

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 785/2024-T

Tema: Contribuição sobre o Sector Rodoviário (CSR) - Competência dos Tribunais Arbitrais – Legitimidade activa das entidades repercutidas – Caducidade do direito de acção.

SUMÁRIO:

- I. A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) é um imposto, não se verificando, nem a incompetência do tribunal em razão da matéria (por estar esta limitada à apreciação das pretensões dos sujeitos passivos relativas a impostos), nem a falta de vinculação prévia da Autoridade Tributária à jurisdição arbitral.
- II. As entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional que suportam o encargo tributário da Contribuição de Serviço Rodoviário por efeito da repercussão, não obstante terem legitimidade processual (activa) para impugnar judicialmente os actos de liquidação do imposto que incidam sobre combustíveis que tenham adquirido, como meio de reagirem contra a ilegalidade da repercussão, devem efectuar prova da mesma.
- III. É o artigo 10º, nº 1, alínea a), do RJAT que fixa em 90 dias a apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral, sobrepondo-se, assim, ao disposto no nº 1 do disposto no artigo 102º do CPPT que fixa em três meses o prazo para apresentação da impugnação judicial.
- IV. Deve ter-se por intempestivo o pedido de constituição de tribunal arbitral apresentado dois dias após o termo do prazo dos 90 dias previsto legalmente para o efeito.

DECISÃO ARBITRAL¹

Requerente –A.. Lda.

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 28-08-2024, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

- 1.1. A... LDA., com o NIPC..., com sede na Rua ..., nº ..., ..., em ... (adiante designada por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 21-06-2024, ao abrigo do disposto no artigo 2, nº 1, alínea a) e do disposto no artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.2. A Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral “*(...) sobre o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado em 21.11.2023 (...), bem como sobre os atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário de outubro a dezembro do ano 2019 e de janeiro a dezembro dos anos de 2020 a 2022*”, peticionando que o Tribunal Arbitral “*(...) se digne declarar a ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado, bem como dos atos de liquidação da CSR de outubro a dezembro de 2019 e de janeiro a dezembro dos anos de 2020 a 2022 (...), na parte em que foi repercutido ao consumidor final, aqui Requerente e, em consequência (...)*” entende que “*(...) deverá ser integralmente restituído o valor de 59.526,85€ (...)*” suportado.
- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 24-06-2024 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Em 28-06-2024, a Requerida apresentou requerimento, dirigido ao Senhor Presidente do CAAD, no sentido de “*(...) informar, que analisado o pedido, não detetou a identificação de qualquer ato tributário (...)* que, aliás, também não consta da plataforma do Centro

2.

de Arbitragem Tributária. Tendo em conta, que (...) a competência dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, abrange exclusivamente a apreciação direta da legalidade de ato(s) de liquidação ou de atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de ato(s) daquele tipo (...), do requerimento em que é formulado o pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral (...)", sendo que "(...) sem a identificação, por parte dos interessados, do ato ou atos tributários, cuja ilegalidade é invocada, não pode o dirigente máximo da AT exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT". Assim, a Requerida veio solicitar "(...) que seja(m) identificado(s) o(s) ato(s) de liquidação cuja legalidade o requerente pretende ver sindicada, entendendo-se que o termo inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13º do RJAT só ocorre após a notificação, à Autoridade Tributária e Aduaneira, da identificação, em concreto, do(s) ato(s) de liquidação cuja ilegalidade é suscitada".

- 1.5. Na mesma data, a Requerente foi notificada de despacho proferido pelo Senhor Presidente do CAAD no sentido de informar que "(...) na sequência da comunicação da Autoridade Tributária envie-se a mesma ao Tribunal Arbitral a constituir, por ser esse o órgão competente para a sua apreciação. (...)".
- 1.6. Em 09-08-2024, dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi a signatária designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.7. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.8. Em 28-08-2024, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral, em

29-08-2024, no sentido de referir que “(...) as questões acima suscitadas deverão ser apreciadas numa fase posterior do processo, mandando-se assim notificar, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional. Adicionalmente, deverá ser remetido a este Tribunal Arbitral, pela Requerida, dentro do prazo de apresentação da Resposta, cópia do processo administrativo (se aplicável), aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no nº 5 do artigo 110º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Por outro lado, dentro do referido prazo, a Requerente poderá, caso assim o entenda, pronunciar-se sobre o teor do alegado no requerimento da Requerida acima identificado”.

- 1.9. A Requerida, em 27-09-2024, apresentou a sua Resposta (notificada a 30-09-2024), tendo-se defendido por exceção e por impugnação e concluído que deverá “a) Ser extinta a instância arbitral, e ser a Requerida absolvida do pedido, face à verificação da exceção de caducidade do direito de ação, e/ou da exceção de falta de legitimidade substantiva; b) Caso assim não se entenda, ser extinta a instância arbitral e absolvida da mesma a Requerida, face à verificação da exceção da incompetência em razão da matéria, e/ou da exceção da ilegitimidade processual, e/ou da exceção da ineptidão da petição inicial/pedido arbitral, Ou, caso assim não se entenda, c) Ser o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente, por infundado e não provado”.
- 1.10. A Requerida não anexou ao processo cópia do Processo Administrativo.
- 1.11. Por despacho arbitral de 30-09-2024, foi a Requerente notificada para se pronunciar, querendo, no prazo de 10 dias, sobre as exceções suscitadas pela Requerida na Resposta.
- 1.12. Por Requerimento (email) apresentado em 01-10-2024, a Requerida veio “(...) ressaltar o alegado no artigo 60.º da Resposta submetida via plataforma informática, justificando-se assim a não inserção na referida plataforma do competente processo administrativo. O presente processo tem origem na formação do indeferimento tácito do pedido de

revisão oficiosa, apresentado pela Requerente, em 21-11-2023 junto dos Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira, que após diversas diligências, não foi possível à Requerida identificar o mencionado email, não se contestando, porém, aqui o seu envio, dando como autêntico o documento 1 junto com o PPA”.

- 1.13. Por requerimento apresentado em 11-10-2024, a Requerente apresentou defesa às exceções, reiterando o vertido no pedido de pronúncia arbitral e concluindo que “(...) *deverão as exceções invocadas ser julgadas totalmente improcedentes e, em consequência, deve o Pedido de Pronúncia Arbitral ser julgado totalmente procedente”.*
- 1.14. Por despacho arbitral de 14-10-2024, foram as ambas as Partes notificadas de despacho arbitral no sentido de “(...). *1. Dispensar da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT; 2. Determinar que o processo prossiga com alegações escritas, facultativas, a apresentar no prazo simultâneo de 10 dias, a contar nos termos legais; 3. Agendar a prolação da decisão arbitral para o dia 29-11-2024. Por último, o Tribunal Arbitral notifica ainda a Requerente que, até à data da prolação da decisão arbitral deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”* (o que veio a efectuar em 28-10-2024).
- 1.15. A Requerida apresentou alegações em 16-10-2024, referindo que “*não se constatam quaisquer elementos passíveis de alterar o entendimento da Requerida já expandido em sede de Resposta”*, “*pelo que, sob pena de a Requerida incorrer, nesta sede, numa mera repetição inútil, não havendo nada de novo, com relevância, nos autos sobre que a AT se possa pronunciar, remete-se e dá-se por integralmente reproduzido o aduzido em sede de Resposta e aí peticionado”.*
- 1.16. A Requerente apresentou alegações em 28-10-2024, concluindo como no pedido.

2. CAUSA DE PEDIR

- 2.1. A Requerente começa por referir que “(...) apresentou, em 21.11.2023, um pedido de revisão oficiosa junto do Serviço de Finanças Vila Franca de Xira ..., no qual se peticionava a revisão dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviária (doravante, CSR) de outubro a dezembro do ano de 2019 e de janeiro a dezembro dos anos de 2020 a 2022 (...)”, referindo que “(...) em termos genéricos, presume-se a existência deste indeferimento em situações em que o órgão competente habilitado a decidir não o faz dentro do prazo legal previsto, in casu, no prazo de quatro meses”.
- 2.2. Nestes termos, defende a Requerente que “(...) atentas as circunstâncias do caso concreto, o prazo para decisão do pedido de revisão oficiosa findou a 21.03.2024, formando-se, nessa data, o indeferimento tácito” e “(...) não se verificando qualquer decisão no tocante ao pedido de revisão oficiosa apresentado, no prazo legal definido, opera o preceituado, no tocante à presunção de indeferimento tácito (...)”, “formando-se, por conseguinte, o direito a impugnar judicialmente (...)”, “cujo prazo, contínuo, se cifra nos três meses (...)”, “concluindo-se, pois, que o prazo para a impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral encontra o seu termo em 21.06.2024”, reiterando a Requerente a “(...) tempestividade e necessidade do pedido de pronúncia arbitral (...)”.
- 2.3. Por outro lado, e no que diz respeito à legitimidade activa, a Requerente alega que “pretende (...) obter a declaração da ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) de outubro a dezembro do ano 2019 e de janeiro a dezembro dos anos de 2020 a 2022, o qual foi liquidado pelo sujeito passivo e, posteriormente, repercutido, em parte, na aqui Requerente”, alegando que “(...) o repercutido legal (aqui Requerente) não figura como sujeito passivo, para efeitos de qualificação dos intervenientes da relação jurídico tributária, sem que tal signifique, contudo, que o mesmo careça de legitimidade para recorrer à via administrativa ou judicial para sindicar os atos tributários que conduziram à repercussão fiscal”, defendendo que “(...) qualquer pessoa que prove um interesse legalmente protegido terá, por regra, legitimidade para figurar como parte no procedimento tributário, para peticionar o procedimento de revisão

oficiosa de atos de liquidação junto da administração tributária e, conseqüentemente, para agir judicialmente quanto aos atos proferidos (ainda que tacitamente) nesse procedimento”, citando doutrina e jurisprudência.

2.4. Assim, entende a Requerente que *“neste sentido, outra não pode ser a conclusão senão a de que a CSR era, de facto, repercutida nos consumidores dos produtos petrolíferos e, conseqüentemente, têm estes (como a aqui Requerente) legitimidade para o presente pedido”.*

2.5. Quando ao pedido propriamente dito, refere a Requerente que *“(...) é uma sociedade comercial cujo objeto social corresponde, entre outros (...)”, o “transporte rodoviário de mercadorias” e que, “para o exercício da sua atividade, a Requerente adquiriu, ao longo dos anos, 16 (dezassex) viaturas (...)”, tendo abastecido as referidas viaturas:*

- *“nos meses de agosto a dezembro de 2019, (...) 153.448,59 Litros de gasóleo (...)”;*
- *“(...) no ano de 2020, (...) 165.045,43 Litros de gasóleo (...)”;*
- *“(...) no ano de 2021, (...), 187.701,13 Litros de gasóleo” e,*
- *“(...) no ano de 2022, (...), 187.701,13 Litros de gasóleo (...)”.*

2.6. Segundo alega a Requerente, *“(...) o valor da CSR correspondia, entre o período de 2019 a 2022, a 87,00€ (oitenta e sete euros) por cada 1.000 litros de gasolina, a 111,00€ (cento e onze euros) para cada 1.000 litros de gasóleo rodoviário e de 123,00€ (cento e vinte três euros) para cada 1.000Kg para o GPL auto”, pelo que “(...) a Requerente, no ano de 2019, suportou 3.392,13€ (...) a título de CSR (...)”, “no que concerne com o ano de 2020, a Requerente suportou, com a mencionada contribuição, a quantia global de 17.032,79€ (...)”, “no ano de 2021, a Requerente despendeu 18.307,84 € (...) a título de CSR (...)” e “(...) no ano de 2022, a Requerente teve um custo de 20.210,07 € (...) com a CSR (...)”, “isto porque, não obstante a CSR ser suportada, em primeira linha, pelo sujeito passivo, certo é que a mesma era repercutida no consumidor final, em bom rigor,*

competia aos utilizadores da rede rodoviária nacional arcar com os custos de tal contribuição (...)”.

- 2.7. Segundo alega a Requerente, “(...) *nessa medida, foi (...) forçada a suportar, nos mencionados períodos, o valor global de 59.526,58€ (...) a título de CSR, o qual vinha já incluído no valor no produto petrolífero e, como tal, o apuramento de tal contribuição sempre teria que ser efetuado com referência à fórmula legal imposta ao sujeito passivo*”.
- 2.8. Segundo entende e alega a Requerente, “(...) *já foi reconhecido pelas diversas instâncias nacionais e internacionais, [que] a presente contribuição configura um verdadeiro imposto, o qual afronta, sobremaneira, o Direito da União Europeia e, nessa medida, os atos de liquidação da CSR que originaram que a Requerente tenha de suportar tal imposto devem ser revistos, na respetiva proporção, uma vez que padecem de manifesto erro imputável aos serviços*”.
- 2.9. Neste âmbito, reitera a Requerente que “*já apresentou um pedido de revisão oficiosa, junto do Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira..., a 22.11.2023, por via do qual explicitou tudo quanto se expôs*” peticionando “(...) *que fossem revistos os atos de liquidação da CSR de outubro a dezembro de 2019 e de janeiro a dezembro dos anos de 2020 a 2022, e que, em consequência, fosse restituído o valor de 59.526,58€ (...)*” mas segundo alega a Requerente, a Requerida “(...) *optou (...) por fazer “tábua rasa” de toda a argumentação expendida pela Requerente, não tendo, até ao momento, sido proferida qualquer resposta*”.
- 2.10. Atenta a argumentação que apresenta, entende a Requerente que “(...) *atendendo a que a CSR foi criada com uma finalidade puramente orçamental, não podemos considerar que segue um motivo específico (...)* e, como tal, *encontra-se desconforme o Direito da União Europeia*” e “*em virtude do manifesto erro imputável aos serviços, (...), a Requerente [foi] forçada a suportar, nos meses de outubro a dezembro de 2019 e nos anos de 2020 a 2022, 59.526,85€ (...) a título de CSR*”.

2.11. Nestes termos, conclui a Requerente que “(...) *os atos sindicados padecem de manifesto erro nos pressupostos de facto e de Direito, situação que gera a ilegalidade dos mesmos e, nessa medida, impõe-se a sua remoção da ordem jurídica, com as legais consequências*”.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

4.1. A Requerida, na Resposta apresentada, apresentou defesa por exceção e por impugnação, começando por referir que “(...) *carece o presente pedido de pronúncia arbitral (...) de qualquer fundamento de facto ou de direito, devendo, consequentemente, ser declarado totalmente improcedente, por não fundado e não provado*”.

4.2. Preliminarmente, alega a Requerida que “vem a Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral (PPA) requerer a anulação das liquidações de CSR”, com o fundamento de ter sido a própria na qualidade de consumidora de combustíveis, “suportado” na íntegra a CSR, apurando o (alegado) valor de reembolso com base em faturas” e que “segundo a Requerente, terão sido as suas fornecedoras, os operadores económicos que procederam à introdução no consumo dos produtos petrolíferos que aquelas vieram posteriormente a adquirir” porquanto “(...) reitera a Requerente que aquelas entidades, na qualidade de sujeitos passivos, terão entregue nos cofres do Estados os valores de CSR apurados nos atos de liquidação respetivos”.

4.3. Contudo, alega a Requerida que “*importa sublinhar desde já que a Requerente labora em equivoco, pois que daquelas, B..., Lda.(...) e C... (Portugal), Unipessoal Lda. (...) não são (nem eram à data dos factos), titulares de estatuto fiscal em sede de ISP, porquanto sujeitos passivos de CSR, como tal não poderão ter sido responsáveis pela introdução dos produtos no consumo nem pelo pagamento da CSR correspondente, estes operadores económicos configuram, quanto muito, meros intermediários na cadeia de distribuição de combustíveis (...)*”, “denotando-se aqui a inexistência de relação entre DIC e faturas”.

- 4.4. De seguida, a Requerida aborda a questão da natureza da repercussão e o que a repercussão implica, concluindo que “(...) *não cabe(rá) ao intérprete criar efeitos jurídicos a realidades económicas através da confusão de conceitos: a repercussão é um conceito económico sem efeitos na relação jurídico-tributária e a repercussão legal é um conceito jurídico com efeitos (regulamentos e previstos) na relação jurídico-tributária*”.
- 4.5. Prossegue a Requerida efectuando o enquadramento fáctico-normativo da CSR e o contexto actual, concluindo que “(...) *a questão jurídica relacionada com a alegada ilegalidade da liquidação da CSR, (...), por ser um tributo desconforme ao Direito da União Europeia, (...), tendo por base o entendimento sufragado pelo despacho proferido pelo TJUE em 07/02/2022, no Proc.º C-460/21, tem vindo a ser suscitada junto do CAAD por diversos sujeitos passivos de ISP/CSR*” apresentando, em seguida, matéria de excepção.

Da caducidade do direito de ação

- 4.6. Segundo alega a Requerida, “(...) *o presente pedido de pronúncia arbitral surge na sequência da presunção do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado em 21-11-2023 junto dos Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira (...)*” sendo que, nos termos legais, “*no caso de remessa de petições ou outros documentos dirigidos à administração tributária por telefax ou por via eletrónica, considera-se que a mesma foi efetuada na data de emissão, servindo de prova, respetivamente, a cópia do aviso de onde conste a menção de que a mensagem foi enviada com sucesso, bem como a data, hora e número de telefax do recetor ou o extrato da mensagem efetuado pelo funcionário (...)*” pelo que “(...) *o pedido de revisão oficiosa pela Requerente considera-se efetuado a 21-11-2023*”.
- 4.7. Alega a Requerida que “(...) *independentemente da apreciação da legitimidade da Requerente na apresentação de tal pedido, (...), o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a administração tributária e os*

contribuintes abster-se da prática de actos inúteis ou dilatatórios”, “o que significa que, a 21-03-2024, não tendo a administração tributária notificado a Requerente de uma qualquer resposta ao seu pedido de revisão oficiosa, operou a presunção de indeferimento tácito” e, “(...) presumindo-se o indeferimento tácito a 21-03-2024 é manifesto que os 90 dias (...) para apresentação do pedido arbitral já se encontravam esgotados na data em que foi submetido o pedido arbitral”.

- 4.8. Segundo refere a Requerida, “(...) o pedido de pronúncia arbitral (PPA) só veio a ser apresentado em 21-06-2024, pelo que o mesmo é extemporâneo, verificando-se, assim, a exceção de caducidade do direito de ação, que se invoca” porquanto tendo “(...) o prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal, para impugnação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa(...) terminado em 19-06-2024, o mesmo já se encontrava esgotado em 21-06-2024, na data da interposição da presente ação arbitral”, porquanto “(...) o prazo para dedução de pedido de constituição de tribunal arbitral (prazo de propositura da ação) é contínuo, não sofrendo qualquer suspensão ou interrupção em virtude de férias judiciais, o que é corroborado pela doutrina e pela jurisprudência do CAAD (...)”.
- 4.9. Por outro lado, refere ainda a Requerida que “a falta de identificação do ato de liquidação em discussão impede a aferição da tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa das liquidações formulados pela Requerente” porquanto “a contagem do prazo para a apresentação dos referidos pedidos, inicia-se a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação (global)”.
- 4.10. E, constatando-se, segundo alega a Requerida, que “(...) a Requerente apresenta impugnação no tribunal arbitral em 21-06-2024, do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 21-11-2023 (...) para a apreciação da tempestividade da apresentação do pedido arbitral não pode deixar de ser previamente apreciada a questão da tempestividade do pedido de revisão, o que, (...) é impossível”.

- 4.11. *“No entanto, caso assim não se entenda, o que apenas por mero dever e cautela de patrocínio se concebe, tudo leva a crer que, o próprio pedido de revisão oficiosa e, conseqüentemente, o pedido arbitral, são intempestivos”* porquanto, *“(...) tomando por referência o alegado pela Requerente, aquisições nos anos de 2019 e 2022, em 21-11-2023, há muito que se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa de 120 (...) dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/ CSR, previsto no artigo 78.º, n.º 1, primeira parte da LGT”, “razão pela qual a Requerente fundamenta o pedido de revisão oficiosa em erro imputável ao serviço, de modo a fazer valer-se do prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º n.º 1, segunda parte da LGT”.*
- 4.12. Neste âmbito, alega a Requerida que estando *“(...) vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado a liquidação em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços”* e, *“(...) a acrescer ao facto de a Requerente não ser sujeito passivo de ISP/CSR e ao facto de não lograr provar o pagamento dos respetivos valores, em 21-11-2023, já teria terminado o prazo de 3 (três) anos previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC para requerer o reembolso do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR, pelo menos no que se refere a todas as aquisições efetuadas pela Requerente em datas anteriores a 21-11-2020 (...)”* pelo que entende que se verifica *“(...) que o vício do pedido arbitral decorrente da falta de identificação do(s) ato(s) tributário(s) em crise tem, entre outros, como efeito a impossibilidade de se aferir em pleno da tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa e de reembolso por alegado pagamento de valores a título de alegada repercussão económica da CSR, e, conseqüentemente, da tempestividade do pedido arbitral”.*
- 4.13. Assim, conclui a Requerida que *“(...) mesmo que apenas parcialmente, constata-se a caducidade do (alegado) direito de ação por parte da Requerente, o que consubstancia uma exceção perentória, devendo, nessa medida, a Requerida ser absolvida do pedido”* ou, *“(...) ainda que assim não se entenda, sempre consubstanciará uma exceção dilatória por assim ser qualificada especialmente (...), devendo, nessa medida, ser a Requerida absolvida do pedido ou da instância”.*

Da incompetência do Tribunal em razão da matéria

4.14. Quanto à competência do Tribunal, começa a Requerida por referir que *“a Autoridade Tributária está vinculada à jurisdição dos Tribunais arbitrais nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, sendo o objeto desta vinculação definido pelo artigo 2º que dispõe que os serviços e organismos (...) 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”* pelo que, *“daqui decorre que foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a impostos, aqui não se incluindo tributos de outra natureza, tais como as contribuições”*.²

4.15. E, estando *“(...) no caso em apreço (...) em causa a apreciação da legalidade da (...) (CSR) e respetivas liquidações”* e, *“(...) tratando-se de uma contribuição e não um imposto, as matérias sobre a CSR encontram-se (...) excluídas da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal”* porquanto, *“(...) independentemente do nomen iuris ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que não é (...) um imposto e, portanto, o CAAD não tem competência para decidir sobre esta matérias”*, enumerando diversas decisões arbitrais nesse sentido.

3.16. Nestes termos, entende a Requerida que *“(...) encontrando-se a CSR excluída da arbitragem tributária (...), não se encontra verificada a arbitrabilidade do thema*

² A este respeito, refere a Requerida que *“esta interpretação do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 é compaginável com a Constituição, como já decidiu o Tribunal Constitucional (TC) no Acórdão n.º 545/2019, de 16-10-2019, proferido no processo n.º 1067/2018, recentemente confirmada pelas Decisões Sumárias (...) nos Autos de Recurso (...) do Tribunal Constitucional”* pelo que reitera a Requerida que *“(...) não se diga que a interpretação segundo a qual o tribunal arbitral não tem competência é inconstitucional, pois conforme a Decisão Sumária n.º 70/2024, proferida nos Autos de Recurso n.º 1347/23 do TC: Em face do exposto, decide-se: a) Não julgar inconstitucional a norma contida no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03, interpretada no sentido de estarem sujeitos a arbitragem tributária, somente, os tributos qualificados como impostos em sentido estrito, excluindo do âmbito da arbitragem os demais tributos referidos no artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e enunciados no artigo 3.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (...)”*.

decidendum” e, “não sendo os tribunais arbitrais do CAAD materialmente competentes para conhecer do mérito do pedido em apreço”, conclui que “(...) estamos perante uma exceção dilatória (...), a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa”.

3.17. Mas, *“ainda que assim não se entenda, (...) sempre existiria a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria (...)”* porquanto, *“(...) resulta do teor do pedido de pronúncia arbitral, e sua fundamentação, que o que a Requerente suscita junto desta instância arbitral é a legalidade do regime da CSR, no seu todo”* mas, *“(...) conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação”* *“e este contencioso não consente nem o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado, nem a pronúncia sobre a restituição de valores/montantes, por conta da declaração de ilegalidade ou anulação de atos de liquidação”* pelo que, *“não sendo da competência do tribunal arbitral nem a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação, nem a execução de sentenças/decisões”*, entende a Requerida que se afigura *“(...) inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos aqui formulados pela Requerente, quando a letra e o espírito da norma não o permitem”*.³

3.18. E, acrescenta, *“ainda que se considerasse a competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR (que a Requerente não consegue identificar), nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, e que para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto (...)”*, enumerando uma vez mais diversas decisões arbitrais.

³ Neste âmbito, refere a Requerida que *“o tribunal arbitral já se pronunciou amiúde sobre a sua competência mormente nas decisões proferidas nos Processos n.º 212/2020-T, n.º 707/2019-T, n.º 131/2019-T e n.º 117/2021-T”. “sendo que os tribunais superiores também já se pronunciaram, embora no âmbito da competência dos tribunais administrativos e fiscais, em ações administrativas, sobre a impugnação de atos legislativos, designadamente nos acórdãos do STA de 01/10/2018 (Proc. 01390/17 - ISV), n.º 0637/15, de 07/02/2015, e acórdão de 21/04/2016, do TCA Norte (Proc. 00502/15.4BEPRT)”*.

3.19. Nestes termos, entende a Requerida que “(...) o pedido arbitral da Requerente extravasa e excede a competência do (...) tribunal arbitral em razão da matéria”, “o que consubstancia uma exceção dilatória (...), a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa” sendo assim “(...) forçoso concluir que deve o (...) tribunal arbitral declarar-se incompetente em razão da matéria e, conseqüentemente, absolver a Requerida da instância”.

Da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente

3.20. Neste âmbito, refere a Requerida que, tendo em consideração o teor do pedido apresentado pela Requerente, “(...) é importante salientar que, apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago” sendo que “no caso concreto, não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica do repercutido económico ou de facto, não podendo a entidade em que alegadamente teria sido repercutido o imposto apresentar pedido de revisão ou de reembolso por erro”.

3.21. “Ou seja, não sendo a Requerente sujeito passivo (...) não tem legitimidade (...) nem para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral”, concluindo que a Requerente carece de “(...) legitimidade para solicitar a anulação das referidas liquidações e conseqüente reembolso do montante correspondente”, enumerando para este efeito diversas decisões arbitrais.

3.22. Por outro lado, alega a Requerida que “no caso concreto não está em causa uma alegada situação de repercussão legal, porquanto a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto” sendo que entende que “a repercussão meramente económica ou de facto da CSR, depende da decisão dos sujeitos passivos, de, no âmbito

das suas relações comerciais (ao abrigo do direito civil) procederem, ou não, à transferência, parcial ou total, da carga fiscal para outrem (os seus clientes), tendo em conta a política de definição dos preços de venda e as consequências para a sua atividade (...)” pelo que, para a Requerida, “(...) *contrariamente ao pretendido pela Requerente, não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, mas antes a possibilidade da repercussão económica ou de facto, total ou parcial, sendo que as faturas apresentadas não corporizam atos de repercussão de CSR, nem atestam que tal tributo foi suportado pela Requerente, enquanto consumidora final, como alegado*” porquanto, para a Requerida, “(...) *a venda de combustível não dá obrigatoriamente origem a uma repercussão (...)*”, citando diversas decisões arbitrais.

3.23. Adicionalmente, refere a Requerida que “(...) *a Requerente não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu à sua fornecedora, 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*”.

3.24. Assim, para a Requerida, “(...) *inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arroga, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória (...), a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo (...) a Requerida ser absolvida da instância*” ou, caso assim não se entenda, “(...) *carece a Requerente de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória (...), devendo a Requerida ser absolvida do pedido*”.

Da ineptidão da petição inicial – da falta de objecto

3.25. Prossegue a Requerida referindo que se verifica a ineptidão da petição inicial por falta de objecto porquanto alega que “*a Requerente limita-se a identificar faturas de aquisição de combustíveis aos seus fornecedores, alegando que terá sido esta entidade que, na qualidade de sujeito passivo de ISP/CSR, terá procedido à introdução no consumo dos produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente*”, “*sem (...) identificar quaisquer*

atos de liquidação de ISP/CSR praticados pela administração tributária e aduaneira, nem as Declarações de Introdução no Consumo (DIC) submetidas pelos alegados sujeitos passivos de imposto”, “e sem, de quaisquer documentos juntos aos autos pela Requerente, constarem quaisquer elementos dos alegados atos de repercussão da CSR”.

3.26. Assim, *“pelo exposto, (...) o pedido arbitral não preenche nem satisfaz os pressupostos legais de aceitação (...), devendo, conseqüentemente, ser declarado inepto”* porquanto *“(...) sem a identificação (...) dos atos tributários, cuja legalidade pretende ver sindicada, e não sendo possível à AT, (...), identificar os atos de liquidação em crise, o dirigente máximo da AT não pôde exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT, antes da constituição do tribunal arbitral, questão que, aliás, a AT suscitou liminarmente (...)”*.⁴

3.27. Mas, reitera a Requerida que sempre se dirá que *“(...) não é, de todo, possível à Requerida, identificar factos essenciais omitidos pela Requerente”* porquanto *“(...) “é impossível estabelecer qualquer correlação/correspondência entre os atos de liquidação praticados pelos sujeitos passivos de ISP/CSR e o alegado pela Requerente no pedido arbitral e os documentos juntos com este aos autos, de onde não constam quaisquer dados que permitam a associação às correspondentes liquidações”.*

3.28. Nestes termos, alega a Requerida que *“(...) a não identificação dos atos tributários objeto do pedido arbitral por parte da Requerente compromete, irremediavelmente, a finalidade do referido pedido”* e *“(...) ao não ser possível a identificação dos atos de liquidação, não é possível sindicá-la a respetiva legalidade, pelo que nunca poderia o tribunal determinar a respetiva anulação total ou parcial”.*

⁴ Em resposta ao referido requerimento, foi proferido despacho pelo Presidente do CAAD no sentido de o requerimento da AT ser enviado para o Tribunal Arbitral a constituir, *“por ser esse o órgão competente para a sua apreciação”*. Constituído o Tribunal em 28-08-2024, foi prolatado, a 29-08-2024, despacho para cujo teor aqui se remete.

3.29. Face ao que alega, entende a Requerida que “(...) *verifica-se a exceção de ineptidão da petição inicial, na medida em que o pedido arbitral não identifica qualquer ato tributário, violando o requisito da al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, o que determina a nulidade de todo o processo, e, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, dá lugar à absolvição da instância, conforme artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, al. b) e 278.º, n.º 1, al. b), do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º do RJAT, devendo, consequentemente, determinar-se a nulidade de todo o processo e a absolvição da Requerida da instância*”.

Da ineptidão da petição inicial – Da ininteligibilidade do pedido e a contradição entre este e a causa de pedir

3.30. Neste âmbito, alega a Requerida que “*a Requerente estrutura o seu pedido (...) [para] obter a declaração da ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) de outubro a dezembro do ano 2019 e de janeiro a dezembro dos anos de 2020 a 2022, o qual foi liquidado pelo sujeito passivo e, posteriormente, repercutido, em parte, na aqui Requerente, com base em faturas*”, “*apresentando como causa de pedir, para efeitos de reembolso do que foi pago, a repercussão de um tributo alegadamente inválido por desconformidade desse tributo com o Direito da União*”.

3.31. Assim, segundo a Requerida, “*a Requerente formula um pedido de anulação de liquidações que não identifica através da mera impugnação de alegadas repercussões, sem sequer identificar o nexo entre estas e aquelas (...)*”, “*e fá-lo, com assento na ideia errada de que vigora para a CSR um regime de repercussão legal e de que, a referida repercussão (que como já se viu é meramente económica) possa ser presumida*”, “*apresentando depois como causa de pedir a desconformidade da CSR ao Direito da União*”.

3.32. Contudo, entende a Requerida que “(...) não podemos inferir, da alegada ilegalidade das liquidações, a ilegalidade das alegadas repercussões”, pelo que “(...) ainda que a exceção dilatória de ineptidão da petição inicial seja de conhecimento oficioso (...), invoca-se a mesma na presente sede por uma dupla razão: a não identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral, o que compromete irremediavelmente, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º, a finalidade da petição inicial, e a contradição entre o pedido e a causa de pedir, levando à nulidade de todo o processo (...)”.

Defesa por impugnação

3.33. Adicionalmente, a Requerida apresenta defesa por impugnação, alegando que “(...) não logra a Requerente fazer prova do que alega, designadamente que (...) pagou e suportou integralmente o encargo do pagamento da CSR por repercussão”, “pelo que, não se aceita e se impugna, nessa medida, o vertido nos artigos 19.º, 23.º, 30.º, 31.º, 34.º, 42.º a 50.º, 104.º, 106.º e 107.º do pedido arbitral, colocando-se em causa e não se podendo dar como provada a alegada repercussão da CSR, devendo funcionar plenamente as regras do ónus da prova, não se dando como provados os alegados factos invocados no pedido arbitral, sendo que, nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova de factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoque”, concluindo a Requerida que deverá aqui “(...) funcionar plenamente as regras do ónus da prova, não se dando como provados os alegados factos invocados no pedido arbitral”.

3.34. Segundo alega a Requerida, não “(...) é admissível que, atenta a regra geral prevista no n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil, se diga que incumbe à AT fazer a prova da não repercussão, entendendo a jurisprudência que, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, a maior complexidade da prova de factos negativos necessitará de ter como resultado uma menor exigência probatória por parte do magistrado, mas não uma inversão do ónus da prova (...)” porquanto entende a Requerida que “as regras do ónus da prova (previstas nos artigos 342.º e 343.º) só se invertem quando haja presunção

legal, dispensa ou liberação do ónus da prova, ou convenção válida nesse sentido, e, de um modo geral, sempre que a lei o determine ou quando a parte contrária tiver culposamente tornado impossível a prova ao onerado, situações que não se verificam no caso em concreto”.

- 3.35. Assim, “(...) exigir que seja a Requerida a fazer prova de que não houve repercussão, isto é, fazer prova de facto negativo, configura uma exigência de prova diabólica, a qual é inconstitucional por violação dos princípios da proporcionalidade, da tutela jurisdicional efetiva e do processo equitativo, preceituados nos artigos 2.º e 20.º da Constituição da República Portuguesa, e do direito ao contraditório e à ampla defesa”, “não se podendo igualmente, presumir a existência de repercussão quando, (...), estamos perante uma repercussão que não é legal, mas meramente económica ou de facto”.
- 3.36. Assim, impugna a Requerida “(...) o teor dos artigos 44.º a 47.º do pedido arbitral, (...)” e “(...) o teor do documento I Parte C a Parte F, faturas anexas ao pedido arbitral, (...)” porquanto entende a Requerida que “(...) a Requerente não logra fazer prova do que alega, designadamente sobre o alegado facto de terem os fornecedores repercutido integralmente o valor da CSR pago pelo sujeito passivo de ISP/CSR e de ter a Requerente suportado integralmente esse encargo, por via da repercussão legal da CSR no preço dos combustíveis adquiridos, enquanto consumidor final”.
- 3.37. Por outro lado, alega a Requerida que “admitindo por mera hipótese e sem conceder, que o valor pago pelo combustível adquirido engloba as imposições pagas, os montantes referenciados no requerimento, que a Requerente entende que pagou em sede de CSR são incorretos, uma vez que se limitou a aplicar à quantidade de litros alegadamente fornecidos, a taxa de CSR que se encontrava em vigor às datas das mesmas” pelo que, determinando o “(...) artigo 91.º do CIEC, [que] a unidade tributável dos produtos petrolíferos e energéticos (e consequentemente da CSR) é de 1000 l convertidos para a temperatura de referência de 15°C”, “não tendo existido certificação da medição da temperatura na descarga do combustível adquirido (...), não é possível realizar a correspondência para o número de litros a 15°C, pelo que é impossível (...) determinar

a unidade tributável para efeitos de determinação da CSR e, conseqüentemente, saber, a eventual parte da CSR incluído no preço pago pelo combustível adquirido”.

3.38. Por outro lado, considera a Requerida que “(...) ao contrário do alegado pela Requerente, (...) existiu e existia à data dos factos, efetivamente, um vínculo intrínseco entre o destino da CSR e o motivo específico que levou à sua criação (...)” citando para o efeito informação constante do Relatório de Sustentabilidade 2017 da Infraestruturas de Portugal, sendo para a Requerida “(...) inequívoco que existe e existia à data dos factos na CSR objetivos/finalidades não orçamentais, estando subjacente à sua criação e afetação motivos específicos distintos de uma finalidade orçamental, nomeadamente finalidades de redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, sendo, pois, a referida CSR conforme ao direito comunitário”, reiterando ser ainda “(...) conhecido que a tributação especial tem finalidades extrafiscais, designadamente o da redução do consumo”.

3.39. Por último, entende a Requerida que “(...) assume particular relevância o Acórdão do TJUE de 20 de outubro de 2011, proferido no âmbito do Processo C-94/10 do TJUE, atinente a matéria de reembolso e repercussão no âmbito dos impostos especiais sobre o consumo”, nos termos do qual, “ainda que a repercussão económica viesse a ser provada no âmbito do presente processo, entende o TJUE que um Estado-Membro se pode opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil”.

3.40. Assim, conclui a Requerida que, “de acordo com a jurisprudência do TJUE, (...) ainda que se verificassem os pressupostos legais e processuais, e se considerasse efetuada a prova da repercussão económica da CSR, o Estado-Membro, pode recusar/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 ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo, tal como ocorre no direito nacional”, pelo que “(...) impugna o alegado pela Requerente no pedido arbitral” e “(...) *impugna (...) o invocado no pedido arbitral que esteja em contradição com o teor da (...) Resposta*”.

- 3.41. Nestes termos, conclui a Requerida a sua Resposta, defendendo que “(...) *deverá: a) Ser extinta a instância arbitral, e ser a Requerida absolvida do pedido, face à verificação da exceção de caducidade do direito de ação, e/ou da exceção de falta de legitimidade substantiva; b) Caso assim não se entenda, ser extinta a instância arbitral e absolvida da mesma a Requerida, face à verificação da exceção da incompetência em razão da matéria, e/ou da exceção da ilegitimidade processual, e/ou da exceção da ineptidão da petição inicial/pedido arbitral, ou, caso assim não se entenda, c) Ser o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente, por infundado e não provado*”.

4. SANEADOR

- 4.1. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

Neste âmbito, tendo em consideração que a Requerida veio suscitar, na Resposta apresentada, a exceção da incompetência do Tribunal em razão da matéria, desde já se adianta que se irá considerar a mesma como improcedente na análise que irá ser realizada, preliminarmente, no Capítulo 6. desta decisão arbitral.

- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Nesta matéria, tendo em consideração que a Requerida veio suscitar, na Resposta apresentada, a excepção da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, desde já se adianta que se irá considerar a mesma como improcedente na análise que irá ser realizada, preliminarmente, no Capítulo 6. desta decisão arbitral.

- 4.3. O pedido de pronúncia arbitral é intempestivo tendo em conta a data da sua apresentação e o prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.

Nesta matéria, tendo em consideração que a Requerida veio suscitar, na Resposta apresentada, a excepção da caducidade do direito de acção suportado na intempestividade do pedido arbitral e do pedido de revisão oficiosa previamente apresentado, desde já se adianta que se irá considerar a mesma como procedente relativamente ao pedido de pronúncia arbitral, na análise que irá ser realizada, preliminarmente, no Capítulo 6. desta decisão arbitral.

- 4.4. A Requerida veio ainda suscitar, na Resposta apresentada, e para além das acima já referidas, a excepção da ineptidão do pedido pela alegada falta de objecto e por ininteligibilidade do pedido e contradição entre este e a causa de pedir, a qual será também analisada, preliminarmente, no Capítulo 6. desta decisão arbitral.

- 4.5. No que diz respeito ao valor do PPA, que a Requerente quantifica em EUR 59.526,85, o mesmo deverá ser corrigido para EUR 58.290,34 por ser este o valor indicado (para restituição) no pedido de revisão oficiosa relativo ao período de Novembro/2019 a Dezembro/2022 (cujo acto de indeferimento tácito aqui se impugna, enquanto objecto imediato do pedido) e por serem a este período respeitantes aos actos de liquidação arbitráveis que se pretendem anular (objecto mediato).

- 4.6. Não foram suscitadas quaisquer outras excepções de que cumpra conhecer nem se verificam nulidades.

5. MATÉRIA DE FACTO

- 5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].
- 5.2. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

Dos factos provados

- 5.3. A Requerente é uma sociedade por quotas cujo objeto social corresponde, entre outros, ao “Transporte rodoviário de mercadorias” – CAE 49410-R3 (*doc. nº 1*).
- 5.4. Para o exercício da sua actividade, a Requerente tinha ao seu serviço as seguintes viaturas ligeiras e pesadas de mercadorias (*doc. nº 1*), a saber:

MATRÍCULA	
...	...
...	...
...	...
...	...
...	...
...	...

- 5.5. A Requerente, nos anos de 2019 (nos períodos de Novembro a Dezembro), 2020, 2021 e 2022, efectuou abastecimentos das suas viaturas, com os seguintes litros totais de gasóleo:

ANO	LITROS GASÓLEO
2019	21.063,06 ⁵
2020	153.448,59
2021	165.045,43
2022	187.701,13
TOTAL	536.754,74

5.6. A Requerente, com as aquisições identificadas no ponto anterior, alega ter suportado CSR, nos anos em causa, nos seguintes montantes (em Euros – EUR), em conformidade com o indicado pela Requerente no PPA:

ANO	CSR
2019	2.338,00 ⁶
2020	17.032,79
2021	18.307,84
2022	20.834,82
TOTAL	59.567,60

5.7. O combustível identificado no ponto 5.5., supra, foi adquirido às entidades que, a seguir, se identificam, em conformidade com cópia das respectivas facturas anexas ao processo pela Requerente (*doc. n.º 1*):

- B..., Lda., com o NIPC..., com sede na Rua..., em Lisboa (adiante designadas por G27)
- e,
- C... Lda., com o NIPC..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., nas ... (adiante designada por C...).

⁵ Neste total, o Tribunal excluiu o número relativo aos litros abastecidos em Outubro/2019, porquanto os mesmos não foram objecto do pedido de revisão oficiosa (contrariamente ao alegado no artigo 1.º do PPA) porquanto à data da apresentação deste tinha já decorrido o prazo de caducidade do direito de acção.

⁶ Valor de CSR ajustado face ao que foi indicado, pela Requerente, no PPA, dado terem sido excluídos, pelo Tribunal, os abastecimentos, relativos a Outubro/2019, pelas razões indicadas na nota anterior.

⁷ Note-se que existem facturas emitidas, em 2020 e 2021, pela D..., cujo NIPC é o mesmo da C... (...) e facturas emitidas em 2022 pela E..., cujo NIPC é também o...

- 5.8. Em cada uma das facturas anexadas ao processo (*doc. n.º 1*), é identificada, no caso das emitidas pela B..., a Transação, o Posto, o Motorista, a Viatura, o Produto, a Data, a Hora, os Litros, o Preço Base com IVA, o Desconto com IVA, o Preço Unitário com IVA, a percentagem do IVA e o Valor e, no caso das emitidas pela C..., a Data, a Hora, o Km, a Matrícula, a Zona, o Produto, a Quantidades, o Preço, o Valor Total EUR, a percentagem do IVA, o IVA, o Valor com IVA e o método de Pagamento (Débito Direto).
- 5.9. No período em análise, a primeira das facturas anexadas foi emitida, pela B..., em 01-11-2019 (FT 96/024476), no montante de EUR 59,78 e com vencimento em 30-11-2019, respeitante à viatura matrícula ...e, a última das facturas anexadas foi emitida, também pela B..., em 19-11-2022 (FT 22 0031526), no montante de EUR 74,70, com vencimento em 15-01-2023 e respeitante à viatura matrícula ... (*doc. n.º 1*).
- 5.10. No total dos períodos para cujo PPA é admissível (de Novembro/2019 a Dezembro/2022), foram, adquiridos pela Requerente, 527,258,21 litros de combustível, o que significa que, naquele período, a Requerente alega ter suportado, na qualidade de consumidor final, um total EUR 58.513,56 (não obstante no PPA indicar, possivelmente, por lapso) o montante de EUR 59.526,58), a título de encargo tributário relativo à CSR repercutida pelas duas entidades (identificadas no ponto 5.7., supra) a quem adquiriu o combustível (gasóleo).
- 5.11. O montante da CSR quantificada no pedido teve por base o rácio de EUR 111 por cada 1.000 litros de gasóleo (artigo 4.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, em vigor à data dos factos).
- 5.12. A Requerente apresentou, em 21-11-2023, um pedido de revisão oficiosa junto do Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira ... (através de emails enviados, em 21-11-2023, para o Chefe do Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira ...), fundamentado no artigo 78.º, n.º 1 (parte final) da LGT (prazo de 4 anos com fundamento em erro imputável aos serviços), no qual se peticionava a revisão dos actos de liquidação de CSR de Novembro de 2019 a Dezembro de 2022, liquidado pelo sujeito passivo, na parte em que foi

repercutida à Requerente, enquanto consumidora final, nos montantes anuais (totais) que a seguir se indicam (*doc. n.º 1*):

ANO	LITROS GASÓLEO	CSR
2019	21.063,06	2.338,00
2020	152.721,93	16.952,15
2021	163.611,43	18.160,87
2022	187.741,63	20.839,32
TOTAL	525.138,05	58.290,34

5.13. O pedido de revisão oficiosa identificado no ponto anterior dizia respeito aos abastecimentos de 11 viaturas da Requerente, cujas matrículas estão identificadas (vide ponto 5.4., supra) e alguns abastecimentos sem identificação de matrícula, designados nas faturas da C... (D...) por “GERAL01” (*doc. n.º 1*).

5.14. O Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira ... não se pronunciou, dentro do prazo de quatro meses para proferir decisão sobre o pedido de revisão oficiosa tendo, em consequência, se formado a presunção de indeferimento tácito ao abrigo do disposto 57.º, n.º 1 da LGT em 21-03-2024 (facto alegado pela Requerente no artigo 11.º do PPA e aceite pela Requerida no artigo 67.º da Resposta).

5.15. A Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral, em 21-06-2024, referente ao acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa identificado no ponto 5.12. a 5.14., supra, bem como relativo aos actos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário de Outubro a Dezembro do ano 2019 e de Janeiro a Dezembro dos anos de 2020 a 2022, no montante que quantifica em EUR 59.526,85.

Motivação quanto à matéria de facto

5.16. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente e pela Requerida (processo administrativo).

Dos factos não provados

- 5.17. Não resultou provado que o pedido de revisão oficiosa apresentado em 21-11-2023 abrangesse a CSR alegadamente repercutida na Requerente, no mês de Outubro/2019, através de abastecimentos efectuados naquele período, contrariamente ao referido pela Requerente no artigo 1º do PPA, em conformidade com o evidenciado no próprio pedido de revisão (*doc. nº 1*). Em consequência, retirou-se dos valores a considerar, para efeitos de análise do processo, os que digam respeito a Outubro/2019 (vide pontos 5.5., 5.6., 5.10 e 5.12., supra) evidenciados no PPA, de 9.496,53 relativos a litros de combustível e EUR 1.054,15 relativos a CSR alegadamente suportada.
- 5.18. Não se considerou provado que a B... e a C... (ou E... ou D...) fossem sujeitos passivos de ISP ou CSR, nem que tenham apresentado à Requerida declarações de introdução no consumo (DIC), nos períodos a que se referem as facturas que constam do *doc. nº 1* anexado com o pedido de pronúncia arbitral, considerando-se assim que aquelas entidade não foram responsáveis pela introdução do gasóleo no consumo (através das respectivas DIC), nem pelo pagamento da CSR, tratando-se de meros intermediários na cadeia de distribuição de combustíveis.
- 5.19. Não se considerou provado que o Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira ... tenha recusado receber, em 21-11-2023, o pedido de revisão oficiosa identificado no ponto 5.12., supra e que o mesmo só tenha sido reencaminhado para a área fiscal aduaneira em 23-11-2023, em conformidade com o alegado pela Requerente na resposta apresentada, em 11-10-2024, à matéria de excepção suscitada pela Requerida na Resposta (artigos 7º e 8º daquele requerimento) porquanto não foi apresentada ao tribunal qualquer evidência do alegado.
- 5.20. Não se considerou provado que o pedido de revisão identificado no ponto 5.12., supra tenha sido apresentado no Serviço de Finanças do Barreiro, conforme alegado pela

Requerente nas suas alegações escritas, contrariando o anteriormente alegado e evidenciado.

5.21. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. MATÉRIA DE DIREITO

6.1. Nos autos, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral “(...) *sobre o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado em 21.11.2023 (...), bem como sobre os atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário de outubro a dezembro do ano 2019 e de janeiro a dezembro dos anos de 2020 a 2022*”, peticionando que o Tribunal Arbitral “(...) *se digne declarar a ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado, bem como dos atos de liquidação da CSR (...), na parte em que foi repercutido ao consumidor final, aqui Requerente e, em consequência (...)*” entende que “(...) *deverá ser integralmente restituído o valor de 59.526,85€ (...)*” (negrito nosso).

6.2. A Requerida, na Resposta, apresentou defesa por exceção e por impugnação, concluindo que deverá “*a) Ser extinta a instância arbitral, e ser a Requerida absolvida do pedido, face à verificação da exceção de caducidade do direito de ação, e/ou da exceção de falta de legitimidade substantiva; b) Caso assim não se entenda, ser extinta a instância arbitral e absolvida da mesma a Requerida, face à verificação da exceção da incompetência em razão da matéria, e/ou da exceção da ilegitimidade processual, e/ou da exceção da ineptidão da petição inicial/pedido arbitral, Ou, caso assim não se entenda, c) Ser o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente, por infundado e não provado*”.

Matéria de exceção suscitada pela Requerida

6.3. Preliminarmente à apreciação do mérito do pedido importa apreciar as excepções suscitadas pela Requerida (da caducidade do direito de acção, da incompetência do Tribunal em razão da matéria, da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, da ineptidão da petição inicial por falta de objecto e por ininteligibilidade do pedido e a contradição entre este e a causa de pedir), começando pela excepção da incompetência, que é de conhecimento prioritário [artigo 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea c), do RJAT].

Excepção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria

6.4. A Requerida, na sua Resposta, suscitou a excepção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria porquanto alega que “(...) *foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a imposto, aqui não se incluindo tributos de outra natureza, tais como contribuições*”, pelo que “(...) *tratando-se de uma contribuição e não um imposto, as matérias sobre a CSR encontram-se, assim, excluídas da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal*”, concluindo que “(...) *o CAAD não tem competência para decidir sobre esta matéria*”, citando e transcrevendo diversas decisões arbitrais.⁸

6.5. Assim, “*encontrando-se a CSR excluída da arbitragem tributária por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e artigo 2.º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, pelas quais a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais se reporta apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo os*

⁸ E, acrescenta a Requerida que “*esta interpretação do artigo 2.º da Portaria nº 112-A/2011 é compaginável com a Constituição, como já decidiu o Tribunal Constitucional (TC) no Acórdão nº 545/2019, de 16-10-2019, proferido no processo nº 1067/2018, recentemente confirmada pelas Decisões Sumárias nº 70/2024, de 08-02-2024, nº 74/2024, de 12-02-2024, e nº 99/2024, de 21-02-2024, proferidas, respetivamente, nos Autos de Recurso nº 1347/23 (Proc.º CAAD nº 520/2023-T), nº 137/2024 (Proc.º CAAD nº 375/2023-T) e nº 128/23 (Proc.º CAAD nº 408/023-T), do Tribunal Constitucional*”, pelo que “*não se diga que a interpretação segundo a qual o tribunal arbitral não tem competência é inconstitucional (...)*”, citando a Decisão Sumária nº 70/2024, proferida nos Autos de Recurso nº 1347/23 do TC.

tributos que devam ser qualificados como contribuição, não se encontra verificada a arbitrabilidade do thema decidendum”, concluindo a Requerida que “não sendo os tribunais arbitrais do CAAD materialmente competentes para conhecer do mérito do pedido em apreço”, “(...) estamos perante uma exceção dilatória (...), a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa”.

- 6.6. Mas, segundo a Requerida, “(...) sempre existiria a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, por outra via”, porquanto “(...) resulta do teor do pedido de pronúncia arbitral, e sua fundamentação, que o que a Requerente suscita junto desta instância arbitral é a legalidade do regime da CSR, no seu todo”, “pelo que, pretendendo a Requerente (...) a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa, visa, com a presente ação, suspender a eficácia de atos legislativos” mas “(...) conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação”, “e este contencioso não consente nem o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado, nem a pronúncia sobre a restituição de valores/montantes, por conta da declaração de ilegalidade ou anulação de atos de liquidação (...)”.
- 6.7. Assim, entende a Requerida que se afigura “(...) inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos aqui formulados pela Requerente, quando a letra e o espírito da norma não o permitem”.
- 6.8. Não obstante, reitera a Requerida que “ainda que se considerasse a competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR, nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, que não são atos tributários e que (...) não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica (...)”, citando decisões arbitrais neste sentido e concluindo que “(...) o pedido arbitral da Requerente extravasa e excede a competência

do (...) tribunal arbitral em razão da matéria”, devendo este “(...) declarar-se incompetente em razão da matéria e, (...), absolver a Requerida da instância”.

- 6.9. A Requerente, na resposta às exceções suscitadas veio referir, no que diz respeito à da alegada incompetência do Tribunal Arbitral, que “(...) para além da abundante jurisprudência do CAAD (...), o Tribunal da Justiça da União Europeia, na Decisão proferida no âmbito do processo C-460/21, de 07.02.2022, atestou, perentoriamente, que a CSR não visa prosseguir qualquer motivo específico e, como tal, consubstancia um verdadeiro imposto”, citando diversas decisões arbitrais.
- 6.10. Assim, entende a Requerente que “(...) considerando tudo quanto se expôs, outra não pode ser a conclusão senão a de que não se verifica qualquer exceção de incompetência do Tribunal Arbitral, estando, como tal, a alegação da Requerida (...) condenada ao fracasso”.
- 6.11. Por outro lado, e no que diz respeito à alegada incompetência do Tribunal Arbitral, suscitada pela Requerida, para apreciar actos de repercussão da CSR (“subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR”), entende a Requerente que “(...) novamente, labora a Requerida (...) em manifesto erro, considerando que não estamos perante uma repercussão meramente económica, mas antes uma verdadeira repercussão legal” porquanto, citando o teor de decisão arbitral a nº 1015/2023-T), reitera a Requerente que “(...) está-se perante repercussão legal, prevista na lei e por ela pretendida, e não perante repercussão económica. De qualquer modo, a Requerente, nem no pedido de revisão oficiosa nem no pedido de pronúncia arbitral, pede a anulação de actos de repercussão, mas apenas das liquidações de CSR. Estas liquidações de CSR inserem-se no âmbito de competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD (...)”, concluindo a Requerente que “(...) dúvidas não restam de que não se verifica qualquer exceção de incompetência do Tribunal, sendo (...) o CAAD competente para dirimir o presente processo”.

- 6.12. Cumpre analisar a eventual procedência/improcedência desta exceção.
- 6.13. A este respeito, e seguindo de muito perto a posição assumida nos Acórdãos proferidos no âmbito dos processos em matéria de CSR no âmbito dos quais a signatária foi Árbitro, nomeadamente, nos TAC do P 113/2023-T, P 410/2023-T e P 957/2023-T, adianta-se, desde já, que entende este Tribunal Arbitral que improcede a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria para apreciar o mérito do pedido arbitral, tendo em consideração os argumentos que, a seguir, se apresentam.
- 6.14. Com efeito, a competência contenciosa dos Tribunais Arbitrais em matéria de arbitragem tributária, tal como resulta do artigo 2º do RJAT, compreende a apreciação de pretensões que visem a *“declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta” e a “declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”*.
- 6.15. O artigo 4º, nº 1, do RJAT faz ainda depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos Tribunais Arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Justiça, que deverá estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos e, o diploma que, em execução desse preceito, define o âmbito e os termos da vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição dos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD é a Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, que no seu nº 2, sob a epígrafe *“Objeto de vinculação”*, e com a alteração resultante da Portaria nº 287/2019, de 3 de setembro, dispõe o seguinte:

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

*a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira; e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo”.*⁹

6.16. A Portaria nº 112-A/2011, também chamada Portaria de vinculação, fixa um segundo nível de delimitação das pretensões que poderão ser sujeitas à jurisdição arbitral, mas tratando-se de um mero regulamento de execução, a Portaria não poderia ir além do estabelecido na lei quanto ao âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais, podendo estabelecer restrições quanto ao âmbito da vinculação à arbitragem tributária, mormente por referência ao tipo de litígios e ao valor do processo.

6.17. A este propósito, o acórdão proferido no Processo nº 48/2012-T, de 06-07-2012, depois seguido por diversos outros arestos, consignou que “*a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do [RJAT]. Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária*

⁹ Note-se que, a referência a serviços e organismos que se vinculavam à jurisdição arbitral era feita para a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que foram, entretanto, extintas, tendo-lhes sucedido a Autoridade Tributária e Aduaneira (aqui designada por Requerida).

se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o artigo 4.º do RJAT estabelece que «a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos. Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele artigo 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este tribunal arbitral”.

- 6.18. Assim, a Portaria de vinculação, aparentemente, estabelece duas limitações: (i) refere-se a pretensões “*relativas a impostos*”, de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos Tribunais Arbitrais e (ii) a impostos cuja administração esteja cometida à Autoridade Tributária.
- 6.19. Nestes termos, terá assim de se concluir que a vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT que respeitem a impostos (com a exclusão de outros tributos) e a impostos que sejam geridos pela Autoridade Tributária.
- 6.20. Note-se que a constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no artigo 165º, n.º 1, alínea i), da Lei Fundamental, pela revisão constitucional de 1997, que autonomizou as contribuições financeiras a favor das entidades públicas como uma terceira categoria de tributos.
- 6.21. Por outro lado, a LGT passou a incluir, entre os diversos tipos de tributos, os impostos e outras espécies criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições financeiras a favor das entidades públicas, definindo, em geral, os pressupostos desses diversos tipos de tributos (artigo 4º da LGT)

- 6.22. Neste âmbito, a doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um *tertium genus* de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas colectivas, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas.
- 6.23. A este respeito, como referem Gomes Canotilho/Vital Moreira, “*a diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas*”.
- 6.24. Neste sentido, as contribuições são tributos (com uma estrutura paracomutativa), dirigidos à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, distinguindo-se das taxas que são tributos rigorosamente comutativos e que se dirigem à compensação de prestações efetivas.
- 6.25. Por outro lado, o Tribunal Constitucional tem também reconhecido a existência dessas diferentes categorias jurídico-tributárias (designadamente para efeito de extrair consequências quanto à competência legislativa), admitindo que as taxas e outras contribuições de carácter bilateral só estão sujeitas a reserva parlamentar quanto ao seu regime geral, mas não quanto à sua criação individual e quanto ao regime concreto, podendo portanto ser criadas por diploma legislativo governamental e reguladas por via regulamentar desde que observada a lei-quadro.
- 6.26. Ou seja, não há dúvida que as contribuições financeiras se distinguem dos impostos.

- 6.27. Analisando a contribuição em apreço (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, a mesma visa financiar a rede rodoviária nacional [a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1º), que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A. (IP)], sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2º).¹⁰
- 6.28. A referida contribuição correspondia à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta era verificada pelo consumo dos combustíveis, e constituía uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da IP no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras formas de financiamento (artigo 3º).
- 6.29. Esta contribuição incidia sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos (artigo 4º, n.º 1) e era 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 5º, n.º 1), sendo que o produto da CSR constitui receita própria da denominada IP (artigo 6º).
- 6.30. Adicionalmente, a actividade de conceção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, que é objecto de financiamento através da CSR foi atribuída, em regime de concessão, à EP - Estradas de Portugal, E. P. (agora denominada IP) e, pelo Decreto-Lei nº 380/2007, de 13 de Novembro, que aprovou as bases da concessão e nas quais se prevê que, entre outros rendimentos, essa contribuição constitui receita própria dessa entidade (Base 3, alínea b))

¹⁰ Note-se que, por via da Lei nº 24-E/2022, de 30-12 (que entrou em vigor a 01-01-2023), a CSR foi extinta, tendo ocorrido, simultaneamente, um aumento da taxa do ISP correspondente ao montante da CSR.

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

- 6.31. Assim, à luz do regime jurídico acima sucintamente descrito, dificilmente se poderia concluir que a CSR constitui uma contribuição financeira.
- 6.32. Com efeito, como se refere no Acórdão proferido no âmbito do Processo n.º 304/2022-T, de 05-01-2023, a CSR não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva, sendo estabelecida a favor da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 3º, nº 2), agora denominada IP, entidade titular da receita correspondente (artigo 6º).
- 6.33. No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da actividade desenvolvida por aquela entidade, a qual consiste na “*conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento*” da rede de estradas (artigo 3º, nº 2).
- 6.34. Por outro lado, nada permite afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da actividade administrativa (que se encontra atribuída à IP) é imputável aos sujeitos passivos da contribuição (que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários) porquanto, o artigo 2º da Lei n.º 55/2007 declara expressamente que o “*financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E. (...) é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável*”, sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional é assegurado pelos respectivos utilizadores, que são os beneficiários da actividade pública desenvolvida pela agora denominada IP, verificando-se, no entanto, que a CSR é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4º, nº 1, alínea a), do Código dos IEC, são os “*depositários autorizados*” e os “*destinatários registados*”, não existindo, deste modo,

qualquer nexa específico entre o benefício emanado da actividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos.

6.35. Adicionalmente, refira-se ainda que o regime jurídico da CSR não é equiparável ao previsto para a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE) porquanto, sucintamente, refira-se que a) a CESE (criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014), é considerada como uma contribuição extraordinária que tem “*por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do sector energético*”, incidindo sobre as pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional; b) a receita obtida é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril, com o objectivo de estabelecer mecanismos que contribuam para a sustentabilidade sistémica do sector energético, designadamente através da contribuição para a redução da dívida e ou pressão tarifárias e do financiamento de políticas do sector energético de cariz social e ambiental, de medidas relacionadas com a eficiência energética, de medidas de apoio às empresas e da minimização dos encargos financeiros para o Sistema Elétrico Nacional (artigo 11º); c) a CESE tem por base uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constitui um preço público a pagar pelo conjunto de pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional à entidade à qual são consignadas as receitas; d) a CESE não se reconduz à taxa *stricto sensu*, visto que não incide sobre uma prestação concreta e individualizada que a Administração dirija aos respectivos sujeitos passivos, nem preenche o requisito de unilateralidade que caracteriza o imposto, uma vez que não tem como finalidade exclusiva a angariação de receita, nem se destina à satisfação das necessidades financeiras do Estado, antes se pretendendo que o sector energético contribua para a cobertura do risco sistémico que é inerente à sua actividade.

6.36. Nestes termos, a CESE trata-se de um tributo de carácter comutativo, embora baseado numa relação de bilateralidade genérica ou difusa que, interessando a um grupo

homogéneo de destinatários e visando prevenir riscos a este grupo associados, se efectiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades desse sector, assumindo assim a natureza jurídica de contribuição financeira, entendendo-se que esta caracterização da CESE não é extensiva à CSR.¹¹

6.37. Aos argumentos acima apresentados, acresce ainda o relativo ao facto de, segundo a jurisprudência do TJUE, a qualificação de uma tributação, um imposto, uma taxa ou um direito, à luz do Direito da União Europeia, competir ao Tribunal de Justiça, em função das características objectivas de imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada pelo direito nacional.¹²

6.38. Não obstante, refira-se que, no processo arbitral que motivou o pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça (Processo nº 564/2020-T, de 30-03-2022), o Tribunal qualificou a CSR como um imposto, formulando as questões prejudiciais com base nesse pressuposto mas, na decisão em que culminou esse pedido de reenvio (o Despacho do Tribunal de Justiça de 07-02-2022 Vapo Atlantic, processo C-460/21), o TJUE, para além de não colocar em causa essa qualificação, assume, para efeitos do artigo 1 da Diretiva 2008/118, um conceito funcional ou autónomo de imposto indireto, nos termos do qual ficam abrangidas quaisquer “imposições” indiretas que, pelas suas características estruturais e teleológicas, não tenham um “motivo específico” na aceção da diretiva e possam, por conseguinte, privar o imposto especial de consumo harmonizado de “*todo o efeito útil*”.¹³

6.39. Ou seja, para o TJUE, o tributo em análise instituído pela lei portuguesa (e que esta designou por “*contribuição*”) constitui um imposto porquanto, em virtude do desenho

¹¹ Assim, entende-se, que é aplicável ao caso em análise a jurisprudência arbitral que foi decidido com respeito à CESE, nomeadamente a que veio declarar a incompetência do Tribunal Arbitral *ratione materiae* para a apreciação de litígios que tinham como objeto a CESE (como é o caso do Acórdão proferido no âmbito do Processo nº 714/2020-T, de 12-07-2021).

¹² Neste âmbito, vide *Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) — Fondazione Santa Lucia* (processo C-189/15, Acórdão de 18 de Janeiro de 2017, §29) e *Test Claimants in the FII Group Litigation* (processo C-446/04, Acórdão de 12 de Dezembro de 2016, §107), entre outros.

¹³ Neste sentido, vide par. 26 do Despacho Vapo Atlantic, já mencionado.

escolhido pelo legislador português, representa uma imposição indireta sem motivo específico e como tal susceptível de frustrar os desideratos de harmonização positiva subjacentes à Diretiva 2008/118 porquanto foi o legislador português que, não obstante classificar o tributo como “*contribuição*”, definiu a respectiva incidência subjetiva em termos análogos à do ISP (artigo 5 da Lei nº 55/2017, de 31 de Agosto), colocando-se assim, independentemente da qualificação para que eventualmente apontasse a (inconstante) jurisprudência constitucional nacional, no âmbito de aplicação do artigo 1º, nº 2 da Diretiva 2008/118.¹⁴

- 6.40. Assim, atentos os princípios da interpretação conforme e do primado do Direito da União Europeia (consagrado no artigo 8º, nº 4 da CRP, tal como interpretado pelo Tribunal Constitucional, no acórdão nº 422/2020), há que considerar que os dispositivos legais que regulam a CSR devem ser interpretados no sentido de que consagram um imposto indireto sobre o consumo de produtos petrolíferos.
- 6.41. Nestes termos, face ao acima exposto, improcede a alegada exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida.
- 6.42. Invoca a Requerente como causa de pedir, a desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva 2008/118, do Conselho, considerando que a CSR é um tributo ilegal e, em consequência, considera que as liquidações de CSR padecem do vício de ilegalidade abstracta, não podendo deixar de se concluir pela competência contenciosa do Tribunal Arbitral para a apreciação do litígio (ainda que por via de apreciação dos actos de repercussão da CSR).

¹⁴ E, mesmo que, à luz da jurisprudência do Tribunal Constitucional português, a CSR viesse a ser qualificada como uma contribuição financeira, nem por isso ela deixaria de ser um imposto indireto (tal como está desenhada) na acepção da Diretiva, isto sob pena de os Estados-membros poderem, em função da maior ou menor criatividade constitucional (em termos de tributos públicos), frustrar os propósitos de harmonização e de neutralidade no plano dos impostos indiretos sobre o consumo.

- 6.43. Na verdade, as normas de direito europeu derivado, como normas de direito internacional convencional, vigoram diretamente na ordem jurídica interna com a mesma relevância das normas de direito interno, vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos (artigo 8º da CRP) pelo que a impugnação judicial de um acto de liquidação pode ser deduzida com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 99º do CPPT), nada permitindo distinguir entre a ilegalidade resultante de normas de direito interno ou de direito internacional convencional.
- 6.44. Nestes termos, torna-se claro que não existe qualquer obstáculo a que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre o fundamento de ilegalidade dos actos de liquidação (subjacentes aos actos de repercussão) baseado em desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva Europeia acima identificada pelo que, em consequência, considera-se improcedente a alegada excepção de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria.

Questão da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente

- 6.45. A Requerente, no pedido arbitral, refere que *“pretende (...) obter a declaração da ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) de **outubro a dezembro do ano 2019 e de janeiro a dezembro dos anos de 2020 a 2022**, o qual foi liquidado pelo sujeito passivo e, posteriormente, repercutido, em parte, na (...) Requerente”*, entendendo que *“(...) não pode ser a conclusão senão a de que a CSR era, de facto, repercutida nos consumidores dos produtos petrolíferos e, conseqüentemente, têm estes (como a aqui Requerente) legitimidade para o presente pedido”* (negrito nosso).
- 6.46. A Requerida, na Resposta, veio suscitar a excepção da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente alegando, em síntese, que *“(...) é importante salientar que, apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem*

legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago” pelo que entende que “(...) no caso concreto, não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica dos repercutidos económicos ou de facto, não podendo as entidades, em que alegadamente teria sido repercutido o imposto, apresentar pedidos de revisão ou de reembolso por erro”, “ou seja, não sendo a Requerente sujeito passivo (...) não tem legitimidade (...) nem para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral”.

6.47. Por outro lado, refere a Requerida que “no caso concreto não está em causa uma alegada situação de repercussão legal, porquanto a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto”, porquanto alega que “(...) a Lei (...) que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, sendo reconhecido, do ponto de vista doutrinário, que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, porquanto, tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo (...), o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos (...) que podem ser tidos em conta na política de definição dos preços de venda”, “perdendo a sua natureza de tributo aquando eventual incorporação no PVP pelo sujeito passivo, assumindo então a natureza de um custo (...)”, citando diversas decisões arbitrais.

6.48. Para o efeito, a Requerida distingue “(...) enquanto efeito económico da tributação, entre repercussão progressiva e repercussão regressiva”, alegando que “(...) não basta à Requerente alegar (e provar) a repercussão económica no seio da CSR, tem igualmente que provar que a mesma assume natureza progressiva”, sendo que entende a Requerida que “(...) contrariamente ao que a Requerente alega, não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, subsequente e autónomo do(s) ato(s) de liquidação de ISP/CSR, sendo que as faturas não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, e que o valor pago a título de CSR pelo sujeito passivo de ISP/CSR, pode, ou não, ter sido repercutido, no preço pago

pelos adquirentes dos combustíveis”, referindo ainda que dado que “(...) os documentos juntos pela Requerente não identificam qualquer montante relativo a CSR (...)”, vem a Requerida alegar que “(...) a venda do combustível não dá obrigatoriamente origem a uma repercussão, estando esta, como se referiu, dependente da política de definição dos preços de venda da empresa vendedora/fornecedora, que pode repercutir uma parte da CSR, o seu total ou não repercutir de todo, o ISP ou, para o que aqui nos interessa, a CSR, atenta, nomeadamente a existência dos vários intervenientes na cadeia de distribuição/comercialização de combustíveis até chegar ao consumidor final”.

6.49. Assim, considera a Requerida que *“(...) a repercussão económica ou de facto, a não prevista na lei e contabilisticamente calculada no PVP (o custo), não atribui legitimidade procedimental e processual a quem venha eventualmente a suportar o encargo do imposto/custo”* pelo que conclui que decorre falta de legitimidade à Requerente para apresentar o pedido arbitral porquanto *“(...) a Requerente não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu à sua fornecedora, 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”.*

6.50. Adicionalmente, para a Requerida, é *“(...) forçoso notar que das faturas juntas aos autos, (...) apenas constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas qualquer referência a montantes pagos a título de ISP ou CSR, sendo absolutamente omissas nesse aspeto”* e *“todas as faturas juntas aos autos, por si só, não fazem prova do alegado pagamento pois não consubstanciam fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes alegados pela Requerente”,* sendo assim, segundo alega a Requerida, *“(...) forçoso concluir que a Requerente não é sujeito passivo de ISP/CSR e não integra a relação tributária subjacente à liquidação contestada (...) pelo que não tem legitimidade nem para apresentar o pedido de revisão oficiosa nem (...) o presente pedido arbitral (...)”.*

- 6.51. Mas, segundo alega ainda a Requerida, *“a aceitar-se que a Requerente tenham legitimidade para efetuar os pedidos de revisão e da anulação parcial das liquidações de ISP (não identificadas/identificáveis), reclamando o reembolso da CSR alegadamente suportada, (...), para além de se estar sem fundamento perante a violação de normas da constelação normativa dos IEC, poder-se-ia estar perante uma situação de ilegítima, infundada e indevida restituição reiterada de elevadas quantias monetárias a diversas entidades com base nos mesmos (alegados) factos, sem qualquer possibilidade de controlo”, “pois, sem a possibilidade de identificar os atos de liquidação subjacentes às posteriores transações, no limite, a Requerida poderia vir a ser sucessivamente condenada a pagar os mesmos montantes de CSR, mais do que uma vez, a todo e qualquer operador económico que tenha tido intervenção na cadeia de comercialização de combustíveis: desde o sujeito passivo de imposto, passando pelos grossistas, distribuidores, revendedores, etc., até ao consumidor final, tenham ou não aqueles suportado os valores em causa”, “o que não configuraria uma real situação de reembolso nos termos e para o efeito do disposto no artigo 15.º, n.º 2 do CIEC, mas, sim, um atentado à segurança jurídica e a todo o ordenamento jurídico-constitucional”.*
- 6.52. Nestes termos, conclui a Requerida que *“(...) inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arroga, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória (...), a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo (...) a Requerida ser absolvida da instância”* ou, caso assim não se entenda, *“(...) carece a Requerente de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória (...), devendo a Requerida ser absolvida do pedido”.*
- 6.53. Nesta matéria a Requerente veio, na resposta às exceções afirmar que *“não obstante tudo quanto se expôs quanto a esta temática no Pedido de Pronúncia Arbitral – para onde se remete por questões de economia processual – importa demonstrar (à exaustão, se necessário) que não assiste razão à Requerida”* porquanto a *“admitir-se o entendimento da Requerida (...) mais não implicaria do que fazer completa tábua rasa*

do princípio da tutela jurisdicional efetiva, na medida em que se vedava a possibilidade ao sujeito que, de facto, suportou o imposto de sindicar o mesmo, ficando à disponibilidade da intenção do sujeito passivo de impugnar tais atos e, posteriormente, restituir as quantias suportadas àquele”.

- 6.54. Assim, refere a Requerente que “(...) o repercutido legal (...) não figura como sujeito passivo, para efeitos de qualificação dos intervenientes da relação jurídico-tributárias, sem que tal signifique, (...), que o mesmo careça de legitimidade para recorrer à via administrativa ou judicial para sindicar os atos tributários que conduziram à repercussão fiscal. (...). Assim, é a própria LGT que esclarece que, não obstante a Requerente não configurar um sujeito passivo, reúne em si o direito de reclamar, recorrer, impugnar ou apresentar pedido de pronúncia arbitral sobre os atos que lhe dizem diretamente respeito”.
- 6.55. E, reitera, “não obstante não ter sido a Requerente a operacionalizar a entrega do imposto ao Estado, certo é que foi aquela que o pagou e, como tal, a sua legitimidade surge salvaguardada pelo artigo 18.º da LGT e artigo 9.º do CPPT” pelo que afirma a Requerente que “o que não pode é a Requerida (...) vedar o reembolso de um tributo a quem, de facto, o liquidou”.
- 6.56. Citando ainda jurisprudência arbitral, refere a Requerente que “(...) há uma obrigação de a Administração Tributária reembolsar os tributos cobrados em violação do Direito de União a quem efectivamente os suportou, pelo que no caso de tributos susceptíveis de repercussão, a titularidade do direito ao reembolso dependerá de ela ter sido ou não concretizada. (...) Assim, não se coloca a questão da plúrima possibilidade de reembolso pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pois, no caso de ter havido repercussão, apenas o repercutido tem direito ao reembolso”, concluindo que “fica (...) patente a manifesta improcedência da exceção invocada pela Requerida de ilegitimidade da Requerente (...)”.

6.57. Cumpre analisar.

6.58. O regime da CSR, na versão anterior à Lei nº 24-E/2022, de 30 de Dezembro, foi criado tendo em vista a repercussão nos consumidores das quantias cobradas a esse título pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos sendo que, no artigo 2º da Lei nº 55/2007, de 31 de Agosto (nas datas a que se reporta o pedido - anos de 2019 a 2022) estabelece-se que “*o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da IP, S. A., tendo em conta o disposto no Plano Rodoviário Nacional, é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável*» e no n.º 3 do mesmo artigo (...) estabelece-se que «*a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis*”.

6.59. Como se refere no despacho do TJUE de 07-02-2022, processo n.º C-460/21, “39 *A obrigação de reembolsar os impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições da União conhece apenas uma exceção. Com efeito, sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a proteção dos direitos garantidos na matéria pela ordem jurídica da União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito da União quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efetivamente noutras pessoas. (...) 42 Por conseguinte, um Estado-Membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da União quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo e quando o reembolso do imposto conduzisse, para este sujeito passivo, a um enriquecimento sem causa. Daqui resulta que, se só tiver sido repercutida uma parte do imposto, as autoridades nacionais só estão obrigadas a reembolsar o montante não repercutido. 43 (...) a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos” (sublinhado nosso).*

- 6.60. Como decorre desta jurisprudência, há uma obrigação de a Administração Tributária reembolsar os tributos cobrados em violação do Direito de União a quem efectivamente os suportou, pelo que no caso de tributos susceptíveis de repercussão, a titularidade do direito ao reembolso dependerá de ela ter sido ou não concretizada.
- 6.61. Assim, não se coloca a questão da possibilidade de pedidos de reembolso sucessivos pela Autoridade Tributária e Aduaneira pois, no caso de ter havido repercussão, apenas o repercutido tem direito ao reembolso porquanto, é corolário da jurisprudência do TJUE que, no caso de ter havido repercussão, apenas o repercutido tem legitimidade para impugnar os actos que a concretizem ou os que a antecedam, pois apenas o repercutido é afectado na sua esfera jurídica pelo acto lesivo e o substituto só terá legitimidade na medida em que não tenha repercutido integralmente o tributo que suportou nessa qualidade (é essencialmente este o regime que no artigo 132º do CPPT se prevê para os casos de impugnação em caso de substituição com retenção na fonte, que deve considera-se aplicável, por analogia, a todos os casos de substituição).¹⁵
- 6.62. Assim, no caso em análise, se se concluir que houve repercussão do tributo, será a entidade repercutida quem tem legitimidade para impugnar os actos que afectaram a sua esfera jurídica, no exercício do direito de impugnação de todos os actos lesivos que lhe é constitucionalmente garantido (artigos 20º e 268º, nº 4, da CRP), sendo essa legitimidade assegurada, a nível do direito ordinário, tanto a nível procedimental como processual, pelos artigos 18º, nº 4, alínea a), 54º, nº 2, 65º e 95º, nº 1, da LGT, conjugados com os nºs 1 e 4 do artigo 9º do CPPT, aplicáveis aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea c), do RJAT, na medida em que reconhecem legitimidade procedimental e processual a quem for titular de um interesse legalmente protegido.

¹⁵ Na verdade, como foi esclarecido na redacção do nº 2 do artigo 20º da LGT (introduzida pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro, ao referir que “a substituição tributária é efetivada, designadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido”), a retenção na fonte do imposto devido é apenas uma das formas de substituição tributária.

- 6.63. Analisando a questão de que apenas os sujeitos passivos que declararam a introdução dos produtos para consumo e efetuaram o pagamento do imposto, podem solicitar (segundo entende a Requerida) a anulação das liquidações e o reembolso por erro na liquidação, cabe começar por referir que, nos termos do artigo 9º, nº 1, do CPTA (subsidiariamente aplicável), e da correspondente disposição do artigo 30º, nº 3, do CPC, a legitimidade processual é aferida pela relação jurídica controvertida tal como é apresentada pelo autor.
- 6.64. Deste modo, há que atender à relação jurídica tal como o autor a apresenta e configura, isto é, à pretensa relação jurídica, e não à relação jurídica material, tal como ela se constituiu na realidade, sendo por isso indiferente, para a verificação da legitimidade, a questão de saber se o direito existe na titularidade de quem o invoca ou contra quem é feito valer, matéria que diz antes respeito à questão de fundo e poderá, quando muito, determinar a improcedência da acção.¹⁶
- 6.65. Alegando a Requerente, na petição inicial, que pretende impugnar os actos tributários de liquidação da CSR incidentes, em determinado período de tempo, sobre os fornecedores de combustíveis da Requerente e cujo encargo tributário se repercutiu na sua esfera jurídica, não pode deixar de entender-se que a Requerente dispõe de legitimidade processual para deduzir o pedido, independentemente de se saber (previamente) se houve uma efectiva repercussão ou se as faturas de aquisição de combustível corporizam o valor pago a título de CSR.
- 6.66. A propósito da questão que assim vem colocada, cabe recordar a norma do artigo 18º, nº 4, alínea a), da LGT, que refere que “*não é sujeito passivo quem (...) suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso ou impugnação nos termos das leis tributárias*” e, ainda segundo o disposto no nº 3 daquele artigo, como sujeito passivo entende-se “*a pessoa singular ou coletiva, o património ou*

¹⁶ Nesta matéria, cfr. LOPES DO REGO, Comentários ao Código de Processo Civil, Coimbra, 1999, págs. 45 e segs.

a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável”.

- 6.67. Como se depreende do transcrito artigo 18º, nº 4, alínea a) da LGT, o preceito recusa a qualidade de sujeito passivo a quem não estiver sujeito diretamente a uma obrigação fiscal (como é o caso do consumidor final de bens ou serviços), mas admite que da repercussão do imposto possa resultar a violação de um interesse legalmente protegido e, nesse sentido, confere ao repercutido o direito à impugnação administrativa ou judicial como meio adequado de reação contra a repercussão ilegal do imposto, o que se justifica, no plano de política legislativa, por razões de similitude com a lesão que seja causada por um acto ilegal de liquidação.¹⁷
- 6.68. Como resulta da redação originária do artigo 2º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que regula o financiamento da rede rodoviária nacional e cria a CSR, o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal (actual IP) “*é assegurado pelos respetivos utilizadores*”, e, nos termos do subsequente artigo 3.º, “*a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis*” e, por outro lado, segundo o disposto no artigo 2º do Código dos Impostos Especiais do Consumo (CIEC), na redação da Lei nº 24-E/2022, de 30 de Dezembro (disposição essa a que foi atribuída natureza interpretativa - artigo 6.º dessa Lei), “*os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública, sendo repercutidos nos mesmos, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*”.
- 6.69. Nestes termos, quer as disposições da Lei nº 55/2007, especificamente aplicáveis à CSR, quer a disposição geral do artigo 2º do CIEC, consagram um princípio de repercussão

¹⁷ Neste âmbito, cfr. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, Lei Geral Tributária Anotada, Lisboa, 2001, págs. 116-117.

legal do imposto, significando que o encargo do imposto não seja suportado pelo sujeito passivo, mas pelo contribuinte que intervém no processo de comercialização dos bens ou serviços.

6.70. Assim, ter-se-á de admitir que, por efeito da norma do artigo 18º, nº 4, alínea a), da LGT, as entidades repercutidas dispõem de legitimidade procedimental e processual para deduzirem reclamação graciosa ou recurso hierárquico ou impugnação judicial contra o acto tributário de liquidação do imposto que é objecto de repercussão.¹⁸

6.71. Para além da legitimidade activa da Requerente se encontrar coberta pela referida disposição da LGT, essa legitimidade é também reconhecida pela regra geral do artigo 9º, nº 1, do CPPT, segundo a qual *“têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”*, ou seja, ainda que se entendesse que a situação do caso não corresponde a repercussão legal, mas a mera repercussão económica ou de facto, não pode deixar de considerar-se que a entidade que suporta o imposto no âmbito da cadeia de comercialização dispõe de legitimação para impugnar o ato de liquidação com fundamento em ilegalidade.

6.72. Ainda em matéria da excepção em análise, alega a Autoridade Tributária (como acima foi referido), face ao regime especial dos artigos 15º e 16º do Código dos IEC, que apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do ISP e da CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago, e, como tal, os adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do acto tributário e consequente pedido de reembolso do imposto.

¹⁸ Cfr. LOPES DE SOUSA, Código de Processo e Procedimento Tributário Anotado e Comentado, vol. I, Lisboa, 2011, pág. 115, e SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, Contencioso Tributário, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 98.

- 6.73. Neste âmbito, há que fazer notar, a este propósito, que o artigo 5º, nº 1, da Lei nº 55/2007 apenas remete para o Código dos IEC o procedimento de liquidação e cobrança do imposto, remissão que igualmente é efectuada para a LGT e o CPPT, significando que, nesse âmbito, haverá de ter-se em consideração as disposições conjugadas do Código dos IEC e demais legislação tributária aplicável.
- 6.74. Por outro lado, o regime específico previsto nos artigos 15º e seguintes do Código dos IEC abrange o reembolso com fundamento em erro na liquidação ou em caso de expedição ou exportação, ao passo que o que está em causa no presente processo arbitral não é um qualquer pedido de reembolso, mas a declaração de ilegalidade dos actos tributários de repercussão do imposto por violação do Direito Europeu e, nesses termos, a questão da legitimidade activa terá de ser analisada à luz das regras processuais aplicáveis, e não do regime específico do reembolso do imposto que consta das citadas disposições do Código dos IEC.
- 6.75. Por todo o exposto, a alegada excepção de ilegitimidade activa, tal como se encontra formulada pela Requerida, é considerada improcedente.
- 6.76. A Requerida refere ainda que a Requerente, não sendo sujeito passivo do imposto, carece não apenas de ilegitimidade processual, mas também de ilegitimidade substantiva, que constitui uma excepção perentória que conduz à absolvição do pedido.
- 6.77. Como é entendimento corrente, a chamada a legitimidade substancial ou substantiva tem a ver com a efectividade da relação material, interessando já ao mérito da causa e, nesse sentido, constitui um requisito da procedência do pedido.¹⁹
- 6.78. Neste âmbito, refira-se que não é possível considerar verificada liminarmente a inviabilidade da pretensão deduzida em juízo com base em meras alegações da Parte

¹⁹ Neste sentido, cfr. acórdão da Relação do Porto de 4 de outubro de 2021, Processo n.º 10910/20.

contra quem vem deduzido o pedido, quando essa é a questão de fundo que carece de ser analisada em função do direito aplicável face aos factos que venham a ser dados como provados ou não provados, nem a alegação aduzida pela Requerida poderá caracterizar uma excepção perentória.

6.79. Com efeito, as excepções perentórias consistem na invocação de factos que, em face da lei substantiva, possam integrar uma causa impeditiva, extintiva ou modificativa do direito invocado pelo autor na ação e que assim determinem a improcedência total ou parcial do pedido.

6.80. Para este efeito, são impeditivos os factos que excluem ou impedem a eficácia do direito alegado (incapacidade, falta ou vícios de vontade), modificativos os que alteram a relação jurídica modificando a natureza da prestação ou as condições da sua exigibilidade (alteração das circunstâncias em que foi celebrado um contrato), extintivos os que fazem cessar o direito tornando inviável o respetivo exercício (caducidade, prescrição, cumprimento da obrigação).

6.81. Assim sendo, o que vem alegado quanto à legitimidade substantiva não integra a defesa por excepção e apenas poderá relevar em sede de apreciação do mérito.

Excepção da caducidade do direito de acção

6.82. No caso em análise, a Requerente refere no PPA que apresentou, em 21-06-2024, pedido de pronúncia arbitral “(...) *sobre o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 21-11-2023 (...) bem como sobre os atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário de **outubro a dezembro do ano 2019 e de janeiro a dezembro dos anos de 2020 a 2022***” (negrito nosso).

6.83. O pedido de revisão oficiosa identificado no ponto anterior foi apresentado junto do Serviço de Finanças Vila Franca de Xira ..., ao abrigo do disposto no artigo 78º, nº 1 da

LGT, relativamente aos actos de liquidação da CSR referentes aos períodos de “(...) **novembro a dezembro do ano 2019 e de janeiro a dezembro dos anos de 2020 a 2022, liquidado pelo sujeito passivo, na parte em que foi repercutido ao consumidor final**” (negrito nosso)], contrariamente ao alegado no artigo 1º do PPA, que refere que no pedido de revisão se peticionava a revisão dos actos de liquidação de CSR de Outubro/2019 a Dezembro/2022.

6.84. A Requerente alega no pedido que “(...) o prazo para a decisão dos pedidos de revisão oficiosa é de quatro meses, contando-se a partir da data de entrada da petição no serviço competente (...)”, presumindo-se “(...) a existência deste indeferimento em situações em que o órgão competente habilitado a decidir não o faz dentro do prazo legal previsto, in casu, no prazo de quatro meses” pelo que “formando-se (...) o direito a impugnar judicialmente, (...) cujo prazo, contínuo, se cifra nos três meses (...)”, conclui a Requerente “(...) que o prazo para a impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral encontra o seu termo em 21.06.2024” defendendo no PPA a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral.

6.85. Nesta matéria, a Requerida veio defender na Resposta que “(...) o presente pedido de pronúncia arbitral foi deduzido extemporaneamente” porquanto “(...) o presente pedido de pronúncia arbitral surge na sequência da presunção do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado em 21-11-2023 junto dos Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira, que pese não tenha sido possível à Requerida identificar o mencionado email não se contesta aqui o seu envio, dando como autêntico o documento (...) junto com o PPA” mas, entende a Requerida que, tendo em consideração a data em que o mesmo foi apresentado o pedido de revisão oficiosa (21-11-2023) e a data em que se presumiu o seu indeferimento tácito (21-03-2024), à data da interposição do PPA (21-06-2024, “(...) é manifesto que os 90 dias previstos (...) para apresentação do pedido arbitral já se encontravam esgotados (...)” desde 19-06-2024, pelo que alega que o mesmo é extemporâneo, verificando-se, segundo entende a Requerida, “(...) a exceção de caducidade do direito de ação (...)”.

- 6.86. Por outro lado, alega ainda a Requerida que *“a falta de identificação dos atos de liquidação em discussão impede, igualmente, a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa da liquidação formulado pela Requerente”* porquanto *“(...) a contagem do prazo para a apresentação do referido pedido, inicia-se a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação (...)”* e, *“para a apreciação da tempestividade da apresentação do pedido arbitral, não pode deixar de ser previamente apreciada a questão da tempestividade do pedido de revisão, o que, (...) é impossível”*.
- 6.87. Adicionalmente, entende ainda a Requerida que *“(...) o pedido de revisão oficiosa e, conseqüentemente, o pedido arbitral, são intempestivos”* tendo em consideração que *“(...) a Requerente fundamenta o pedido de revisão oficiosa em erro imputável ao serviço, de modo a fazer valer-se do prazo de 4 anos previsto (...)”* mas *“(...) estando a AT vinculada ao princípio da legalidade e tendo a AT efetuado as liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços”*.
- 6.88. Ademais, entende a Requerida, *“(...) no âmbito dos IEC, os pedidos de reembolso apresentados (...) devem ser apreciados à luz do disposto nos artigos 15.º a 20.º do CIEC, sendo pacífico que o regime aí previsto é o aplicável quando se suscite a questão da revisão do ato tributário e conseqüente reembolso (...)”*, *“pelo que, a acrescer ao facto de a Requerente não ser um sujeito passivo de ISP/CSR e ao facto de não lograr provar o pagamento dos respetivos valores, em 21-11-2023, já teria terminado o prazo de 3 (...) anos previsto (...) para requerer o reembolso, (...) do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR, pelo menos no que se refere a todas as aquisições efetuadas (...) em datas anteriores a 21-11-2020 (...)”*, concluindo a Requerida que *“(...) o vício do pedido arbitral decorrente da falta de identificação do(s) ato(s) tributário(s) em crise tem (...) como efeito a impossibilidade de se aferir (...) da tempestividade dos*

pedidos de revisão oficiosa e de reembolso (...) e, conseqüentemente, da tempestividade do pedido arbitral”.

- 6.89. *“Não obstante, e mesmo que apenas parcialmente, constata-se a caducidade do (alegado) direito de ação por parte da Requerente, o que consubstancia uma exceção perentória, devendo, nessa medida, a Requerida ser absolvida do pedido” mas, “(...) ainda que assim não se entenda, sempre consubstanciará uma exceção dilatória por assim ser qualificada especialmente nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 89.º n.º1, 2 e 4 al. k) do CPTA, devendo, nessa medida, ser a Requerida absolvida do pedido ou da instância”.*
- 6.90. *Notificada para o fazer, veio a Requerente, em 11-10-2024, na defesa às exceções, pugnar pela improcedência da exceção, alegando que “(...) a tese da Requerida não merece qualquer acolhimento, incorrendo em manifesto erro nos pressupostos de facto e de Direito” porquanto “(...) cumpre considerar que, como a Requerida afirma, foi apresentado pela Requerente o pedido de revisão junto do Chefe de Finanças de Vila Franca de Xira em 21.11.2023” mas “(...) olvida a Requerente que a receção do mencionado pedido de revisão foi pelos serviços recusada” pelo que “(...) o mencionado pedido foi encaminhado para a área fiscal aduaneira – o que somente aconteceu em 23.11.2023”.*
- 6.91. *Prossegue a Requerente referindo que “(...) face à ausência de resposta no prazo de quatro meses a contar dessa data, presumiu-se o indeferimento tácito da revisão oficiosa, isto significando que o indeferimento tácito se formou a 25.03.2024 – considerando que o dia 23.03.2024 foi um sábado” pelo que “(...) tendo o pedido de revisão oficiosa sido feito no dia 23.11.2023, e formando-se o indeferimento tácito presumível em 25.03.2024, o prazo de 90 dias para a constituição do tribunal arbitral apenas findou no dia 24.06.2024, dado que o dia 22.06.2024 foi um sábado”, concluindo a Requerente que “(...) o pedido de pronúncia arbitral foi realizado dentro dos prazos estabelecidos na lei”.*

- 6.92. Por outro lado, refere ainda a Requerente, citando jurisprudência arbitral, que “(...) *outra não pode ser a conclusão de que não se verifica a caducidade do direito de ação, considerando que a Requerente estava legiti[mada] a, no prazo de 4 (quatro) anos, apresentar o pedido de revisão oficiosa – o que fez*” e, “*no mesmo sentido, não será de considerar o sustento da caducidade do direito de ação no alegado desconhecimento dos atos de liquidação, uma vez que tal apenas denota a desorganização dos próprios serviços da Requerida*”, considerando que “*não é, deste modo, a Requerente, na qualidade que assume, que tem o ónus de identificar os atos de liquidação, os quais só são do conhecimento da Requerida*”.
- 6.93. Cumpre uma vez mais, analisar e decidir.
- 6.94. No que diz respeito à alegada intempestividade do pedido de revisão oficiosa, refira-se desde logo que, no caso em análise, o prazo para apresentação do pedido de revisão oficiosa era o de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços, previsto na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
- 6.95. Na verdade, como há muito entende o Supremo Tribunal Administrativo, “*havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro*” já que “*a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1 da CRP e 55.º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços*”.²⁰

²⁰ Neste âmbito, vide Acórdão de 12-12-2001 (processo n.º 026.233), cuja jurisprudência é reafirmada nos Acórdãos de 06-02-2002 (processo n.º 026.690), de 13-03-2002 (processo n.º 026765), de 17-04-2002 (processo

6.96. Como referido na decisão arbitral nº P 676/2023-T, “(...) a revisão oficiosa, (...), pode ser desencadeada pelo sujeito passivo mediante requerimento dirigido ao órgão competente da Administração Tributária e com base nos mesmos pressupostos legais: no prazo de quatro anos e com fundamento em erro imputável aos serviços. (...). Conforme é também jurisprudencialmente aceite, existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, em resultado da obrigação genérica de a administração tributária atuar em plena conformidade com a lei. Por outro lado, como é evidente, a existência do erro que constitui fundamento do pedido de revisão não pode ser aferida a partir da posição jurídica que tenha sido assumida pela Autoridade Tributária na apreciação do pedido de revisão, mas com base nos vícios de ilegalidade que tenham sido arguidos pelo contribuinte na formulação do pedido de impugnação judicial. Sendo que o processo arbitral foi deduzido precisamente para discutir a validade do entendimento adotado pela Administração na decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa” (sublinhado nosso).²¹

6.97. No caso em apreço, é manifesto que os erros imputados aos actos impugnados (desconformidade da CSR face ao disposto na Directiva nº 2008/118, de 16 de Dezembro) não são imputáveis à Requerente, pois não teve qualquer intervenção no procedimento de criação da CSR, enquanto imposto, nem no procedimento de liquidação da CSR e tendo sido invocado um erro imputável aos serviços e verificando-se que o pedido de revisão

n.º 023719), de 08-05-2002 (processo n.º 0115/02), de 22-05-2002 (processo n.º 0457/02), de 05-06-2002 (processo n.º 0392/02), de 11-05-2005 (processo n.º 0319/05), de 29-06-2005 (processo n.º 9321/05), de 17-05-2006 (processo n.º 016/06) de 26-04-2007 (processo n.º 039/07), de 21-01-2009 (processo n.º 771/08), de 22-03-2011 (processo n.º 01009/10), de 14-03-2012 (processo n.º 01007/11), de 05-11-2014 (processo n.º 01474/12), de 09-11-2022 (processo n.º 087/22.5BEAVR), de 12-04-2023 (processo n.º 03428/15.8BEBRG).

²¹ Neste sentido, o que se tem entendido como uma decorrência do princípio da justiça e da verdade material (cfr., neste sentido, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento Tributário*, 5.ª edição, Coimbra, págs. 227-228; Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 605, e Leonardo Marques dos Santos, “A revisão do ato tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional”, in *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Vol. II, págs. 14 e segs.).

oficiosa foi recebido pela Requerida em 21-11-2023 (em conformidade com a matéria dada como provada – vide ponto 5.12., supra), reportando-se a actos de liquidação de CSR, relativos ao período compreendido entre Novembro/2019 a Dezembro/2022, no momento da apresentação daquele pedido de revisão oficiosa ainda não tinha decorrido o prazo de quatro anos a que se refere o artigo 78º, n.º 1 (parte final), da LGT, relativamente aos actos objecto daquele pedido, verificando-se assim a tempestividade do mesmo.

6.98. Aferida a tempestividade do pedido de Revisão Oficiosa haverá, de seguida, de se aferir da questão da alegada caducidade do direito de acção, suscitada pela Requerida, à data da apresentação do PPA pela Requerente, em 21-06-2024, relativamente à impugnação do acto de indeferimento tácito daquele pedido de revisão.²²

6.99. Com efeito, a partir da data de entrada do pedido da Requerente no serviço tributário/aduaneiro competente (em 21-11-2023), a Autoridade Tributária e Aduaneira dispunha de quatro meses para concluir o procedimento tributário – i.e., para emitir a respectiva decisão final e notificá-la à Requerente, sob pena de se presumir o indeferimento tácito da pretensão.

6.100. Em conformidade com o alegado no PPA pela Requerente e aceite pela Requerida na Resposta), em 21-03-2024 (vide ponto 5.14., supra da matéria dada como provada) formou-se a presunção do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente em 21-11-2023, relativo aos actos de liquidação de CSR cobrada em facturas emitidas no período de Novembro/2019 a Dezembro/2022.

6.101. Dado que o artigo 10º do RJAT não confere aos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD a competência para apreciação direta dos actos de segundo ou de terceiro grau

²² Com efeito, as exceções peremptórias correspondem à invocação de factos que impedem, modificam ou extinguem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor e cuja verificação determina a absolvição (total ou parcial) do pedido (cfr. n.º 3 do artigo 576.º do Código do Processo Civil – CPC – e n.º 3 do artigo 89.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos – CPTA). Neste âmbito, ainda que a lei não forneça um elenco das exceções perentórias, podem apontar-se como exemplos de tais exceções a prescrição (cfr. artigos 300.º e seguintes do Código Civil – CC), a usucapião (cfr. artigos 1287.º e seguintes do CC e a **caducidade**).

aquela norma embora a estes de refira, respeita exclusivamente ao termo inicial do prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral pelo que a tempestividade deste pedido afere-se, portanto, em relação aos referidos actos (de segundo ou de terceiro grau), mas a materialidade do litígio reporta-se a um ou mais actos de liquidação que aqueles actos (de segundo ou terceiro grau) se limitaram a confirmar, não consubstanciando pedidos distintos ou causas de pedir diferenciadas.²³

6.102. Assim, no que diz respeito à tempestividade do pedido de constituição do Tribunal Arbitral refira-se que, nos termos do artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT, o prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral é de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma, sendo que este prazo de 90 dias conta-se nos termos do artigo 20º, nº1 do CPPT (aplicável ao processo por força do disposto no nº 1 do artigo 29.º do RJAT), que dispõe que “*os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil*”.

6.103. Ou seja, trata-se de um prazo para propositura de acções, peremptório, de natureza substantiva com vista a permitir a garantia do exercício do direito subjectivo que, quando excedido, implica a caducidade do direito.

6.104. De acordo com o disposto na alínea b) do nº 1, do artigo 279º do Código Civil, “na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia, nem a hora, se o prazo for de horas, em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr” e, sendo o prazo de propositura da impugnação um prazo de caducidade, de acordo com o disposto na alínea e) do mesmo artigo, corre de modo contínuo, incluindo em férias judiciais mas, quando

²³ Com efeito, a reação à decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa toma esta decisão por objeto imediato, mas o objeto mediato é, necessariamente, a própria liquidação porquanto, de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, a jurisdição arbitral só tem competência material para apreciar a ilegalidade da liquidação [neste sentido vide CARLA CASTELO TRINDADE (in “*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária– Anotado*”, Almedina, 2014, p. 70)].

termine em dia não útil ou equiparado (domingo feriado ou férias judiciais) transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.²⁴

6.105. Assim, sendo de aplicar as regras previstas no artigo 279º do Código Civil), no caso em concreto, começando a decorrer o prazo de 90 dias para apresentar o PPA no dia 22-03-2024 (termo inicial), ou seja, no dia seguinte à data da presunção da formação do indeferimento tácito (21-03-2024), aquele prazo findou em 19-06-2024 (quarta-feira).

6.106. Tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado em 21-06-2024 (sexta-feira), estava nesta data caducada a pretensão impugnatória da Requerente considerando-se, em consequência, intempestivo o pedido de constituição de tribunal arbitral apresentado dois dias após o termo do prazo dos 90 dias previsto legalmente para o efeito, absolvendo-se a Requerida do pedido.

6.107. Face à procedência da excepção da caducidade do direito de acção, com as consequências daí decorrentes, fica necessariamente prejudicado o conhecimento das demais excepções suscitadas (da ineptidão do pedido de pronúncia arbitral por falta de objecto e por inintegibilidade entre o pedido e a contradição entre estes e a causa de pedir, porque inútil a sua apreciação), bem como o conhecimento do mérito do pedido.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.108. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*” sendo que:

6.108.1. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas

²⁴ Neste sentido, vide JORGE LOPES DE SOUSA (in “*Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, p.145).

houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito;

6.108.2. Nos termos do n.º 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.109. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja integralmente atribuída a responsabilidade por custas à Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, em função do respectivo decaimento, com as consequências daí decorrentes.

7. DECISÃO

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral Singular:

7.1.1. Julgar improcedentes as excepção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria e da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente;

7.1.2. Julgar procedente a excepção da caducidade do direito de acção traduzida na intempestividade do pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, determinar a absolvição da Requerida do pedido;

7.1.3. Julgar prejudicado o conhecimento das demais excepções suscitadas pela Requerida;

7.1.4. Condenar a Requerente no pagamento integral das custas, no montante de EUR 2.142,00.

Valor do processo: Tendo em consideração o acima exposto nesta decisão, bem como o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 58.290,34.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 2.142,00, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Novembro de 2024

O Árbitro,

Sílvia Oliveira