

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 209/2024-T

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

Sumário:

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

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

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., com número de pessoa coletiva ..., com sede social na Rua ... n.º..., ..., ...-... .., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar a legalidade dos atos de autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), referente aos períodos de 2020 e 2021, no montante global de € 62.098,33, e, bem assim, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa em que foi convolado o pedido de revisão oficiosa contra eles deduzido, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

No âmbito da sua atividade, a Requerente suportou, nos períodos de tributação de 2020 e 2021, ao abrigo do disposto no artigo 88.º do Código do IRC, tributações autónomas sobre os gastos relativos a viaturas ligeiras de passageiros, que incorporava gastos com combustíveis e incluía a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) incidente sobre a aquisição de combustíveis, no montante de € 62.098,33.

No entanto, uma tal componente da tributação autónoma é ilegal, na medida em que incide sobre uma contribuição que o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), por despacho de 7 de fevereiro de 2022, no âmbito do Processo n.º C-460/21, considerou violar o Direito da União Europeia, por entender que a CSR foi criada com uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita, não lhe estando subjacente qualquer “motivo específico” de política ambiental, energética ou social, pelo que se trata de um verdadeiro imposto.

A Requerente suportou CSR aquando da aquisição de combustível para as viaturas da sua frota automóvel, uma vez que o encargo tributário foi repercutido no consumidor final pelas entidades que comercializam os produtos petrolíferos.

Sucede que, nos termos do disposto do n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC, são tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, considerando-se como tais, entre outros, os encargos com combustíveis.

Concluindo-se assim que a tributação autónoma incidiu sobre a CSR suportada com a aquisição de combustíveis, e tendo o TJUE considerado ilegal a cobrança da CSR, por violação da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo, também a tributação autónoma suportada sobre a CSR, por parte de sujeitos passivos de IRC, deverá ser considerada ilegal.

O que está em causa não é a legalidade da tributação autónoma, mas antes a base sobre a qual a mesma incidiu que, no caso, corresponde a um imposto ilegal.

Por outro lado, a decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, convolada em reclamação graciosa, incorre em falta de fundamentação, porquanto não só ignora toda e qualquer prova realizada pela Requerente com vista a demonstrar os custos incorridos com a CSR, como ignora que se encontra a cobrar sob a forma de tributações autónomas um imposto (CSR) declarado ilegal pelo TJUE.

Notificada para apresentar resposta, por despacho arbitral de 24 de abril de 2024, a Autoridade Tributária não respondeu.

2. Por despacho arbitral de 9 de setembro de 2024, a Requerente foi notificada para juntar o documento n.º 6 a que se refere o pedido arbitral que se não encontrava junto aos

autos. Por requerimento de 11 de setembro, a Requerente veio juntar o documento, e, na sequência, o tribunal arbitral, por despacho da mesma data, notificou a Autoridade Tributária para se pronunciar quanto ao seu conteúdo.

Por requerimento de 24 de setembro de 2024, Autoridade Tributária veio dizer, na parte que releva, que a Requerente deduziu ação administrativa especial contra o despacho de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa n.º ...2023..., que corre termos no TAF de Sintra sob o n.º 130/24.3BESNT, que também constitui o objeto do presente processo, requerendo a sua notificação para juntar a cópia da petição inicial apresentada em vista a verificar a eventual existência de litispendência.

3. Por despacho arbitral de 14 de outubro de 2024, considerando que a matéria de facto relevante para a decisão da causa depende de prova documental e se torna desnecessária a realização de outras diligências instrutórias, determinou-se a dispensa da reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

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

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

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

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 23 de abril de 2024.

O tribunal arbitral é competente para conhecer do pedido e foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

II – Saneamento

5. Na resposta à junção do documento n.º 6 mencionado no pedido arbitral, a Autoridade Tributária informou o tribunal que a Requerente havia deduzido ação administrativa contra o despacho de rejeição liminar da revisão oficiosa n.º ...2023..., que corre termos no TAF de Sintra sob o n.º 130/24.3BESNT, e requereu a notificação da Requerente para juntar cópia da petição inicial referente a esse processo para verificar a eventual situação de litispendência.

A petição inicial foi junta por requerimento de 8 de outubro de 2024.

Como se pode constatar pelos elementos do processo, a Requerente apresentou, em 2 de agosto de 2023, pedido de revisão oficiosa contra os atos de autoliquidação de IRC relativos aos períodos de tributação de 2018, 2019, 2020 e 2021. O pedido de revisão oficiosa foi convalidado em reclamação graciosa.

Por despacho da Diretora Adjunta da Unidade dos Grandes Contribuintes, de 10 de novembro 2023, a reclamação graciosa veio a ser indeferida liminarmente, por intempestividade, relativamente aos períodos de tributação de 2018 e 2019, e indeferida relativamente aos períodos de tributação de 2020 e 2021, por não ter ocorrido violação das normas tributárias aplicáveis à tributação autónoma. E, por conseguinte, a reclamação graciosa foi objeto de duas distintas decisões: uma, de rejeição liminar relativamente à autoliquidação de IRC referente certos períodos de tributação, e outra, de indeferimento relativamente a outros períodos de tributação.

Como resulta do documento n.º 1 junto ao pedido arbitral e da petição inicial do processo tributário estadual, o processo arbitral refere-se ao indeferimento da reclamação graciosa respeitante à autoliquidação de IRC relativa aos anos de 2020 e 2021, e a ação administrativa especial refere-se à rejeição liminar da reclamação graciosa respeitante à autoliquidação de IRC relativa aos anos de 2018 e 2019.

Neste condicionalismo, é claro que não se verificam os requisitos da litispendência.

A exceção da litispendência opera quando uma causa se repete estando a anterior ainda em curso e tem por objetivo “evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir uma decisão anterior” (artigo 580.º, n.ºs 1 e 2, do CPC). Por outro lado, entende-se que a causa se repete “quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir” (artigo 581.º, n.º 1, do CPC).

Ora, no caso, independentemente de saber qual das ações entrou em juízo em primeiro lugar, não se verifica a litispendência, uma vez que não existe identidade do pedido e da causa de pedir entre a ação arbitral e a ação estadual.

Nestes termos, julga-se improcedente a pretendida exceção da litispendência.

III - Fundamentação

Matéria de facto

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

- A) A Requerente é uma pessoa coletiva sob a forma jurídica de Sociedade em Nome Coletivo, cuja atividade empresarial consiste no comércio de produtos alimentares e de consumo, restauração e bebidas, bem como a prospeção, compra, venda, arrendamento, gestão de imóveis próprios, construção, remodelação e gestão de propriedades e ainda a edição, publicação e distribuição de jornais e outros produtos de imprensa, bem como a prestação de serviços de apoio ao cliente.
- B) No cumprimento das suas obrigações declarativas em sede de IRC, por referência aos exercícios de 2020 e 2021, a Requerente procedeu à entrega das correspondentes declarações de rendimentos Modelo 22 de IRC, em que apurou os seguintes lucros tributáveis e montantes de IRC a pagar/recuperar:

Período de tributação	Lucro Tributável	Montante a pagar
2020	€ 115.932.293,82	€ 9.744.370,99
2021	€ 120.314.738,16	€ 6.561.516,19

- C) Nos montantes a pagar/recuperar, apurados em cada um dos períodos de tributação, estavam incluídos os montantes de tributação autónoma a seguir descritos:

Período de tributação	2020		2021	
	Base	TA	Base	TA
Depreciações	4 425 835,56 €	1 127 908,97 €	4 184 748,36 €	1 011 290,43 €
Combustíveis	1 309 907,46 €	293 596,25 €	1 940 638,66 €	413 964,20 €
Portagens e Parqueamento	596 354,35 €	180 134,36 €	664 276,18 €	189 587,86 €
Conservação e Reparação	1 086 421,51 €	259 104,23 €	1 068 109,76 €	260 525,37 €
Seguros	199 147,51 €	45 325,81 €	165 617,56 €	36 371,47 €
Imposto Único de Circulação ("IUC")	193 491,17 €	48 641,65 €	190 806,46 €	47 555,39 €
Rent-a-Car	103 048,50 €	17 878,16 €	61 074,56 €	10 986,83 €
Leilões	42 582,40 €	7 886,46 €	47 669,20 €	10 987,34 €
Outros	1 781,50 €	208,15 €	0,00 €	0,00 €
Despesas de Representação	17 330,40 €	1 733,04 €	71 993,80 €	7 199,38 €
Ajudas de custo e/ou compensação pela deslocação em viatura própria	609 295,54 €	30 464,77 €	6 661 904,20 €	333 095,21 €
Total	8 585 195,90 €	2 012 881,85 €	8 663 235,33 €	1 998 643,58 €

- D) Sobre os gastos relativos a viaturas ligeiras de passageiros incidiu tributação autónoma, com taxa variável em função do valor de aquisição e tipologia de cada uma das viaturas automóvel que compõem a frota da Requerente.
- E) Na nota demonstrativa da liquidação de IRC relativa ao período de tributação de 2020, sob o n.º 2021..., que constitui o documento n.º 2 junto ao pedido arbitral e aqui se dá como reproduzido, vem mencionada, sob o item 26, o montante total de tributações autónomas de

€ 2.012.881,85, sem qualquer especificação dos gastos suportados a título de Contribuição de Serviço Rodoviário.

- F) Na nota demonstrativa da liquidação de IRC relativa ao período de tributação de 2021, sob o n.º 2021..., que constitui o documento n.º 3 junto ao pedido arbitral e aqui se dá como reproduzido, vem mencionada, sob o item 26, o montante total de tributações autónomas de € 1.998.643,58, sem qualquer especificação dos gastos suportados a título de Contribuição de Serviço Rodoviário.
- G) As aquisições de combustíveis encontram-se documentadas por amostragem nas faturas que constam dos documentos n.ºs 7 a) e 7 b) juntos ao pedido arbitral, que aqui se dão como reproduzidos.
- H) Das faturas a que se refere a antecedente alínea G) consta a designação do combustível, o número de litros adquirido, o valor líquido, a taxa de IVA aplicável, o valor de IVA pago e valor total a liquidar, resultante da importância líquida acrescida de IVA.
- I) A Requerente juntou, como documento n.º 6 junto ao pedido arbitral, extratos de consumo de frota relativamente aos gastos de combustível, que aqui se dão como reproduzidos, dos quais consta, em cada coluna, o n.º da fatura, a matrícula do veículo, o tipo de combustível, o número de litros, o valor da CSR e a taxa de tributação autónoma.
- J) Em 2 de agosto de 2023, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa contra os atos de autoliquidação de IRC relativos aos períodos de tributação de 2018, 2019, 2020 e 2021 por referência às liquidações de tributações autónomas efectuadas sobre gastos com combustíveis, na parte em que incorporam os montantes inerentes à Contribuição de Serviço Rodoviário.
- K) O pedido de revisão oficiosa foi convolado em reclamação graciosa.
- L) Por despacho da Diretora Adjunta da Unidade dos Grandes Contribuintes, de 10 de novembro 2023, a reclamação graciosa foi indeferida liminarmente, por intempestividade, relativamente aos períodos de tributação de 2018 e 2019, e indeferida relativamente aos períodos de tributação de 2020 e 2021, por não ter ocorrido violação das normas tributárias aplicáveis à tributação autónoma.
- M) A decisão de indeferimento assenta na informação n.º 224-AIR1/2023, que na parte relevante é do seguinte teor:

- 31. De acordo com o disposto no Código do IRC, diploma que regula normativamente a TA, concretamente nos números 3, 18 e 20 do seu artigo 88.º são tributados autonomamente os encargos relacionados com as viaturas neles especificadas e às taxas também nos mesmos previstas.
- 32. É uma tributação que incide sobre os gastos efetivos reconhecidos contabilisticamente, cuja liquidação é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º do Código do IRC, tendo por base, conforme se referiu, os valores e as taxas estabelecidos no artigo 88.º, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado, ainda que essas deduções resultem de legislação especial (-).
- 33. Trata-se, como é dominantemente sabido, de uma tributação que visa desincentivar a ocorrência de determinados gastos, combater a fraude e a evasão fiscais e diluir as vantagens económicas decorrentes da utilização de consumos específicos na esfera privada de terceiros.
- 34. Como explica Saldanha Sanches a introdução do mecanismo de tributação autónoma é justificada por se reportar a despesas cujo regime fiscal é difícil de discernir por se

encontrarem numa "zona de interseção da esfera privada e da esfera empresarial/" e tem em vista prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição oculta de lucros ou atribuam rendimentos que poderão não ser tributados na esfera dos respetivos beneficiários, tendo também o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscais".

35. A TA incide, pois, sobre as despesas tipificadas na lei fiscal, que uma vez concretamente realizadas pelas empresas e reconhecidas contabilisticamente vão constituir factos tributários autónomos, geradores de imposto, independentemente do conteúdo da sua formação.
36. No momento em que as empresas registam encargos suscetíveis de tributação autónoma, surge a obrigação de a ela os sujeitar, em nada estando isso dependente de outras despesas ou encargos ainda que naqueles incorporados.
37. Trata-se simplesmente de aplicar as normas legais vigentes para a TA, que, diga-se, não são reputadas ilegais pela Requerente.
38. Consequentemente a Requerente não pode querer deixar de aplicar as normas que regulam a TA com fundamento de que há normas que regulam outros impostos, taxas ou contribuições especiais que não estão em conformidade com o direito comunitário. Desta forma,
39. A matéria que a Requerente apresenta não é fundamento nem é defensável para a discussão da TA cujas liquidações nos termos legais efetuou nos períodos de tributação de 2018 a 2021 não havendo nessas liquidações nem nas respetivas cobranças por parte da AT qualquer ilegalidade.
De facto,
40. À Requerente, enquanto sujeito passivo direto da relação jurídica tributária, impõe-se como princípio geral, a observância da lei e o cumprimento da prestação que lhe estiver subjacente, sendo manifesta a inviabilidade da sua pretensão no sentido de lhe ser restituído o montante de € 136 262,37, que nos períodos de tributação de 2018 a 2021 liquidou a título de TA, incidente sobre os gastos incorridos com combustíveis com a alegação de estes terem incorporados € 556 539,90 de CSR, liquidada por sujeitos passivos terceiros e que igualmente alega lhe ter sido repercutida, enquanto consumidora final.
Logo,
41. Tendo as liquidações da TA sido efetuadas pela Requerente de acordo com a disciplina legal aplicável, as mesmas não enfermam de qualquer vício.
Neste sentido,
42. Deve ainda ser salientado que o pedido de revisão oficiosa das liquidações do IRC relativas aos períodos de tributação de 2018, 2019 e 2020 nunca poderá ser admitido por se encontrar ultrapassado o prazo de reclamação administrativa, ou seja, 2 anos após a apresentação da declaração de rendimentos, nos termos conjugados da primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT e do n.º 1 do artigo 131.º do CPPT:
 - Nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LCT "A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

- O n.º 1 do artigo 131.º do CPPT expressa que "Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração."
43. Como atrás se deixou referido o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 02 de agosto de 2023 e as declarações de IRC referentes aos períodos de tributação de 2018, 2019 e 2020 foram submetidas em 31 de julho de 2019, 31 de Julho de 2020 e 30 de julho de 2021.
44. Contrariamente ao defendido pela Requerente à admissibilidade do pedido de revisão dentro do prazo de 4 anos referido na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT exige a existência de erro imputável aos serviços, requisito que não se verifica.
Com efeito,
45. O apuramento do montante da TA efetuado pela Requerente, e como a própria refere, teve por base as disposições legais em vigor, mormente o artigo 88.º do Código do IRC, tendo por base os gastos com combustíveis efetivamente incorridos nos períodos de tributação em apreço (...) não havendo, portanto, qualquer violação das normas tributárias aplicáveis, muito menos qualquer erro imputável aos serviços.
Daí que,
46. Não se mostrando verificado o requisito de erro imputável aos serviços, imprescindível à conferência do prazo de 4 anos previsto na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78º da LGT, o pedido de revisão oficiosa dos atos tributários de autoliquidação dos períodos de tributação de 2018, 2019 e 2020, mostra-se intempestivo.
47. No tocante ao pedido de revisão do ato tributário de autoliquidação referente ao período de tributação de 2021 o mesmo improcede pois como se deixou atrás explanado o fundamento apresentado pela Requerente não é sindicável nesta sede.
- N) A decisão de indeferimento foi notificada por carta registada datada de 13 de novembro de 2023.
- O) O pedido arbitral deu entrada em 12 de fevereiro de 2024.

Factos não provados

Não se encontra provado que se tenha verificado a efetiva repercussão da Contribuição de Serviço Rodoviário na esfera jurídica da Requerente relativamente ao combustível adquirido às fornecedoras, nos anos de 2020 e 2021 e no montante de total de € 261.956,93, sobre o qual a Requerente indica um valor de tributação autónoma de € 62.098,33.

Não se encontra provado que as tributações autónomas constantes da liquidação de IRC relativa ao ano de 2020, no montante de € 2.012.881,85, e as tributações autónomas constantes da liquidação de IRC relativa ao ano 2021, no montante de € 1.998.643,58, incluíssem os gastos suportados com a Contribuição de Serviço Rodoviário.

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial.

Atento o disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, e, por conseguinte, é ao contribuinte, que pretende obter a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação da CSR e dos correspondentes atos de repercussão na sua esfera jurídica, que cabe realizar a prova da aquisição dos combustíveis e da efetiva repercussão da contribuição na sua esfera jurídica.

Para fazer a prova da repercussão, a Requerente limitou-se a juntar ao pedido arbitral, como documentos n.ºs 7 alínea a) e 7 alínea b), um conjunto de faturas de aquisição de combustível referentes aos anos de 2020 e 2021, que contêm as referências que constam da alínea H) da matéria de facto, e como documento n.º 6 os extratos de consumos de frota, que contêm as referências que constam da alínea I) da matéria de facto.

No entanto, as faturas não evidenciam a repercussão da CSR no preço de venda, contendo apenas a menção do tipo de combustível e das quantidades adquiridas, o valor da aquisição, a taxa de IVA aplicável e o valor de IVA pago, nada permitindo concluir se houve lugar ao pagamento do imposto por repercussão e qual tenha sido o montante apurado a esse título. E, por outro lado, os extratos de consumo de frota constituem documentos *ad hoc*, correspondendo, no que se refere ao valor da CSR, a um mapa resumo do cálculo do valor da contribuição a apurar relativamente às quantidades de combustível adquiridos, que, sendo passível de livre apreciação pelo tribunal, não tem suficiente valor probatório material quanto à efetiva repercussão do imposto relativamente a cada uma das aquisições realizadas.

Por outro lado, as notas demonstrativas das liquidações de IRC relativas ao período de tributação de 2020 e 2021 apenas indicam os montantes totais declarados a título de tributações autónomas, sem qualquer especificação dos gastos concretamente suportados com a CSR.

E na descrição dos gastos incluídos nas tributações autónomas, a que se refere a alínea C) da matéria de facto, vêm incluídos os gastos com combustíveis, nos montantes totais de € 293.596,25, no ano de 2020, e de € 413.964,20, no ano de 2021, mas sem qualquer discriminação dos montantes parcelares que tenham sido cobrados como CSR.

Cabe ainda referir que na informação n.º 224-AIR1/2023, em que se baseia a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, em nenhum momento se dá como assente que as tributações autónomas tenham incidido sobre a Contribuição de Serviço Rodoviário, limitando-se a informação a considerar que, face à regulação normativa da tributação autónoma, é inviável a pretensão da restituição de gastos incorridos com combustíveis com a *alegação* de estes terem incorporado um montante devido a título de CSR que se *alega* lhe ter sido repercutida enquanto consumidora final (cfr. n.º 42 da informação).

Ou seja, a Administração indefere a impugnação com base no regime jurídico geral da tributação autónoma, e em atenção ao *alegado* pelo contribuinte, sem confirmar ou reconhecer que as tributações autónomas em causa tivessem incorporado a Contribuição de Serviço Rodoviário.

Não existe prova, por conseguinte, nem da efetiva repercussão da Contribuição de Serviço Rodoviário na esfera jurídica da Requerente, nem da inclusão da CSR nos gastos com combustível que foram objeto de tributações autónomas.

Matéria de direito

7. A Requerente coloca em causa a liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) incidente sobre a aquisição de combustíveis, nos períodos de tributação de 2020 e 2021, no montante total de € 261.956,93, sobre o qual a Requerente indica um valor de tributação autónoma de € 62.098,33, incorporada nas tributações autónomas sobre os gastos relativos a viaturas ligeiras de passageiros que foram aplicadas ao abrigo do disposto no artigo 88.º, n.º 3, do Código do IRC.

Não se discute no pedido arbitral a legalidade da tributação autónoma, mas antes a circunstância de, no apuramento da tributação autónoma devida por gastos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, terem sido incluídos os montantes correspondentes à Contribuição de Serviço Rodoviário incidente sobre a aquisição de combustíveis, por se entender que a referida contribuição constitui um imposto ilegal.

Como explica SALDANHA SANCHES, a introdução do mecanismo de tributação autónoma é justificada por se reportar a despesas cujo regime fiscal é difícil de discernir por se encontrarem numa “zona de interseção da esfera privada e da esfera empresarial” e tem em vista prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição oculta de lucros ou atribuam rendimentos que poderão não ser tributados na esfera dos respetivos beneficiários, tendo também o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscais (*Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, pág. 407).

O Tribunal Constitucional igualmente esclareceu, no acórdão n.º 197/2016, que “a tributação autónoma, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide não diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário (que se refere não à perceção de um rendimento, mas à realização de despesas). E, desse modo, a tributação autónoma tem ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de menor transparência fiscal, e é explicada por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal”. Nesse sentido, como aí se acrescenta, “[a] despesa constitui um facto tributário autónomo, gerando um imposto a que o contribuinte fica sujeito independentemente de ter obtido ou não rendimento tributável em IRC no mesmo período de tributação. E, assim, o facto revelador da capacidade contributiva é a própria realização da despesa”.

O mecanismo da tributação autónoma resulta, por conseguinte, da associação do sujeito passivo à realização de certas despesas. A sujeição a imposto é a consequência jurídica da

verificação de um certo facto tributário - a realização da despesa legalmente prevista -, e, nesse sentido, é a própria realização da despesa que determina a aplicação da norma.

A questão em debate é, pois, a de saber se a Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que incide sobre os combustíveis rodoviários também sujeitos ao Imposto sobre Produtos Petrolíferos, constitui um tributo ilegal que justifique que a sua liquidação seja excluída da tributação autónoma relativa a despesas com viaturas.

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

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

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

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

À luz do regime jurídico sucintamente exposto, a Requerente sustenta que a Contribuição de Serviço Rodoviário foi criada por razões de ordem puramente orçamental de angariação de receita, não lhe estando subjacente qualquer motivo específico de política ambiental, energética ou social, tendo sido considerada ilegal por violação da Diretiva 2008/118/CE, pelo TJUE no âmbito do Processo n.º C-460/21.

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

Os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses

impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções.

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

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

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

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

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

Neste sentido, constituindo a repercussão fiscal da CSR um facto positivo, o ónus da prova impende sobre quem o invoca, por forma a comprovar a qualidade de entidade repercutida e lesada no âmbito da relação jurídico-tributária, e, por conseguinte, é ao contribuinte, que pretende obter a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação da CSR e dos correspondentes atos de repercussão na sua esfera jurídica, que cabe realizar a prova da efetiva repercussão.

No caso, não se encontra provada a efetiva repercussão da CSR relativamente ao combustível que tenha sido adquirido pela Requerente nos referidos períodos de 2020 e 2021, e no montante total de € 261.956,93, sobre o qual a Requerente indica um valor de tributação autónoma de € 62.098,33, na medida que não releva como prova, para esse efeito, as faturas de aquisição de combustíveis, que não contêm qualquer especificação da repercussão da CSR, nem os extratos de cartão frota, que se limitam a efetuar o cálculo do valor da contribuição que seria devida relativamente às quantidades de combustível que tenham sido adquiridas. E, por outro lado, também não se encontra demonstrado que as tributações autónomas tenham incidido sobre os gastos com a CSR, porquanto nem as notas demonstrativas das liquidações de IRC fazem qualquer menção a esses gastos, limitando-se a uma referência genérica ao valor globalmente declarado a título de tributações autónomas, nem a informação dos serviços em que se baseia a decisão de indeferimento da reclamação graciosa tem como assente que os gastos incorridos com combustíveis e declarados para efeito de incidência de tributação autónoma tenham incorporado a CSR.

Pretendendo a Requerente obter a anulação da liquidação de tributações autónomas na parte em que incorporam a CSR, o pedido arbitral mostra-se ser improcedente, por ausência de prova bastante de que tenha havido lugar à repercussão do imposto e à inclusão da CSR nos gastos com combustível que foram objeto de tributações autónomas.

Vício de falta de fundamentação

10. A Requerente alega que a decisão final de indeferimento da reclamação graciosa incorre em falta de fundamentação, porquanto desvaloriza toda a prova realizada pelo contribuinte em vista a demonstrar os custos incorridos com a CSR, bem como a alegação de que as tributações autónomas incorporaram um imposto (CSR) declarado ilegal pelo TJUE.

Como é entendimento jurisprudencial corrente, a fundamentação do ato tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, sendo

que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu num certo sentido e não de forma diferente.

No caso vertente, como resulta da matéria de facto dada como provada (alíneas L) e M)), a decisão de indeferimento assenta na informação dos serviços n.º 224-AIR1/2023 e baseia-se no entendimento de que não ocorreu a violação das normas tributárias aplicáveis à tributação autónoma, argumentando-se, ademais, que a Requerente não pode deixar de aplicar as normas que regulam a tributação autónoma com fundamento em disposições que regulam outros tributos e que se consideram não conformes o direito comunitário, concluindo-se que a matéria atinente à CSR não releva para efeito da sujeição do contribuinte à tributação autónoma (n.ºs 38 e 39).

Assim sendo, o ato tributário encontra-se fundamentado e a sua motivação é perceptível para qualquer destinatário normal.

Por outro lado, se a decisão de indeferimento da reclamação graciosa se baseia unicamente no regime aplicável às tributações autónomas, excluindo-se a interferência, na apreciação do caso, do regime jurídico da CSR e dos respetivos pressupostos de aplicação, é claro que a Administração, nessa linha de argumentação, não tem de se pronunciar sobre os aspectos específicos atinentes à legalidade da CSR, cujo conhecimento fica logicamente prejudicado pela solução encontrada para considerar improcedente a impugnação administrativa.

Não se verifica, por conseguinte, o alegado vício de falta de fundamentação.

Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

11. Face à improcedência do pedido principal, fica necessariamente prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

IV – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente o pedido arbitral e manter na ordem jurídica os atos de liquidação impugnados, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa;
- b) Julgar prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

Valor da causa

As Requerentes indicaram como valor da causa o montante de € 62.098,33, que não foi questionado pela Requerida, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 2448,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 15 de outubro de 2024

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha (relator)

O Árbitro vogal

Nuno Pinto Fernandes

O Árbitro vogal

Jorge Laires