

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 582/2024-T**

**Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) – Ilegitimidade ativa**

## **Sumário**

- I.** A Contribuição de Serviço Rodoviário reveste a natureza de um imposto sobre combustíveis, pelo que sob essa qualificação os tribunais arbitrais têm competência para apreciar os correspondentes atos de liquidação.
- II.** A Requerente não é o sujeito passivo da CSR, nem repercutido legal deste imposto. Assim, a sua legitimidade é aferida pela qualidade de mera repercutida de facto, circunstância em que sobre si recai o ónus de demonstrar um interesse legalmente protegido, como se extrai do cotejo dos artigos 9.º, n.º 1 do CPPT, 18.º, n.º 4, alínea a) e 65.º da LGT.
- III.** Esse interesse há de corresponder à circunstância de ter suportado, do ponto de vista económico, o imposto [CSR] liquidado ao sujeito passivo fornecedor dos combustíveis
- IV.** Não se provando que a Requerente suportou (e em que medida o encargo económico do imposto, falece-lhe legitimidade para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 5 de julho de 2024, Víctor Calvete (presidente), Marisa Almeida Araújo e Gustavo Gramaxo Rozeira, acordam no seguinte:

## II. RELATÓRIO

A..., S.A., pessoa coletiva com o NIPC..., com sede na Rua..., n.º..., ...- ... .., ..., adiante “Requerente”, apresentou, em 23 de abril de 2024, pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), na redação vigente.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante identificada por “AT” ou Requerida.

A Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade e anulados os atos tributários de liquidação de **Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”)**, respeitante ao período decorrido entre setembro de 2019 a dezembro de 2022, no montante total de € **203.059,57** (na parte relativa à CSR), com o conseqüente reembolso do imposto indevidamente pago e de todos os impostos que foram suportados sobre esse valor de CSR nos termos previstos no artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), em 26 de abril de 2024 e, em seguida, notificado à AT.

Por requerimento de 3 de maio de 2024, a Requerida veio solicitar a identificação dos atos de liquidação cuja legalidade a Requerente pretende ver sindicada.

Após nomeação de todos os árbitros, os mesmos comunicaram, em prazo, a aceitação do encargo. O Exmo. Presidente do CAAD informou as Partes, por notificação eletrónica registada no sistema de gestão processual em 17 de junho de 2024, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 5 de julho de 2024.

Em 22 de julho de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por exceção e por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 12 de agosto de 2024, a Requerente pronunciou-se por escrito sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida.

O tribunal prescindiu da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como das respetivas alegações.

#### **POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente começa por propugnar da tempestividade e dos fundamentos do pedido suscitando a necessidade da AT não ter a obrigação de aplicar norma de Direito interno ordinário, alegadamente, em desconformidade com o Direito da União Europeia, *in casu*, a Diretiva IEC.

Concluindo que há, na sua perspetiva, uma clara violação do direito comunitário no ato de liquidação objeto do presente pedido de revisão, tem a requerente a legitimidade e o direito de requerer a restituição da CSR que lhe foi indevidamente cobrada, por erro imputável aos serviços, no prazo alargado de quatro anos estabelecido no artigo 78.º, n.º 1, da LGT. Concluindo, assim, e também, da sua legitimidade [ativa] para contestar os atos de liquidação de CSR.

Assim, em relação à admissibilidade e tempestividade do pedido de revisão oficiosa, a Requerente sustenta que, no caso *sub judice*, está em causa a existência de erro de direito imputável aos serviços, por violação das normas de direito da União Europeia, que justifica a aplicação do prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º, n.º 1 da LGT, pelo que o pedido de revisão oficiosa e, bem assim, a ação arbitral, são tempestivos.

Sobre o mérito, a Requerente invoca que e é uma Empresa Municipal, sob a forma de sociedade anónima, cuja natureza jurídica é Empresa Privada Municipal e de Interesse Regional, que se dedica à gestão de resíduos urbanos e limpeza do espaço público, por delegação do Município do ... .

No período compreendido entre setembro de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu, no âmbito da sua atividade, 1.809.792,56 (um milhão oitocentos e nove mil setecentos e noventa e dois vírgula cinquenta e seis) litros de gasóleo e 24.972,39 (vinte e quatro mil novecentos e setenta e dois vírgula trinta e nove) litros de gasolina à sociedade B..., S.A. (“Gasolineira”).

O preço por si pago por força da compra do combustível compreendeu, por força da repercussão efetuada pelas referida Gasolineira, os montantes suportados por esta entidade a título de CSR aquando da introdução dos combustíveis no consumo, ascendendo o encargo tributário repercutido sobre a Requerente a 203.059,57 Euros (duzentos e três mil e cinquenta e nove euros e cinquenta e sete cêntimos).

Sustenta que o CSR é um verdadeiro imposto e que, nos termos que sustenta, verifica-se uma absoluta ausência de qualquer contraprestação indireta e presumivelmente destinada aos contribuintes sobre quem recai o encargo da CSR – os repercutidos – que justifique a sua oneração com este tributo.

Por outro lado, a Requerente entende ter legitimidade ativa, porquanto, demonstra, na sua perspetiva, ter um interesse legalmente protegido cuja tutela dependa desse procedimento ou processo, ainda que não sejam legalmente responsáveis pelo cumprimento de quaisquer obrigações tributárias.

A legitimidade atribuída ao repercutido justifica-se, segundo a Requerente, com o facto de recair sobre si o encargo patrimonial inerente ao pagamento da prestação tributária, circunstância que o torna naturalmente lesado caso o montante liquidado não se mostre legalmente devido. Concluindo que, necessariamente o repercutido será, independentemente da modalidade de repercussão, titular de um interesse legalmente protegido justificativo da

atribuição de legitimidade procedimental e processual para discussão da legalidade da dívida tributária, tudo nos termos dos artigos 9.º, n.os 1 e 2, e 65.º da LGT, e 9.º, n.º 1, do CPPT.

Sustenta a incompatibilidade da CSR com a Diretiva IEC, pois a criação de IEC não harmonizados, como a CSR, depende da existência de um “motivo específico” válido, condição que, segundo a Requerente, não se encontra preenchida, como foi já declarado pelo Tribunal de Justiça, entre outros que suscita, no processo C-460/21, *Vapo Atlantic*, por Despacho de 7 de fevereiro de 2022.

Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, este “motivo específico” não pode corresponder a uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita. É necessária uma ligação direta entre a utilização da receita e a finalidade do imposto, não se verificando essa ligação quando a receita gerada pelo imposto seja destinada a despesas suscetíveis de serem financiadas pelo produto de impostos de qualquer natureza.

No caso, a CSR foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, por razões de ordem puramente orçamental, para financiar a rede rodoviária nacional a cargo da empresa pública concessionária, à data a ESTRADAS DE PORTUGAL, à qual ficou genericamente consignada a receita da CSR. No entanto, não existe qualquernexo específico entre o benefício da atividade da entidade pública titular da contribuição e os sujeitos passivos.

Em suma, o legislador português não fixou uma afetação da receita da CSR que comprove que esta tenha sido criada por “motivo específico” distinto de uma finalidade orçamental, nomeadamente com vista a desmotivar através de um escopo de tipo ambiental, energético ou social, um qualquer comportamento por parte dos contribuintes.

Aduz que a denegação do direito ao reembolso da CSR comprometeria os princípios constitucionais da igualdade e capacidade contributiva.

Sustenta ainda serem devidos juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º, n.º 3, al. c) da LGT, dada a ilegalidade das liquidações de CSR efetuadas por erro imputável aos serviços, a serem contados desde a data do pagamento do imposto até ao seu integral reembolso, nos termos do artigo 61.º, n.º 5 do CPPT.

### **POSIÇÃO DA REQUERIDA**

Apesar de o ter requerido, a Requerente nunca junta os atos de liquidação aos autos, mas suporta a sua posição na qualidade de consumidora de combustíveis e que terá “suportado” na íntegra a CSR, apurando o (alegado) valor de reembolso com base em faturas.

Invoca, ainda, a Requerida, que 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.

Por exceção, a Requerida alega que o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria, qualificando a CSR como uma contribuição financeira, enquadrável como uma das “*demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*” a que aludem o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição e 3.º, n.º 2 da LGT, e não como um imposto, concluindo que o seu conhecimento está excluído da arbitragem tributária, pois a vinculação da AT à jurisdição arbitral, operada pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, circunscreve-se à apreciação de pretensões relativas a impostos (artigo 2.º da Portaria), não abrangendo outros tributos, como se decidiu em diversos processos arbitrais.

Suscita também a incompetência material deste Tribunal, por entender que a Requerente pretende a apreciação da legalidade de todo o regime da CSR, pela sua natureza e conformidade jurídico-constitucional, com o intuito de fazer suspender a eficácia desse ato legislativo, o que corresponde à fiscalização da legalidade de normas em abstrato, para a qual o Tribunal Arbitral não tem competência, por se inscrever num contencioso de mera anulação. Afigurando-se inconstitucional à Requerida uma interpretação do artigo 2.º do RJAT que nele inclua a

apreciação dos pedidos formulados pela Requerente.

Argumenta ainda que se se considerasse existir competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de CSR, a apreciação da legalidade de atos de repercussão de CSR extravasa o âmbito material da arbitragem tributária. Assim, nunca poderia o Tribunal Arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão, por não serem atos tributários.

No tocante à ilegitimidade processual (ativa), salienta que, ao abrigo do disposto no artigo 15.º, n.º 2 do Código dos IEC, aplicável por remissão do artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que criou a CSR, tal pressuposto apenas assiste aos sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do imposto.

Em relação à revisão do ato tributário e reembolso, defende serem aplicáveis as normas dos artigos 15.º a 20.º do Código dos IEC que, como disposições especiais, prevalecem sobre as regras gerais previstas na LGT e no CPPT. Como tal, a Requerente, na qualidade de adquirente dos produtos, não tem legitimidade para solicitar a revisão do ato tributário e o reembolso do imposto, nem, conseqüentemente, o pedido arbitral, pois não integra a relação tributária relativa à liquidação originada pela Declaração de Introdução no Consumo (“DIC”).

A Requerente carece igualmente de legitimidade por se encontrar fora do âmbito de aplicação do artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, que prevê que os repercutidos legais, embora não sejam sujeitos passivos, têm legitimidade para reclamar, recorrer, impugnar e formular pedido arbitral. É que o diploma que institui a CSR não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, pelo que, no caso concreto, está em causa uma eventual repercussão de natureza meramente económica ou de facto, que não se pode presumir.

As faturas exibidas pela Requerente não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, que não demonstram que os fornecedores repercutiram à Requerente aquele imposto. Por outro lado, ainda que a CSR, ou

---

parte dela, tenha sido repassada à Requerente não é esta, necessariamente, quem suporta, a final, o encargo do tributo.

Desta forma, conclui que a Requerente carece de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória, nos termos dos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, alínea e) e 578.º, todos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, que prejudica o conhecimento do mérito da causa e implica a absolvição da Requerida da instância. Ou, se assim não se entender, deve considerar-se que a Requerente carece de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 576.º, n.ºs 1 e 3 e 579.º do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido.

De seguida, a Requerida argui a ineptidão da petição inicial.

A primeira prende-se com a falta de objeto, em virtude de não terem sido identificados pela Requerente os atos tributários praticados pela AT, nem as DIC submetidas pelo sujeito passivo do imposto. Acrescenta que não é possível à AT identificar os atos de liquidação e/ou estabelecer qualquer correspondência entre esses atos originados nas DIC apresentadas pela B..., S.A. e as faturas apresentadas pela Requerente, nem sobre a AT recai tal ónus, ficando afastada a aplicabilidade do artigo 74.º, n.º 2 da LGT. A Requerida aduz que esta situação não é superável por atuações processuais.

A segunda respeita à ininteligibilidade do pedido e à contradição entre este e a causa de pedir. Na perspetiva da Requerida, a Requerente formula um pedido de anulação de liquidações que não identifica, através da mera impugnação de alegadas repercussões, sem sequer identificar onexo entre estas e aquelas. Afinal o objeto do pedido são as liquidações ou as repercussões? E fá-lo com a ideia errada de que vigora na CSR um regime de repercussão legal e que esta pode ser presumida. Contudo, não se pode inferir da ilegalidade das liquidações a ilegalidade das repercussões.

Pelas razões expostas, considera verificada a exceção de ineptidão do pedido arbitral,

---

por falta de identificação do ato tributário, exigida pelo artigo 10.º, n.º 2, alínea b) do RJAT, e por contradição entre o pedido e a causa de pedir, o que determina a nulidade de todo o processo e consequente absolvição da Requerida da instância, conforme disposto nos artigos 186.º, n.ºs 1 e 2, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, alínea b) e 278.º, n.º 1, alínea b), todos do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Por fim, a Requerida invoca a impossibilidade de se aferir em pleno da tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa e de reembolso, dada a falta de identificação dos atos de liquidação em causa, uma vez que a contagem do prazo para a apresentação dos pedidos se inicia a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação. Todavia, caso assim não se entenda, conclui que, quer o pedido de revisão oficiosa, quer o pedido arbitral, são intempestivos, suscitando a exceção de caducidade do direito de ação.

Por impugnação, a Requerida invoca que a Requerente não provou a alegação de que pagou e suportou integralmente o encargo da CSR por repercussão, ónus que sobre si impendia (v. artigo 74.º da LGT), não se podendo presumir a existência da repercussão económica ou de facto. Por outro lado, exigir que fosse a Requerida a fazer prova de que não houve repercussão (prova de facto negativo) seria 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, e do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Acrescenta que, admitir-se a condenação da AT à restituição dos montantes que a Requerente alegadamente suportou, a título de CSR, sem a exata identificação dos atos tributários em causa, poderia conduzir ao absurdo de a AT vir a ser, sucessivamente, condenada a pagar os mesmos montantes de CSR, a todos os intervenientes no circuito económico de comercialização de combustíveis rodoviários, que se veriam indevidamente enriquecidos em claro prejuízo do erário público, o que configuraria um atentado à segurança jurídica. Sendo que, na situação vertente, um dos fornecedores da Requerente, está também, ele próprio, na qualidade de repercutido, a apresentar pedidos destinados à recuperação da CSR.

Adicionalmente, mesmo a admitir-se que a CSR foi repercutida à Requerente, os montantes de imposto por esta indicados são incorretos, pois a unidade tributável é de 1000 litros convertidos para a temperatura de referência de 15°C. Não existindo certificação da medição da temperatura na descarga do combustível adquirido (temperatura ambiente), não é viável realizar a correspondência para o número de litros a 15° C, pelo que é impossível, na fase da cadeia logística em que a Requerente se encontra, determinar a unidade tributável para efeitos de CSR e saber a eventual parte da CSR incluída no preço pago pelo combustível adquirido.

Em relação ao Despacho do Tribunal de Justiça no processo C-460/21, a Requerida sustenta que em momento algum este considera ilegal a CSR.

Afirma que existe um vínculo intrínseco entre o destino da CSR e o motivo específico que levou à sua criação, que se prende com a redução da sinistralidade rodoviária e a sustentabilidade ambiental, ambos distintos de uma finalidade orçamental. Deste modo, a CSR é conforme ao direito da União Europeia, não se constatando erro imputável aos serviços.

Por outro lado, ainda que a repercussão económica viesse a ser provada, de acordo com o Tribunal de Justiça, um Estado-Membro pode opor-se 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.

Em relação ao pedido de reembolso de todos os impostos suportados pela Requerente incidentes sobre o valor da CSR, tais como o IVA e a tributação autónoma, a Requerida alega que não foi por aquela invocada qualquer causa de pedir para o mesmo, de onde decorre que esta pretensão tem por pressuposto a viabilidade do pedido principal, que é improcedente.

À cautela, salienta que, não havendo prova de que os encargos da Requerente com combustíveis incorporam ou não CSR, quer na sua totalidade ou apenas em parte, nem de que a Requerente, ela própria, não fez repercutir os alegados valores de CSR no preço final dos serviços/bens/mercadorias por si comercializadas, não é possível afirmar (ou sequer inferir) que a taxa de Tributação Autónoma referente a encargos efetuados ou suportados pela Requerente enquanto sujeito passivo de IRC com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletos incidu sobre aqueles valores de CSR. E o mesmo se diga quanto ao IVA. Pelo que, em ambos os casos, o pedido deve improceder.

Por fim, em relação ao pedido dos juros indemnizatórios, tendo sido apresentado pedido de revisão da liquidação, caso a ação fosse procedente, estes só seriam devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, em conformidade com o disposto no artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c) da LGT.

Conclui pela extinção e absolvição da instância por incompetência do Tribunal Arbitral, e/ou ilegitimidade processual e/ou ineptidão do pedido arbitral, ou, se assim não se entender, pela absolvição do pedido, por verificação da exceção de caducidade do direito de ação, e/ou da exceção de falta de legitimidade substantiva; ou, por fim, caso assim não se entenda, pela improcedência total do pedido, por infundado e não provado.

### **III. QUESTÕES A APRECIAR**

A questão de mérito a decidir respeita à compatibilidade do regime da CSR subjacente aos atos tributários impugnados com o direito da União Europeia, em concreto, com o disposto no artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE.

No entanto, a Requerida invocou múltiplas exceções, quer dilatórias, quer perentórias, de que o Tribunal deve conhecer a título prévio, logo após a fixação da matéria de facto, a começar pelas dilatórias, pois a sua procedência impede a apreciação do mérito da causa.

Para apreciação das mesmas foi garantido o contraditório à Requerente que se pronunciou sobre a matéria de exceção invocando, sumariamente, que:

Quanto à competência do tribunal, a Requerente a CSR é um verdadeiro imposto, como já havia alegado.

A Requerente pretende com a presente ação é a declaração de ilegalidade dos atos tributários em causa e a conseqüente anulação, tendo por base a ilegalidade do regime jurídico da CSR e não da fiscalização da legalidade das normas em abstrato.

Para além disso, o que requer ao tribunal é a apreciação da legalidade dos atos de liquidação de CSR, cujo encargo tributário suportou por repercussão, e não a apreciação da legalidade dos atos de repercussão.

Quanto à alegada falta de legitimidade, invoca a Requerente que a legitimidade ativa dos repercutidos é reconhecida pelo artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, ao dispor que, embora não sejam sujeitos passivos, os repercutidos legais mantêm o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral. Esta legitimidade é ainda confirmada pelos artigos 54.º, n.º 2, 65.º e 95.º da LGT e pelos n.º 1 e 4 do artigo 9.º do CPPT. Todos aplicáveis ao processo arbitral por força do artigo 29.º do RJAT. Restringir aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária a legitimidade para reagir destes atos de liquidação da CSR, comportaria uma grave violação do direito fundamental de acesso ao Direito e tutela jurisdicional efetiva, plasmado nos artigos 20.º e 268.º da CRP, uma vez que, quem vê a sua capacidade contributiva onerada é o repercutido.

Por outro lado, alega que a atribuição de legitimidade ao repercutido justifica-se por ser sobre este que recai o encargo patrimonial inerente ao pagamento do tributo e porque, caso o montante liquidado não se mostre legalmente devido, será ele o lesado. Conclui que a legitimidade procedimental ou processual será reconhecida a quem suportou, de facto, o encargo do imposto, independentemente de se tratar do sujeito passivo, do repercutido legal ou do repercutido económico.

Por outro lado ainda, a Requerente a outras atividades que não a revenda de combustível, nunca poderiam ser os seus clientes os consumidores finais do combustível, pois que este foi já consumido pela Requerente. Concluindo que, houve efetivamente repercussão, tendo a Requerente suportado o encargo tributário, aquando da aquisição de combustível às

fornecedoras, tendo por isso legitimidade substantiva e processual, pelo que deve a exceção ser considerada improcedente.

Quanto à alegada ineptidão da petição inicial,

A Requerente juntou ao pedido de revisão oficiosa e ao pedido de pronúncia arbitral todas as faturas de aquisição de combustível, contendo todos os elementos essenciais deste tipo de documento, incluindo a identificação das fornecedoras. Exigir mais que isto à Requerente é manifestamente insustentável.

Não pode a Requerente ser penalizada com a exigência de uma prova documental específica cujo acesso lhe é impossível, quando essa prova, com todos os dados facultados pela Requerente nas faturas apresentadas, teria sido de fácil acesso à Requerida, pois que foi a esta que as emitiu e com os seus poderes facilmente as pode solicitar aos sujeitos passivos. Exigência essa que conflituaria, segundo a Requerente, com o direito fundamental de acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva, plasmado nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP.

Na mesma senda se pronuncia quanto à alegada ininteligibilidade do pedido e contradição entre o pedido e causa de pedir.

Por fim, quanto à caducidade do direito de ação, a Requerente entende que não tem como identificar os atos de liquidação e tal não obsta à apreciação do litígio.

### **III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

#### **1. FACTOS PROVADOS**

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

- A.** A aqui Requerente, é uma Empresa Municipal, sob a forma de sociedade anónima, cuja natureza jurídica é Empresa Privada Municipal e de Interesse Regional, que se dedica à gestão de resíduos urbanos e limpeza do espaço público, por delegação do Município ... .
- B.** No exercício da sua atividade, no período compreendido entre setembro de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu, no âmbito da sua atividade, 1.809.792,56

litros de gasóleo e 24.972,39 litros de gasolina à sociedade B..., S.A. - cfr. Faturas juntas como docs. n.º 1, 2, 3 e 4.

- C.** O combustível adquirido pela Requerente destina-se a ser consumido pela própria.
- D.** A Requerente adquiriu o seguinte combustível – cf. faturas juntas como Documentos 1 a 4:

Gasóleo

ANO	LITROS ABASTECIDOS
2019	195.962
2020	715.680,93
2021	414.632,14
2022	483.517,49
TOTAL	1.809.792,56

Gasolina

ANO	LITROS ABASTECIDOS
2019	4.996,00
2020	4.200,17
2021	5.503,52
2022	10.272,70
TOTAL	24.972,39

- E.** As faturas que titulam a aquisição do combustível acima referido não contêm qualquer menção à CSR – cf. faturas juntas como Documentos 1 a 4.

- F.** Em 26 de setembro de 2023, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da CSR que alega ter suportado, no montante de € 203.059,57, por repercussão nas faturas de aquisição de combustíveis.
- G.** Até ao momento, a Requerente não foi notificada de qualquer decisão da AT sobre o referido pedido de revisão oficiosa.
- H.** Em 23 de abril de 2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem à presente ação – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) no SGP do CAAD.

## **2. FACTOS NÃO PROVADOS**

Não se provou em que medida os montantes de CSR que a Requerente reclama foram incluídos (e, portanto, repercutidos) no preço de compra do combustível, nem que a Requerente não repercutiu, no todo ou em parte, esses montantes sobre terceiros, tendo suportado em definitivo o imposto (artigos 62.º, 64.º, 65.º, 74.º e 111.º do ppa).

Com relevo para a decisão não existem outros factos que devam considerar-se não provados.

## **3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos.

Em relação às alegações de que a CSR foi repercutida à Requerente e de que esta suportou economicamente (em definitivo) este imposto, a Requerente não logrou fazer qualquer prova. Sendo que a Requerente peticiona que seja oficiada a Gasolineira que vendeu combustível, mas, ainda que não tenha demonstrado que não conseguiria obter os elementos que pretendia e qual o seu exato conteúdo – ónus da Requerente que se demitiu de tal, mormente da respetiva justificação da razão pela qual seria ou deveria ser o tribunal a encetar tais diligências - regista-se que a prova da repercussão da CSR à Requerente, pressupunha como ponto de partida a demonstração de que a CSR foi inicialmente liquidada e paga pelo sujeito passivo, quando da introdução no consumo dos combustíveis, em dado(s) período(s) e montante(s). O que não foi feito nem, muito menos, alegado.

Por outro lado, mesmo que se soubesse o concreto valor de CSR repercutido à Requerente, do adquirido processual não se retira, de igual modo, que tenha sido a Requerente, a final, a suportar economicamente o imposto em causa e que o encargo da CSR se cristalizou na sua esfera, como entidade que, em última instância, foi onerada com o tributo em causa.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

#### **IV. DO DIREITO**

##### **QUESTÕES PRÉVIAS**

###### **1. SOBRE A INEPTIDÃO DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL**

A AT defende que o pedido de pronúncia arbitral é inepto, quer porque a Requerente não identifica os atos que são objeto do pedido arbitral, como exige o artigo 10.º, n.º 2, alínea b) do RJAT, quer porque o pedido está em contradição com a causa de pedir. A Requerente declina esta argumentação e propugna que os atos impugnados são da autoria da AT, sobre quem recai o ónus da sua identificação, e que a Requerida demonstra que percecionou o pedido arbitral na sua prolixa contestação de 272 artigos.

O artigo 98.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT indica como nulidade insanável do processo judicial tributário, a ineptidão da petição inicial, sem contudo esclarecer as situações que configuram essa ineptidão. Desta forma, deve aplicar-se, a título subsidiário (v. artigos 2.º, alínea e) do CPPT e 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT), o disposto no compêndio processual civil que, no artigo 186.º, rege esta matéria (v. neste sentido a decisão do processo arbitral n.º 410/2024-T, de 13 de novembro de 2023, que a seguir se acompanha).

No artigo 186.º, n.º 1 do CPC, indicam-se as seguintes situações 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.

O n.º 3 do mesmo artigo determina que “*se o réu contestar, apesar de arguir a ineptidão com fundamento na alínea a) do número anterior, a arguição não é julgada procedente quando, ouvido o autor, se verificar que o réu interpretou convenientemente a petição inicial*”.

Em relação à identificação dos atos tributários, não tendo a Requerente a qualidade de sujeito passivo da CSR, não lhe é exigível que disponha das liquidações correspondentes, uma vez que não é o destinatário das mesmas, nem participou na sua emissão. Aliás, tal exigência comprometeria a sindicabilidade dos atos tributários por repercutidos legais, ou, no caso de retenções na fonte, pelos substituídos, com a consequente contração do acesso ao direito, incompatível com o direito a uma tutela jurisdicional efetiva e com o princípio da proporcionalidade (v. artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da Constituição).

A não identificação dos atos tributários não impediu o exercício do contraditório pela Requerida, que, pelo teor da extensa e circunstanciada resposta, manifestou compreender o alcance da pretensão da Requerente e os argumentos que a alicerçam. Nem essa identificação é necessária para aferir da legalidade da cobrança de CSR.

O pedido formulado é perfeitamente inteligível e idóneo ao meio processual (ação arbitral tributária) - “*revogação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão da liquidação de CSR sub judice respeitante ao exercício de 2019 a 2022 e [...] ilegalidade das liquidações e pagamento da CSR repercutidas*”- reconduzindo-se à declaração de ilegalidade (e consequente anulação) das liquidações de CSR.

Em relação à alegada contradição entre o pedido e a causa de pedir esta também não existe, pois a Requerente não põe em causa a legalidade de emissão das faturas, nem pretende atingir o ato de repercussão *qua tale*, antes visa a declaração de ilegalidade e a anulação das liquidações de CSR subjacentes e a restituição do imposto que alega ter suportado por repercussão (v. a este respeito a decisão de 12 de março de 2024 no processo arbitral n.º 676/2023).

---

Pelo exposto, improcede a exceção da ineptidão do pedido de pronúncia arbitral, pois não se verifica nenhuma das situações elencadas no artigo 186.º do CPC.

## **2. DA COMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL**

Quanto à posição assumida por este Tribunal, segue-se de perto, entre outros, a decisão proferida no âmbito do processo n.º 988/2023-T:

“A Requerida qualifica a CSR como contribuição financeira e não como imposto, daí retirando a consequente exclusão do âmbito da jurisdição arbitral por falta de vinculação da AT (v. artigo 4.º, n.º 1 do RJAT<sup>1</sup>). Isto porque a Portaria de Vinculação<sup>2</sup>, no corpo do seu artigo 2.º, delimita o respetivo âmbito à *“apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida [à AT]”*, sem prever outros tributos. (sublinhado nosso)

A questão releva do ponto de vista da competência “relativa” do Tribunal Arbitral e não “absoluta”, em razão da matéria, já que a norma que rege a competência, o artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, faz referência a *“atos de liquidação de tributos”*, categoria ampla que compreende a tripartição clássica refletida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição e no artigo 3.º, n.º 2 da LGT – impostos, taxas e contribuições financeiras –, pelo que aí tem claro enquadramento a CSR.

Porém, mesmo na perspetiva da competência “relativa” não assiste razão à Requerida, porquanto, apesar de o artigo 2.º da citada Portaria parecer limitar o âmbito da vinculação da AT à jurisdição arbitral aos “impostos” e de o *nomen juris* da CSR sugerir que estamos perante uma contribuição financeira, a sua natureza é, na realidade, a de um imposto administrado pela AT, ainda que de receita consignada, não sendo a denominação determinante.

---

<sup>1</sup> Dispõe o n.º 1 do artigo 4.º do RJAT o seguinte: “A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria [...]”.

<sup>2</sup> V. Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

A Requerida cita diversas decisões arbitrais para reforçar o seu argumento<sup>3</sup>, mas omite a existência de múltiplas outras decisões em sentido distinto, nomeadamente a do processo arbitral 304/2022-T, de 5 de janeiro de 2023<sup>4</sup>, que se acompanha nesta matéria, e que, com suporte na jurisprudência dos Tribunais superiores, incluindo o Tribunal Constitucional, conclui que a CSR é um imposto.

Desde logo, a designação de contribuição não vincula o aplicador do direito e não é o facto de o tributo ter a receita consignada que o qualifica como contribuição financeira (v. Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 539/2015; 369/99 e 232/2022, respetivamente), existindo vários impostos que têm a sua receita consignada (ainda que ao arrepio do princípio da não consignação da receita dos impostos).

O elemento decisivo para a qualificação da CSR como contribuição financeira é a existência de uma estrutura paracomutativa<sup>5</sup>, ou dito de outra forma, de um nexo de bilateralidade/causalidade que se estabelece entre o ente beneficiário da receita [Estado] e os sujeitos passivos do tributo. A prestação deve destinar-se a compensar prestações administrativas aproveitadas (bilateralidade) ou provocadas (causalidade) pelos respetivos sujeitos passivos, “(...) *acabando por se reconduzir à categoria de impostos de receita consignada as prestações pecuniárias coativas cobradas com o intuito de financiar despesa pública – mesmo que se trate de despesa pública concretamente identificada no âmbito da consignação das receitas – sempre que essa despesa se não possa reconduzir ao suporte financeiro de medidas ou atividades administrativas provocadas pelos sujeitos passivos ou de que estes sejam beneficiários*” (v. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 232/2022, citado na decisão arbitral 304/2022-T).

No caso da CSR, constata-se que a mesma não tem por finalidade compensar prestações administrativas realizadas de que o sujeito passivo seja presumidamente beneficiário e também

<sup>3</sup> V. decisões dos processos arbitrais n.ºs 31/2023-T, 508/2023-T, 520/2023-T e 675/2023-T.

<sup>4</sup> De referir ainda, a título de exemplo, as decisões arbitrais dos processos 564/2020-T, 629/2021-T, 305/2022-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 294/2023-T, 332/2023-T e 410/2023-T.

<sup>5</sup> V. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 7/2019.

não se identificam prestações administrativas a que o sujeito passivo tenha dado causa.

Conforme explicita a decisão arbitral 304/2022-T:

*“Desde logo, a CSR não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva. A contribuição é estabelecida a favor da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art. 3.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (art.º 6º). No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da atividade da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (art. 3.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007).*

*Em segundo lugar, também não se encontra base legal alguma para afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da tarefa administrativa em causa – que no caso será a “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede de estradas” – é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários. Pelo contrário, o art.º 2.º da Lei n.º 55/2007 diz 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.”*

*Portanto, apesar de ser visível, de forma clara, o elemento de afetação da contribuição para financiar a atividade de uma entidade pública não territorial – a EP - Estradas de Portugal, E. P. E. – não é de modo algum evidente a existência, pelo contrário, afigura-se inexistir 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 Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art.º 1º da Lei 55/2007). O financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., é assegurado pelos respetivos utilizadores (art.º 2º). São, estes, como se conclui, os sujeitos que têm um vínculo*

---

*com a atividade da entidade titular da contribuição e com a atividade pública financiada pelo tributo; são eles os beneficiários, e são eles os responsáveis pelo seu financiamento.*

*No entanto, a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do art.º 4º n.º 1, al. a) do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”, não existindo qualquer nexo específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos respetivos sujeitos passivos.*

*Embora a Autoridade Tributária afirme que a posição dos revendedores de produtos petrolíferos é a de uma “espécie de substituição tributária”, não entendemos assim, pois tal entendimento não tem apoio na lei.*

[...]

*Ainda poderia acrescentar-se que o universo de entidades que beneficiam ou dão causa à atividade financiada pela CSR não é um grupo delimitado de pessoas, mas é toda a população de um modo geral. E que o efetivo sacrifício fiscal, suportado através de uma repercussão meramente económica, não é suportado apenas pelos que efetivamente utilizam a rede de estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal S.A., mas também pelos que utilizam vias rodoviárias que não se incluem nessa rede.*

*Por conseguinte, conclui também este tribunal que a Contribuição de Serviço Rodoviário, apesar do seu nomen juris e de a sua receita se destinar a financiar uma atividade pública específica, não tem o carácter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmaticidade grupal ou coletiva que é necessária à contribuição financeira.”*

*No mesmo sentido, salienta a decisão arbitral 629/2021-T, de 3 de agosto de 2022, que “o nexo grupal – que faria das contribuições financeiras uma espécie de taxas coletivas – não se estabelece com os sujeitos passivos da CSR, mas sim com terceiros não participantes na relação tributária.”.*

A qualificação da CSR como um imposto foi também a seguida pelo Tribunal de Contas,

na Conta Geral do Estado de 2008, e resulta da análise da sua génese. Interessa a este respeito notar que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, criou a CSR por desdobramento do ISP, em relação ao qual é indiscutível a sua qualificação como imposto. Esta relação umbilical merece destaque na decisão arbitral 332/2023-T: “A CSR, durante algum tempo legalmente autonomizada do ISP, a partir do qual nasceu e ao qual voltou, constituiu sempre um pseudónimo deste – e, portanto, sempre foi um imposto”.

Em síntese, a CSR é enquadrável como imposto, uma vez que não reúne as características de bilateralidade difusa e de responsabilidade de grupo inerente às contribuições, estando, deste modo, abrangida pela autovinculação da AT à jurisdição arbitral, nos termos da citada Portaria n.º 112-A/2011, sendo este Tribunal competente para proceder à sua apreciação.

A Requerida suscita ainda a incompetência material deste Tribunal, por entender que a Requerente visa a apreciação da legalidade de todo o regime da CSR, pretendendo, em rigor, suspender a eficácia de atos legislativos.

Contudo, não tem razão. O pedido formulado pela Requerente é especificamente dirigido à anulação dos atos tributários e da decisão silente de segundo grau que os manteve, não tendo sido peticionada a ilegalidade ou ineficácia da Lei n.º 55/2007 ou de alguma(s) das suas normas. E a pronúncia jurisdicional será, se a ação for procedente, meramente anulatória (constitutiva) dos atos impugnados, não consubstanciando uma declaração de ilegalidade do (ou dirigida ao) regime da CSR em bloco.

Quer do ponto de vista formal, quer numa perspetiva material, a Requerente não pretende, nem do seu articulado se infere, a “fiscalização da legalidade de normas em abstrato”. O que está em causa nos atos é a apreciação de atos individuais e concretos – de liquidação de CSR – em relação aos quais foi suscitada a questão da respetiva ilegalidade por erro de direito. A alegada ilegalidade do regime da CSR por violação do direito da União Europeia é causa de invalidade dos atos, mas não o objeto da pronúncia jurisdicional. A pretendida decisão anulatória de atos individuais e concretos com fundamento da

---

desconformidade da disciplina da CSR com o direito europeu, mais não é do que a expressão do princípio do primado do direito da União Europeia, sem paralelo com uma alegada declaração de ilegalidade do próprio regime.

A Requerida invoca ainda a falta de competência material do Tribunal Arbitral para se pronunciar sobre a legalidade dos atos de repercussão de CSR.

Como descreve SÉRGIO VASQUES “Os atos de repercussão materializam “*um fenómeno que consiste na transferência do peso económico de um tributo para pessoa diferente do sujeito passivo e com quem este está em relação, através da sua integração no preço de um qualquer bem*”<sup>6</sup>.

Independentemente da posição que se adote sobre a natureza jurídica dos atos de repercussão, quanto a saber se são atos que integram uma relação jurídico-tributária complexa, ou se são um fenómeno económico de natureza estritamente privada, certo é que aqueles não são atos tributários em sentido lato, porque não envolvem o apuramento da matéria coletável/tributável através da aplicação de uma norma tributária substantiva a um caso concreto e muito menos atos tributários de liquidação *stricto sensu*, que tornam certa, líquida e exigível a obrigação tributária através da operação aritmética de aplicação da taxa legal à matéria tributável previamente determinada (v. neste sentido Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. I, Almedina, 2017, p. 278).

Efetivamente, os atos de repercussão não se subsumem a nenhuma das realidades visadas pelo artigo 2.º do RJAT, pelo que os Tribunais Arbitrais não são competentes para os apreciar. Porém, a Requerente não solicita a apreciação da legalidade dos atos de repercussão. O pedido da Requerente circunscreve-se aos atos de liquidação de CSR emanados da AT, dos quais, como acima dito, o Tribunal pode conhecer.

Por fim, no tocante à incompetência do Tribunal Arbitral para decidir o pedido de restituição de valores, que segundo a Requerida, só pode ser apreciado em execução do julgado,

---

<sup>6</sup> V. Manual de Direito Fiscal, 2.ª edição, Almedina, 2019, p. 399.

tal só se verifica se a determinação do valor da liquidação a anular estiver dependente de operações que envolvam o exercício da atividade administrativa, não havendo necessidade de remeter tal fixação para a fase de execução da decisão se a quantificação do valor anulado não oferecer dúvidas e resultar de um cálculo aritmético simples, sem margem de apreciação administrativa (v. artigo 609.º, n.º 2 do CPC (*a contrario*), por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Assim, por oposição ao que a Requerida preconiza, não estão em juízo matérias às quais a AT não se tenha vinculado, nem pedidos que o Tribunal Arbitral não possa conhecer, inexistindo qualquer alargamento do âmbito do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT cuja inconstitucionalidade possa ser arguida.

À face do exposto, julga-se improcedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, encontrando-se a AT ao mesmo vinculada, por estar em causa um pedido de anulação de atos de liquidação de imposto, a CSR (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT)”.

### **3. DA ILEGITIMIDADE ATIVA**

Na senda da mesma decisão referida, entende-se que “o RJAT não contém a regulação do pressuposto processual da legitimidade, como possibilidade de intervenção num processo contencioso, cuja conformação jurídica tem, assim, de proceder do direito subsidiariamente aplicável, por via da aplicação do seu artigo 29.º, n.º 1, que remete para as disposições legais de natureza processual do CPPT, do CPTA e do CPC.

Da regra geral do direito processual, constante do artigo 30.º do CPC, resulta que é parte legítima quem tem “*interesse direto*” em demandar, sendo considerados titulares do interesse relevante, para este efeito, na falta de indicação da lei em contrário, “*os sujeitos da relação controvertida*”. A mesma regra é reproduzida no processo administrativo, que confere legitimidade ativa a quem “*alegue ser parte na relação material controvertida*” (v. artigo 9.º, n.º 1 do CPTA).

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

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

O CPPT consagra uma norma específica à legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “*contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido*” (v. artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).

No mesmo sentido, ainda que se refira somente à legitimidade no procedimento, a LGT determina no seu artigo 65.º que “*têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.*”. E o artigo 78.º da LGT, no âmbito da revisão dos atos tributários, assegura a mesma posição apelando aos conceitos de sujeito passivo e de contribuinte.

Em relação aos sujeitos passivos não originários, o legislador teve a preocupação de justificar, de forma especificada, a razão pela qual lhes é concedida legitimidade processual. Assim, quanto aos responsáveis solidários, a legitimidade processual deriva “*da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal*” (v. artigo 9.º, n.º 2 do CPPT). E, relativamente aos responsáveis subsidiários, está associada ao facto “*de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos*

---

*créditos tributários*” (v. artigo 9.º, n.º 3 do CPPT). Em ambas as situações constitui-se uma relação jurídico-tributária entre estas categorias de sujeitos passivos derivados e o credor tributário Estado, que encerra prestações – principais (de pagamento da obrigação tributária) e acessórias –, o que sucede igualmente com o substituto”.

A Requerente invoca a qualidade de repercutido para deduzir a ação arbitral referindo que a legitimidade atribuída ao repercutido justifica-se com o facto de recair sobre si o encargo patrimonial inerente ao pagamento da prestação tributária, circunstância que o torna naturalmente lesado caso o montante liquidado não se mostre legalmente devido e que, neste contexto, não se descortina qualquer razão que justifique distinguir a repercussão legal de outras situações de repercussão de facto para efeitos de aferição da legitimidade procedimental ou processual do repercutido, contanto que a transmissão do encargo do imposto seja provado, como é o presente caso.

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

Nesse contexto, assinala SÉRGIO VASQUES que *“Se o repercutido estará à margem da relação tributária, não estará por isso à margem do direito”*, referindo que a LGT lhe reconhece o direito *“à reclamação, recurso, impugnação ou pronúncia arbitral”*<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> V. *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., p. 401.

Todavia, a CSR não constitui um caso de repercussão legal. A Lei n.º 55/2007, que institui a CSR, não contém qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo. Basta atentar, para esta conclusão, no artigo 5.º, n.º 1 da citada lei: “*A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.*”. Assim, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, pelo que o artigo 5.º, n.º 1 não remete para o artigo 2.º do CIEC (que prevê a repercussão legal nos impostos especiais sobre o consumo), mas apenas para as normas desse código que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo.

A Requerente invoca a nova redação do artigo 2.º do Código dos IEC introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro<sup>8</sup>, para demonstrar a repercussão, afirmando que o legislador veio esclarecer que a CSR é sempre repercutida nos consumidores.

No entanto este raciocínio apresenta diversos problemas. Desde logo, porque a CSR tem um regime próprio, vertido na Lei n.º 55/2007, não sendo um dos tributos projetados no campo de incidência objetiva do Código dos IEC. A remissão do regime da CSR para o Código dos IEC que consta do artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, restringe-se à componente procedimental da “liquidação, cobrança e pagamento” da CSR, não podendo extrapolar-se uma aplicação generalizada dos princípios e regras dos IEC consagrados nesse compêndio a um tributo que no mesmo não está previsto. Acresce que no mencionado artigo 2.º do Código dos IEC não é feita qualquer referência à CSR que, aliás, foi extinta precisamente pela Lei n.º 24-E/2022 que alterou a sua redação.

Acresce que a alteração legislativa operada no Código dos IEC, cuja redação (do artigo 2.º) passou a conter a referência expressa à repercussão, é posterior à data dos factos sob

---

<sup>8</sup> O artigo 2.º do Código dos IEC passou a dizer o seguinte: “*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.*”.

apreciação, pelo que, se fosse de seguir a posição da Requerida, estar-se-ia perante um caso flagrante de aplicação retroativa de normas fiscais. Esta conclusão não resulta afastada pela atribuição de natureza interpretativa pelo legislador<sup>9</sup>, pois a retroatividade inerente às leis interpretativas “*é necessariamente material e, caso esteja em causa a interpretação legal de normas fiscais, não pode deixar de estar abrangida pela proibição da retroatividade consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.*” (v. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 751/2020, de 16 de dezembro de 2020. No mesmo sentido se pronuncia o recente acórdão do mesmo Tribunal, n.º 503/2024, de 25 de junho de 2024).

Em síntese, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, nem sequer, adiante-se, de repercussão meramente económica, isto, sem prejuízo de ser um dado que, em princípio, as empresas repassam nos preços praticados os gastos em que incorrem, independentemente da sua natureza (e, portanto, incluindo os gastos tributários), por forma a concretizarem o objetivo lucrativo que preside à sua criação e manutenção (v. artigos 22.º do Código das Sociedades Comerciais e 980.º do Código Civil). E a alteração legislativa do Código dos IEC, ocorrida em dezembro de 2022, que passou a consagrar a repercussão nos IEC, além de não ser subsidiariamente aplicável à CSR, por falta de norma remissiva, mesmo que o fosse, não poderia reger a situação em análise porque é posterior à data dos factos.

A Requerente baseia a sua intervenção processual na alegação singela de lhe ter sido repercutida a CSR pela empresa fornecedora de combustíveis, caracterizando-se como um *consumidor* de combustíveis que suporta (a final) o encargo daquele tributo.

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

---

<sup>9</sup> V. artigo 6.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro.

Como atrás exposto, a repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, que requer, nos termos da lei, a demonstração de um interesse legalmente protegido, *i.e.*, que mereça a tutela do direito substantivo”.

Continuando a seguir o entendimento vertido na decisão proferida no âmbito do processo n.º 988/2023-T:

“A Requerente não tem a qualidade de consumidor de combustíveis, no sentido de consumidor final sobre o qual recai ou deve recair o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”). Na verdade, o combustível adquirido é um fator de produção no circuito económico, pelo que se a CSR, conforme alega a Requerente, se destina a ser suportada pelo consumidor, à partida aquela não faz parte das entidades potencialmente lesadas, que são os consumidores e não os operadores económicos (v. neste sentido as decisões dos processos arbitrais n.ºs 408/2023-T, de 8 de janeiro de 2024, e 375/2023-T, de 15 de janeiro de 2024).

Ora, não sendo a Requerente o sujeito passivo da CSR, substituto, responsável ou repercutido legal desta contribuição, não lhe assiste legitimidade processual, a menos que, como interessada, alegue e demonstre factos que suportem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade, *i.e.*, que evidencie um interesse direto e legalmente protegido na sua esfera (v. artigo 9.º, n.º 1 *in fine* do CPPT), passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo, ónus que sobre si impende”.

A Requerente alega para este efeito é o de lhe ter sido repercutida a CSR, cujo encargo económico foi por si suportado, mas, e desde logo, os documentos que titulam as vendas de combustível não mencionam a CSR ou o seu quantitativo (na parte repercutida).

Como se extrai do acórdão que se tem vindo a seguir: “[...] a CSR ter sido consagrada como “contrapartida” da utilização da rede rodoviária nacional, a lei não indica ou sequer

sugere sobre quem é que deve constituir encargo, contrariamente ao que a Requerente afirma. Na realidade, a Requerente é tão-só um cliente comercial do sujeito passivo que liquidou a CSR.

Compreende-se que o legislador não tenha adotado um conceito irrestrito de legitimidade ativa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura suscitaria, quer na ligação entre o ato de liquidação do imposto, a determinação da sua efetiva repercussão (económica) e a determinação do seu quantum; quer ainda no potencial desdobramento/duplicação de devoluções de imposto indevidas: simultaneamente ao sujeito passivo e ao(s) múltiplos repercutido(s) económicos da cadeia de valor. A ser assim, o mesmo imposto poderia ser restituído a diversos intervenientes, de forma dificilmente controlável, com manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade.

Conforme antes referido, a Requerente não logrou atestar que suportou a CSR contra a qual reage, ou a medida em que a suportou. E esta seria, segundo entendemos, a única forma de lhe poder ser reconhecida a legitimidade residual para a presente ação arbitral, tendo em conta que não é sujeito passivo, nas diversas modalidades que o conceito acomoda, nem repercutido legal da CSR. Diversamente, o que se demonstrou foi que a Requerente considera os gastos incorridos com a aquisição de combustíveis (incluindo os impostos inerentes aos mesmos) como fazendo parte da sua estrutura de custos, que reflete nos preços (tarifas) praticadas com os seus clientes, transferindo, portanto, o encargo económico da CSR para terceiros.

Nem se diga que com esta solução a Requerente ficou desprovida de tutela, pois nada impede o ressarcimento, através de uma ação civil de repetição do indevido instaurada contra os seus fornecedores, se reunir os devidos pressupostos, nos termos declarados pelo Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de outubro de 2011, no processo C-94/10, Danfoss A/S (pontos 24 a 29). Nesta perspetiva, está acautelada a observância do acesso ao direito e do princípio fundamental da tutela jurisdicional efetiva (v. artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da Constituição).

Sublinha-se que a presente decisão não representa uma denegação do direito ao reembolso, mas o reconhecimento de que a demandante, aqui Requerente, não é a Parte com legitimidade para o solicitar ao Estado.

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

Em síntese, não tendo ficado provado o valor da CSR repercutido pelos fornecedores de combustíveis à Requerente, nem que esta suportou o encargo económico do imposto, falece-lhe legitimidade para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto, solução que se enquadra numa interpretação conforme à Constituição (v. artigo 268.º, n.º 4), porquanto o direito à impugnação dos atos lesivos não pode deixar de reportar-se aos sujeitos cuja esfera jurídico-patrimonial sofreu a lesão (os lesados) e não a outros.

A conclusão da ilegitimidade da Requerente também se retira da exegese do Código dos IEC, aplicável à CSR na parte referente à liquidação, cobrança e pagamento do imposto (por remissão do artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007). Conforme declara o acórdão do CAAD, de 1 de fevereiro de 2024, proferido no âmbito do processo 296/2023-T, “*qualquer que seja, em tese geral, a possibilidade de o repercutido invocar a ilegalidade das liquidações que originam a repercussão, no âmbito dos impostos especiais de consumo há uma norma que o veda e que o legislador manteve incólume ao longo das 25 alterações que, em 24 anos, introduziu no CIEC: a do n.º 2 do artigo 15.º (epígrafado “Regras gerais do reembolso”).*” (realce nosso)

A referida norma [artigo 15.º, n.º 2, do Código dos IEC] estabelece que “*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 respetivo imposto.*”

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

Quer dizer que só os sujeitos passivos aí identificados (no artigo 4.º), e só quando preencham requisitos adicionais, podem suscitar questões sobre, tal como resulta do n.º 1 desse artigo 15.º, “*o erro na liquidação*”. Ora, esta solução apresenta total cabimento face à impraticabilidade que seria fazer a gestão de um sistema demasiadamente aberto a todo o género e tipo de reembolsos, com uma duvidosa forma de controlo. A esta mesma conclusão chegaram, entre outras, as decisões proferidas nos processos arbitrais n.ºs 296/2023-T, 408/2023-T, 375/2023-T e 633/2023-T.

À face do exposto julga-se verificada a exceção de ilegitimidade da Requerente, constituindo uma exceção dilatória de conhecimento oficioso que obsta a que o Tribunal conheça a questão de fundo e demais questões suscitadas, com a conseqüente absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a) e 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e) do CPTA, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, ficando prejudicados todos os passos seguintes no *iter cognoscitivo* acima delineado”.

#### **4. QUESTÕES PREJUDICADAS**

A procedência da questão prévia da ilegitimidade ativa da Requerente, prejudica o conhecimento das exceções de ilegitimidade substantiva e caducidade do direito de ação e impede o conhecimento do mérito da causa (v. artigos 608.º e 130.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT). Com referência ao indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa,

dado tratar-se de uma mera ficção jurídica destinada a abrir a via contenciosa, servindo, no caso do processo arbitral tributário, para a fixação do *dies a quo* do prazo para apresentação do pedido arbitral, nos termos do art.º 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, não tem este Tribunal de se pronunciar sobre a respetiva anulação ou confirmação.

## **V. DECISÃO**

Atento o exposto, este Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções dilatórias de ineptidão do pedido de pronúncia arbitral e de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar os atos de liquidação de CSR;
- b) Julgar procedente a exceção ilegitimidade ativa da Requerente para deduzir o pedido de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de CSR e, em consequência, absolver a Requerida da instância;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo

Tudo com as legais consequências.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se ao processo o valor de € **203.059,57**, que corresponde à importância de CSR cuja anulação a Requerente pretende e não contestado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

## **VII. TAXA DE ARBITRAGEM**

Fixam-se as custas no montante de € **4.284,00** (quatro mil duzentos e oitenta e quatro euros), a suportar pela Requerente por decaimento, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT e com a Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 3 de janeiro de 2025

Os árbitros

Víctor Calvete

Marisa Almeida Araújo

Gustavo Gramaxo Rozeira  
(com declaração de voto)

***Declaração de voto.*** Votei favoravelmente a presente Decisão Arbitral, mas devo precisar melhor a minha adesão à decisão de procedência da exceção de ilegitimidade ativa. Essencialmente, tenho sustentado noutras decisões que (i) o regime jurídico da CSR não prevê qualquer mecanismo de repercussão legal, pelo que não se aplica a norma de atribuição de legitimidade ativa prevista no art. 18.º, n.º 4, al. a), da LGT; e (ii) ainda assim, o repercutido de facto tem legitimidade para impugnar o ato de liquidação desde que tenham efetivamente sido alegados factos de que resulte a repercussão do imposto. Assim, torna-se necessário ao adquirente-impugnante:

— como condição de procedibilidade (ou de prosseguimento) da causa, que tenha alegado factos concretos que permitam estabelecer quer a efetiva deslocação do encargo económico decorrente do pagamento do imposto da esfera daquele que é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária para a do terceiro impugnante, quer ainda que essa deslocação teve por causa exclusiva o ato tributário impugnado, ou seja que na ausência da liquidação do imposto e do seu pagamento o adquirente, estranho à relação procedimental tributária, não teria sido chamado a suportar o mesmo custo ou preço pela aquisição que efetuou;

— como condição de procedência da ação (portanto, já atinente ao mérito da causa), que prove os factos que alegou.

Parece-me, no entanto, de rejeitar uma posição de princípio de negação categórica do reconhecimento de legitimidade ativa aos repercutidos de facto [extraída *a contrario* do art. 18.º, n.º 4, al. a), da LGT ou dos preceitos do CIEC] na medida em que tal posição correria o sério risco de ser incompatível com a jurisprudência resultante do recente Ac. TJUE 11-04-2024, C-316/22, ECLI:EU:C:2024:301.

No caso da presente arbitragem, a causa de pedir da requerente assenta praticamente em exclusivo na argumentação de que a Lei n.º 55/2007 estabelece um regime de repercussão legal, a meu ver não vindo alegados quaisquer factos que, se provados, permitiriam estabelecer a efetiva repercussão económica do encargo do pagamento do imposto. Donde, a minha adesão à decisão do Colégio Arbitral.

CAAD, 3/1/2025

Gustavo Gramaxo Rozeira