

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 528/2024-T

**Tema: Contribuição sobre o Sector Rodoviário (CSR). Direito de União Europeia.
Competência dos tribunais arbitrais. Ineptidão da petição. Legitimidade.**

SUMÁRIO:

I - Não tendo o Tribunal de Justiça, no Despacho *Vapo Atlantic* (processo C-460/21) colocado em causa a qualificação da CSR como uma imposição indireta para efeitos do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE, conclui-se que aquele tributo é um desdobramento do ISP e, como tal, um imposto.

II – Assentando o regime jurídico da CSR num princípio de repercussão legal, as entidades adquirentes de combustível e que suportem o encargo do tributo gozam de legitimidade processual para impugnar judicialmente os atos de liquidação, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, a) da LGT. Mesmo que se entenda que o regime jurídico da CSR não assenta num princípio de repercussão legal, há que reconhecer que o repercutido adquirente de combustíveis alega a titularidade de um interesse legalmente protegido para efeitos do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, tendo legitimidade para intervir no processo tributário nessa qualidade.

III – O regime jurídico da Contribuição de Serviço Rodoviário, constante da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, é incompatível com o Direito da União Europeia, mormente com artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE.

IV – A repercussão – legal ou não – e o pagamento de um imposto é uma questão de facto, sobre a qual não recai qualquer presunção, nem em benefício da AT, nem em benefício dos contribuintes. Não ficando demonstrada a repercussão e o montante do imposto pago, fica prejudicado o direito à restituição do imposto por parte do adquirente de combustível.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernando Araújo (Árbitro-Presidente), Vítor Braz e Marta Vicente, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 24-06-2024, acordam no seguinte:

I – Relatório

1. A..., S.A., titular do n.º de identificação fiscal ..., com domicílio fiscal em ... -... -..., apresentou, em 09-04-2024, pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, a), e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (doravante, RJAT), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, que vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa.

2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pede:

(i) a anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 09-08-2023, junto do Serviço de Finanças do Montijo (documentos n.ºs 01-1 e 01-2, juntos com o PPA);

(ii) a anulação dos atos de liquidação de CSR praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, referentes ao período entre 1 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2022, cujo encargo tributário foi repercutido na esfera jurídica da Requerente pelos seus fornecedores de combustível, no montante total de € 570 127,98;

(iii) a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do montante de € 570 127,98, indevidamente suportado pela Requerente, acrescido de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

3. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT ou Requerida).

4. Em 11-04-2024, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.

5. Em 18-04-2024, a Requerida apresentou requerimento, dirigido ao Exmo. Senhor Presidente do CAAD, solicitando a identificação dos atos de liquidação cuja apreciação se pretende.

6. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, a) e do artigo 11.º, n.º 1, a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo devido.

7. Foram as partes notificadas da designação dos signatários, não tendo manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11, n.º 1, b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6.º e 7 do Código Deontológico do CAAD), pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 24-06-2024.

8. Por despacho de 24-06-2024, o Tribunal Arbitral conferiu à Requerente o prazo de 10 (dez) dias para se pronunciar, querendo, sobre o teor do requerimento apresentado pela AT no dia 18-04-2024. Este Despacho seria posteriormente retificado em 08-07-2024, renovando-se o prazo de resposta inicialmente conferido à Requerente.

9. Por requerimento de 17-07-2024, a Requerente exerceu o contraditório quanto à necessidade de identificar os atos de liquidação impugnados na presente ação arbitral, alegando, em síntese, que o pedido de revisão oficiosa teve por objeto a apreciação da legalidade de atos de liquidação, assumindo-se o pedido de pronúncia arbitral como o meio processual adequado de reação contra o indeferimento tácito daquele pedido. Por conseguinte, o Tribunal arbitral é competente para apreciar a presente ação arbitral.

10. Em 18-07-2024, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. artigo 17.º do RJAT). A Requerida apresentou resposta, em 06-09-2024, remetendo o Processo Administrativo. Em 09-09-2024, o Tribunal arbitral proferiu Despacho conferindo 10 (dez) dias à Requerente para se pronunciar sobre a defesa por exceção deduzida pela AT – o que aconteceu, por requerimento com data de 20-09-2024.

11. Assim, em 29-09-2024, o Tribunal arbitral proferiu Despacho dispensando a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por as questões a decidir serem essencialmente questões de direito, e concedendo às partes a possibilidade de apresentarem alegações escritas – a Requerente no prazo de 10 dias contados da notificação do despacho, e a Requerida no prazo de 10 dias contado da notificação das alegações da Requerente, ou da falta de apresentação das mesmas. A Requerente apresentou alegações escritas em 07-10-2024. A Requerida apresentou alegações escritas em 08-10-2024.

12. Compulsado o PPA e as respostas, a posição das Partes é, em síntese, a seguinte:

(a) A **Requerente** alega que o pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação de CSR praticados no período entre 1 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2022, apresentado no dia 09-08-2023, é tempestivo. Ao prazo de 4 anos constante do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, há que acrescentar os períodos de suspensão do prazo para a apresentação daquele pedido, introduzidos pelo artigo 7.º, n.ºs 3 e 4 da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março (87 dias), a que se seguiu período de suspensão dos prazos de prescrição dos procedimentos criminais e contraordenacionais, introduzido pelo artigo 6.º-B, n.º 3 da Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro (74 dias). De onde retira que o prazo para a apresentação do pedido de revisão oficiosa esteve suspenso durante um período de 161 dias (pontos 28.º a 31.º do PPA).

(b) A CSR é um imposto incidente sobre os grandes combustíveis rodoviários, também sujeitos ao ISP. A CSR serve-se em parte das regras que disciplinam o ISP, mas constitui um imposto distinto, com enquadramento legal, estrutura e finalidade próprias. O regime jurídico da CSR, instituído pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, é incompatível com o Direito da União Europeia (DUE), uma vez que o tributo, tal como recortado pelo legislador nacional, não tem subjacente “motivos específicos” na aceção do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE, tendo sido criado por razões puramente orçamentais. Esta conclusão foi atestada pelo Tribunal de Justiça no Despacho *Vapo Atlantic* (C-460/21). O preenchimento do conceito “motivos específicos” depende da demonstração da existência de umnexo juridicamente relevante entre a finalidade da tributação e o destino das receitas dela provenientes ou, em alternativa, entre a finalidade da tributação e o efeito prático decorrente da sua imposição, o que não acontece na CSR. Tudo a demonstrar que os atos de liquidação de CSR estão feridos de um vício de violação de lei, por violação do Direito da União Europeia (pontos 47.º a 75.º e 94.º a 282.º do PPA, cujo teor é reiterado nas alegações apresentadas pela Requerente).

(c) Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os Estados-membros estão, em princípio, obrigados a restituir os impostos cobrados por um Estado-membro em violação do Direito da União. Esta obrigação conhece apenas uma exceção, reiterada no Despacho *Vapo Atlantic*: um Estado-membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da UE quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por pessoa diferente do sujeito passivo e que o reembolso do imposto implicaria um enriquecimento sem causa deste último. É a AT que tem o ónus de provar o enriquecimento sem causa do contribuinte, através da demonstração da repercussão do imposto sobre pessoa diversa do sujeito passivo. O direito da União não proíbe que os Estados-membros introduzam no direito interno uma exceção de enriquecimento sem causa, mas também não a impõe. Mister é que tal exceção esteja, em homenagem aos princípios da segurança jurídica e da legalidade fiscal, prevista na lei interna de forma clara e precisa. Segundo a **Requerente**, ao indeferir o pedido de revisão oficiosa, a AT presumiu a repercussão do imposto e o

enriquecimento sem causa da Requerente, violando o entendimento do Tribunal de Justiça quanto ao *onus probandi* e incorrendo em erro sobre os pressupostos de facto e de direito (pontos 76.º a 90.º e 283.º a 337.º do PPA).

(d) Finalmente, entende a **Requerente** que são devidos juros indemnizatórios, ao abrigo dos artigos 43.º e 100.º da LGT (pontos 338.º a 344.º do PPA).

(e) A **Requerida** apresentou defesa por exceção e defesa por impugnação. Na sua resposta, suscita as exceções dilatórias da incompetência do tribunal em razão da matéria (com três fundamentos distintos), ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, ineptidão da petição inicial e caducidade do direito de ação (pontos 40.º a 206.º da Resposta).

(f) Quanto ao fundo, alega que nem todas as fornecedoras de combustível da Requerente eram titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP durante o período em que foram praticados os atos de liquidação (apenas a B..., S.A. era titular desse estatuto) e, como tal, não foram responsáveis pela introdução dos combustíveis no consumo nem esteve a seu cargo o pagamento do ISP/CSR correspondente. A Requerente não logrou fazer prova de ter pagado e suportado o encargo da CSR por repercussão. Atento o disposto nos artigos 74.º, n.º 1 do CPPT e 342.º, n.º 1, do Código Civil, não incumbe à Requerida fazer prova da não repercussão, nem é possível presumir a existência de repercussão quando se está perante uma repercussão meramente económica. Diferente entendimento implicaria fazer incidir sobre a Requerida a prova de um facto negativo, ou seja, uma prova diabólica, o que configuraria uma situação de inconstitucionalidade por violação dos princípios da proporcionalidade e da tutela jurisdicional efetiva. Os documentos juntos ao processo pela Requerente – em especial, as faturas de aquisição do combustível – são insuficientes para demonstrar a ocorrência de repercussão, uma vez que delas consta apenas o valor do IVA liquidado, mas não o valor suportado a título de CSR (pontos 207.º a 247.º da Resposta).

(g) Defende-se, ainda, argumentando que inexistente qualquer decisão judicial transitada em julgado – do Tribunal de Justiça ou de Tribunal nacional – que tenha declarado ou julgado a inconstitucionalidade ou ilegalidade do regime jurídico da CSR. Neste sentido, estando a AT sujeita ao princípio da legalidade, não poderia recusar-se a aplicar normas de direito interno com fundamento em inconstitucionalidade ou ilegalidade, sob pena de violação do princípio da separação de poderes (pontos 207.º a 254.º da Resposta).

(h) A **Requerida** contesta a apreciação do Tribunal de Justiça no sentido de que não estão subjacentes à CSR “motivos específicos” para efeitos do preceituado no artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE. Finalmente, louvando-se no acórdão *Danfoss* (processo C-94/10), do Tribunal de Justiça, a AT relembra que um Estado-membro se pode opor a um pedido de

reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo adquirente/comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, desde que, à luz do direito desse Estado-membro, seja possível ao adquirente exercer uma ação civil de repetição do indevido e o reembolso dos montantes indevidamente suportados não se mostre, na prática, impossível ou excessivamente difícil (pontos 255.º a 262.º da Resposta).

(i) A serem devidos juros indemnizatórios, a **Requerida** entende ser de aplicar o artigo 43.º, n.º 1, c) da LGT, segundo o qual, em caso de pedido de revisão oficiosa, os juros indemnizatórios só serão devidos decorrido um ano após a apresentação daquele pedido.

II – Saneamento

13. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na al. e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

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

15. O processo não enferma de nulidades.

16. Tendo em consideração a matéria de exceção suscitada pela Requerida, importa apreciar preliminarmente estas matérias, começando pela da incompetência do Tribunal arbitral, que é de conhecimento prioritário (cf. artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos aplicável *ex vi* do disposto no artigo 29.º, n.º 1, c), do RJAT).

a) Questão da incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria

17. Na Resposta, a AT arguiu a exceção dilatória de incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria, nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, a) do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, e) do RJAT (pontos 40.º a 58.º da Resposta). Entende, em síntese, que a CSR é uma contribuição financeira, estando a sua sindicância, por conseguinte, excluída da competência material dos tribunais arbitrais tributários, à luz do disposto no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. 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, como as contribuições financeiras. Esta opção legislativa não é inconstitucional, conforme decisão do Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 545/2019.

18. A Requerente pugnou pela improcedência da exceção de incompetência relativa, alegando que a CSR deve, apesar da designação, ser qualificada como um imposto, atento o seu caráter inequivocamente unilateral. Impugna, concretamente, a existência de um nexo de comutatividade coletiva entre os sujeitos passivos e a responsabilidade pelo financiamento da respetiva atividade, ou entre os sujeitos passivos e os benefícios retirados dessa atividade. A Requerente conclui, por conseguinte, que todos os atos tributários relacionados com a CSR são plenamente arbitráveis, à luz do disposto no artigo 2.º do RJAT e no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (pontos 1.º a 32.º da pronúncia sobre as exceções).

Decidindo,

19. O âmbito da jurisdição arbitral tributária conhece as limitações impostas por lei e por Regulamento. Com efeito, segundo a al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de retenção na fonte e de pagamento por conta. Por sua vez, o artigo 4.º do mesmo regime faz depender a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis, onde se estabeleça, designadamente, “o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”. Em cumprimento desta delegação legislativa, a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, definiu o objeto da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD como abrangendo “as pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida”.

20. A referência aos “impostos” que se encontra no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, pode ser interpretada de duas formas.

21. Para uma linha jurisprudencial, a designação relevante para efeitos de definição de competência é a designação adotada pelo legislador, e não aquela que o intérprete ou aplicador do direito possam reputar mais adequada. Pretende-se, com esta posição, obstar a que a jurisdição dos tribunais arbitrais se veja dependente da incerteza inerente às diversas perspetivas doutrinárias sobre a distinção entre taxa, imposto e contribuição financeira (cf. acórdão do CAAD de 29-05-2023, processo n.º 31/2023-T; e já antes, com idêntico entendimento, os acórdãos do CAAD de 22-07-2022, processo n.º 788/2021-T, e de 16-10-2018, processo n.º 115/2018-T). Ao passo que, num outro entendimento, a aferição da jurisdição dos tribunais arbitrais já dependerá do resultado que o intérprete alcance quanto à qualificação dos tributos, em função das suas características e do seu regime jurídico (cf., por exemplo, acórdão do CAAD 05-01-2023, processo n.º 304/2022-T; e acórdão do CAAD de 15-01-2024, processo n.º 375/2023-T). Sobre esta questão, o Tribunal arbitral entende que, havendo jurisprudência que aponte para uma determinada classificação, não pode o intérprete e aplicador do direito deixar de daí retirar as devidas conclusões em matéria de jurisdição.

22. A Constituição refere-se abertamente a três modalidades de tributos – impostos, taxas e contribuições financeiras (artigo 165, n.º 1, i) da CRP). Para cada um destes tributos, em razão do tipo de ablação patrimonial que representam para o contribuinte, prevê a Constituição um acervo de regras formais, orgânicas e materiais distinto, embora com semelhanças no plano dos tributos bilaterais (taxas e as contribuições financeiras).

23. A divisão tripartida dos tributos afirmou-se com a revisão constitucional de 1997, por oposição à *summa divisio*, até aí vigente, entre impostos e taxas. Com a inclusão de um segundo tipo de tributos bilaterais (as contribuições financeiras), o teste da bilateralidade – segundo qual os tributos rigorosamente bilaterais seriam taxas e os tributos não rigorosamente bilaterais seriam impostos – deixou de ser *determinante* no processo de qualificação. Se antes da revisão de 1997 o processo de qualificação não era simples, uma vez que uma plêiade de tributos merecia uma qualificação distinta daquela para que remeteria o seu *nomen iuris* (princípio da irrelevância do *nomen iuris*), o contencioso constitucional da qualificação dos tributos tornou-se, a partir dessa data, ainda mais complexo, atenta a proliferação de tributos híbridos, a meio-caminho entre taxas e impostos.

24. Assim, o imposto é uma prestação pecuniária e coativa, com estrutura unilateral. Cada um é chamado a contribuir para os encargos da comunidade independentemente de receber algo em troca, na medida da sua força económica ou da sua capacidade de pagar (princípio da capacidade contributiva). Os impostos pretendem arrecadar receitas para custear as despesas públicas gerais do Estado (artigo 5.º, n.º 1 da LGT). Coerentemente, visto que os impostos agridem o património do particular de forma mais intensa que outros tributos, a Constituição sujeita-os a um regime formal e orgânico bastante rigoroso (reserva de lei integral), colocando sob a alçada do legislador parlamentar todo o regime jurídico de cada um dos impostos.

25. Já as contribuições financeiras são prestações pecuniárias coativas, assentes numa estrutura comutativa, exigidas como contrapartida de uma prestação administrativa de que presumivelmente os respetivos sujeitos passivos, por integrarem um determinado grupo homogéneo, beneficiaram ou causaram.

26. A constitucionalização das contribuições financeiras, promovida pela revisão de 1997, visou abarcar uma categoria de tributos que, embora não possuíssem uma estrutura unilateral, não compartilhavam da bilateralidade rigorosa das taxas. Todavia, a circunstância de o legislador de revisão ter optado por subordinar as contribuições financeiras a um regime formal e orgânico semelhante ao das taxas é suficientemente revelador de que a estrutura e a finalidade das contribuições financeiras se aproximam mais dos tributos bilaterais do que dos tributos unilaterais.

27. Como se esclarece no acórdão n.º 344/19, do Tribunal Constitucional, a propósito da “taxa” SIRCA:

“A criação de tributos dirigidos à compensação de prestações presumidas e admissibilidade de um quadro amplo de incidência das taxas torna mais diluída a fronteira entre as diferentes categorias de tributos e muito mais delicada a respetiva qualificação. Se atendermos à «natureza» que assume a prestação do ente público, a linha de fronteira entre as diferentes categorias de tributos públicos pode demarcar-se do seguinte modo: se o pressuposto de facto gerador do tributo é alheio a qualquer prestação administrativa ou se traduz numa prestação meramente eventual, estamos perante um imposto; se o facto gerador do tributo consubstancia uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada por um grupo em que o sujeito passivo se integra, estamos perante uma contribuição; se o facto gerador do tributo é constituído por uma prestação administrativa de que o sujeito passivo seja efetivo causador ou beneficiário, ou por um facto que, de acordo com as regras da experiência, constitui um indicador seguro da existência daquela prestação, estamos perante uma taxa”.

28. A diferença decisiva entre imposto e contribuição financeira é dada, portanto, pela identificação expressa ou implícita de uma prestação administrativa – ainda que grupal ou presumida, no caso das contribuições financeiras. Em termos coadjuvantes, a jurisprudência constitucional reconhece igualmente a importância do critério finalístico, admitindo que a consignação da receita do tributo – por oposição ao financiamento das despesas públicas gerais – pode constituir uma orientação relevante (ainda que não determinante) no esclarecimento da sua natureza. Como se lê no acórdão n.º 268/2021, do Tribunal Constitucional, a propósito da Contribuição sobre o setor bancário:

“A distinção entre as três categorias tributárias parte da consideração simultânea de um critério finalístico a par de um critério estrutural ou do pressuposto e da finalidade do tributo (...). Em linha com a conclusão que antecede, tem sido sublinhada pela jurisprudência do Tribunal a importância de atender, ainda, ao elemento teleológico do tributo (critério finalístico), na medida em que este pode constituir um indicador determinante no esclarecimento da sua natureza (...). Nesta perspetiva, a consignação de receitas à entidade pública competente para financiar as prestações subjacentes aos tributos que as geram constitui, por regra, «uma qualidade reveladora da natureza comutativa destes tributos, por tal consignação significar que a receita não pode ser desviada para o financiamento

de despesas públicas gerais» (Acórdãos n.ºs 539/2015, 320/2016, 7/2019, 255/2020). (v. Acórdãos n.ºs 344/2019 e 255/2020)».

29. Com base nestes critérios, o Tribunal Constitucional qualificou como contribuições financeiras tributos tão variados como as taxas de regulação e supervisão económica (acórdão n.º 365/2008), a taxa pela utilização do espectro radioelétrico (acórdão n.º 152/2013), as penalizações pela emissão de carbono (acórdão n.º 80/2014), a Contribuição extraordinária sobre o setor energético (acórdão n.º 7/2019), a taxa de segurança alimentar mais (acórdão n.º 539/2015) ou a contribuição sobre o setor bancário (acórdão n.º 268/2021). Foram ainda qualificadas como contribuições financeiras a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica (cf. acórdão do STA de 10.05.2023, processo n.º 0191/20.4BEVIS), assim como a taxa de promoção e de coordenação do Instituto da Vinha e do Vinho (cf. acórdão do STA de 26.09.2018, processo n.º 0299/13.2BEVIS 01007/17), ou a taxa anual devida pelo exercício da atividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações eletrónicas (acórdão do TCA de 29.09.2022, Processo n.º 21/13.3 BELRS).

30. Uma vez denotada a estrutura comutativa do tributo, as eventuais inconsistências ou incoerências do seu regime jurídico deverão ser tratadas no âmbito do princípio da igualdade material, tomado como *critério de equivalência*, ferindo de inconstitucionalidade material as normas do regime jurídico do tributo que o contrariem (cf., neste sentido, os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 344/2019, sobre a taxa SIRCA, e n.º 101/2023, sobre a Contribuição extraordinária do setor energético, quando aplicada aos operadores do setor do gás).

31. Ora, a Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E.P.E. (artigo 1.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto) e constitui “a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis” (artigo 3.º, n.º 1). Por financiamento da rede rodoviária entende-se “a respetiva conceção, projeto, conservação, exploração, requalificação e alargamento” (artigo 3.º, n.º 2).

32. A incidência objetiva do tributo coincide com a do ISP, ou seja, o tributo incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e dele não isentos (artigo 4.º, n.º 1). E o mesmo sucede com a incidência subjetiva, uma vez que os sujeitos passivos do tributo coincidem com os sujeitos passivos do ISP (artigo 5.º, n.º 1). Além disso, é aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações (artigo 5.º, n.º 1). Finalmente, o produto da CSR constitui receita própria da concessionária da rede rodoviária nacional, a EP

– Estradas de Portugal, E.P.E, que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A (artigo 6.º).

33. Destarte, não obstante a operação “cosmética” que o legislador ensaia na Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, ao identificar como facto tributário a utilização da rede rodoviária nacional, consignando a receita do tributo à respetiva concessionária – a Infraestruturas de Portugal – a CSR aproxima-se de um simples *desdobramento do ISP*, partilhando com este a incidência objetiva e subjetiva, bem como os aspetos da liquidação e cobrança (cf. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 2.º ed., reimpressão, Almedina, 2021, p. 384, nota n.º 8).¹

Como se lê no acórdão do CAAD de 13-11-2023, processo n.º 410/2023-T, não existe “qualquer nexo específico entre o benefício emanado da actividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos”. Na verdade, «o financiamento da rede rodoviária nacional é assegurado pelos respectivos utilizadores, que são os beneficiários da actividade pública desenvolvida pela EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (agora IP), verificando-se, no entanto, que a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”. Falta à CSR, portanto, a estrutura comutativa ou de bilateralidade difusa que subjaz às contribuições financeiras e que as distingue dos impostos.

34. Esta conclusão é corroborada pelo Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-460/21, o qual, em razão dos princípios da interpretação conforme e do primado do Direito da União Europeia, se projeta como elemento determinante na qualificação do tributo. Efetivamente, segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a qualificação de uma tributação, um imposto, uma taxa ou um direito, à luz do Direito da União Europeia, compete ao Tribunal de Justiça, em função das características objetivas de imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada pelo direito nacional (cf. acórdãos *Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) — Fondazione Santa Lucia*, processo C-189/15, §29; e *Test Claimants in the FII Group Litigation*, processo C-446/04, §107, entre outros).

35. É certo que, no processo arbitral que motivou o pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça (Processo n.º 564/2020-T), o Tribunal qualificou a CSR como um imposto, formulando as questões prejudiciais com base nesse pressuposto. Entende o Tribunal arbitral, todavia, que na decisão em que culminou esse pedido de reenvio – o Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-460/21 – o Tribunal de Justiça não colocou em causa essa qualificação,

¹ Cf., igualmente, os acórdãos do CAAD de 13-11-2023, processo n.º 410/2023-T; de 03-08-2022, processo n.º 629/2021-T; de 16-01-2023, processo n.º 305/2022-T; de 09-02-2024, processo n.º 490/2023-T; de 01-02-2024, processo n.º 332/2023-T; de 14-05-2024, processo n.º 790/2023-T, entre outros.

precisamente por considerar que, pela sua estrutura e regime jurídico, a CSR preenchia as características de uma imposição indireta, concretamente, de um imposto indireto sobre os produtos petrolíferos. Por outras palavras, foi o legislador português que, não obstante apelidar o tributo “contribuição”, definiu a respetiva incidência subjetiva, objetiva, liquidação e cobrança em termos análogos às do ISP. Em condições que levaram o Tribunal de Justiça a assumir que a CSR teria uma finalidade *exclusivamente orçamental* para efeitos do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE, e que poderia entravar as trocas comerciais pondo em causa o efeito útil da harmonização levada a cabo pela Diretiva no domínio do imposto sobre produtos petrolíferos (Despacho *Vapo Atlantic*, §26).

36. Não constituindo a qualificação da CSR uma questão puramente interna, há que concluir que a CSR é um imposto indireto para efeitos da Diretiva 2008/118/CE e, conseqüentemente, também para efeitos da legislação portuguesa que se enquadre no âmbito de aplicação da Diretiva, como é o caso da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto. Ou seja, se o Tribunal de Justiça tratou a CSR como um desdobramento do ISP, não pode o intérprete e aplicador português deixar de fazer o mesmo, procurando uma interpretação e aplicação uniformes do Direito da União.

37. Termos que se julga improcedente a exceção dilatória de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria.

38. A AT alega, ainda, que a Requerente vem, através do PPA, arguir a inconstitucionalidade do regime jurídico da CSR. Contudo, a fiscalização da constitucionalidade de normas não está incluída nas competências do tribunal arbitral previstas no artigo 2.º do RJAT, afigurando-se inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação de tal pedido, “quando a letra e o espírito da norma não o permitem” (pontos 59.º a 68.º da Resposta). A Requerente contrapõe, nas suas alegações escritas, que o objeto do pedido não é a fiscalização abstrata da constitucionalidade do regime jurídico da CSR, mas a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de CSR e do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que recaiu sobre aquelas liquidações.

Decidindo,

39. A exceção dilatória invocada pela AT não procede.

40. A Requerente não pede a declaração de ilegalidade do regime jurídico onde está consagrada a CSR (Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto). Pede, na verdade, a anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e, bem assim, a anulação dos atos de liquidação de CSR e dos atos de repercussão do tributo sobre a sua esfera jurídica. Faz assentar, porém, a anulação

das liquidações num vício de ilegalidade abstrata, por oposição à ilegalidade concreta, porquanto o que está em causa é a ilegalidade do tributo (por desconformidade do ato legislativo que o criou com a CRP ou por incompatibilidade com o DUE), e não a ilegalidade do ato que faz aplicação da lei ao caso concreto (cf. acórdão do STA de 20-03-2019, processo n.º 0558/15.0BEMDL 0176/18).

41. O controlo incidental ou concreto da constitucionalidade das normas assenta, precisamente, na destrição entre questão principal e questão de constitucionalidade. Como se lê no artigo 204.º da CRP, pedra angular do modelo de fiscalização concreta português, *“nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas contrárias à Constituição”*.

42. *In casu*, mesmo que a inconstitucionalidade ou a incompatibilidade com o DUE seja o catalisador da impugnação, *o feito submetido a julgamento* não é a inconstitucionalidade da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, nem tão-pouco a sua incompatibilidade com o Direito da União, mas a ilegalidade dos atos de liquidação de CSR (artigo 99.º do CPPT).

43. A idiosincrasia do modelo português de fiscalização concreta é a de que todos os juízes, em todos os tribunais, têm não só o poder-dever de verificar a conformidade constitucional das normas legais aplicáveis (poder-dever de exame), mas também de recusar a sua aplicação caso conclua pela sua inconstitucionalidade (poder-dever de rejeição). Não podendo, então, o juiz, nos termos do artigo 204.º CRP da Constituição, aplicar normas inconstitucionais, ele fica obrigado a decidir, seja a pedido das partes seja oficiosamente, a referida questão de constitucionalidade, isto é, tem de decidir previamente se a norma em causa é ou não inconstitucional. *“E, como o Tribunal Constitucional tem também vindo a afirmar, os Tribunais Arbitrais (necessários ou voluntários) são também tribunais, dispondo do poder-dever de verificar a conformidade constitucional de normas aplicáveis no decurso de um processo arbitral e de recusar a aplicação das que considerem inconstitucionais”* (cfr. acórdão do CAAD de 13-11-2023, processo n.º 410/2023-T).

44. Aliás, num modelo como o português, que não conhece a figura da ação direta de constitucionalidade, entendida como o direito dos cidadãos de pedirem ao Tribunal Constitucional a declaração de inconstitucionalidade de normas, a possibilidade de os particulares, nos feitos submetidos a julgamento, suscitarem a questão de constitucionalidade é *imprescindível* para assegurar o direito fundamental de acesso à justiça constitucional e a uma tutela jurisdicional efetiva em matéria constitucional. Por essa razão, não poderia o RJAT – agora sim, sob pena de inconstitucionalidade – deixar de consagrar a figura do recurso de constitucionalidade quando, na decisão arbitral, se recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento em inconstitucionalidade ou se aplique norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada no processo (artigo 24.º, n.º 1 do RJAT).

45. Idêntico raciocínio é aplicável, *mutatis mutandis*, à incompatibilidade com o Direito da União. Também aqui, por força do princípio do efeito direto, conjugado com o princípio do primado, estão todos os tribunais nacionais, nos feitos submetidos a julgamento, sob o dever de desaplicar as normas de direito interno incompatíveis com o Direito da União. Não podendo um tal dever ficar na dependência de regras internas que atribuam aos tribunais superiores competência exclusiva para afastar a aplicação dessas normas. Foi esse o dito do Tribunal de Justiça no acórdão *Simmenthal*, processo C-106/77: “[Q]ualquer juiz nacional tem o dever de, no âmbito das suas competências, aplicar integralmente o direito comunitário e proteger os direitos que este confere aos particulares, considerando inaplicável qualquer disposição eventualmente contrária ao direito interno, quer seja esta anterior ou posterior à norma comunitária” (§21).

46. A sustentar o seu argumento, a AT invoca dois acórdãos do STA (ponto 68.º da Resposta), proferidos no âmbito dos processos n.ºs 01390/17 e 0637/15, e um acórdão do TCA Norte, proferido no âmbito do processo n.º 00502/15.4BEPRT. Mas também aqui sem acerto.

Com efeito, o que estava em causa no primeiro daqueles arestos era uma ação popular administrativa na forma de providência cautelar de suspensão de eficácia do disposto na norma do artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos, na redação introduzida pelo artigo 217.º da Lei n.º 42/2016, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2017. Já no segundo, o STA limitou-se a declarar a incompetência absoluta para a apreciação da legalidade de atos emitidos no exercício da função político-legislativa (artigo 4.º, n.º 2, a) do ETAF), ajuizando que o ato em causa – um decreto-lei – apesar da sua natureza individual e concreta, não continha um ato administrativo sob a forma legislativa que o Tribunal pudesse apreciar. E no terceiro, o TCA Norte reiterou não ter competência para declarar a ilegalidade e consequente nulidade das normas públicas inseridas em atos legislativos que fixaram a introdução de portagens em autoestradas. O que, como facilmente se percebe, nada tem que ver com um pedido de ilegalidade de um ato de liquidação de um imposto, que não é um ato da função político-legislativa, mas um ato característico da função administrativa.

47. Acrescenta a AT, nos pontos 69.º a 74.º da Resposta, que os atos de repercussão não integram o âmbito material de competência dos tribunais arbitrais tributários, tal como definido no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT. Pelo que ainda que o Tribunal arbitral devesse considerar-se competente para a apreciação da validade dos atos de liquidação de CSR, nunca poderia debruçar-se sobre a validade de atos de repercussão, que não são atos tributários, nem correspondem, *in casu*, a uma situação de repercussão legal.

48. Também aqui não assiste razão à Requerida. O pedido de pronúncia arbitral não tem por objeto a anulação de atos de repercussão *per se*, mas antes a anulação dos atos de liquidação de CSR posteriormente repercutida sobre os adquirentes de combustível. Neste sentido, caso a anulação das liquidações venha a ser julgada procedente, impõe-se à AT, nos termos do artigo 100.º da LGT, “a reposição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade” e, nessa medida, também a eliminação dos atos de repercussão, sem a qual não haverá reposição da situação atual hipotética.

49. Termos em que julga improcedente a exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria.

b) Questão da ilegitimidade da Requerente

50. A AT pugna, nos pontos 75.º a 144.º da sua defesa por exceção, pela ilegitimidade processual ativa da Requerente, o que, nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e 2 e 577.º, a) CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, e) RJAT, consubstancia uma exceção dilatória. Exceção que, se verificada, implica a absolvição da Requerida da instância.

51. Segundo a AT, atento o regime especial previsto nos artigos 15.º e 16.º do CIEC, só o sujeito passivo que declarou os produtos para consumo e a quem foi liquidado o imposto tem legitimidade para requerer a revisão oficiosa e, conseqüentemente, para apresentar o pedido de pronúncia arbitral. Ora, o sujeito passivo da CSR é o sujeito passivo do ISP, aplicando-se as mesmas regras em termos de liquidação e cobrança (artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto). Portanto, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto porque não integram a relação jurídica tributária relativa à liquidação originada pela DIC.

52. Por outro lado, a AT alega que a Requerente carece de legitimidade à luz do disposto no artigo 18.º, n.º 4, a) da LGT, porquanto no caso concreto não estará em causa uma situação de repercussão legal, mas de mera repercussão económica ou de facto. A Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão da CSR, assim como os impostos especiais sobre o consumo. No entender da Requerida, importa distinguir entre a repercussão progressiva e a repercussão regressiva, ocorrendo a segunda quando os vendedores tenham interesse em suportar eles próprios, através da diminuição do preço dos combustíveis transacionados, o custo adicional gerado pelo imposto. Neste sentido, mais do que demonstrar a ocorrência de repercussão, o que se exige à Requerente é que esta demonstre a ocorrência de repercussão progressiva, ou seja, que o vendedor transferiu o encargo tributário da CSR para o comprador / adquirente de combustíveis.

53. A repercussão económica depende da decisão dos sujeitos passivos de, no âmbito das suas relações comerciais e da sua política de definição dos preços de venda, procederem, ou não, à transferência parcial ou total da carga fiscal para os seus clientes. Ou seja, a venda do combustível não dá obrigatoriamente origem a uma repercussão, tanto mais que nos documentos juntos pela Requerente (faturas juntas sob os Documentos n.ºs 01-3 a 16) é feita a referência a descontos comerciais, em termos que fazem decair a relevância probatória daqueles documentos, não contendo tais faturas qualquer menção aos montantes pagos a título de ISP/CSR. A Requerente não só não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu às suas fornecedoras inclui o montante pago a título de CSR pelo sujeito passivo que introduziu o combustível no mercado, como não consegue demonstrar que não o repassou no preço dos serviços prestados aos seus clientes ou consumidores finais (ponto 113.º da Resposta).

54. Além disso, as faturas juntas aos autos 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 (ponto 136.º da Resposta). A aceitar-se a legitimidade da Requerente para a apresentação do pedido de revisão oficiosa e da impugnação judicial / pedido de pronúncia arbitral dos atos de liquidação, estaria aberta a porta para a “infundada e indevida restituição reiterada de elevadas quantias monetárias a diversas entidades com base nos mesmos (alegados) factos, sem qualquer possibilidade de controlo” (pontos 139.º e 140.º da Resposta).

55. A Requerente invoca que é parte legítima do procedimento e processo tributários, nos termos do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT e do artigo 30.º do CPC. Segundo o primeiro normativo, têm legitimidade para intervir naqueles procedimentos os sujeitos passivos da relação jurídica tributária, o que inclui “a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que está vinculado ao cumprimento da prestação tributária – seja como contribuinte direto, substituto ou responsável e, ainda, a quem suporte o encargo económico do imposto através do mecanismo da repercussão legal”. Ora, sendo pacífico na doutrina e na jurisprudência que os impostos especiais sobre o consumo são casos de repercussão legal, por pretenderem onerar os consumidores de combustível na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, a Requerente tem legitimidade processual ativa para contestar as liquidações de CSR (pontos 33.º a 41.º da pronúncia sobre exceções). A Requerente destaca ainda, nas suas alegações, a incoerência da posição assumida pela AT, que ora pugna pela legitimidade do sujeito passivo do imposto, ora pugna pela legitimidade do adquirente de combustível, procurando uma justificação “à medida da sua conveniência”.

Decidindo,

56. A legitimidade é a qualidade de ser parte ativa ou passiva num procedimento ou processo tributários. Trata-se de um requisito cuja verificação condiciona a apreciação da questão de fundo e não de uma condição de procedência do pedido. Razão pela qual, nesta fase, se atende à configuração da relação jurídica *tal como alegada pelo autor*, sem cuidar de saber se o direito invocado efetivamente existe na sua esfera jurídica [Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado e comentado*, vol. I, 2006, p. 120 (anotação ao art. 9.º)].

57. A lei tributária parte de um conceito amplo de legitimidade, que não coincide plenamente com a qualidade de sujeito ativo ou passivo na relação jurídica tributária, abrangendo a AT, os contribuintes, os substitutos, os responsáveis, outros obrigados tributários e “quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido” (artigo 9.º, n.º 1 do CPPT). Neste sentido, estão abrangidos tantos quantos possam dizer-se afetados pelo que venha a ser decidido no procedimento ou processo tributários, ou seja, que tenham nele um interesse económico a defender (Rui Duarte Morais, *Manual de procedimento e processo tributário*, Almedina, 2012, p. 58). Por outro lado, o artigo 18.º, n.º 4, a) da LGT, embora privando quem suporta o imposto por repercussão legal da qualidade de sujeito passivo da relação jurídica tributária, estende ao repercutido legal as garantias dos contribuintes, concretamente o direito de reclamação, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral.

58. Entende o Tribunal arbitral que, seja pela via do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, seja pela via do artigo 18.º, n.º 1, a) da LGT, a Requerente tem legitimidade processual para apresentar a presente ação. É certo que o CIEC não continha, até à entrada em vigor da Lei n.º 24-E/2022, 30 de dezembro, uma norma semelhante à do artigo 37.º do CIVA, ou seja, uma norma que previsse expressamente o dever de incluir no preço a pagar pelo adquirente dos bens a importância de imposto liquidada pela AT. Todavia, entende o Tribunal arbitral que a referência à “repercussão legal” inscrita no artigo 18.º, n.º 4, a) da LGT terá de abranger todos aqueles casos em que a lei, direta ou indiretamente, faz assentar o regime jurídico do tributo num princípio de repercussão legal do imposto, ou seja, em que a lei pretende que a ablação patrimonial do imposto seja suportada, não pelo sujeito passivo, mas pelo titular da manifestação de capacidade contributiva que lhe dá causa.

59. É o que sucede com a CSR, que, como dispõe o artigo 3.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, constitui “a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, *tal como esta é verificada pelo consumo de combustíveis*”. A manifestação de capacidade contributiva que dá causa à CSR – e que o legislador entendeu tributar – não é a introdução dos combustíveis no mercado, mas o próprio consumo de combustíveis por parte dos utilizadores da rede rodoviária nacional.

60. A nova redação do artigo 2.º do CIEC, introduzida pelo artigo 6.º da Lei n.º 24-E/2022, 30 de dezembro, limita-se a reconhecer abertamente aquilo que já resultava do regime jurídico dos IEC na versão anterior, ou seja, que o ISP e a (entretanto extinta) CSR assentam num princípio da repercussão legal.²

61. O alcance subjetivo do artigo 18.º, n.º 4, a) da LGT encontra igualmente reconhecimento na doutrina jus tributária. Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa escreveu, ainda antes da alteração legislativa de que resultou a atual redação do artigo 2.º do CIEC:

“Nos casos de repercussão legal do imposto, apesar de aquele que suporta o encargo do imposto não ser sujeito passivo, é-lhe assegurado o do direito de reclamação, recurso e impugnação [art. 18º, nº 4, da LGT]. São casos de repercussão legal os do IVA e dos impostos especiais de consumo, pois, em face dos respetivos regimes legais, a lei exige o pagamentos dos tributos aos intervenientes no processo de comercialização dos bens ou serviços, visando fazer com que eles venham a ser pagos pelos consumidores finais, que são os titulares da capacidade contributiva que se pretende Tributar” [Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, vol. I, 2006, p. 106 (anotação ao art. 9.º)].

62. Também Sérgio Vasques pugna pela indistinção, para efeitos da aplicação do n.º 2 do artigo 54.º da LGT (*“As garantias dos contribuintes previstas no presente capítulo aplicam-se também à autoliquidação, retenção na fonte ou repercussão legal a terceiros da dívida tributária, na parte não incompatível com a natureza destas figuras”*), entre a repercussão prevista para o IVA e a repercussão que vale para os impostos especiais sobre o consumo:

“O artigo 54.º, n.º 2 da LGT acrescenta ainda que as garantias dos contribuintes se aplicam também à autoliquidação, retenção na fonte ou repercussão legal a terceiros da dívida tributária, “na parte não incompatível com a natureza destas figuras”. A. Lima Guerreiro (2001), 254, observa a propósito que as normas de procedimento da LGT se aplicam à repercussão obrigatória que podemos dizer existir no contexto do IVA em virtude da obrigação geral da menção em factura, e a uma repercussão facultativa, que mais frequentemente encontramos na área dos

² O artigo 2.º do CIEC tem agora a seguinte redação: *“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”*. Conclusão para que já antes apontava o artigo 93.º-A do CIEC, que se refere abertamente ao *“imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos suportado pelas empresas de transporte de mercadorias e de transporte coletivo de passageiros”*.

impostos especiais sobre o consumo, taxas e contribuições. E, bem vistas as coisas, faltam razões para distinguir entre uma e outra modalidade de repercussão, quando está em jogo facultar defender o repercutido contra a exigência de tributo superior ao devido (...)” [Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2021, p. 402, nota n.º 35].

63. Independentemente da leitura que se faça do artigo 18.º, n.º 4, a) da LGT, a legitimidade processual da Requerente resulta, também, do artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT e do conceito amplo de legitimidade que aí se sufraga (Bruno Botelho Antunes, “Impugnação judicial em retenções na fonte – uma nova perspetiva sobre o interesse processual”, *Fiscalidade*, n.º 37, 2009, pp. 101-112). Ou seja, mesmo que se entenda que o regime jurídico da CSR não assenta num princípio de repercussão legal, há que reconhecer que o adquirente de combustíveis alega a titularidade de um interesse legalmente protegido para efeitos do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, podendo intervir no processo tributário nessa qualidade (cf., neste sentido, o acórdão do CAAD de 13-11-2023, processo n.º 410/2023-T, a decisão do CAAD de 08-11-2023, Processo n.º 294/2023-T). Isto independentemente da repercussão se achar provada nos autos, já que a questão da prova da repercussão será apreciada posteriormente, na matéria de facto.

64. Mostra-se, por estes motivos, improcedente a exceção dilatória relativa à ilegitimidade processual da Requerente.

65. A Autoridade Tributária 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 exceção perentória e conduz à absolvição do pedido, nos termos dos artigos 576.º, n.ºs 1 e 3 e 579.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, e) do RJAT (ponto 144.º da Resposta).

66. Mas não lhe assiste razão. A chamada legitimidade substancial ou substantiva tem que ver com a efetividade da relação jurídica material, interessando já ao mérito da causa e, nesse sentido, constitui um requisito da procedência do pedido e não uma condição para a apreciação do mérito.

67. Por conseguinte, a legitimidade substantiva só pode ser analisada em função dos factos que sejam dados como provados ou não provados, ou seja, aquando da apreciação do mérito do pedido, não consubstanciando, em coerência, uma exceção perentória (cf. acórdão do CAAD de 14-05-2024, referente ao Processo n.º 790/2023-T).

c) Questão da ineptidão da petição inicial

68. A Requerida alega a ineptidão da petição inicial, com a conseqüente nulidade de todo o processo, ao abrigo dos artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, al. b) do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT (pontos 145.º a 192.º da Resposta).

69. Acrescenta que o PPA não cumpre os pressupostos vertidos no artigo 10.º, n.º 2 do RJAT porquanto não identifica o ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral, nem as declarações de introdução no consumo que deram origem às liquidações de CSR por parte da AT. E, acrescenta, a AT não tem forma de suprir esta omissão, atenta a impossibilidade de estabelecer qualquer correspondência entre os atos de liquidação de CSR junto do fornecedor de combustível e as faturas de aquisição de combustível apresentadas pela Requerente. Isto acontece porque os sujeitos passivos declaram a introdução de combustível no mercado em múltiplas alfândegas, submetendo as exigidas DIC, combustível esse destinado a múltiplos clientes e depois revendido a outros tantos. Portanto, as transações de combustível em que a CSR terá sido alegadamente repercutida não têm por base um ato de liquidação específico (ponto 168.º da Resposta).

70. A Requerida alega, ademais, que não é possível fazer qualquer correspondência entre as quantidades de produtos introduzidas no consumo e as quantidades de produto adquiridas pela Requerente à sua fornecedora, por a liquidação de CSR ter como referência uma base tributável (artigo 91.º, n.º 1 do CIEC) que não é mantida nas vendas subsequentes (ponto 174.º da Resposta). Destarte, o valor efetivamente recebido pela AT seria sempre, em caso de procedência do pedido, inferior ao montante que a Requerente pretende que lhe seja devolvido.

71. Existe, finalmente, no entender da AT, contradição entre o pedido e a causa de pedir, por não ser possível discernir se o objeto do pedido são as liquidações ou as repercussões, ao mesmo tempo que se indica como causa de pedir a desconformidade da CSR com o DUE (pontos 186.º a 192.º da Resposta).

72. A Requerente, na resposta às exceções arguidas pela Requerida, argumenta que não restam dúvidas de que o PPA tem por objeto a declaração de ilegalidade e anulação, a título imediato, do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, a título mediato, dos atos de liquidação visados nesse pedido de revisão, na concreta parte em que respeitam à CSR (pontos 42.º a 51.º da pronúncia sobre exceções).

Decidindo,

73. O RJAT não contém regime próprio em matéria de exceções e nulidades processuais, aplicando-se, nesta matéria, a título subsidiário, o disposto no CPPT, no CPTA e no CPC, como decorre do previsto no artigo 29.º, n.º 1, a), c) e e) do RJAT (respetivamente).

74. A ineptidão da petição inicial é uma exceção dilatória cuja verificação conduz à abstenção de conhecimento do mérito da causa e à absolvição do réu da instância (artigo 278.º, n.º 1, al. b) do CPC). Trata-se de uma exceção de conhecimento oficioso, conforme preceituado no artigo 196.º do CPC e também no artigo 89.º, n.ºs 2 e 4, al. b), do CPTA e no artigo 98.º, n.º 1, al. a) e n.º 2 do CPPT.

75. Do artigo 186.º, n.º 1 do CPC consta uma *lista fechada* de situações geradoras de ineptidão da petição inicial: a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir; b) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir; c) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis. De acordo com o n.º 3 do mesmo dispositivo, ainda que os factos essenciais alegados sejam insuficientes, se a ré contestar, decorrendo da contestação que interpretou convenientemente a petição inicial e os pedidos, impugnando expressamente o que foi alegado pelo Autor e, em consequência, requerendo a sua absolvição daqueles, não procede a arguição de ineptidão da petição inicial que eventualmente seja arguida.

76. Ora, a exceção relacionada com a ineptidão da petição inicial não procede, porquanto não se verifica nenhuma das situações elencadas no artigo 186.º do CPC. Ao contrário do alegado, não existe contradição entre o pedido e a causa de pedir. A Requerente pede a anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, o qual por sua vez incidiu sobre os atos de liquidação de CSR referentes ao período entre 2019 e 2022, por aquela suportada através de repercussão legal. A causa de pedir não é a repercussão de um tributo inválido, antes a liquidação de um tributo incompatível com o direito da União, a cujo reembolso o adquirente de combustível tem direito na medida em fique demonstrada a repercussão. Anuladas as liquidações, eliminam-se, igualmente, as consequências que com base nelas se hajam produzido, mormente os atos de repercussão legal na esfera jurídica da Requerente.

77. Quanto à questão da identificação dos atos de liquidação impugnados, a que alude a al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, importa referir que, não sendo a Requerente sujeito passivo do imposto, nem o direto responsável pela sua liquidação, mas apenas a entidade que alegadamente suporta o encargo por efeito da repercussão, não lhe compete o ónus de identificação e de comprovação dos atos de liquidação repercutidos. Era sobre a Autoridade Tributária que impendia o ónus de realizar, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, as diligências que permitiriam verificar a existência dos atos de liquidação do imposto, ao abrigo do princípio do

inquisitório e do dever de colaboração com os contribuintes (cfr. acórdão do CAAD de 14-05-2024 relativo ao Processo n.º 790/2023-T, §15-16).

A eventual dificuldade que a AT possa ter na identificação das liquidações a que ela própria procedeu junto dos fornecedores de combustíveis é um problema de organização dos seus serviços, que não pode ser imputado nem trazer desvantagem à Requerente (cfr. acórdão do CAAD de 13-11-2023 relativo ao Processo n.º 410/2023-T).

A Requerente fez tudo quanto poderia ter feito, juntando os documentos que tinha à sua disposição. Exigir à Requerente a identificação dos atos de liquidação numa situação com este recorte, em que o adquirente de combustível não tem meios para proceder a essa identificação nem ela se assume como imprescindível para a apurar da legalidade da liquidação de CSR que as faturas coonestam, constituiria uma interpretação dos normativos sob apreciação em desalinho com o direito a uma tutela jurisdicional efetiva, consagrado nos artigos 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da CRP (cf. acórdão do CAAD de 13-11-2023 relativo ao Processo n.º 410/2023-T).

78. Nestes termos, entende o Tribunal Arbitral que improcede a alegada exceção de ineptidão da petição inicial.

⇨ Questão da caducidade do direito de ação

79. A AT invoca, seguidamente, vários argumentos relacionados com a tempestividade do pedido de revisão oficiosa, cuja anulação se peticiona, e consequentemente com a tempestividade do pedido arbitral (pontos 193.º a 206.º da Resposta).

80. Argumenta, em primeiro lugar, que não logrando a Requerente a identificação dos atos de liquidação impugnados, não é possível apurar da tempestividade do pedido de revisão oficiosa recebido em 03-10-2023 e, consequentemente, a tempestividade do PPA ora apreciado (ponto 193.º da Resposta).

81. Depois, ainda que superado este obstáculo, é entendimento da AT que o pedido de revisão é intempestivo, não sendo aplicável o prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1 da LGT, uma vez que inexistente “erro imputável aos serviços”. Ao proceder às liquidações de CSR impugnadas, a AT manteve-se fiel ao princípio da legalidade da administração, estando-lhe vedado atuar de forma diversa (ponto 199.º da Resposta).

82. Alega, finalmente, que o artigo 15.º do CIEC, onde estão previstas regras gerais de reembolso em caso de erro na liquidação, expedição ou exportação dos produtos sujeitos a imposto, é *lex specialis* relativamente ao artigo 78.º da LGT. De acordo com aquele normativo, só os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução do consumo dos produtos em

território nacional têm, no prazo de três anos a contar da liquidação do imposto, legitimidade para apresentar o pedido de reembolso (artigo 15.º, n.ºs 2 e 3 do CIEC). Prazo que, em 09-08-2023, data da receção do pedido de revisão oficiosa, já estaria terminado, pelo menos no que respeita à impugnação de liquidações anteriores a 03-10-2020 (ponto 201.º da Resposta).

83. Assim, sendo a caducidade do direito de ação uma exceção dilatória nos termos do artigo 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, k) do CPTA, deve nessa medida, a Requerida ser absolvida do pedido ou da instância (ponto 206.º da Resposta).

84. A Requerente dá por reproduzido, neste ponto, o que já constava do PPA. O prazo aplicável é o prazo de 4 anos a contar da data da liquidação, constante do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, uma vez que a AT, ao liquidar a CSR, incorreu em “erro imputável aos serviços”, em especial num erro de direito, aplicando normas contrárias ao Direito da União. O argumento da Requerida de que o princípio da legalidade a obriga a aplicar as normas de direito interno que violem o Direito da União colide com a jurisprudência do STA e está, além disso, em flagrante desalinho com o princípio da primado do Direito da União, indiretamente consagrado no n.º 4 do artigo 8.º da CRP. Neste sentido, a AT tem o dever de recusar por sua iniciativa a aplicação de normas de direito interno contrárias ao direito da União, sem que para isso se exija prévia declaração de ilegalidade por um tribunal (pontos 52.º a 73.º da pronúncia sobre exceções, cujo teor é reiterado nas alegações escritas).

Decidindo,

85. É entendimento do Tribunal Arbitral que também esta exceção deve ser julgada improcedente.

86. O artigo 15.º do CIEC contém um conjunto de disposições comuns às várias modalidades de reembolso previstas no Código, seja o reembolso por erro (artigo 16.º), o reembolso na expedição (artigo 17.º), o reembolso na exportação (artigo 18.º), reembolso na retirada do mercado (artigo 19.º) e outros casos de reembolso (artigo 20.º), nos seguintes termos:

Artigo 15.º

Regras gerais do reembolso

1 - Constituem fundamento para o reembolso do imposto pago, desde que devidamente comprovados, o erro na liquidação, a expedição ou exportação dos produtos sujeitos a imposto, bem como a retirada dos mesmos do mercado, nos termos e nas condições previstas no presente Código.

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

3 - O pedido de reembolso deve ser apresentado na estância aduaneira competente no prazo de três anos a contar da data da liquidação do imposto, sem prejuízo do disposto na alínea a) do artigo 17.º e na alínea a) do artigo 18.º.

4 - O reembolso só pode ser efectuado desde que o montante a reembolsar seja igual ou superior a (euro) 25.

87. Ora, como se lê no acórdão do CAAD de 14-05-2024, referente ao Processo n.º 790/2023-T, o regime especial previsto nos artigos 15.º e seguintes do CIEC vale para o reembolso com fundamento em erro na liquidação ou em caso de expedição ou exportação. Ora, no presente processo o que está em causa não é um pedido de reembolso *tout court*, mas uma declaração de ilegalidade de atos de liquidação de um imposto, à qual se pode seguir, verificados os demais pressupostos, a condenação da AT na restituição do imposto indevidamente pago.

88. Resulta, por outro lado, do n.º 1 do artigo 78.º da LGT que a revisão do ato tributário prevista naquele dispositivo constitui um meio de correção de erros na liquidação de tributos levado a cabo pela própria administração tributária (a revisão é da competência de quem praticou o ato tributário). A revisão pode partir da iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa (reclamação graciosa) e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou da iniciativa da administração, no prazo de 4 anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em *erro imputável aos serviços*.

89. É entendimento pacífico da jurisprudência do STA que, para efeitos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT e em face da teleologia que subjaz ao instituto da revisão, este não abrange apenas os pedidos de revisão oficiosa da iniciativa da administração tributária, mas também a revisão do ato de liquidação requerida pelo sujeito passivo e como tal abrangida pelo prazo alargado de 4 anos. A revisão é, portanto, um afloramento do dever de revogação de atos tributários ilegais, que encontra arrimo nos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade, que são princípios fundamentais da atividade administrativa (cf. artigo 266.º, n.º 2 CRP e artigo 55.º da LGT). E «*face a tais princípios, não se vê como possa a Administração demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão do acto quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados já que tem o dever legal de decidir os pedidos destes*» (acórdão do STA, 11-05-2005, processo n.º 0319/05).

90. Neste sentido, a revisão do ato tributário prevista no n.º 1 do artigo 78.º da LGT é um modo de reação *complementar* aos meios administrativos e contenciosos gerais e especiais (cf. decisão arbitral do CAAD de 24.06.2021, processo n.º 500/2020-T). Como se lê no acórdão do STA de 08-06-2022, processo n.º 0174/19.7BEPDL, “[*e*]m função do respetivo, integral, conteúdo normativo, o art. 78.º da LGT consubstancia, no âmbito da proteção dum Estado de

Direito, um depósito de garantias, acrescidas, de defesa e reposição da legalidade, concedidas aos sujeitos de relações jurídico-tributárias”.

91. Assim, ainda que versassem sobre a mesma matéria, os mecanismos de reembolso previstos nos artigos 15.º e ss. do CIEC não afastam a aplicação do artigo 78.º da LGT ao caso *sub judice*. O procedimento de revisão oficiosa assume-se, tanto pela sua localização sistemática (na LGT), como pelo substrato teleológico que lhe preside, como uma garantia dos contribuintes *que acresce às previstas no CIEC ou noutra legislação especial*.

92. Esta modalidade de revisão do ato tributário só é possível nas situações em que haja “*erro imputável aos serviços*”, aqui compreendido não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, do qual tenha resultado, para o contribuinte, uma liquidação de imposto superior ao devido. Essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro (cf., entre outras, a decisão arbitral do CAAD de 24-03-2022, processo n.º 615/2021-T, e, entre outros, os acórdãos do STA de 12-02-2001, recurso n.º 26233, de 11-05-2005, recurso n.º 0319/05, de 26-04-2007, recurso n.º 39/07, de 14-03-2012, recurso n.º 01007/11 e de 18-11-2015, recurso n.º 1509/13).

93. Como se lê no acórdão do STA de 12-02-2001, recuperado no acórdão do STA de 03-06-2020, «*havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efetuada 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 (...)*» (cf. acórdão do STA de 03-06-2020, processo n.º 018/10). E não valerá a pena invocar que, ao contrário dos tribunais – que têm, nos termos do artigo 204.º da CRP, “acesso direto” à Constituição – não goza a Administração Tributária do poder-dever de desaplicar normas inconstitucionais e normas contrárias ao direito da União. Com efeito, desde a prolação do acórdão *Fratelli Costanzo*, pelo Tribunal de Justiça, existe jurisprudência constante no sentido de que o princípio do primado – e o seu corolário prático, o princípio do efeito direto – estende à administração pública o dever de desaplicar as disposições de direito nacional contrárias a uma norma de direito da União que goze de efeito direto (acórdão *Fratelli Costanzo*, processo 103/88, em particular § 31).

94. Assim, alegado o erro imputável aos serviços, o prazo para apresentar o pedido de revisão oficiosa é de 4 anos após a liquidação, e não de 120 dias, como sustenta a AT.

95. O referido pedido de revisão oficiosa respeita a atos de liquidação praticados no período compreendido entre 01 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2022, tendo sido apresentado em 09-08-2023. Não sendo a Requerente sujeito passivo de ISP/CSR, nem sendo responsável

pelo pagamento do imposto ao Estado, a contagem do prazo para a apresentação de pedido de revisão oficiosa só pode tomar como referente a data constante das faturas de aquisição de combustível juntas aos autos com o PPA (cf. documentos n.º 01-3 a 16). Verifica-se, todavia, que apesar da referência a 01 de janeiro de 2019, a fatura mais antiga data, na verdade, de 01-04-2019 (cf. documento n.º 01-3 e, bem assim, os mapas explicativos constantes do PPA).

96. Pode questionar-se, neste sentido, se o pedido de revisão oficiosa se mostra tempestivo relativamente aos atos de liquidação de CSR – leia-se, aos atos de aquisição de combustível – anteriores a 09-08-2019, em face do prazo de 4 anos constante do n.º 1 do artigo 78.º da LGT. Porém, ao prazo de 4 anos há que acrescentar o tempo da suspensão de prazos para a prática de atos processuais e procedimentais, inclusivamente nos tribunais arbitrais, motivada pela Pandemia Covid-19. Aquela suspensão teve lugar entre 09-03-2020 e 03-06-2020, ou seja, durante 87 dias, de acordo com o estabelecido pelo artigo 7.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, alterado pela Lei n.º 4-A/2020, de 6 de abril, e revogado pelo artigo 8.º da Lei n.º 16/2020, de 20 de maio. Os prazos voltaram a estar suspensos entre 22-01-2021 e 06-04-2021, ou seja, durante mais 74 dias, de acordo com o estabelecido no artigo 4.º da Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, que alterou a Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, e nos artigos 6.º e 7.º da Lei n.º 13-B/2021, de 5 de abril.

97. Neste cenário, deverá o pedido de revisão oficiosa, apresentado a 09-08-2023, ser considerado tempestivo relativamente a todos os atos de liquidação subjacentes às faturas de aquisição de combustível trazidas aos autos (cf. documentos n.ºs 01-1 a 16, bem como o comprovativo de entrega do pedido de revisão oficiosa, todos junto aos autos com o PPA).

98. Por outro lado, o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa formou-se a partir de 09-12-2024, ou seja, decorridos os quatro meses em que a AT fica constituída no dever de decidir (artigo 57.º, n.º 1 da LGT). Por conseguinte, o PPA, apresentado em 09-04-2024, é também tempestivo (artigo 10.º, n.º 1, a) do RJAT).

99. Pelo que, pelas razões expostas, improcede a exceção relacionada com a caducidade do direito de ação.

III – Matéria de facto

a) Factos provados

100. Consideram-se provados os seguintes factos:

- A. A Requerente é uma sociedade comercial portuguesa cujo objeto social reside, entre outras atividades, no transporte rodoviário de mercadorias.
- B. No período compreendido entre 1 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2022, a Requerente gastou um total de € 570 127, 98 na aquisição de gasóleo a diversas entidades (cf. as faturas juntas sob os documentos n.º 01-3 e 16 e mapas explicativos constantes do PPA).

Tabela Resumo	
Ano	Valor
2019	130 606,84 €
2020	149 977,70 €
2021	149 760,63 €
2022	139 782,81 €
	570 127,98 €

(Mapa explicativo constante do PPA)

- C. De entre as entidades que forneceram combustível à Requerente, apenas a B..., S.A. é titular de estatuto fiscal no âmbito do ISP, tendo sido sujeito passivo de CSR / ISP no período entre janeiro de 2019 e dezembro de 2022.
- D. Em 09-08-2023, a Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças do Montijo, um pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário, referentes ao período entre 01 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2022, invocando que o encargo da CSR foi repercutido na sua esfera jurídica pelas suas fornecedoras de combustível.
- E. A Autoridade Tributária e Aduaneira não emitiu decisão quanto ao pedido de revisão oficiosa até 09-04-2024, data em que deu entrada o pedido de pronúncia arbitral.

b) Factos não provados

101. Não se considera provado o valor da CSR repercutido e pago pela Requerente.

c) Fundamentação da decisão da matéria de facto

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

103. Os factos dos pontos **A, B, D e E** resultam da prova documental junta aos autos, mormente dos documentos n.ºs 01-1 a 16, juntos com o PPA, e do processo administrativo. O facto subjacente ao ponto **C** foi alegado pela Requerida no **ponto 14.º** da resposta, e não foi contraditado pela Requerente em intervenção processual posterior.

104. A repercussão e pagamento de um imposto não se presume *mesmo quando* seja legalmente exigida a incorporação do imposto no preço de venda dos bens (repercussão legal), ou mesmo que, habitualmente, no domínio do comércio, o imposto seja parcial ou totalmente repercutido. Neste sentido, para o Tribunal de Justiça, a repercussão tributária – legal ou não – é uma *questão de facto*, que depende de fatores inerentes a cada transação comercial e será mais ou menos provável consoante as características do mercado, mormente a sua elasticidade ou inelasticidade (Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-460/21, §44; *Weber’s Wine*, processo C-147/01, §96).³

105. Ora, para efeitos da restituição da CSR indevidamente liquidada e paga, revela-se essencial prova que demonstre que os sujeitos passivos repercutiram a totalidade do imposto sobre a Requerente e, neste caso, o rigoroso montante do imposto repercutido e pago na qualidade de contribuinte de facto – contribuinte lesado.

Ora, entende o Tribunal arbitral que, não recaindo presunção sobre a ocorrência de repercussão e pagamento do imposto, os meios de prova são insuficientes para formar uma convicção segura, atentas as especificidades das transações comerciais envolvidas, de que, no presente caso, a entidade que introduziu o combustível no consumo e o alienou à Requerente terá repercutido integralmente sobre ela os montantes que lhe foram liquidados a título de CSR. No caso das faturas emitidas por fornecedores que não eram sujeitos passivos de CSR no período de referência, desconhece-se a quem terão adquirido o combustível que forneceram à Requerente e se terão suportado CSR nessa aquisição (cf., neste sentido, Processo n.º 410/2023-T, acórdão do CAAD com data de 13-11-2023). No caso das faturas emitidas por fornecedores que eram sujeitos passivos de CSR (apenas a B..., S.A), o Tribunal arbitral entende que as faturas, isoladamente consideradas, não permitem formar uma convicção segura da ocorrência de repercussão e dos seus exatos termos. Tanto mais que nessas faturas se faz a referência a

³ “(...) o Tribunal de Justiça sublinhou, designadamente, que, mesmo que a legislação nacional conceba as imposições indirectas de modo a que estas sejam repercutidas no consumidor final e, habitualmente, no domínio do comércio, tais imposições indirectas sejam parcial ou totalmente repercutidas, não é possível afirmar, em geral, que a imposição é de facto repercutida em todos os casos. Na verdade, a repercussão efectiva, parcial ou total, depende de vários factores próprios a cada transacção comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, o problema da repercussão ou não de cada imposição indirecta constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, o qual aprecia livremente os elementos de prova que lhe são submetidos” (*Weber’s Wine*, processo C-147/01, §96).

“descontos” cujas implicações o Tribunal arbitral não consegue avaliar, atento o tipo de mercado e as transações comerciais envolvidas.

IV – Fundamentação de direito

a) Da ilegalidade das liquidações: a questão da violação do Direito da União

106. A questão que vem colocada é a de saber se a Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que constitui um imposto incidente sobre os combustíveis rodoviários também sujeitos ao Imposto sobre Produtos Petrolíferos, e que se encontra enquadrada pela Diretiva n.º 2008/118/CE, tem um “motivo específico” na aceção do artigo 1.º, n.º 2, dessa Diretiva.

107. A AT defende-se por impugnação contrariando a asserção de que a CSR não tem um “motivo específico” na aceção do 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE (pontos 257.º a 298.º da Resposta). Invoca que o contrato de concessão da rede rodoviária nacional adstringe a CSR à prossecução de objetivos não orçamentais, mormente de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental. Insiste que inexistente qualquer decisão judicial transitada em julgado – do Tribunal de Justiça ou de outro Tribunal – que tenha declarado ou julgado a inconstitucionalidade ou ilegalidade do regime jurídico da CSR. Destarte, estando a AT adstrita ao princípio da legalidade, não existe “erro imputável aos serviços”, seja para efeitos do pedido de revisão oficiosa, seja para efeitos da condenação em juros indemnizatórios.

108. A Requerente, louvando-se no Despacho do Tribunal de Justiça, *Vapo Atlantic*, processo C-460/21, e em jurisprudência anterior do mesmo Tribunal, alega que não preside à CSR qualquer “motivo específico”, distinto do subjacente ao ISP. Solicita, por conseguinte, ao Tribunal arbitral que, em linha com o princípio do primado do Direito da União, ínsito no artigo 8.º, n.º 4 da CRP, desaplique as normas da Lei n.º 55/2017, de 31 de agosto, e declare a ilegalidade dos atos de liquidação de CSR (pontos 134.º ss. do PPA, reiterados nas alegações escritas).

109. Importa, num primeiro momento, atentar nos efeitos do Despacho *Vapo Atlantic*. As decisões do Tribunal de Justiça em sede de reenvio prejudicial (artigo 267.º TFUE) têm valor declarativo, definindo o sentido a atribuir a uma norma de DUE (originário ou derivado) desde o momento em que esta entrou em vigor. A interpretação declarada pelo Tribunal de Justiça passa a ser parte integrante da norma de DUE. Como é sabido, o Tribunal de Justiça não é competente para, em sede de reenvio prejudicial, declarar a ilegalidade de atos de direito interno. Essa é uma competência do órgão jurisdicional nacional. Todavia, uma vez que o instituto do reenvio prejudicial procura assegurar o princípio da interpretação e aplicação

uniformes do DUE, as interpretações do Tribunal de Justiça vinculam todos os demais órgãos jurisdicionais nacionais chamados a interpretar e aplicar aquela norma.

110. Naquele Despacho, foi o Tribunal de Justiça chamado a responder, entre outras, à seguinte questão: *“O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva [2008/118], e designadamente a exigência de “motivos específicos”, deve ser interpretado no sentido de que a finalidade de um imposto é meramente orçamental quando a sua criação é feita com o objetivo de financiar empresa pública concessionária da rede nacional de estradas, por ocasião da renovação da sua concessão, e à qual a receita do imposto fica genericamente afetada, e a sua estrutura não atesta a intenção de desmotivar um qualquer consumo?”.*

111. Entendeu o Tribunal de Justiça que a resposta à questão prejudicial poderia ser claramente deduzida da jurisprudência ou não suscitava qualquer dúvida razoável, pelo que estariam verificados os pressupostos para que pudesse pronunciar-se através de Despacho fundamentado, nos termos do artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça.

112. O que aconteceu, em termos que o Tribunal Arbitral sintetiza da seguinte forma (§§ 20-36):

a) A Diretiva 2008/118/CE não se opõe a que os Estados-membros estabeleçam outras imposições indiretas para além do imposto especial sobre o consumo mínimo. Mister é que tais imposições, no sentido de não entravar as trocas comerciais, sejam cobradas por “motivos específicos” e sejam conformes com as normas fiscais da União aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto (artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva).

b) O facto de um imposto ter uma finalidade orçamental não obsta a que possa ter uma finalidade específica na aceção da Diretiva. Mas a existência de um motivo ou finalidade específicos pressupõe que se possa estabelecer, a partir do regime jurídico do tributo, uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa.

c) A alocação da receita do tributo ao financiamento de atribuições administrativas, em particular a adjudicação da receita da CSR ao financiamento da concessionária da rede rodoviária nacional, constitui um elemento relevante, ainda que insuficiente, para que se logre identificar um motivo específico.

d) Para que se considere que a imposição indireta prossegue efetivamente uma finalidade específica, mormente de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, é necessário que o produto desse imposto seja obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais associados à utilização da rede rodoviária nacional. O que não acontece com a CSR, cuja receita se destina, mais amplamente, a assegurar o financiamento da atividade de conceção, projeto, construção, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária

nacional. Acresce que a estrutura da CSR, nomeadamente a matéria coletável ou a taxa de tributação, não espelha, em termos suficientemente precisos, o propósito de reduzir a sinistralidade, dissuadir os sujeitos passivos do tributo de utilizarem a rede rodoviária nacional ou incentivar a adoção de comportamentos menos nocivos para o ambiente.

e) A CSR tem uma finalidade puramente orçamental, na aceção da Diretiva 2008/118/CE.

113. É certo que, em sede de reenvio prejudicial de interpretação, o Tribunal de Justiça se limita a esclarecer o modo como devem ser interpretadas as disposições de Direito da União (originário ou derivado) pertinentes para a resolução do caso concreto, não se debruçando sobre a questão principal do processo, que é reduto de competência do órgão jurisdicional nacional.

114. Contudo, no Despacho analisado, o Tribunal de Justiça afirma claramente que as finalidades específicas apontadas pela AT – a redução da sinistralidade e a sustentabilidade ambiental – não se mostram suficientemente respaldadas na estrutura do tributo, em termos de matéria coletável ou da taxa de tributação aplicável. Esta asserção não é infirmada pelo que eventualmente resulte do clausulado do contrato de concessão da rede rodoviária nacional, ao contrário do que sugere a Requerida. O Tribunal de Justiça é muito claro no sentido de que não se prova uma *relação direta* entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa só porque a entidade a quem está legalmente alocada a respetiva receita assumiu compromissos no âmbito da redução da sinistralidade ou da proteção do ambiente. Não tendo sido alegados elementos que permitam chegar a outra conclusão, entende o Tribunal arbitral que a CSR é uma imposição indireta que não prossegue um motivo específico na aceção da Diretiva 2008/118/CE.

115. O Tribunal de Justiça tem declarado reiteradamente que os Estados-membros estão, em princípio, obrigados a restituir os impostos cobrados por um Estado-membro em violação do Direito da União. Esta obrigação conhece apenas uma exceção, reiterada no Despacho *Vapo Atlantic*: um Estado-membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da UE quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por pessoa diferente do sujeito passivo e que o reembolso do imposto implicaria um enriquecimento sem causa deste último (Despacho *Vapo Atlantic*, §39-42; acórdão *Weber's Wine*, processo C-147/01, §93-94).

116. Como se adiantou *supra*, a repercussão tributária – legal, ou não – é uma *questão de facto*, que depende de fatores inerentes a cada transação comercial e será mais ou menos provável consoante as características do mercado, mormente a sua elasticidade ou inelasticidade (Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-460/21, §44; *Weber's Wine*, processo C-147/01, §96).

117. Mesmo quando se prove a ocorrência de repercussão, a restituição do imposto ao sujeito passivo não consubstancia necessariamente um enriquecimento sem causa, porquanto o sujeito passivo pode sofrer prejuízos associados à diminuição das suas vendas, por comparação com produtos sucedâneos não sujeitos a idêntica imposição. A circunstância de a lei prever a repercussão não dispensa a AT ou o particular (consoante os casos) de demonstrar que essa repercussão ocorreu, cabendo a decisão ao órgão jurisdicional nacional decidir, a partir da livre apreciação dos elementos de prova que lhe tenham sido submetidos (Despacho *Vapo Atlantic*, processo C-460/21, §44).

118. Em nome da autonomia processual dos Estados-membros, o Direito da União não reclama que o respetivo direito processual preveja um mecanismo de reação do suportador económico do imposto (o adquirente ou comprador) diretamente junto das autoridades fiscais dos Estados-membros, desde que este possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso não seja na prática impossível ou excessivamente difícil (acórdão *Danfoss*, processo C-94/10, §29). No entanto, caso a reparação do dano sofrido pelo comprador que suportou o encargo económico do imposto indevido nele repercutido se revelar impossível ou excessivamente difícil, o princípio da efetividade exige que esse comprador tenha a possibilidade de dirigir o seu pedido de indemnização diretamente contra o Estado, sem que este possa validamente opor-lhe a falta denexo direto de causalidade entre a cobrança do imposto indevido e o dano sofrido pelo comprador (*idem*, §38). Entendimento reforçado recentemente pelo acórdão *Gabel Industria Tessile and Canavesi*, processo C-316/22, do Tribunal de Justiça.

119. O Direito da União não se opõe, *a fortiori*, a que o suportador económico do imposto possa obter *diretamente* das autoridades fiscais nacionais a restituição do montante de imposto cujo encargo suportou (acórdão *Comateb*, processo C-192/95 a C-218/95, §24). Ou seja, nada obsta a que o Estado-membro preveja vias processuais que assegurem ao adquirente / comprador recuperar o imposto indevidamente suportado diretamente junto das autoridades fiscais nacionais. É precisamente o que ocorre do direito português, onde o entendimento amplo de legitimidade processual constante do artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT – que abrange qualquer pessoa que possa dizer-se *diretamente afetada* pelo que no processo possa vir a ser decidido – dá arrimo à pretensão do adquirente de combustível.

120. Acontece que, no presente caso, e pelas razões expostas *supra*, o Tribunal arbitral não deu como provada a repercussão da CSR sobre a Requerente. Na ausência de prova bastante de que tenha havido lugar à repercussão, não tem a Requerente direito à restituição do imposto, pelo que o pedido arbitral se mostra improcedente.

b) Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

120. Face à improcedência do pedido principal, fica necessariamente prejudicado o conhecimento do pedido acessório de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

V- Decisão

O Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções dilatórias e perentórias invocadas;
- b) Julgar improcedente o pedido arbitral e manter na ordem jurídica os atos de liquidação impugnados, bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- c) Julgar prejudicado o conhecimento do pedido acessório de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

Valor da causa: Fixa-se o valor do processo em € 570.127,98, nos termos do disposto no art.º 97.º-A, 1, a) do CPPT (“*Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende*”), aplicável *ex vi* art.º 29.º, 1, a), do RJAT e art.º 3.º, 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas: No presente processo o tribunal depara-se com dois valores para efeitos do cálculo das custas a suportar pela Requerente: o primeiro, correspondente ao atribuído no pedido de pronúncia arbitral, e não contestado pela Requerida (€ 661.144,76); e o segundo, determinado nesta decisão (€ 570.127,98).

Adere-se ao que se entendeu no Acórdão n.º 151/2013-T, de 15 de Novembro, sobre a situação da existência de valores diferentes para efeitos de custas: “*O facto de o valor do litígio, para efeitos de determinação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ser o que resulta da aplicação subsidiária do CPPT, não obsta a que seja outro o valor para efeitos de custas, pois trata-se de matéria que tem a ver exclusivamente com as receitas do CAAD, que é uma entidade privada*”.

As custas são, neste âmbito, o equivalente a uma Taxa de Arbitragem, e o art. 2º, 1 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), estabelece que:

“As custas do processo arbitral, genericamente designadas como taxa de arbitragem, compreendem todas as despesas resultantes da condução do processo arbitral e os honorários dos árbitros.”

Tendo a Requerente apresentado o seu Pedido de Pronúncia Arbitral com a indicação de que o respectivo valor de utilidade económica seria de € 661.144,76, tendo-se constituído o presente

tribunal com base nessa indicação de valor, e tendo decorrido o processo no mesmo pressuposto, é a partir desse valor que se calculam as custas.

Custas no montante de € 9.792,00, a cargo da Requerente (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, 2 e 22.º, 4, do RJAT).

Notifique-se.

Lisboa, 18 de dezembro de 2024

Os Árbitros

Fernando Araújo

(Presidente do Tribunal arbitral, vota vencido)

(Julgo verificada a exceção de ineptidão do pedido – por insusceptibilidade de identificação mínima, ou sequer de comprovação, num imposto monofásico como o foi a CSR, da relação entre imposto pago pelos sujeitos passivos e a eventual repercussão [meramente económica] a jusante, tornando ininteligível o pedido formulado por alegados “repercutidos”, por impossibilidade de identificação dos actos de liquidação a impugnar –; ou, ainda, a exceção de ilegitimidade da Requerente – entre outras razões, por ausência de comprovação do enriquecimento sem causa dos verdadeiros sujeitos passivos da CSR [exigência estabelecida nos §§ 39 a 43 do Despacho *Vapo Atlantic*, proferido pelo TJUE em 7 de Fevereiro de 2022, no Proc. C-460/21] –. Em ambos os casos, seguir-se-ia a absolvição da instância).

Vítor Braz
(Árbitro Adjunto)

Marta Vicente
(Árbitro Adjunto e relatora)