade de revendedor de combustíveis, por referência ao combustível fornecido à empresa A... – TRANSPORTES, LDA., pessoa coletiva n.º ..., foi por si integralmente repercutida na esfera da referida empresa.”
11. Nessa mesma ocasião, a Requerente apresentou a sua “Réplica” sobre as “exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira”.
12. Em 17 de Janeiro de 2024, a Requerida solicitou a junção aos autos da decisão proferida no processo n.º 375/2023-T.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

13. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.
14. As Partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
15. Importa estabelecer preliminarmente – e oficiosamente – se o pedido de pronúncia arbitral (PPA) se contém no âmbito das atribuições do tribunal arbitral e é legítimo, atentas também as exceções invocadas pela AT.
16. É o que se verá a seguir. Primeiro, porém, importa decidir sobre a junção aos autos do documento apresentado pela Requerente no dia 16 de Janeiro de 2024.
17. Atendendo a que o n.º 2 do artigo 423.º do CPC consente a junção de documentos “até 20 dias antes da data em que se realize a audiência final” (ainda que sujeita à aplicação

de uma multa, que seria de duvidosa aplicação na jurisdição arbitral), entende o Tribunal que, até pela sua nula importância para a solução do caso, nada de fundamental obsta à possibilidade de manter nos autos tal documento, em benefício do escrutínio público – e eventualmente jurisdicional – da presente decisão.

III. DIREITO

III.1. Questões a decidir

Hierarquizando as diferentes questões que foram objecto do Despacho referido em 7., entende o presente Tribunal que o **primeiro núcleo de questões** a discutir é o da *arbitrabilidade* da disputa.

Isso supõe estabelecer, *em primeiro lugar*, uma de duas coisas:

a) ou que a CSR é um imposto;

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

Ambas as questões são puramente de Direito.

Em segundo lugar, e caso se conclua pela competência do Tribunal para decidir sobre matérias atinentes à CSR, importa apurar se é igualmente competente para se pronunciar sobre ambos os pedidos da Requerente: sobre os actos de repercussão de que alega ter sido sujeito passivo e sobre os actos de liquidação que ocorreram a montante desses – e que, segundo a AT, nem sequer envolveram as suas fornecedoras de combustíveis.

Um **segundo núcleo de questões** é o que se prende com a *posição da Requerente no processo arbitral*. Assim, passado o anterior nível de análise, importa avaliar:

a) se foi liquidada CSR à Requerente, ou, pelo menos, se adquiriu combustíveis a alguém que a tenha pago; para se aferir da viabilidade de cada um dos dois pedidos formulados pela Requerente a matéria de facto relevante é apenas essa;

b) a legitimidade e interesse da Requerente em relação aos dois pedidos formulados (ou só em relação àquele que seja considerado arbitrável, se algum), uma vez que os requisitos para se conhecer da “*ilegalidade dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gásóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pela Requerente*” (que é o pedido – e o interesse – imediato desta) não são idênticos aos que se colocam para se poder decidir sobre “*a ilegalidade (...) das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração [Sic] Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva Fornecedora de Combustíveis*” – sobretudo se estas não submeteram DIC alguma, como invoca a AT.

e

c) a impossibilidade, por essa via, de se definir sequer uma eventual situação de litisconsórcio necessário activo (artigo 316.º do Código de Processo Civil).

Um **terceiro núcleo de questões** a discutir – caso se ultrapassem as anteriores – é o da *regularidade do PPA*. Isso implica estabelecer, *em primeiro lugar*, que

a) o PPA não era inepto (por não identificação dos actos de liquidação visados); e que

b) o que o PPA visa não é uma pronúncia abstracta – ou a “suspensão” – do regime da CSR (como entende a AT).

Um **quarto núcleo de questões**, se acaso se resolverem positivamente as anteriores, tem a ver com a *regularidade do pedido de revisão oficiosa*, pressuposto necessário, desde logo, da tempestividade do pedido arbitral. No caso, isso passaria por estabelecer:

a) a *legitimidade* da Requerente para solicitar essa “revisão oficiosa” (sendo certo que o estatuto de *sujeito passivo* da relação tributária – o único para o qual remete a norma do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), que a Requerente designa na “réplica” como o “*regime geral*” de revisão – não é o seu; e sendo certo que há uma norma específica do CIEC – a do n.º 2 do seu artigo 15.º, que a Requerente designa na “réplica” como o “*regime especial de revisão oficiosa*” – que reserva aos *sujeitos passivos* da relação tributária a possibilidade de obter o reembolso desses impostos);

b) a *tempestividade* do pedido de revisão (quer em termos do fundamento invocado – uma vez que os prazos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT são diferentes consoante tais fundamentos –, quer em termos da contagem desses prazos a partir do *dies a quo* relevante);

e

c) a *regularidade* do pedido de revisão (na medida em que tem de ser *dirigido ao autor do acto* – o n.º 1 do artigo 78.º da LGT prevê a “*revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou*” e o n.º 3 do artigo 15.º do CIEC estipula que o “*pedido de reembolso deve ser apresentado na estância aduaneira competente*”; e na medida em que a entidade a quem a Requerente endossou tal pedido poderia não ter sido, no caso, a autora dos *actos de liquidação* – uma vez que, segundo alegou a AT, nenhuma das fornecedoras de combustíveis à Requerente “*submeteu qualquer DIC de introdução no consumo de produtos sujeitos a ISP/CSR*”; e sendo óbvio que a Alfândega de Aveiro nada tem a ver com o *acto consequente* de repercussão.

Uma **quinta questão**, a ser abordada só após resolvidas as anteriores a favor da competência do Tribunal, da arbitrabilidade da questão suscitada e da legitimidade, tempestividade e regularidade das pretensões formuladas junto da alfândega do Jardim do Tabaco e, conseqüentemente – mas não só conseqüentemente – também junto deste Tribunal, seria a da (i)legalidade da cobrança dos valores da CSR face ao Direito da União ou à Constituição. Sobretudo porque o que está em causa, na materialidade das coisas, é apenas *uma (transitória) alteração da designação atribuída a uma parte do ISP, que era integralmente válido antes de o legislador lhe mudar o nome para CSR (e de consignar essa parcela do que era antes o ISP), e continuou a sê-lo depois de o legislador ter deixado de lhe chamar CSR (mesmo tendo continuado a consignar a mesma receita à mesma entidade)*¹.

Um **sexto núcleo de questões** seria o da possibilidade de *dissociação* dos actos de liquidação da CSR e do ISP, sendo certo que só aqueles estavam em causa – o que se poderia designar como a questão da *dissociação jurídica*; e, uma vez que a *não repercussão integral e exacta* dos montantes de ISP/CSR poderia ter a ver tanto com uma como com a outra das duas

¹ O n.º 2 do artigo 4.º (epígrafado “*Montante da consignação*”) da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, manteve os montantes exactos que antes correspondiam à dita “CSR”:

“*A parte da receita de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos a consignar ao serviço rodoviário é de 87 (euro)/1000 l da receita relativa à gasolina, de 111 (euro)/1000 l da receita relativa ao gásóleo rodoviário e de 123 (euro)/1000 kg da receita relativa ao GPL auto, montantes que integram os valores das taxas unitárias fixados nos termos do n.º 1 do artigo 92.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.*”

Ou seja: uma vez que não se divisa que tais montantes de ISP sejam desconformes com o Direito da União, o que, em direitas contas, foi julgado desconforme com ele – na sequência do pedido de reenvio prejudicial que levou ao despacho proferido em 7 de Fevereiro de 2022 no Proc.º C-460/21 –, foi apenas a designação do primeiro regime de consignação de receitas que o legislador desavisadamente criou...

componentes da imposição fiscal única, importaria então determinar qual delas (ou qual a percentagem de ambas) é que *não* teria sido repercutida integralmente – o que se poderia designar como a questão da *dissociação económica*.

Finalmente, um **sétimo núcleo de questões** teria a ver com *technicalidades* da decisão a proferir em caso de juízo de desconformidade da CSR e das implicações dessa desconformidade na situação da Requerente (e da sua Fornecedora de Combustíveis), designadamente:

- a) A possibilidade de *duplicação dos “reembolsos”*, caso a Fornecedora de Combustível entendesse usar dos mesmos mecanismos (ou de outros) para obter o reembolso dos montantes pagos a título de CSR – que, no seu caso, entregou efectivamente, ao Estado; sendo, então, de novo relevante a questão da intervenção provocada suscitada pela AT;
- b) As interferências resultantes da *interposição de uma intermediária* (a B... ou a C...) entre a Requerente e os sujeitos passivos do ISP e da CSR, *alongando a cadeia* de potenciais interessados na declaração de ilegalidade dos actos de liquidação – ou *quebrando-a*;
- c) A possibilidade de *duplicação dos benefícios* através da obtenção de reembolso de montantes de CSR que lhe foram repercutidos, se a Requerente já tivesse beneficiado de reembolsos obtidos em sede de ISP – incluindo a CSR – no âmbito do regime de reembolso parcial de imposto para o gasóleo profissional, ao abrigo do artigo 93º-A do CIEC;
- d) A *não-homogeneidade* da tributação no momento da introdução no consumo e no da sua repercussão (os problemas da ampliação dos volumes com a variação das temperaturas e do possível desfasamento entre sujeitos passivos e repercutidos, miscigenando os volumes de combustíveis que passam de uns para outros);
- e) A correspondência a estabelecer entre a *tributação por grosso* e a *repercussão a retalho* e entre as entidades que aparecem como responsáveis pela introdução no consumo e as entidades que comercializam os combustíveis já onerados com a CSR;
- f) A correspondência a estabelecer entre as facturas identificadas pela Requerente e as declarações de introdução no consumo que originaram a cobrança da CSR;
- g) A possibilidade de ter havido também repercussão a jusante e as suas implicações.

Prossigamos então, começando pelas questões de *competência e âmbito da jurisdição*, que, nos termos do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) – aplicável por força do disposto na alínea *c*) do n.º 1 artigo 29.º do RJAT – “*precede o de qualquer outra matéria*”.

III.2. A questão da arbitrabilidade

III.2.1. A possibilidade de haver processos arbitrais sobre contribuições e a natureza da CSR

Uma vez que a competência dos tribunais arbitrais a constituir no âmbito do CAAD está estabelecida no artigo 2.º do RJAT e abrange (al. *a*) do seu n.º 1) a “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de **tributos**, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta,*”, mas o proémio do n.º 2 da já citada Portaria n.º 112-A/2011 circunscreveu – ao menos literalmente – tal vinculação às “*pretensões relativas a **impostos** cuja administração lhes esteja cometida*”, tem-se discutido se as pretensões referentes a “*contribuições*” podem ser objecto de apreciação por tais tribunais². Aliás, uma parte da Resposta da AT é dedicada a defender a *natureza não unilateral da CSR* e, conseqüentemente – invocando doutrina vária e a tese adoptada na decisão do processo n.º 714/2020-T a propósito da Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético – a *incompetência* do presente Tribunal, invocando a certa altura (negritos no original):

“102. Sendo que, além da decisão proferida no indicado processo arbitral, a competência da Instância arbitral no que concerne à impugnação de contribuições financeiras foi igualmente objeto de análise nos Processos arbitrais n.ºs 123/2019-T, 138/2019-T, 182/2019-T, 248/2019-T e 585/2020-T, sendo consensual o entendimento de que, a sindicâncias de tais contribuições se encontra excluída da competência dos tribunais arbitrais tributários.

103. 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.”

² Na fórmula usada na decisão do processo n.º 629/2021-T, “*Isso não releva do âmbito de competência do tribunal, releva do âmbito de sujeição a ele de um dos intervenientes processuais.*”, invocando em nota a “*decisão do caso n.º 146/2019-T (...) que acaba por reconduzir a primeira [“competência – delimitada legislativamente”] a incompetência absoluta e a segunda [“vinculação – delimitada pela portaria dentro da liberdade de opção atribuída por lei”] a incompetência relativa.*”

Depois de evocar o objectivo da criação da CSR **em 2007** e, anacronicamente, a sua afectação à Infraestruturas de Portugal, IP, criada **em 2015** (“*financiar a rede rodoviária nacional, a cargo da Infraestruturas de Portugal, IP, S.A. (doravante IP), nos termos do Contrato de Concessão Geral da rede rodoviária nacional celebrado com o Estado, e “constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis”*”), a Resposta da AT considerava que:

“107. De acordo com o contrato de concessão, a IP está obrigada a “serviços públicos” específicos, como a conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional.

108. Tratando-se de um tributo de carácter comutativo, embora baseado numa relação de bilateralidade genérica ou difusa que, interessando a um grupo homogéneo de destinatários (os utilizadores da rede rodoviária nacional), se efetiva na compensação da conservação e requalificação da rede rodoviária nacional, assumindo assim a natureza jurídica de contribuição financeira e não de imposto.”

Tendo tal tese sido uniformemente desconsiderada nas decisões do CAAD proferidas a propósito da CSR (processos ns. 564/2020-T, 629/2021-T, 304/2022-T, 305/2022-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 408/2023-T, 375/2023-T e 534/2023-T³), a Resposta da AT invocava os únicos dois votos de vencido (apostos aos processos ns. 629/2021-T e 305/2022-T) e uma suposta omissão de pronúncia sobre tal questão por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no despacho proferido em 7 de Fevereiro de 2022 no Proc.º C-460/21, para concluir deste modo (negrito no original):

“112. 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.”

³ Neste aresto remete-se para as anteriores decisões nos processos ns. 113/2023-T (já mencionado) e 410/2023-T, que concluíram no mesmo sentido.

*

Entende o presente Tribunal, com a jurisprudência do CAAD já citada⁴, que a CSR era um imposto (mal) disfarçado de contribuição. Como se escreveu no Sumário da decisão do processo n.º 629/2021-T,

“Uma parcela de um imposto especial de consumo não deixa de ser um imposto especial de consumo por o legislador lhe atribuir uma narrativa (de resto oscilante entre a compensação de custos e a contrapartida de benefícios) e lhe providenciar uma consignação orgânica (mormente se a entidade que dela beneficia deixa de ter como função única providenciar a suposta contrapartida que justificaria a alteração de género).”

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

- histórico:

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

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

(...)

*a **única diferença** entre os € 525,1 milhões que o ISP perdeu e os € 525,1 milhões que a CSR ganhou em 2008 **residiu na alteração da sua designação e na sua afectação.***

⁴ A tese firmada na decisão n.º 508/2023-T renuncia expressamente a estabelecer essa natureza em homenagem à liberdade que o legislador atribuiu ao autor da portaria de vinculação, por ter entendido que outra solução implicaria “*impor indagações com esse nível de dificuldade, incerteza de resultados e morosidade para definição da competência dos tribunais arbitrais*”. Nesse sentido, escreve o seguinte (negrito aditado):

*“aquele artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se estará a reportar a tributos que pela lei são denominados como «taxas» ou «contribuições financeiras a favor das entidades públicas», que não se enquadrem na definição das referidas «contribuições especiais», **mesmo que, após análise aprofundada das suas características pelo tribunal previamente definido como competente, se possa concluir que devem ser considerados como impostos especiais**, designadamente para efeitos de aplicação das exigências constitucionais relativas a impostos.”*

*Enquanto imposto especial de consumo louvava-se na cobertura de um custo: os custos ambientais que o preço dos combustíveis não internalizavam (uma externalidade). A partir do momento em que uma parte – **arbitrária** – da receita gerada pelo ISP **passou a ter a designação de CSR, passou (parece – mas contra o já referido pelo legislador*) a louvar-se no benefício proporcionado aos causadores do custo.***”.

- conceptual:

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

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

(...)

“a CSR apresenta diferenças muito significativas em relação ao comum das contribuições financeiras, sejam elas contribuições para a segurança social, quotas para associações públicas, “taxas” de regulação ou as “grandes contribuições” que foram surgindo a título transitório e se vão mantendo (Contribuição sobre o Sector Bancário, Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético - CESE, Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, ...).

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

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

Em terceiro lugar, **enquanto nas contribuições para a segurança social, quotas para associações públicas, “taxas de regulação” e “contribuições” é a pertença ao grupo que permite de imediato a identificação do devedor – sendo a indução de um custo ou a obtenção de um benefício presumida a partir dessa inclusão nele – na CSR**

não há nenhum grupo prévio a que se possa imputar o pagamento: é porque se paga a CSR que se supõe que se integra o grupo. (...)

Em quarto lugar, o princípio da equivalência – a que se recorre para conferir unidade de sentido às contribuições financeiras*, equiparando-se o pagamento feito à repartição, tendencialmente idêntica (ou, pelo menos, com base em características dadas e estáveis), dos custos especificamente gerados pelo grupo homogéneo (ou dos benefícios auferidos pelo grupo homogéneo, como nas “taxas” das autoridades reguladoras, ou, forçando mais ou menos a nota, nas tais “grandes contribuições”) – assume na CSR uma ligação a um índice variável: o do consumo dos “grandes combustíveis rodoviários”*. Com a agravante de o presumido benefício não ter uma relação directa com esse índice variável: por um lado, as vias da Rede Rodoviária Nacional (que foram concessionadas, em 2007, à EP - Estradas de Portugal, E.P.E.) não são a totalidade das estradas nacionais (além das auto-estradas concessionadas, e da rede municipal – urbana e rural –, o Plano Rodoviário Nacional prevê a transferência para as autarquias das estradas que não estejam nele incluídas). Noutras palavras: a utilidade proporcionada pela circulação nas estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal não é segmentável da que é proporcionada pelas demais; por outro lado, uma fracção crescente dos utilizadores dessa sub-parcela das vias de circulação automóvel – a rede rodoviária nacional – não fica sujeita a essa “contribuição”: o dos utilizadores dela com veículos eléctricos ou velocípedes. (...)

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

E, em termos de índices da natureza da CSR⁵,

- doutrinal:

“- na recolha de Casalta Nabais Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 42-43, refere-se, a propósito da CSR (e de outras figuras aí referidas), “estarmos perante tributos que, atenta a sua estrutura unilateral, **se configuram como efectivos impostos**, muito embora dada a titularidade activa das correspondentes relações tributárias (e o destino da sua receita), tenham **clara**

⁵ Escreveu-se então:

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

natureza parafiscal.”. Como o A. escreve em Direito Fiscal, 11.^a ed, Almedina, Coimbra, 2021, pp. 53-54, “o critério para a distinção entre os tipos de tributos [reporta-se] exclusivamente à estrutura da relação tributária, ao tipo de relação que se estabelece entre os respetivos sujeito ativo e passivo, e não à titularidade activa dessa relação (...) É, pois, a estrutura bilateral da relação jurídica, em que assentam tanto as taxas como as contribuições financeiras, que revela a natureza comutativa destes tributos, os quais, porque concretizam uma efectiva troca de utilidades económicas, têm por base [...] uma *legitimidade económica*. / O que vale também relativamente à titularidade da receita dos tributos. De facto, esta titularidade, até porque **está para além da relação tributária integrando [-se ...] numa relação financeira a constituir-se a jusante da relação tributária, nada pode dizer sobre o tipo de tributo.” (destaques aditados).”**

(...)

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

e

- jurisprudencial:

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

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

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

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

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

III.3. A questão da posição da Requerente no processo arbitral

Como se viu, a Requerente solicitou ao Tribunal duas coisas: que fosse declarada a ilegalidade

- “dos actos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pela Requerente no decurso do ano de 2021”

e

- “das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respetivas Fornecedoras de Combustíveis”.

A arbitrabilidade do litígio tanto pode resultar do primeiro pedido, como do segundo, como de ambos. A jurisprudência arbitral sobre CSR que tinha sido desencadeada pelos sujeitos passivos, ie, pelos intervenientes na relação jurídico-tributária, não abordou a questão de saber se

a) é possível em geral aos tribunais arbitrais apreciarem “a ilegalidade dos actos de repercussão”; e se, sendo isso possível em geral,

b) também é possível apreciar “a ilegalidade dos actos de repercussão da CSR” (como se pretendia no pedido da Requerente).

Ambas as questões foram, porém, objecto de tratamento nas decisões proferidas nos processos n.ºs 408/2023-T e 375/2023-T e 534/2023-T.

Vejamos então, começando por estabelecer os factos necessários a decidir dessas possibilidades:

III.4. Factos provados

- a) Durante o período compreendido entre 30 de Janeiro de 2019 e 31 de Dezembro de 2022 a Requerente adquiriu à B... e à C..., o total de 6.311.081,65 litros de gasóleo rodoviário e 909,82 litros de gasolina.
- b) Nem a B... nem a C... são sujeitos passivos de ISP, donde não apresentam DIC, donde não tinham relação directa com a AT para efeito de liquidação de ISP e CSR.

III.5. Fundamentação dos factos provados

Os litros de gasóleo rodoviário e gasolina adquiridos no período em causa foram indicados pela Requerente e aceites pela AT (n.º 14 da sua Resposta) na estrita dimensão do que se deu como provado: que a Requerente adquiriu, às referidas fornecedoras de combustíveis (B... e C...), as referidas quantidades de gasóleo rodoviário e gasolina.

A falta de qualidade de sujeito passivo de ISP/CSR das fornecedoras de combustíveis da Requerente foi reiterada pela AT na sua Resposta e não foi contraditada pela Requerente (admitindo esta, até, que elas não teriam sido o “sujeito passivo primário da CSR” – n.º 13.º da “Réplica”).

Acrescente-se, como *obiter dictum*, que não se intentou provar, por desnecessário para a solução jurídica adoptada, que a aquisição, por parte da Requerente, de tais quantidades de gasóleo rodoviário e gasolina a entidades que não eram *sujeitos passivos primários* tenha

gerado – ao longo de uma cadeia de intermediários que não foi identificada – o pagamento pela Requerente do valor de CSR que invocou ter sido de € 363.829,00, no caso das aquisições à B..., e de € 336.780,22 no caso das aquisições à C....

III.6. A possibilidade de os tribunais arbitrais sindicarem actos de repercussão

Como os Colectivos que decidiram os processos n.ºs 408/2023-T e 375/2023-T, o presente Tribunal arbitral entende que não tem competências para apreciar directamente – e sem mais – actos de repercussão. Ainda que se possam integrar numa relação tributária complexa, tais actos ocorrem a jusante dos actos de liquidação e a competência que o legislador atribuiu aos tribunais arbitrais esgota-se – no que ao caso importa⁶ – na sindicância dos *actos de liquidação*. Isso decorre directamente das normas legais, mas corresponde também ao ensinamento da doutrina: Alberto Xavier⁷, distinguindo a substituição tributária da repercussão, escrevia que nesta temos “*um devedor de imposto, que é do mesmo passo contribuinte, e um terceiro que não desempenha qualquer papel na obrigação tributária.*”.

Para Leite de Campos/Benjamim Rodrigues/Lopes de Sousa⁸, entre o terceiro repercutido

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

⁶ Nos termos do disposto na alínea *b*) do n.º 1 do RJAT, os tribunais arbitrais constituídos no CAAD também são competentes para “*A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;*”.

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

⁸ *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª ed, encontro da escrita, Lisboa, 2012, p. 187, Tenha-se em conta que, embora os AA. admitissem que essa “*primeira impressão*” desse lugar a “*uma nova noção de sujeito passivo*” (p. 188), acabavam por concluir (p. 189) que “*A repercussão efectua-se fora do âmbito da obrigação tributária.*” e (p. 190), que “*a repercussão é estranha à relação jurídico tributária*”.

No mesmo sentido – ainda que aparentemente por referência ao IVA, Nina Aguiar, in *Códigos Anotados e Comentados - Justiça Tributária - LGT.CPPT.RGIT.RCPITA.RAT.LPFA*, Lexit, 2018, p. 45: “*aquele que suporta o imposto*”, “*Não é (...) sujeito de qualquer relação jurídica tributária.*”

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

Tal não impede que, por via do seu segundo pedido (o de que o Tribunal declare *a ilegalidade “das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respectivas Fornecedoras de Combustíveis”*), a Requerente possa ainda obter uma pronúncia de mérito da jurisdição arbitral. Isso, porém, depende de outra indagação:

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

Numa passagem do seu manual⁹, Sérgio Vasques afirma que “*Se o repercutido estará à margem da relação tributária, não estará por isso à margem do direito.*”, referindo que a LGT lhe reconhece o direito “*à reclamação, recurso, impugnação ou pronúncia arbitral*”¹⁰.

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

⁹ *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, p. 401.

¹⁰ Dispõe o n.º 4 do artigo 18.º do RJAT que

“*Não é sujeito passivo quem:*

a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias; (...)”.

de liquidações que lhe eram alheias¹¹. Fê-lo a coberto do argumento da ineptidão do PPA por não incluir “A identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral;”, como expressamente exigido na alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT; fê-lo também com base na caracterização da relação da Requerente com as suas Fornecedoras de Combustíveis como “uma relação comercial de direito privado entre empresas, à qual a administração tributária é estranha” (o que era especialmente relevante para a questão anterior); e fê-lo porque “no caso das vendas de combustíveis feitas pela B... e a C..., que não são sujeitos passivos de ISP/CSR, tais atos nem sequer existem!” (não existem, entenda-se, no horizonte de relevância que se estabelece entre a Requerente, as suas Fornecedoras de Combustíveis e a AT – na medida em que aquelas não têm com a AT a relação que existe entre esta e os sujeitos passivos do ISP/CSR); mas fê-lo igualmente com base numa alegada restrição legal do círculo de sujeitos que podem solicitar o reembolso da CSR, fazendo a equiparação desses pedidos de reembolso a pedidos de revisão (negrito e sublinhado no original):

“apenas, o sujeito passivo que declarou os produtos para consumo a quem foi liquidado o imposto e que efetuou o correspondente pagamento, reúne condições (e pode identificar os atos de liquidação), para solicitar em caso de erro, a revisão desses atos de liquidação com vista ao reembolso dos montantes cobrados (artigo 15º e 16º do CIEC).”

Isto porque, defendeu, como o n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (diploma que criou a CSR), determina a aplicação do CIEC (e da LGT e do Código de Procedimento e Processo Tributário - CPPT) à “liquidação, cobrança e pagamento” da CSR, sempre teria de se aplicar o disposto no 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.” (negrito no original).

¹¹ O Tribunal não fez uma indagação de Direito Comparado, mas como resulta do n.º 58 da decisão que o TJUE proferiu, em 2 de Outubro de 2003, no processo C-147/01 (*Weber's Wine World Handels-GmbH et al. v. Abgabenberufungskommission Wien*), essa é uma solução que não é específica do Direito nacional:

“na medida em que tenha efectivamente havido repercussão, foram os consumidores que suportaram o encargo do imposto sobre as bebidas alcoólicas. Ora, nem a ordem jurídica do Land de Viena nem a da República da Áustria oferecem, em geral, aos consumidores a possibilidade de invocarem, no quadro de um procedimento de tributação, a ilegalidade de um imposto assim repercutido.”

Acrescentando que

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

Em todo o caso, concluía (negrito e sublinhado no original),

“Acresce que, ainda que, no caso concreto, a CSR tivesse sido efetivamente repercutida e a Requerente tivesse legitimidade processual para peticionar a anulação das liquidações com fundamento em erro e o reembolso dos montantes correspondentes, e a repercussão resultasse provada, sempre seria de invocar a jurisprudência do TJUE, resultante do Acórdão proferido no Proc.º n.º C-94/10, de 20/10/2011, de acordo com a qual:

“As normas do direito da União devem ser interpretadas no sentido de que:

- 1) Um Estado-Membro se pode opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma acção civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil;**
- 2) Um Estado-Membro pode recusar um pedido de indemnização apresentado pelo comprador sobre quem o sujeito passivo tenha repercutido um imposto indevido, com base na falta denexo directo de causalidade entre a cobrança desse imposto e o dano sofrido, desde que o comprador possa, com base no direito interno, dirigir esse pedido contra o sujeito passivo e que a reparação, por este, do dano sofrido pelo comprador não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil.”**

*

O Tribunal entendeu ser incompetente para se pronunciar sobre a declaração de ilegalidade da repercussão (o primeiro pedido da Requerente) –, porque esta é subsequente e exterior ao acto tributário, decorrendo de uma relação de direito privado e, portanto, não cabe no âmbito dos actos da AT que o legislador lhe permitiu sindicar –, mas entende que tem obviamente competência para se pronunciar sobre o segundo pedido da Requerente – a

declaração de ilegalidade do acto tributário. Ser competente, porém, apenas preenche *o pressuposto processual referente ao Tribunal*, não o que é respeitante à Requerente. A questão é: pode ela suscitar a revisão das liquidações de CSR em que não teve intervenção, e em que não tiveram sequer intervenção as suas *Fornecedoras de Combustíveis* – actos e intervenientes que, aliás, não consegue identificar – ainda que apenas na medida em que tais liquidações contendam com os pagamentos por ela feitos? *Rectius*: pode ela, supondo que todo o *iter* procedimental que desembocou no PPA cumpre os requisitos (o que ainda teria de se apurar) – pode a Requerente, perguntava-se, suscitar a revisão das liquidações conjuntas (e acumuladas) de ISP e CSR que foram feitas a montante das relações que as suas *Fornecedoras de Combustíveis* estabeleceram com as entidades que introduziram no consumo esses combustíveis – ainda que só no segmento que invoca dizer-lhe respeito?

A questão está em saber se, portanto, *no quadro processual que ficou descrito*, pode este Tribunal declarar a ilegalidade das “*liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva Fornecedor de Combustíveis*” (é o pedido da Requerente), ***quando a AT nada praticou com base em DIC alguma submetida por qualquer das Fornecedoras de Combustíveis da Requerente***, ainda que delimitando o âmbito da ilegalidade de tais liquidações pela *correspondência* aos “*atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gásóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pela Requerente no decurso do período compreendido entre 30 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2022*” – uma vez que, em tudo o que os exceda, não foi formulada qualquer pretensão arbitral.

Parece claro que, postas as coisas assim – e não há outra maneira de as pôr –, uma resposta positiva teria uma praticabilidade assaz duvidosa.

Num comentário de divulgação das primeiras decisões arbitrais sobre a CSR¹² escreveu-se (p. 10):

¹² “A Contribuição de Serviço Rodoviário: enquadramento e desenvolvimentos recentes”, edição de Março de 2023 da *Newsletter* do *Tax Litigation Team* encabeçado por Rogério Fernandes Ferreira, disponível em https://www.rfflawyers.com/xms/files/KnowHow/Newsletters/2023/03_Marco/A_Contribuicao_de_Servico_Rodoviario_enquadramento_e_desenvolvimentos_recents-marco_2023.pdf

“o parque automóvel português é composto por 6,5 milhões de veículos ligeiros, a que acrescem 500 mil veículos pesados, num total de cerca de 7 milhões de veículos em circulação.

Se, por hipótese, admitirmos que cada automobilista fará, relativamente à CSR, um “pedido de revisão do ato de liquidação” e considerando que podem ser revistos os atos de liquidação relativos aos últimos quatro anos, temos que este contencioso poderá somar 28 milhões de processos!”

Numa publicação anterior da mesma fonte¹³ tinha-se escrito:

“Com efeito, tem sido pacífico na doutrina e na jurisprudência que os IECs [Impostos Especiais de Consumo] implicam casos de repercussão legal. Sustenta-se, nesse sentido, que os impostos especiais de consumo procuram onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública e que, por essa razão, deverá ser o verdadeiro titular da capacidade contributiva a ser onerado com o encargo do imposto.”

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

¹³ “A contribuição de serviço rodoviário e a legitimidade processual dos consumidores finais”, edição de Agosto de 2022 da *Newsletter* do *Tax Litigation Team* encabeçado por Rogério Fernandes Ferreira, disponível em <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/a-contribuicao-de-servico-rodoviario-e-a-legitimidade-processual-dos-consumidores-finais/4579/>. A passagem foi reproduzida no comentário referido na nota anterior.

Ora, como também se referiu, qualquer que seja, em tese geral, a possibilidade de o repercutido invocar a ilegalidade das liquidações que originam a repercussão, no âmbito dos impostos especiais de consumo há uma norma que o veda e que o legislador manteve incólume ao longo das 25 alterações que, em 24 anos, introduziu no CIEC: a do n.º 2 do artigo 15.º (epigrafado “*Regras gerais do reembolso*”), assim redigida:

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Quer dizer que só *os sujeitos passivos* aí identificados – e só quando preencham requisitos adicionais – podem suscitar questões sobre, como se escreve no n.º 1 desse artigo 15.º, “*o erro na liquidação*”.

O argumento que a Requerente esgrimiou supervenientemente contra esta *força de bloqueio* legal da sua tese foi o de que tal norma não era aplicável ao caso da CSR. E isto porque, como

“o n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto (...) determina que 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»”

então,

“a remissão para o CIEC opera, exclusivamente, quanto às matérias de liquidação, cobrança e pagamento da CSR, deixando-se de fora – i.e., sujeitando ao respetivo regime geral – todas as restantes matérias, entre as quais as atinentes aos meios e prazos de reação para contestar este tributo.”

E concluía:

“Quer isto dizer, por conseguinte, que, por expressa opção legislativa, os meios de reação contra a CSR não foram remetidos para legislação especial, não sendo aplicável à CSR, por esta singela – mas inultrapassável – razão, o regime especial de revisão oficiosa consagrado nos artigos 15.º e 16.º do CIEC que vem invocado pela AT na resposta.”.

25

Entende o Tribunal, pelo contrário, que a interpretação literal dessa remissão é manifestamente insustentável. Desde logo porque, como é indistintamente feita para o CIEC, para o CPPT e para a LGT, levando a sério a pretensão da Requerente de que às “restantes matérias, entre as quais as atinentes aos meios e prazos de reação para contestar este tributo” o CIEC se não aplicaria, então ser-lhe-iam igualmente inaplicáveis o CPPT e a LGT. Ora, é claro que não será necessário fazer notar que a pretensão da Requerente começa justamente por se fundar na invocação do procedimento de revisão oficiosa geral (da LGT) para poder preencher os requisitos do recurso à jurisdição arbitral¹⁴.

Supõe-se que a demonstração da insustentabilidade dessa interpretação restritiva (e selectiva) da remissão fica feita, mas ainda se acrescenta o seguinte: a pretender-se que a norma

¹⁴ Como escreveu na “réplica” (negrito aditado),

“Improcedem, assim, sem mais, todas as considerações tecidas pela AT acerca das específicas condições de aplicabilidade daquele regime especial no caso concreto, **restando à Requerente prosseguir com a demonstração do preenchimento, no caso concreto, dos requisitos de que dependia o dever de revisão oficiosa, ao abrigo do regime geral vertido no artigo 78.º da LGT**, dos atos de repercussão legal de CSR contestados na presente ação arbitral.”

do n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007 convocaria só as normas dos três diplomas sobre a *liquidação, cobrança e pagamento*, teria de se concluir que:

- a **remissão para a LGT abrangeria só** as normas da Secção I do Capítulo IV (“**Pagamento da prestação tributária**”) e da Secção II do mesmo Capítulo IV (“*Caducidade do direito de liquidação*”), e mais alguns artigos avulsos: vg, o 52.º (“*Garantia da cobrança da prestação tributária*”);

- a **remissão para o CPPT abrangeria só** as normas do Capítulo VII do Título II (“*Da cobrança*”) e, eventualmente, as normas sobre “*pagamento*” das subsecções I (“Da extinção por **pagamento** coercivo”) e II (“Da extinção por **pagamento** voluntário”) da Secção X (“Da extinção da execução”) do Capítulo II (“Do processo”) do Título IV (“Da execução fiscal”); e

- a **remissão para o CIEC abrangeria só** o Capítulo referente à “*Liquidação, pagamento e reembolso do imposto*”, quando esse é o segundo capítulo da *Parte Geral* de um Código cujo primeiro capítulo está epigrafado “*Princípios e regras gerais*” – e que seria inadequado não ter em conta. Acresce que mesmo que se pretendesse fazer passar por plausível uma tal interpretação literal, ainda haveria que lidar com a contrariedade suplementar da inserção sistemática do referido artigo 15.º do CIEC: é que ele consta justamente desse segundo capítulo – sobre “*Liquidação, pagamento e reembolso do imposto*”.

Portanto:

- há no CIEC um regime especial de revisão que, no âmbito que delimita, prevalece sobre o regime geral;

- a norma de remissão do regime da CSR para o CIEC (e o CPPT e a LGT) não pode ser tão estreita como a Requerente a quer fazer;

- mesmo que o fosse, não deixaria de incluir a norma do artigo 15.º do CIEC, que estabelece o círculo de legitimidade para a obtenção de reembolsos.

*

Sobre a possibilidade de certos interessados serem impedidos de contestar a legalidade de certos tributos (em geral ou numa específica jurisdição) já o TJUE referiu¹⁵ que

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

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

Daqui resulta que, na lógica do Direito da União, nada impede que o legislador nacional limite (e não apenas na jurisdição arbitral, embora por maioria de razão nesta, dada a sua *competência por atribuição*), os modos e as condições de, e os interessados na, obtenção da declaração de ilegalidade dos actos de liquidação por razões ligadas à prevalência do Direito da União – designadamente excluindo a possibilidade de *quem quer que seja que não tenha tido intervenção neles* suscitar a avaliação dessa desconformidade¹⁶.

Diga-se, mas apenas como *obiter dictum*, que tal opção legislativa, que tem de se admitir justificada face à impraticabilidade de se gerir um sistema, digamos, “*aberto*” (como o que resultaria dos números potenciais de contencioso que foram indicados acima¹⁷), foi aliás, no que diz respeito à contrariedade de tais liquidações com o Direito da União, considerada justificável no despacho do TJUE no Processo n.º C-94/10, desde que o “*comprador possa exercer uma acção civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil*”.

¹⁵ Nos ns. 37 e 38 da decisão citada na nota 11.

¹⁶ Como se referiu supra, nota 11, é o que acontece na Áustria.

¹⁷ Cfr. supra, nota 12 e texto associado.

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

À mesma conclusão chegaram, por outra via, as decisões proferidas nos processos n.ºs 408/2023-T (relator: Tomás Cantista Tavares) e 375/2023-T.

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

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

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

IV. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, decide-se:

- a) Considerar o presente Tribunal arbitral incompetente para se pronunciar sobre o pedido de declaração dos “*actos de repercussão da CSR consubstanciados nas*

faturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pela Requerente no decurso do ano de 2021”;

- b) Considerar a Requerente parte ilegítima para suscitar a declaração de “ilegalidade (...) das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva Fornecedora de Combustíveis”;
- c) Em consequência, absolver a AT da instância, condenando a Requerente nas custas, nos termos abaixo fixados.

V. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 700.609,22 (setecentos mil, seiscentos e nove euros e vinte e dois cêntimos).

29

VI. CUSTAS

Custas a cargo do Requerente, no montante de € 10.404,00 (dez mil, quatrocentos e quatro euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2024

O árbitro presidente

Victor Calvete

A árbitro adjunta

Marisa Isabel Almeida Araújo

A árbitro adjunta

Ana Rita do Livramento Chacim
(vencida, com declaração de voto)

A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o sigam.

Declaração de voto de vencido

Salientando o devido respeito pelos fundamentos indicados, não acompanho a decisão quando considera a Requerente parte ilegítima para suscitar a declaração de “*ilegalidade (...) das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva Fornecedora de Combustíveis*”.

Sendo discutida a legitimidade processual ativa da Requerente, aqui Repercutida, atentamos na sua consagração legal, considerados os artigos 18.º, n.º 4, alínea *a*), 2.ª parte da Lei Geral Tributária (LGT) «*Não é sujeito passivo quem: a) suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias;*» em articulação com o artigo 54.º, n.º 2 da LGT segundo o qual, «*As garantias dos contribuintes previstas no presente capítulo aplicam-se também à autoliquidação, retenção na fonte ou repercussão legal a terceiros da dívida tributária, na parte não incompatível com a natureza destas figuras.*» Neste mesmo sentido, o artigo 9.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), vem consagrar uma abrangência alargada no que concerne à determinação de legitimidade no procedimento tributário, definindo que, «*Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido*». Neste sentido, refere-se ainda o disposto no artigo 65.º da LGT que, sob a epígrafe “*Contribuintes e outros interessados*”, vem estabelecer que «*Têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.*»

Ora, entendo assim que aquele que suporta o ónus financeiro do tributo (CSR) terá sempre “*interesse legítimo*” em contestar o impacto (decrécimo) patrimonial ilegal em que incorre enquanto repercutido do mesmo. Não existindo dúvidas sobre o sentido da decisão do TJUE quanto à desconformidade da CSR para com o direito da União Europeia, impõe-se ao Estado assegurar a eficácia do direito da União Europeia, garantindo-se o cumprimento do direito à

tutela jurisdicional efetiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos (*art. 268.º, n.º 4, da CRP*).

Segundo entendo, decorre do quadro legal identificado, que o repercutido legal ainda integra a relação jurídica tributária num sentido amplo, no qual se integram os contribuintes de facto, pagadores das faturas de aquisição de combustível, afastando-me assim da formulação adotada na posição que logrou vencimento. Desta forma, o mecanismo de repercussão legal e económica da CSR não pode determinar, por si, uma mera relação de Direito Privado, geradora de uma consequente ilegitimidade processual passiva do contribuinte *pagador de facto*.

A árbitro adjunta

Ana Rita do Livramento Chacim