

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 743/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR); competência dos tribunais arbitrais; legitimidade processual activa.

SUMÁRIO:

- I. A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) é um tributo que se qualifica como “imposto” e não como “contribuição”, pelo que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar matérias a ela respeitantes.
- II. A Requerente é um mero adquirente/consumidor de combustíveis rodoviários, que não suportou o encargo da CSR por repercussão legal e que não logrou demonstrar um interesse legalmente protegido, pelo que carece de legitimidade processual activa para contestar a legalidade dos actos de liquidação daquele imposto, emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira às entidades responsáveis pela introdução no consumo dos referidos combustíveis rodoviários.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Carla Castelo Trindade, Tomás Castro Tavares e José Nunes Barata, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., LDA.**, pessoa colectiva n.º ..., com sede na ..., n.º..., ... e ..., ... (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa

1.

apresentado em 10 de Novembro de 2023, quanto à Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) liquidada com base nas facturas emitidas à Requerente, relativamente ao período compreendido entre Novembro de 2019 e Dezembro de 2022.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 11 de Junho de 2024 e automaticamente notificado à Requerida.

3. No pedido arbitral a Requerente defendeu, em síntese, que a receita da CSR encontra-se consignada de forma genérica ao financiamento da concessionária Infraestruturas de Portugal, IP, SA., cujas despesas são, pela sua natureza, susceptíveis de ser financiadas pelo produto de impostos de outra natureza. No entender da Requerente, a CSR foi criada por motivos puramente orçamentais, sem ter subjacente qualquer outro motivo específico de política ambiental, energética ou social. Argumentou a Requerente que a estrutura da CSR também não serve de forma inequívoca para desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários. Neste sentido, invocou a desconformidade da CSR com o artigo 1.º, n.º 2 da Directiva 2008/118, em conformidade com o despacho proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), no âmbito do processo n.º C-460/21, datado de 7 de Fevereiro de 2022. Com base na existência desta ilegalidade abstracta, defendeu a Requerente ser-lhe devido o reembolso do imposto indevidamente suportado acrescido de juros, entre os meses de Novembro de 2019 e Dezembro de 2022, no valor total de € 281.990,72, por via de repercussão no preço de aquisição da gasolina e gasóleo rodoviário constantes das facturas emitidas pelas empresas fornecedores destes combustíveis.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 30 de Julho de 2024, não tendo manifestado

vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 20 de Agosto de 2024, sendo que nesse mesmo dia foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta.

6. Em 24 de Setembro de 2024, a Requerida apresentou a sua resposta e juntou aos autos o processo administrativo, defendendo-se por excepção e por impugnação. Após dissertar sobre o conceito de repercussão e respectiva relação com as garantias dos contribuintes interpretadas em respeito do princípio da legalidade, bem como sobre o enquadramento fáctico-normativo da CSR, invocou a Requerida que o Tribunal Arbitral era materialmente incompetente para conhecer do pedido em virtude de a CSR ser uma contribuição e não um imposto. Sem conceder, invocou ainda a Requerida que o Tribunal Arbitral era igualmente incompetente em razão da matéria para pronunciar-se sobre actos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos actos de liquidação de ISP/CSR. Prosseguiu a Requerida por referir que a Requerente carecia de legitimidade processual e substantiva para solicitar o reembolso do valor pago porque, nos termos dos artigos 4.º, 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (“CIEC”), esta só é atribuída aos sujeitos passivos que procedam à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do ISP/CSR. Sem conceder, alegou a Requerida que a mencionada ilegitimidade resultava ainda do disposto no artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, que apenas a atribui a quem suportou o encargo do imposto por repercussão legal, sendo que no caso da CSR a repercussão, a existir, é meramente económica ou de facto. Acresce ainda, no entender da Requerida, que as facturas apresentadas não corporizam actos de repercussão de CSR, sendo que a Requerente não conseguiu demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu às suas fornecedoras tem incluído o valor da CSR pago pelo sujeito passivo de ISP/CSR, nem que suportou, a final, o encargo de tal tributo, isto é, que não o repassou no preço dos serviços prestados aos seus clientes, sendo estes os consumidores finais. Defendeu também a Requerida que a falta de identificação dos actos tributários objecto do pedido, conforme exige o n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, implica a

3.

ineptidão do pedido arbitral por falta de objecto. Ainda a respeito desta excepção, afirmou a Requerida que a Requerente formulou um pedido de declaração de ilegalidade de liquidações de CSR e respectivo reembolso de valores alegadamente suportados, através da mera impugnação de alegadas repercussões para as quais juntou facturas de aquisição de combustível, ficando evidente a ininteligibilidade do pedido e a contradição entre este e a causa de pedir, o que implica igualmente a ineptidão do pedido de pronúncia arbitral. Por fim, no âmbito da defesa por excepção, invocou a Requerida a caducidade do direito de acção, por ter já decorrido o prazo de 120 dias previsto no artigo 78.º, n.º 1 da LGT e por inexistir erro imputável aos serviços que permitisse a revisão dos actos no prazo de 4 anos estabelecido naquela mesma norma. Intempestividade que a Requerida defendeu ainda verificar-se, embora de forma parcial, quanto a todas as aquisições efectuadas pela Requerente em data anterior a 10.11.2020, por ter decorrido quanto a elas o prazo de 3 anos previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC, para solicitar o reembolso do imposto resultante de erro na liquidação. Por impugnação, alegou a Requerida que a Requerente não logrou provar que pagou e suportou integralmente o encargo da CSR por repercussão, sendo este um ónus que sobre si recaía nos termos do artigo 74.º da LGT. Defendeu também a Requerida inexistir uma desconformidade do regime da CSR com o previsto na Directiva Europeia, inexistindo também qualquer decisão judicial transitada em julgado que tenha declarado ou julgado a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respectiva devolução. Por último, sustentou a Requerida que mesmo que se verificassem os pressupostos legais e processuais, e se considerasse efectuada a prova da repercussão económica da CSR, pode ainda assim o Estado opor-se a um pedido de reembolso, apresentado pelo comprador repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma acção civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo, tal como ocorre no direito nacional.

7. Em 25 de Setembro de 2024, foi a Requerente notificada para, querendo, exercer o direito ao contraditório quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta e, bem assim, para juntar ao processo cópia das liquidações objecto de impugnação, nos termos

4.

do disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea c) do RJAT. A Requerente optou por não exercer nenhuma das mencionadas faculdades.

8. Ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT, foi proferido despacho arbitral, em 17 de Dezembro de 2024, a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e a conceder às partes a faculdade de apresentarem alegações escritas por prazo simultâneo de 15 dias. Apenas a Requerida exerceu este direito, através de requerimento de 20 de Janeiro de 2025, onde reiterou os argumentos já anteriormente apresentados no âmbito da resposta ao pedido arbitral.

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT e nos artigos 1.º e 3.º da Portaria de Vinculação.

10. Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as excepções de (i) incompetência do Tribunal Arbitral, (ii) ilegitimidade da Requerente (iii) ineptidão do pedido de pronúncia arbitral e (v) caducidade do direito de acção, o que será feito por esta ordem logo após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

II. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

11. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica, entre outros, à construção e engenharia, civil, construção de estradas, terraplanagens, aluguer de máquinas e equipamentos e transporte de mercadorias;
- b) Entre Novembro de 2019 e Dezembro de 2022, a Requerente adquiriu às sociedades B..., Lda. (NIPC...), C... Lda (NIPC...), D... Lda (NIPC ...), E... Lda (NIPC ...), F... S.A. (NIPC ...), G..., S.A. (NIPC ...), H..., S.A. (NIPC...), I... Lda (NIPC...) e J..., S.A. (NIPC ...) (doravante designadas em conjunto por “fornecedoras de combustível”), 2.537.242,53 litros de gasóleo rodoviário e 4.101,12 litros de gasolina, pelos quais pagou, respectivamente, € 3.528.239,10 e € 6.993,03;
- c) Em 10 de Novembro de 2023, a Requerente apresentou pedido de revisão, nos termos da 2.ª parte, do n.º 1, do artigo 78.º, da LGT;
- d) Até à presente data, não foi proferida decisão expressa de indeferimento do referido pedido de revisão oficiosa;
- e) Em 9 de Junho de 2024, a Requerente apresentou o pedido arbitral que deu origem aos presentes autos.

§2 – Factos não provados

12. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, não se consideram provados os seguintes factos:

- 1) Que as fornecedoras de combustível foram objecto de liquidação e entregaram ao Estado, enquanto sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, qualquer montante a título de CSR;
- 2) Que as fornecedoras de combustível, no período compreendido entre Novembro de 2019 e Dezembro de 2022, repercutiram nas facturas emitidas à Requerente a CSR correspondente a cada um desses consumos, tendo a Requerente, por conseguinte, suportado a título de CSR, a quantia global de € 281.990,72.
- 3) A Requerente é a consumidora final dos combustíveis rodoviários adquiridos às fornecedoras de combustível, não tendo repercutido o encargo económico da CSR que alegou ter suportado no preço dos bens e serviços prestados aos seus clientes.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

13. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e nos artigos 596.º, n.º 1 do CPC e 607.º, n.º 3, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

14. O Tribunal formou a sua íntima e prudente convicção quanto aos factos provados e não provados através do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos, que foram apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação dos factos e nas regras da experiência, normalidade e racionalidade, em conformidade com os ditames fixados nos artigos 16.º, alínea e) do RJAT e 607.º, n.ºs 4 e 5 do CPC aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

15. Os factos assentes nas alíneas a) e b) foram dados como provados com base, respectivamente, na certidão permanente e nas facturas juntas aos autos pela Requerente. O facto assente na alínea c) foi dado como provado com base no pedido de revisão junto aos autos pela Requerente e no processo administrativo junto aos autos pela Requerida, existindo acordo entre as partes quanto à data da apresentação do pedido. O facto assente na alínea d) foi invocado pela Requerente e não impugnado pela Requerida, não sendo assim controvertido nos autos a inexistência de indeferimento expresso do pedido de revisão. O facto assente na alínea e) encontra-se certificado pelo sistema de gestão processual do CAAD.

16. Relativamente ao facto dado como não provado no ponto 1), considerou este Tribunal Arbitral que a falta de junção aos autos das DIC globalizadas submetidas pelas fornecedoras de combustível, dos consequentes actos de liquidação emitidos pela AT e dos

respectivos comprovativos de pagamento, que não foram também associados às facturas juntas aos autos, não permitem certificar a efectiva liquidação e pagamento da CSR pela introdução no consumo dos combustíveis rodoviários adquiridos pela Requerente.

17. O que é ainda agravado pelo facto de ser controvertida nos autos a qualificação das sociedades fornecedoras de combustível como sujeitos passivos de CSR, dadas as alegações da Requerida vertidas no artigo 230.º da resposta, onde se afirma que “(...) *após consulta da aplicação Gestão de Informação de Suporte (GIS), que permite saber quais os operadores que detêm estatuto fiscal nos termos do CIEC, apurou-se que a B..., Lda. (NIPC ...) é a única fornecedora titular de estatuto fiscal no âmbito do ISP, podendo, enquanto tal, ter sido sujeito passivo quanto a liquidações de ISP/CSR (...)*” e no artigo 231.º da resposta onde se invoca que “*E, não detendo as restantes fornecedoras, identificadas nas faturas, qualquer estatuto fiscal em sede de ISP, agiram exclusivamente como meras intermediárias no circuito de comercialização não podendo, conseqüentemente, ter sido sujeitos passivos de liquidações de ISP e CSR, não tendo, conseqüentemente, processado quaisquer declarações de introdução no consumo (após o que teriam sido efetuadas as liquidações), e pago os tributos em causa ao Estado.*”.

18. Significa isto que só uma das sociedades fornecedoras de combustível poderia ter sido objecto de liquidações emitidas pela AT e suportado o encargo da CSR, em virtude da introdução no consumo da gasolina e gásóleo rodoviário adquiridos pela Requerente. Porém, a Requerente não logrou provar tal facto, pelo que também pode ter actuado esta fornecedora de combustível como um mera intermediária na cadeia de abastecimento, a quem podia ou não ter sido repercutido o encargo deste imposto.

19. Quanto ao facto dado como não provado no ponto 2) *supra*, impõe-se desde logo registar que a prova da repercussão pressupõe inevitavelmente como ponto de partida a demonstração de que a CSR foi inicialmente liquidada e paga pelo sujeito passivo daquele tributo aquando da introdução no consumo dos produtos a ele sujeitos – o que, conforme se viu, não foi demonstrado pela Requerente.

20. Acresce que a Requerente não cumpriu o critério a observar na prova da repercussão da CSR, tal qual fixado pelo TJUE no despacho *Vapo Atlantic*, proferido em 7 de Fevereiro de 2022, no processo n.º C-460/21. Ao que aqui importa, referiu aquele Tribunal o seguinte:

*“(...) 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 (v., neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, *Les Fils de Jules Bianco e Girard*, 331/85, 376/85 e 378/85, EU:C:1988:97, n.º 17, e de 2 de outubro de 2003, *Weber’s Wine World e o.*, C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 96).*

*45 Não se pode no entanto admitir que, no caso dos impostos indiretos, exista uma presunção segundo a qual a repercussão teve lugar e que cabe ao contribuinte provar negativamente o contrário. Sucede o mesmo quando o contribuinte tenha sido obrigado, pela legislação nacional aplicável, a incorporar o imposto no preço de custo do produto em causa. Com efeito, essa obrigação legal não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutida, mesmo no caso de a violação de essa obrigação conduzir a uma sanção (Acórdão de 14 de janeiro de 1997, *Comateb e o.*, C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.ºs 25 e 26).*

46 O direito da União exclui assim que se aplique toda e qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram

repercutidos noutras pessoas e que visem impedir a apresentação de elementos de prova destinados a contestar uma pretensa repercussão (Acórdão de 21 de setembro de 2000, Michailidis, C-441/98 e C-442/98, EU:C:2000:479, n.º 42).

(...)

48 Nestas condições, há que responder à segunda e terceira questões que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais possam fundamentar a sua recusa de reembolsar um imposto indireto contrário à Diretiva 2008/118 na presunção de que esse imposto foi repercutido sobre terceiros e, conseqüentemente, no enriquecimento sem causa do sujeito passivo.”. (destaque nosso)

21. Da aplicação da jurisprudência do TJUE ao presente caso resulta que a repercussão da CSR sobre terceiros – que não decorre de qualquer imposição legal prevista na Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto que instituiu a CSR, sendo tão só “expectável” perante o regime e funcionamento deste tributo –, não pode ser em qualquer caso presumida.

22. O que é compreensível, se se tiver em consideração que a repercussão opera aqui como um fenómeno económico, com uma configuração e amplitude variáveis. Como explica SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, 2019, p. 399:

“A repercussão (...) pod[e] operar por mais que uma forma sobre os preços. A forma mais comum é a da repercussão descendente, que se verifica quando o vendedor soma o tributo ao preço de um bem, fazendo com que o comprador o suporte: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes sobem o preço na mesma medida, fazendo com que os consumidores o suportem. A repercussão transversal verifica-se quando o vendedor soma o tributo ao preço de um bem diferente daquele que é onerado pelo tributo: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes diluem esse aumento através do agravamento do preço da generalidade das bebidas alcoólicas. Enfim, a repercussão ascendente verifica-se quando o vendedor

subtrai o tributo ao preço de um bem de que é comprador, obrigando os fornecedores a suportar-lhe o peso económico: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes obrigam as empresas cervejeiras a baixar o preço nessa mesma medida.

A repercussão constitui um fenómeno que depende em larga medida das condições económicas que rodeiem uma transacção”.

23. Portanto, a ocorrência do fenómeno de repercussão descendente não pode simplesmente ser presumida, mesmo que tivesse sido querida na lógica de funcionamento do tributo. Pelo contrário, impõe-se uma análise do contexto e dos vários factores que conformam cada transacção comercial para daí extrair a conclusão de que o encargo da CSR foi total ou parcialmente “repassado” ao longo dos vários intervenientes do circuito económico até atingir o consumidor final – o que abrange, necessariamente, a repercussão na esfera da Requerente.

24. Ora, este exercício de prova da repercussão não foi realizado pela Requerente, que se limitou a juntar facturas aos autos, como se daí decorresse sem mais a prova da repercussão da CSR. Certo é que apenas com base nas facturas não é possível fazer a correspondência entre as operações praticadas e as declarações de introdução no consumo dos combustíveis transaccionados; não é possível estabelecer a relação entre as transacções e as DIC com as correspondentes liquidações emitidas pela AT e, finalmente, não é possível demonstrar a incorporação do encargo da CSR nas facturas de venda de gasóleo à Requerente, nem tão pouco em que grau e/ou medida tal incorporação se processou. Na verdade, não ficou sequer provado que as fornecedoras de combustível suportaram, elas próprias, enquanto intermediárias na cadeia de abastecimento/distribuição, o encargo da CSR que a Requerente alega ter sido repercutido na sua esfera.

25. Acresce que mesmo que a Requerente tivesse demonstrado que suportou o encargo da CSR por repercussão, não logrou esta demonstrar que esse encargo se cristalizou na sua esfera jurídica. Dito de outro modo, não provou a Requerente que, em última instância, foi a entidade onerada com o tributo em causa, porquanto não incorporou o seu custo no preço do

serviços prestados aos seus clientes, que no circuito ou cadeia económico-comercial podem situar-se como os verdadeiros consumidores finais. Foi por isso que não se deu como provado o facto constante do ponto 3) *supra*.

26. Por fim, regista-se que não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, que apesar de serem apresentadas como factos, consistem em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

IV.1. Questões prévias – saneamento

§1 – Incompetência do Tribunal Arbitral

27. Quanto à apreciação da competência material deste Tribunal Arbitral para conhecer do pedido formulado pela Requerente, seguem-se aqui de perto as conclusões a que chegou, entre outros, o Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 29 de Fevereiro de 2024, no processo n.º 467/2023-T.

28. Assim, impõe-se em primeiro lugar aferir se, em termos gerais, são arbitráveis as pretensões referentes à CSR, isto é, se a sindicância da legalidade deste tributo está ou não inserida no âmbito de competência material da arbitragem tributária.

29. Ao que aqui importa, a competência dos Tribunais Arbitrais é delimitada no RJAT nos seguintes termos:

“Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de **tributos**, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) 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”. (negrito nosso)*

30. Âmbito material este que é por sua vez circunscrito na Portaria de Vinculação, da seguinte forma:

“Artigo 2.º

Objecto da vinculação

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

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a **direitos aduaneiros** sobre a importação e demais **impostos indirectos** que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise*

laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.

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

31. Apesar de a concatenação das referidas normas jurídicas não apresentar uma resposta incontestável quanto à arbitrabilidade de actos de liquidação de contribuições, que parecem ter sido em parte excluídos do âmbito material da arbitragem tributária pela Portaria de Vinculação – o que tem reflexo na jurisprudência arbitral que não é uniforme nesta matéria –, certo é que resulta incontroversa a inclusão da apreciação da legalidade de actos de liquidação de impostos no âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais.

32. Revela-se, assim, necessário, qualificar a CSR enquanto “contribuição” ou “imposto”, para daí extrair as necessárias consequências quanto à competência material deste Tribunal Arbitral. Esta análise tem sido amplamente discutida e desenvolvida pela jurisprudência, que importa aqui considerar em cumprimento do desiderato de interpretação e aplicação uniforme do direito que emana do artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil.

33. Nas decisões arbitrais proferidas, entre outros, nos processos n.ºs 31/2023-T, 508/2023-T e 520/2023-T, a CSR foi qualificada como uma contribuição, o que levou aqueles Tribunais Arbitrais a julgar procedente a excepção de incompetência material. No acórdão proferido em 16 de Novembro de 2023, no processo n.º 520/2023-T, referiu-se a este respeito o seguinte:

“(…) nem se pode aceitar, à face da presunção de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), que fosse atribuída à CSR a designação de «contribuição» se legislativamente se pretendesse que ela fosse considerada como um «imposto» e não como uma das

«demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas» a que aludem o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e o artigo 3.º, n.º 2, da LGT. A expressão do pensamento em termos adequados faz-se necessariamente através da expressão correcta e não uma outra que o dissimule.

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

No caso da CSR, é manifesto que não se está perante uma «contribuição especial» enquadrável no conceito definido no n.º 3 do artigo 4.º da LGT, pois não assenta «na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade», pelo que não há suporte literal mínimo para que seja considerada, na perspectiva legislativa, um dos «impostos» a que alude o artigo 2.º da Portaria n.º 112-/2011.”.

34. Em sentido contrário pronunciaram-se, entre outros, os Tribunais Arbitrais nas decisões proferidas nos processos n.ºs 564/2020-T, 629/2021-T, 304/2022-T, 305/2020-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 294/2023-T e 410/2023-T, que qualificaram a CSR como imposto e, conseqüentemente, consideraram-na arbitrável. Por todos, cita-se nesta sede o acórdão proferido em 24 de Outubro de 2023, no processo n.º 644/2022-T, que registou a este respeito o seguinte:

“Afigura-se a este tribunal que a CSR, não obstante um nomen iuris que pareceria integrá-la na categoria das “contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (art. 165º, 1, i) da CRP), preenche todos os requisitos de conteúdo pecuniário, carácter coactivo, unilateralidade, definitividade, ausência de cariz sancionatório, tendo como credor o Estado ou outros entes públicos, e a afectação à realização de fins públicos – que definem um imposto.

Essa qualificação não se modifica pela circunstância de surgirem algumas correspectividades como a da obtenção de receitas para financiamento da utilização de vias públicas – pois as contribuições que assentam no especial desgaste de bens públicos são impostos, como estabelece o art. 4º, 3 da LGT.

Falta à CSR o carácter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmaticidade grupal ou colectiva que é necessária à contribuição financeira. O seu regime não determina, para o sujeito activo respectivo, qualquer dever de prestar específico, qualquer contraprestação exigível pelo contribuinte, o que significa que tem o carácter unilateral de um verdadeiro imposto (quando muito, alguma “paracomutatividade”, referente à compensação de prestações de que os sujeitos passivos são presumíveis causadores ou beneficiários – mas não a correspectividade bilateral estrita de uma taxa, sem uma contrapartida aproveitada ou provocada individualmente pelo sujeito passivo, como sucede numa taxa).

Basta percebermos que, enquanto a CSR é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal (inicialmente, Estradas de Portugal), sendo esta a entidade titular da correspondente receita, os sujeitos passivos da contribuição são as empresas

comercializadoras de combustíveis rodoviários, e, portanto, não são os destinatários da actividade da Infraestruturas de Portugal. Na sua concepção, a CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos, e é devida pelos sujeitos passivos do ISP, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo.

Trata-se, assim, de um imposto de receita consignada (a consignação, desacompanhada de qualquer comutatividade, não subverte a sua natureza), e esta conclusão reforça-se com a posição veiculada pelo Tribunal de Contas na Conta Geral do Estado de 2008 (...)

Lembremos, por fim, que a CSR nasceu, com a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, como um mero desdobramento do ISP, e, sobre este último, nem o nomen iuris permite dúvidas sobre a respectiva natureza.

*Não há, nesse ponto, qualquer paralelo entre a CSR e a CESE (Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético), relativamente à qual uma decisão arbitral (Proc. n.º 714/2020-T) entendeu procedente a excepção de incompetência *ratione materiae*. A CESE, criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, é tida como uma contribuição extraordinária cuja receita é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril, tendo por base, portanto, uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constitui um preço público a pagar pelo conjunto de pessoas singulares ou colectivas que integram o sector energético nacional, o que configura uma bilateralidade genérica ou difusa – que pura e simplesmente não encontramos na CSR.”*

35. Cabendo tomar posição, e evitando repetições desnecessárias e contrárias à economia processual que se exige, acompanha este Tribunal Arbitral a jurisprudência que qualifica a CSR como um imposto, já que este é um tributo que efectivamente não reúne as características de bilateralidade difusa e de responsabilidade de grupo inerente às contribuições. Por conseguinte, nem se revela necessário indagar se as contribuições se inserem

ou não no âmbito material da arbitragem, uma vez que resulta incontroverso do RJAT e da Portaria de vinculação que tal âmbito abrange a apreciação da legalidade de questões referentes a impostos, onde se inclui a CSR.

36. Apesar de, em termos gerais, as matérias referentes à CSR serem arbitráveis, para se concluir pela competência material do Tribunal Arbitral é ainda necessário analisar e confrontar o concreto pedido formulado pelas Requerentes com a delimitação que resulta do RJAT e da Portaria de Vinculação.

37. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente concluiu da seguinte forma:

“Assim, em face de tudo o exposto deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser admitido e julgado procedente, em consequência, ser reconhecido à requerente o direito ao reembolso do montante correspondente à contribuição do serviço rodoviário indevidamente cobrado e por esta suportado no combustível adquirido nos últimos quatro anos, mais concretamente entre Novembro de 2019 e Dezembro de 2022 (data em que foi extinto este imposto) no montante global de 281.990,72€ (duzentos e oitenta e um mil novecentos e noventa euros e setenta e dois cêntimos). Deve ainda ser ordenado o pagamento de juros, desde a data da apresentação do pedido de revisão oficiosa até ao integral pagamento.”

38. Ainda que imperfeitamente expresso, o que resulta do pedido formulado, interpretado à luz do princípio *pro actione* e tendo em conta a causa de pedir tal qual conformada pela Requerente, é que se pretende a declaração de ilegalidade de liquidações de CSR que foram previamente objecto de um pedido de revisão oficiosa, o que integra o âmbito material da arbitragem tributária previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e no artigo 2.º da Portaria de Vinculação.

39. Em face do exposto, julga-se improcedente a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral invocada pela Requerida.

§2 – Ilegitimidade

40. Invocou também a Requerida a ilegitimidade processual activa e substantiva da Requerente para solicitar o reembolso da CSR alegadamente suportada.

41. Quanto a este tema, pronunciaram-se já de forma extensa e cuidada os Tribunais Arbitrais, cuja jurisprudência cumpre aqui ter em consideração em respeito do já mencionado artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil.

42. Ao que importa, referiu-se, entre outros, o seguinte no acórdão arbitral proferido em 1 de Fevereiro de 2024, no âmbito do processo n.º 296/2023-T:

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

Numa passagem do seu manual , 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”.

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 de liquidações que lhe eram alheias . Fê-lo (...) 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 (...)

A questão é: pode ela [a Requerente] suscitar a revisão das liquidações de CSR em que não teve intervenção – e que, aliás, não consegue identificar – ainda que apenas na medida em que tais liquidações contendam com os pagamentos por ela feitos? Rectius: pode ela, supondo que todo o iter procedimental que desembocou no PPA cumpre os requisitos (o que ainda teria de se apurar) – pode a Requerente, perguntava-se, suscitar a revisão das liquidações conjuntas (e acumuladas) de ISP e CSR no segmento 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 Fornecedora de Combustíveis”, ainda que delimitando o âmbito da ilegalidade de tais liquidações pela correspondência aos “atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pela Requerente no decurso do ano de 2021” – uma vez que, em tudo o que as exceda, não foi formulada qualquer pretensão arbitral.

(...) qualquer que seja, em tese geral, a possibilidade de o repercutido invocar a ilegalidade das liquidações que originam a repercussão, no âmbito dos impostos especiais de consumo há uma norma que o veda e que o legislador manteve incólume ao longo das 25 alterações que, em 24 anos, introduziu no CIEC: a do n.º 2 do artigo 15.º (epigrafado “Regras gerais do reembolso”), assim redigida: “Podem solicitar o reembolso os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respectivo imposto.”. Por sua vez, as disposições relevantes desse artigo 4.º (epigrafado “Incidência subjectiva”), para as quais tal norma remete, têm a seguinte redacção: “1 - São sujeitos passivos de impostos especiais de consumo: a) O depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado;

(...)

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

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

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

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

43. Conclusão semelhante foi defendida, ainda que por recurso a diferente fundamentação, no acórdão arbitral proferido em 15 de Janeiro de 2024, no âmbito do processo n.º 375/2023-T, que se transcreve no segmento decisório que aqui importa:

“III.3. Ilegitimidade das Requerentes

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

21. A regra geral do direito processual, que emana do art. 30.º do CPC, é a de que é parte legítima quem tem “interesse direto” em demandar[1], sendo considerados

titulares do interesse relevante, para este efeito, na falta de indicação da lei em contrário, “os sujeitos da relação controvertida”. A mesma regra é reproduzida no processo administrativo, que confere legitimidade ativa a quem “alegue ser parte na relação material controvertida” (vd. art. 9.º, n.º 1, do CPTA).

22. A legitimidade no processo é, pois, recortada pelo conceito central de “relação material” que, no âmbito fiscal, há de ser uma relação regida pelo direito tributário, à qual subjaz um ato tributário[2], cujo sujeito passivo é delimitado no artigo 18.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (“LGT”), como “a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.”

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

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

25. De notar que, em relação aos responsáveis (sujeitos passivos não originários, tal como os substitutos), o legislador teve a preocupação de justificar a razão pela qual lhes é concedida legitimidade processual. Quanto aos responsáveis solidários,

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

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

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

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

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

30. JORGE LOPES DE SOUSA assinala ainda que, em matéria tributária, “é de considerar ser titular de um interesse susceptível de justificar a intervenção no procedimento tributário quem possa ser directamente afectado pelo que nele possa vir a ser decidido, inclusivamente quando esteja em causa uma mera situação de vantagem derivada do ordenamento jurídico, o que será a interpretação que melhor se compagina com o direito constitucionalmente garantido de participação dos cidadãos nas decisões que lhes disserem respeito (art. 267.º, n.º 5, da CRP), como tal se tendo de considerar, necessariamente, todas as que tenham repercussão directa na sua esfera jurídica.” – vd. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, p. 120. Raciocínio que, atenta a identidade de razões, deve considerar-se aplicável ao processo judicial tributário.

31. Com posição similar, LIMA GUERREIRO, em anotação ao art. 18.º, n.º 4, da LGT, refere que o preceito “admite que, da repercussão do IVA, possa resultar a lesão de um interesse legitimamente protegido (é no mesmo sentido a anotação de Saldanha Sanches ao referido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, in ‘Fisco’, número 28, pgs. 29 e sgs.). Essa lesão será suficiente para a fundamentação de impugnação judicial ou, se verificasse que este não era o meio

apropriado dado o princípio constitucional da tutela plena e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos, da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido. A fórmula utilizada declara expressamente, no entanto, a possibilidade de reclamação, impugnação ou recurso contra repercussão ilegalmente efectuada pelo sujeito passivo do IVA, imposto de selo ou de outros tributos sujeitos a mecanismo idêntico, pelo que se infere implicitamente não ser em geral a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse, mas a impugnação judicial o meio adequado para reacção contra a repercussão ilegal do imposto, por razões certamente resultantes da similitude da lesão causada por acto ilegal de liquidação e da lesão resultante de repercussão ilegal e do facto de, no nosso sistema processual tributário, a impugnação não visar necessariamente efeitos meramente demolitórios do acto tributário mas também a reparação de qualquer lesão sofrida pelo impugnante. [...]. O não ser sujeito passivo não quer dizer obrigatoriamente ilegitimidade para intervir no procedimento, em caso de lesão de direito ou interesse legalmente protegido de qualquer natureza.”

32. No entanto, afigura-se claro que a CSR não constitui um caso de repercussão legal. A Lei n.º 55/2007, de 31/8, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, nem sequer, adiante-se, de repercussão meramente económica, isto, sem prejuízo de ser um dado que, em princípio, as empresas[3] repassam nos preços praticados os gastos em que incorrem, independentemente da sua natureza (e, portanto, incluindo os gastos tributários), por forma a concretizarem o objetivo lucrativo que preside à sua criação e manutenção (vd. artigos 22.º do Código das Sociedades Comerciais e 980.º do Código Civil).

33. Infere-se do articulado das Requerentes que estas legitimam a sua intervenção processual no facto singelo de lhes ter sido repercutida a CSR pelas empresas distribuidoras de combustíveis, caracterizando-se no artigo 31.º do ppa como um

“consumidor” de combustíveis, sobre o qual “recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo”.

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

35. Acresce que, nos termos da Lei que prevê a CSR (Lei n.º 55/2007, de 31/8), não existe qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo do ponto de vista económico, pelo que é errónea a afirmação das Requerentes de que é sobre as mesmas que “recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo [da CSR]”. Basta atentar, para esta conclusão, no art. 5.º, n.º 1, da citada lei: “A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.”[4] Assim, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma. Nem se identifica como

prevendo tal repercussão a norma do art. 3.º, n.º 1, da mesma lei que diz que a CSR “constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis”.

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

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

i. A referida Lei n.º 55/2007 define o sujeito passivo e devedor da CSR, mas não contém qualquer regra de repercussão legal, nem se pronuncia sobre a sua repercussão económica;

ii. As ora Requerentes não são consumidoras finais, o que significa que os gastos em que incorrem são presumivelmente, de acordo com as regras da experiência comum, repercutidos no elo subsequente do circuito económico até atingirem os consumidores finais, esses sim, onerados com o encargo económico do imposto e demais gastos incorridos na produção dos bens e serviços;

iii. Se a CSR foi economicamente repercutida pelos distribuidores de combustíveis às ora Requerentes, não há razões para crer que estas, no exercício de uma atividade económica que visa o lucro e dentro dessa racionalidade, não tenham também repassado de alguma forma o encargo da CSR, no todo ou em parte, para os seus clientes, os quais nem sequer são os consumidores finais (os próprios clientes).

38. Ora, não sendo as ora Requerentes os sujeitos passivos da CSR, nem repercutidos legais desta contribuição, não lhes assiste legitimidade processual, a menos que, como interessadas, aleguem e demonstrem factos que suportem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade, i.e., a menos que

evidenciem a existência de um interesse direto e legalmente protegido na sua esfera, passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo, ónus que sobre as mesmas impende.

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

40. Também não tem qualquer pertinência a equiparação que as ora Requerentes pretendem estabelecer entre a CSR e o Imposto do Selo que tanto pode incidir sobre o sujeito passivo originário (em relação ao qual se verifica a capacidade contributiva) como sobre outra entidade. Neste último caso, como sucede de forma paradigmática com as operações financeiras, a doutrina e jurisprudência têm qualificado o fenómeno como substituição tributária sem retenção (vd., a título de exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 25 de março de 2015, processo n.º 01080/13). Conforme atrás referido, o substituto é uma espécie do género “sujeito passivo”, logo dispõe de legitimidade activa para demandar o Estado, além de que, à semelhança do IVA, a liquidação do imposto é perfeitamente controlável através da documentação emitida, pois, nos termos do art. 23.º, n.º 6, do Código do Imposto do Selo, “nos documentos e títulos sujeitos a imposto são mencionados o valor do imposto e a data da liquidação, com exceção dos contratos previstos na verba 2 da tabela geral [arrendamento e subarrendamento], cuja liquidação é efetuada nos termos do n.º 8.”

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

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

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

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

44. Aliás, compreende-se que o legislador não tenha adoptado um conceito irrestrito de legitimidade activa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as

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

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

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

44. Aplicando a citada jurisprudência ao presente caso, resulta desde logo do artigo 15.º do CIEC que a Requerente, ao ser um mero adquirente/consumidor de gasolina e gasóleo rodoviário na cadeia comercial, carece de legitimidade processual activa para contestar a legalidade dos actos de liquidação de CSR. Acresce que a Requerente também não suportou definitivamente o encargo da CSR por repercussão legal, pelo que também não lhe é conferida legitimidade processual activa por força do disposto no artigo 18.º, n.ºs 3 e 4, alínea a), da LGT.

Tudo isto sendo certo que a Requerente não logrou demonstrar um interesse legalmente protegido, isto é, que mereça a tutela do direito substantivo, por forma a invocar a norma residual atributiva de legitimidade prevista no artigo 9.º do CPPT.

45. Pelo exposto, julga-se procedente a exceção dilatória de ilegitimidade da Requerente, com a conseqüente absolvição da Requerida da instância nos termos do disposto nos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a) e 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e) do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.

46. Em face do decidido, fica prejudicada, porque inútil, a apreciação das demais questões suscitadas no processo.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar actos de liquidação de CSR;
- b) Julgar procedente a exceção dilatória de ilegitimidade da Requerente e, em consequência, absolver a Requerida da instância;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 281.990,72.

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 5.202,00, a suportar pela Requerente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de Fevereiro de 2025

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Presidente e Relatora)

Tomás Castro Tavares

José Nunes Barata