

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 677/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR). Competência dos tribunais arbitrais. Legitimidade processual.

SUMÁRIO:

1. A Contribuição de Serviço Rodoviário consubstancia um tributo que deve ser qualificado como imposto, pelo que sob essa qualificação os tribunais arbitrais têm competência para apreciar os correspondentes atos de liquidação.
2. A Requerente não suportou o encargo da Contribuição de Serviço Rodoviário por repercussão legal. Deste modo, a legitimidade da Requerente deve ser aferida pela qualidade de mera repercutida de facto, circunstância em que tem de demonstrar um interesse legalmente protegido, como se extrai do cotejo dos artigos 9.º do CPPT, 18.º da LGT e 9.º do CPTA.
3. Esse interesse há de corresponder à circunstância de ter suportado, do ponto de vista económico, o imposto [CSR] ilegalmente liquidado ao sujeito passivo fornecedor dos combustíveis. O que implica duas condições: a primeira é que o fornecedor de combustíveis tenha repercutido, de facto, à Requerente, a CSR; e a segunda é que o fenómeno da repercussão “voluntária” tenha ficado por aí, sem que a Requerente tenha, de igual modo, repercutido aos seus clientes o “peso” económico da CSR.
4. Não tendo ficado provado o valor da CSR repercutido pelo fornecedor de combustíveis, nem que a Requerente tenha suportado o encargo económico do imposto em definitivo, falece àquela legitimidade para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (Presidente), Rui Miguel Zeferino Ferreira (Vogal e Relator) e Maria Alexandra Mesquita (Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD para formar Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 5 de agosto de 2024, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, doravante designada “Requerente”, NIPC..., com sede na Rua..., ...-... ..., na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa n.º ...2023..., apresentado em 18 de dezembro de 2023, junto da Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto Sobre Veículos (DSIECIV) – Alfândega de Alverca, sobre os atos tributários de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), não se conformando com os mesmos, veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral com vista à anulação da decisão de indeferimento tácito que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa, bem como a anulação dos atos de liquidação da CSR, respeitante ao período compreendido entre outubro de 2019 a dezembro de 2022, com o conseqüente reembolso do valor de € 94.904,94 (noventa e quatro mil novecentos e quatro euros e noventa e quatro cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo apresentado pela Requerente em 24 de maio de 2024, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente comunicado à Requerida, que foi do mesmo notificada em 31 de maio de 2024.

Em 31 de maio de 2024, a Requerida veio informar o CAAD que, “(...) *analisado o pedido, não detetou a identificação de qualquer ato tributário, identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Administrativa*”, pelo que, concluiu, requerendo “(...) *que sejam identificados os atos de liquidação cuja legalidade*

2.

a Requerente pretende ver sindicada, entendendo-se que o termo inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT só ocorre após notificação, à Autoridade Tributária e Aduaneira, da identificação, em concreto, dos atos de liquidação cuja ilegalidade é suscitada.”.

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

Em 16 de julho de 2024, foram as Partes devidamente notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 5 de agosto de 2024.

3. No pedido arbitral a Requerente invocou, em síntese:

- a) Que o meio procedimental utilizado, pedido de revisão oficiosa, se mostra adequado e tempestivo, com fundamento no princípio da tutela jurisdicional efetiva, conjugado com os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, a que a Requerida está vinculada a observar na globalidade da sua atividade.
- b) Que, enquanto consumidora final, pretendeu a revisão das liquidações de CSR, cujos encargos foram por si suportados durante o período de outubro de 2019 a dezembro de 2022 e, conseqüentemente, o reembolso dos montantes indevidamente liquidados, uma vez que a contribuição em causa (CSR) viola o disposto no n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118, de 6 de dezembro de 2008, contrariando, assim,

as disposições do Direito da União Europeia, conforme o declarado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, no âmbito do Processo C-460/21, de 07.02.2022.

- c) Que, a ilegalidade da CSR, implica a existência de um erro de direito, pelo que havendo erro de direito na liquidação, por da aplicação de normas nacionais haver violação do direito da União Europeia, e sendo aquela efetuada pelos serviços da administração fiscal, é à AT que o mesmo é imputável, o que permite o recurso ao pedido de revisão oficiosa das liquidações, no prazo de 4 anos, por aplicação do artigo 78.º, n.º 1, da LGT.
- d) Que, caso se verifique a ocorrência de violação do dever de decidir dentro do prazo estatuído pelo n.º 1 do artigo 57.º da LGT, o n.º 5 do artigo 57.º da LGT estatui a presunção de indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial, pelo que tal indeferimento tácito comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação cuja revisão foi pedida, conduzindo a que o meio contencioso adequado para impugnar seja o processo de impugnação judicial e o processo arbitral.
- e) Que, *in casu*, a presunção de indeferimento tácito deu-se em 19 de abril de 2024, pelo que dispunha, a partir desse momento, de um prazo de 90 dias para apresentação do pedido de pronúncia arbitral junto do CAAD, de acordo com a alínea a), do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
- f) Que a CSR é um imposto e não uma contribuição financeira, eliminando-se, assim, a exclusão da competência do presente Tribunal Arbitral, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT, e do artigo 2.º da Portaria n.º 112- A/2022, de 22 de março, pelo que de acordo com a jurisprudência referida no pedido de pronúncia arbitral, o presente Tribunal Arbitral tem competência para apreciar o pedido formulado.
- g) Que no âmbito do processo tributário têm legitimidade ativa os “contribuintes”, incluindo os substitutos e responsáveis tributários, por aplicação conjugada dos artigos 65.º, da LGT e 9.º, do CPPT, do qual o termo “contribuintes”, utilizado pelo CPPT, corresponde ao conceito de “sujeitos passivos” utilizado no n.º 3 do artigo 18.º da LGT, o qual abrange não só os contribuintes diretos, mas também os substitutos e os responsáveis tributários.

- h) Que, do artigo 18.º, n.º 4, al. a), da LGT, resulta a concessão ao repercutido do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias, pelo que têm legitimidade para intervir no processo tributário a pessoa singular ou coletiva que está vinculada ao cumprimento da prestação tributária e, ainda, quem suporte o encargo económico do imposto através do mecanismo da repercussão legal.
- i) Que o mecanismo de liquidação da CSR representa uma espécie de substituição tributária, na medida em que a CSR é devida pelos sujeitos passivos de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos, que se substituem à Infraestruturas de Portugal, IP, a quem é destinada a CSR liquidada e cobrada pela AT, como contrapartida pela utilização dos serviços prestados pela IP aos utentes das vias rodoviárias, segundo o qual, é o consumidor final, i.e., o consumidor do combustível, quem o suporta efetivamente.
- j) Que B..., S.A. atesta que a CSR por si entregue junto dos cofres do Estado, na qualidade de sujeito passivo, por referência ao combustível fornecido à Requerente, foi por si integralmente repercutida na esfera da Requerente, e, bem assim, entende que isso mesmo é reconhecido pela própria AT, quando suscita a ilegitimidade dos sujeitos passivos (postos de abastecimento de combustíveis) da CSR para requerer a anulação e o reembolso desta contribuição.
- k) Que pretendendo a CSR onerar os utilizadores da rede rodoviária na medida do seu consumo de combustível (e não os vendedores de produtos petrolíferos), haverá que concluir que também a CSR é objeto de repercussão legal, a que acresce que é entendimento da doutrina e da jurisprudência que os IEC são casos de repercussão legal, tal como resulta do artigo 2.º, do CIEC.
- l) Que, durante o período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, na aquisição de combustíveis por parte da Requerente, foram incluídos no respetivo preço de venda pela entidade comercializadora de produtos petrolíferos os montantes pagos pela vendedora a título de CSR, totalizando o valor de € 94.904,94 (noventa e quatro mil novecentos e quatro euros e noventa e quatro cêntimos), o qual

foi integralmente repercutido na Requerente, pelo que no seu entendimento não restam dúvidas de que foi esta quem efetivamente suportou o valor da CSR, enquanto consumidora final, por efeito da repercussão operada.

- m) Que é inegável o interesse legalmente protegido da Requerente, por ser a mesma quem assume a qualidade de “contribuinte de facto”, isto é, do contribuinte que, em virtude da repercussão, suporta economicamente o imposto e, bem assim, tendo em consideração jurisprudência por si citada, não devem restar dúvidas de que lhe assiste o direito de peticionar a revisão das liquidações de CSR e o reembolso dos valores indevidamente liquidados, fruto da ilegalidade do tributo em escrutínio e, conseqüentemente, legitimidade para a apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral.
- n) Que, no exercício da sua atividade de execução de trabalhos de construção civil e obras públicas e reabilitação de edifícios, revestimentos de fachadas, entre outros, suportou um montante de € 94.904,94 (noventa e quatro mil, novecentos e quatro euros e noventa e quatro cêntimos), a título de CSR, correspondente aos atos de liquidação relativos ao período compreendido entre outubro de 2019 a dezembro de 2022.
- o) Que, entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, adquiriu 867.559,25 litros de combustível, relativamente aos quais suportou um encargo económico por via da repercussão de CSR operada pela entidade que comercializa estes produtos petrolíferos, correspondente a € 0,087/Litro, no caso da gasolina, e a € 0,111/Litro, no caso do gasóleo.
- p) Que, entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, enquanto consumidora final, pagou indevidamente o valor total de € 94.904,94 (noventa e quatro mil, novecentos e quatro euros e noventa e quatro cêntimos), a título de CSR, no âmbito dos abastecimentos de gasóleo e gasolina por si efetuados.
- q) Que a CSR foi introduzida no ordenamento jurídico por intermédio da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, com o intuito de financiar a rede rodoviária nacional, pelos seus utilizadores, enquanto contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, incidindo sobre a gasolina, o gasóleo rodoviário e o GPL auto, sujeitos ao ISP e

deles não isentos, ao abrigo do disposto no artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto.

- r) Que, nos termos do artigo 5.º, da referida lei, a CSR é devida pelos sujeitos passivos de ISP, ocorrendo a sua exigência com a introdução no consumo dos produtos petrolíferos, porém a mesma é repercutida no consumidor do combustível, isto é, no consumidor final, sendo este aquele sobre quem recai o encargo financeiro da contribuição através do mecanismo da repercussão legal.
- s) Que, segundo a jurisprudência da União Europeia, onerando produtos já sujeitos a ISP e sendo da iniciativa do legislador nacional, a CSR configura um imposto não harmonizado incidente sobre produtos previamente sujeitos aos IEC harmonizados, pelo que o n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118 subordina a criação destes impostos não harmonizados à dupla condição de respeitarem a estrutura essencial dos IEC e do IVA; e terem como fundamento um “motivo específico”.
- t) Que, no âmbito do Processo n.º C-460/21, resultante do reenvio prejudicial efetuado pelo processo arbitral n.º 564/2020-T, de 12 de julho de 2021, o TJUE julgou a CSR ilegal por violação do Direito da União Europeia, nomeadamente por violação da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo.
- u) Que não existe motivo específico, no caso particular da CSR, visto que este imposto tem inerente a necessidade de encontrar receitas próprias para o financiamento da Infraestruturas de Portugal, IP, mas a finalidade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, corresponde a uma necessidade de despesas gerais que incumbe ao Estado, independentemente da existência do tributo em causa, que poderia ser financiada por quaisquer receitas fiscais, pelo que a CSR não tem por base a existência de um motivo específico.
- v) Que a CSR não permite o estabelecimento de um vínculo direto entre a utilização das receitas advenientes da sua liquidação e o seu motivo específico, pelo que não é possível a subsunção do regime jurídico da CSR na existência de “motivo específico” na aceção do n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118, sendo, por

consequente, o imposto ilegal.

- w) Que não existe uma relação direta entre o pagamento do tributo em causa e a redução da sinistralidade ou promoção da sustentabilidade ambiental, pelo que a simples justificação fundada nas necessidades orçamentais da Entidade responsável pela Rede Rodoviária Nacional não justifica, nem estabelece qualquer nexo causal, com suficiente substância para se arguir que haja um motivo específico para a criação da CSR, não tendo, assim, cabimento à luz do Direito da União Europeia invocado.
 - x) Que não prosseguindo a CSR “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, deverão os atos de liquidação da CSR aqui em causa, ser considerados ilegais, por desconformidade da respetiva Lei com o Direito da União Europeia.
 - y) Que, na qualidade de repercutida, tem direito a obter o reembolso do tributo indevidamente liquidado, não havendo, por conseguinte, lugar a qualquer enriquecimento sem causa, mas ao invés disso, à reposição da situação que existiria se a ilegalidade não tivesse ocorrido, *in casu*, através da liquidação ilegal de CSR.
4. Em 19 de setembro de 2024, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, bem como juntou na mesma data o respetivo processo administrativo, invocando em síntese:
- a) Que a espécie tributária da CSR é qualificada como contribuição e não como imposto, encontrando-se, assim, excluída do âmbito material da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º, do RJAT, e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (“Portaria de Vinculação”), tal como entendeu o Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 29 de maio de 2023, no processo n.º 31/2023-T;
 - b) Que esta interpretação do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 é compaginável com a Constituição, como já decidiu o Tribunal Constitucional (TC) no Acórdão n.º

545/2019, de 16.10.2019, proferido no processo n.º 1067/2018, confirmada pelas Decisões Sumárias n.º 70/2024, de 08.02.2024, n.º 74/2024, de 12.02.2024, e n.º 99/2024, de 21.02.2024, proferidas, respetivamente, nos Autos de Recurso n.º 1347/23 (Proc.º CAAD n.º 520/2023-T), n.º 137/2024 (Proc.º CAAD n.º 375/2023-T) e n.º 128/23 (Proc.º CAAD n.º 408/023-T), do Tribunal Constitucional.

- c) Que estando a CSR excluída da arbitragem tributária, por não abranger os tributos que devam ser qualificados como contribuição, não se encontra verificada a arbitrabilidade do *thema decidendum*, não sendo, por isso, os Tribunais Arbitrais do CAAD materialmente competentes para conhecer do mérito do pedido em apreço.
- d) Que estamos perante uma exceção dilatória nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, al. a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa.
- e) Que a incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido da Requerente resulta ainda do facto de esta questionar a legalidade do regime da CSR, no seu todo, pelo que pretendendo em rigor a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa, visa, com a presente ação, suspender a eficácia de atos legislativos, o que extravasa as competências dos Tribunais Arbitrais.
- f) Que, ainda que se considerasse a competência do Tribunal Arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR, nunca poderia o Tribunal Arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, que não são atos de tributários e que, para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto.
- g) Que, assim, verifica-se uma exceção dilatória nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e 2,

e 577.º, al. a) do CPC, aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, pelo que deve o Tribunal Arbitral declarar-se incompetente em razão da matéria e, conseqüentemente, absolver a Requerida da instância.

- h) Que decorre dos artigos 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), que o reembolso só poderá ser solicitado pelos sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto, pelo que os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto.
- i) Que, 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, uma vez que esta possibilidade é restringida, independentemente do tipo de erro ou da situação que motive o reembolso, ao sujeito passivo.
- j) Que não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica da repercutida económica ou de facto, não podendo a entidade, em que alegadamente teria sido repercutido o imposto, apresentar pedidos de revisão ou de reembolso por erro, pelo que não sendo a Requerente sujeito passivo nos termos e para o efeito do disposto no artigo 4.º do CIEC, não tem legitimidade para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral, por não integrar a relação tributária relativa à liquidação originada pela DIC.
- k) Que, carece igualmente de legitimidade, atendendo ao disposto no artigo 18.º, n.º 4, alínea a), do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro (Lei Geral Tributária – LGT), pois não é sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal, porquanto não está em causa uma alegada situação de repercussão legal, visto que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto.

- l) Que não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, sendo reconhecido que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, porquanto, tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo (como o ISP/ISPPE, IABA ou IT), o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos que podem ser tidos em conta na política de definição dos preços de venda.

- m) Que não basta à Requerente alegar (e provar) a repercussão económica no seio da CSR, tendo igualmente de provar que a mesma assume natureza progressiva, uma vez que a repercussão pode ser regressiva, quando é o vendedor que suporta o aumento do encargo tributário, e nesse caso a Requerente não tem qualquer interesse/direito na relação jurídica tributária, não sendo sequer contribuinte.

- n) Que não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, subsequente e autónomo do(s) ato(s) de liquidação de ISP/CSR, sendo que as faturas não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, e que o valor pago a título de CSR pelo sujeito passivo de ISP/CSR, pode, ou não, ter sido repercutido, no preço pago pela adquirente dos combustíveis.

- o) Que dada a natureza da repercussão da CSR, ainda que o sujeito passivo de ISP/CSR “repassa” o custo da CSR, ou parte dele, no preço de venda dos combustíveis, os seus clientes não são, necessariamente, quem suporta, a final, o encargo do tributo, uma vez que os adquirentes de combustíveis enquanto operadores económicos que desenvolvem uma atividade comercial e que utilizam os combustíveis como fatores de produção no circuito económico procuram, também eles, repassar nos preços praticados todos os gastos em que incorrem, por forma a concretizarem o objetivo lucrativo da sua atividade económica, não sendo assim de considerar consumidores finais.

- p) Que seguir o alegado pela Requerente, quando a mesma enquanto sociedade

comercial desenvolve atividade com fins lucrativos, repassa, necessariamente no preço dos serviços prestados, os gastos em que incorre, nomeadamente com a aquisição de combustíveis, pelo que as entidades potencialmente lesadas com o encargo da CSR, serão os consumidores finais de tais serviços e não a Requerente.

- q) Que, conseqüentemente, verifica-se a falta de legitimidade da Requerente, como reconheceram as decisões proferidas no âmbito dos Processos n.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 375/2023-T, 408/2023-T, 438/2023-T, 466/2023-T, 467/2023-T e 490/2023-T.
- r) Que a Requerente não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu à sua fornecedora, tem incluído o valor da CSR pago pelo sujeito passivo de CSR, nem que suportou, a final, o encargo de tal tributo, ou sequer que ela própria não o repassou no preço dos serviços prestados aos seus clientes, sendo estes os consumidores finais.
- s) Que, em suma, a Requerente não é sujeito passivo, nem de ISP, nem de CSR, conseqüentemente, não efetuou qualquer introdução no consumo de produtos petrolíferos, bem como não integrou, nem integra, nem é parte da relação tributária subjacente às liquidações contestadas (não era/é devedora, nem era/é a entidade que estava obrigada a proceder ao pagamento ao Estado).
- t) Que a Requerente apesar de alegar, não concretiza, nem fundamenta, nem logra provar que efetuou qualquer pagamento a título de CSR, pois não indica a Requerente qualquer informação a esse respeito, nomeadamente como e a que título efetuou os alegados pagamentos, quando é que alegadamente foram feitos.
- u) Que todas as faturas identificadas, por si só, não fazem prova do alegado pagamento, pois não consubstanciam fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes, pelo que é forçoso concluir que não logra fazer prova de que efetivamente ocorreu repercussão, parcial ou total, da CSR na aquisição dos

combustíveis à sua fornecedora e que, nessa sequência, efetuou o pagamento e suportou, a final, o encargo da CSR (sem o ter repassado, a jusante, no preço dos serviços prestados pela Requerente).

- v) Que, ter-se-á de concluir que a Requerente não é sujeito passivo de CSR, e não integra a relação tributária subjacente à liquidação contestada, não sendo a devedora, nem quem estava obrigado ao seu pagamento ao Estado, que está a jusante do sujeito passivo na cadeia económica, que em termos jurídicos não é um terceiro substituído, que não suporta a contribuição por repercussão legal, nem tão pouco corresponde ao consumidor final, pelo que não tem legitimidade nem para apresentar o pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral, nos termos do n.º 2, do artigo 15.º do CIEC e dos n.º 3 e 4, al. a), do artigo 18.º da LGT.
- w) Que, sem a possibilidade de identificar os atos de liquidação subjacentes às posteriores transações, no limite, a Requerida poderia vir a ser sucessivamente condenada a pagar os mesmos montantes de CSR, mais do que uma vez, a todo e qualquer operador económico que tenha tido intervenção na cadeia de comercialização de combustíveis: desde o sujeito passivo de imposto, passando pelos grossistas, distribuidores, revendedores, etc., até ao consumidor final, tenham ou não aqueles suportado os valores em causa.
- x) Que inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arrogam, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º, al. e) e 578.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida da instância; ou caso assim não se entenda, carece de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 576.º n.º 1 e n.º 3 e 579.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido.

- y) Que o pedido arbitral não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, requisito essencial à aceitação do pedido, designadamente a identificação do(s) ato(s) tributário(s) objeto do pedido é condição essencial para a aceitação do pedido de constituição do tribunal arbitral, pelo que deverá ser declarado inepto.
- z) Que não é possível à Requerida identificar factos essenciais omitidos pela Requerente, por ser impossível estabelecer qualquer correlação/correspondência entre os atos de liquidação praticados pelos sujeitos passivos de ISP/CSR e o alegado e as faturas mencionadas pela Requerente no pedido arbitral, de onde não constam quaisquer dados que permitam a associação às correspondentes liquidações.
- aa) Que nunca seria possível fazer qualquer correspondência entre as quantidades de produtos introduzidos no consumo e as quantidades de produto adquiridas pela Requerente à sua fornecedora.
- bb) Que verifica-se a exceção de ineptidão da petição inicial, na medida em que o pedido arbitral não identifica qualquer ato tributário, violando o requisito da al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, o que determina a nulidade de todo o processo, e, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, dá lugar à absolvição da instância, conforme os artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, al. b) e 278.º, n.º 1, al. b), do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º do RJAT, devendo, consequentemente, determinar-se a nulidade de todo o processo e a absolvição da Requerida da instância.
- cc) Que existe uma contradição clara entre o pedido e a causa de pedir, na medida em que o pedido é de anulação dos atos de liquidação que alegadamente a Requerente teria suportado como repercutida legal, pelo que se verifica a exceção de ineptidão da petição inicial.
- dd) Que tomando por referência o alegado pela Requerente, aquisições no período

compreendido entre 2019 a 2022, em 18.12.2023, há muito que se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa de 120 (cento e vinte) dias, a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/ CSR, previsto no artigo 78.º, n.º 1, primeira parte da LGT.

- ee) Que estando a Requerida vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado as liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços.
- ff) Que mesmo que apenas parcialmente, constata-se a caducidade do (alegado) direito de ação por parte da Requerente, o que consubstancia uma exceção perentória, devendo, nessa medida, a Requerida ser absolvida do pedido, mas, mesmo que assim não se entenda, sempre consubstanciará uma exceção dilatória por assim ser qualificada especialmente nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 89.º n.º 1, 2 e 4 al. k) do CPTA, devendo, nessa medida, ser a Requerida absolvida do pedido ou da instância.
- gg) Que a Requerente não consegue fazer prova do que alega, designadamente que pagou e suportou integralmente o encargo do pagamento da CSR por repercussão, bem como não se pode presumir a existência de repercussão quando estamos perante uma repercussão que não é legal, mas meramente económica ou de facto.
- hh) Que as listagens de faturas anexas ao pedido arbitral são documentos que por si só, não fazem prova do alegado pagamento, pois não consubstanciam fatura, nem 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.
- ii) Que das listagens de faturas apresentadas apenas constam valores referentes ao IVA, bem como dos montantes pagos a título de CSR, o que na sua posição se comprova com o sistema e-fatura, e sistema SAFT-T, que apenas indicam o IVA associado a

cada venda de combustível efetuado, não existindo qualquer tipo de informação relevante para a identificação das DIC e respetivas liquidações de CSR a montante.

- jj) Que não tendo sido, também, apresentados, além disso, quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado da CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC) e das Declarações Aduaneiras de Importação/Documentos Administrativos Únicos (DAI/DAU) com averbamento do número de movimento de caixa, a Requerente não apresenta elementos concretos, inclusive o *quantum* repercutido, se repercutiu em todo ou em parte, e não se vislumbrando igualmente nos documentos juntos ao pedido arbitral quaisquer comprovativos de pagamento de ISP/CSR.
- kk) Que a Requerente não prova no caso *sub judice* que suportou qualquer imposto e que ela própria não incluiu os impostos por si suportados no preço de venda aos seus clientes, pelo que considera que nenhum dos elementos de prova apresentados, sustentam qualquer alegado facto invocado no pedido arbitral, nomeadamente que o valor pago pelos combustíveis que a Requerente adquiriu, tem incluída a totalidade (ou sequer, parte) da CSR paga pelo sujeito passivo de ISP/CSR, nem constitui prova bastante quanto aos valores alegadamente pagos/suportados a título de CSR, o que deve ser devidamente valorado em termos de prova, sendo certo que impendia sobre a Requerente o ónus de tal prova.
- ll) Que ainda que o valor pago pelo combustível adquirido englobe as imposições pagas, os montantes referenciados no requerimento, que a Requerente entende que pagou em sede de CSR são incorretos, uma vez que se limitou a aplicar à quantidade de litros alegadamente fornecidos, a taxa de CSR que se encontrava em vigor à data das mesmas.
- mm) Que o TJUE não considerou ilegal a CSR, e, bem assim, que não existe qualquer decisão judicial nacional transitada em julgado que declare a CSR ilegal, pelo que o ordenamento jurídico português não está em contradição ou antinomia com o Direito

da União Europeia, nomeadamente, no que respeita à pretensa desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva Europeia;

- nn) Que existe e existia à data dos factos na CSR objetivos/finalidades não orçamentais, estando subjacente à sua criação e afetação motivos específicos distintos de uma finalidade orçamental, nomeadamente finalidades de redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, sendo, pois, a referida CSR conforme ao direito da União Europeia.
- oo) Que, quanto aos juros indemnizatórios, há que considerar que o pedido arbitral foi efetuado na sequência do pedido de revisão oficiosa apresentado em 18-12-2023, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, havendo que aplicar a alínea c), do n.º 3, do artigo 43.º da LGT, que consagra um critério especial para os casos em que seja apresentado pedido de revisão oficiosa da liquidação, pelo que só haveria lugar, em sintonia com a jurisprudência, direito ao pagamento de juros indemnizatórios um ano após a apresentação daquele pedido.
- pp) Que deve o Tribunal decidir no sentido da improcedência do pedido de anulação do indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa, bem como da anulação parcial da(s) liquidação(ões) de CSR, não havendo, conseqüentemente, lugar ao reembolso da CSR alegadamente repercutida, nem ao pagamento de juros indemnizatórios.
5. Por despacho de 23 de setembro de 2024 (notificado em 24 de setembro de 2024), foi a Requerente notificada para exercer o direito ao contraditório, o que esta veio a fazer em 25 de setembro e 1 de outubro de 2024, onde sustentou em síntese, que as exceções invocadas pela Requerida devem ser todas julgadas improcedentes, com os seguintes fundamentos:
- a) Que, quanto à incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, de acordo com a doutrina mencionada no pedido de pronuncia arbitral, apesar da CSR ser referida como “contribuição”, a mesma é, em termos práticos/objetivos, um

imposto, conforme resulta da jurisprudência por si invocada, nomeadamente a constante do Processo n.º 465/2023-T, de 14.12.2023.

- b) Que, além disso, vem apenas impugnar a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa (objeto imediato) e os respetivos atos de liquidação da CSR (objeto mediato) e não a impugnação ou a declaração de ilegalidade da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, pelo que não existe matéria para julgar o Tribunal Arbitral incompetente, como foi reconhecido no entendimento vertido no Processo n.º 534/2023-T, de 20.12.2023.
- c) Que, quanto à ilegitimidade processual e substantiva, a jurisprudência, nomeadamente, na decisão proferida no âmbito do Processo n.º 465/2023-T, já decidiu de forma diferente, atribuindo legitimidade a situação semelhante à dos presentes autos, bem como fundamenta adequadamente a existência de repercussão legal e a sua legitimidade no pedido de pronúncia arbitral, devendo-se considerar como parte legítima para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral e para a solicitação do reembolso do montante indevidamente suportado.
- d) Que, quanto ao entendimento sobre as faturas, deverá ser aplicável a jurisprudência vertida no Processo n.º 486/2023-T, de 14.02.2024 e, bem assim, quanto à ineptidão da petição inicial, resulta claro e evidente que ao longo do documento a AT percebeu perfeitamente o pedido formulado e a respetiva causa de pedir, sendo que esta última reconduz-se à desconformidade da CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, com o Direito da União Europeia, a Diretiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, pelo não se verifica qualquer ininteligibilidade nem do pedido, nem da causa de pedir.
- e) Que, acresce ainda, ter junto aos autos a totalidade dos documentos que, enquanto entidade que suportou o encargo do imposto, tinha em seu poder, os quais são idóneos para atestar que o referido tributo foi por si suportado, pelo que não assumindo a Requerente a qualidade de sujeito passivo da CSR, aquela não tem na

sua posse quaisquer outros documentos, designadamente as respetivas declarações de introdução no consumo (“DIC’s”), não podendo, por isso, a sua apresentação ser-lhe exigida.

- f) Que, quanto à caducidade do direito de ação, é entendimento do TJUE que a CSR viola o direito comunitário e, sendo já assente na doutrina e na jurisprudência que a violação de normas comunitárias por parte das normas nacionais deverá ser equiparada a um erro de direito e, conseqüentemente, considerado como um erro imputável aos serviços, pelo que dúvidas não devem restar que a Requerente poderá utilizar o mecanismo e o prazo (4 anos) previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, conforme estabelecido na segunda parte do artigo referido, tendo sido esse prazo devidamente cumprido.
6. Por despacho de 8 de outubro de 2024, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo do artigo 16.º, alínea c), do RJAT, e do princípio da proibição da prática de atos inúteis, considerando que se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais, e que o contraditório, relativamente à defesa por exceção, foi exercido.

Nesse mesmo despacho foram dispensadas as alegações finais, com fundamento que as questões suscitadas são recorrentes na arbitragem tributária, e que estão amplamente debatidas nos articulados, e que é abundante a jurisprudência sobre tais matérias.

7. Em 14 de outubro de 2024, a Requerente procedeu à junção aos autos do comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente (pagamento efetuado em 9 de outubro de 2024).

II. SANEAMENTO

- 8.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º da n.º 112-A/2011, de 22 de Março (Portaria de Vinculação).
- 9.** Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as exceções, de:
- (i) Incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria;
 - (ii) Ilegitimidade processual e substantiva da Requerente;
 - (iii) Ineptidão da petição inicial (por falta de objeto e contradição entre o pedido arbitral e a causa de pedir);
 - (iv) Caducidade do direito de ação;
- 10.** A apreciação das exceções será efetuada pela ordem supra identificada, a título prévio, logo após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

III. DA MATÉRIA DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

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

A. A Requerente é uma sociedade de direito português, com sede e direção efetiva em Portugal, que tem no seu objeto, entre outras, a atividade de execução de trabalhos de construção civil e obras públicas e reabilitação de edifícios, revestimentos de fachadas.

B. Que a B..., S.A., com sede na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, é uma empresa que comercializa

combustíveis, sendo sujeito passivo da Contribuição de Serviço Rodoviário.

- C.** Que durante o período compreendido entre outubro de 2019 e 31 de dezembro de 2022, a Requerente adquiriu à B..., S.A 867.559,25 litros de combustível, nomeadamente, 58.089,07 litros de gasolina e 809.470,18 litros de gasóleo.
- D.** No ano de 2019, entre outubro e dezembro, adquiriu à fornecedora de combustível, B..., S.A., 36.142,59 litros de combustível, respeitante a 65,70 litros de gasolina e 36.076,89 litros de gasóleo.
- E.** No ano de 2020, entre janeiro e dezembro, adquiriu à fornecedora de combustível, B..., S.A., 187.425,23 litros de combustível, respeitante a 8.026,95 litros de gasolina e 179.398,28 litros de gasóleo.
- F.** No ano de 2021, entre janeiro e dezembro, adquiriu à fornecedora de combustível, B..., S.A., 294.250,84 litros de combustível, respeitante a 12.836,93 litros de gasolina e 281.413,91 litros de gasóleo.
- G.** No ano de 2022, entre janeiro e dezembro, adquiriu à fornecedora de combustível, B..., S.A., 349.740,59 litros de combustível, respeitante a 37.159,49 litros de gasolina e 312.581,10 litros de gasóleo.
- H.** Em 18.12.2023, a Requerente deduziu pedido de promoção de revisão oficiosa, tendo em vista o reembolso da CSR que alega lhe ter sido liquidada pela fornecedora de combustível B..., S.A. (gasolina e gasóleo), relativo ao combustível àquela adquirido no período compreendido entre outubro de 2019 e 31 de dezembro de 2022, alegando que suportou o valor de € 94.904,94 (noventa e quatro mil, novecentos e quatro euros e noventa e quatro cêntimos).

I. Sobre o pedido de promoção de revisão oficiosa não recaiu, até ao momento, qualquer decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira.

J. Em 24.05.2024, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral, que deu origem aos presentes autos.

B. FACTOS NÃO PROVADOS:

12. Não se provou que, durante o período compreendido entre outubro de 2019 a 31 de dezembro de 2022, a quantidade de combustíveis adquiridos à B..., S.A. tenha gerado o valor global de CSR de € 94.904,94 (noventa e quatro mil, novecentos e quatro euros e noventa e quatro cêntimos). Com efeito, por um lado, a Requerente não apresenta as faturas e/ou faturas-recibo das aquisições de combustíveis à B..., S.A., mas apenas a listagem das faturas de aquisição de combustível à identificada fornecedora de combustível, fazendo, na realidade, referência a dados da CSR pretensamente liquidada, mas que este tribunal sem as referidas faturas não pode dar como provada, até porque da extensa lista de casos julgados é conhecido que as faturas não mencionam o valor de CSR, nem existe qualquer correlação feita com os atos de liquidação correspondentes. Na realidade, é a própria Requerente que também refere que este tributo está incluído no respetivo preço de venda pela entidade comercializadora de produtos petrolíferos, pelo que não consta de forma autónoma de cada uma das faturas emitidas. E, por outro lado, a B... não especifica na declaração emitida o valor de CSR em causa, nem existe qualquer correlação feita com os atos de liquidação correspondentes.

13. Não foi feita prova que tenha sido a Requerente a suportar economicamente o imposto em causa, a final, dado que, para fazer tal prova, seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas:

(i) Que a CSR foi repercutida à Requerente, quais os montantes e em que períodos;

- (ii) Que foi a Requerente que suportou em definitivo o encargo da CSR, ou seja, que no preço dos serviços que presta aos seus clientes não estava contemplada a repercussão da CSR (e/ou em que medida não estava), por forma a poder sustentar que suportou, de forma efetiva, o encargo do imposto.

14. A Requerente limitou-se a juntar uma listagem das faturas da sua fornecedora de combustíveis, bem como a juntar declaração genérica da sua fornecedora de combustíveis, os quais estão longe de conter os elementos concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto.

C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

15. Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigo 607º, nº 3, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT).

16. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

17. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, bem como o processo administrativo e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados, bem como não provados os factos acima referenciados.

18. No que concerne aos factos dados como não provados, este Tribunal Arbitral entende que a listagem das faturas emitidas pela comercializadora, bem como a declaração junta

pela B..., S.A., quando desacompanhadas das faturas, faturas-recibo, recibos e das DIC globalizadas, dos consequentes atos de liquidação e dos respetivos comprovativos de pagamento não permitem certificar a efetiva liquidação e pagamento da CSR pela introdução no consumo das quantidades de combustível referidos nos pontos C), D), E), F, e G) da matéria de facto dado como provada.

19. Igualmente, quanto aos factos dados como não provados, impõe-se registar que a prova da repercussão pressupõe inevitavelmente como ponto de partida a demonstração de que a CSR foi inicialmente liquidada e paga pelo sujeito passivo daquele tributo aquando da introdução no consumo dos produtos a ele sujeitos – o que, conforme se viu supra, não foi demonstrado pela Requerente.
20. Acresce que a Requerente não cumpriu o critério a observar na prova da repercussão da CSR, tal qual fixado pelo TJUE no despacho *Vapo Atlantic*, proferido em 7 de Fevereiro de 2022, no processo n.º C-460/21. Ao que aqui importa, referiu aquele Tribunal o seguinte:

*“(...) ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos (v., neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, *Les Fils de Jules Bianco e Girard*, 331/85, 376/85 e 378/85, EU:C:1988:97, n.º 17, e de 2 de outubro de 2003, *Weber’s Wine World e o.*, C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 96).*

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

46 O direito da União exclui assim que se aplique toda e qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e que visem impedir a apresentação de elementos de prova destinados a contestar uma pretensa repercussão (Acórdão de 21 de setembro de 2000, Michailidis, C-441/98 e C-442/98, EU:C:2000:479, n.º 42).

(...)

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

- 21.** Da aplicação da jurisprudência do TJUE ao presente caso resulta que a repercussão da CSR sobre terceiros – que não decorre de qualquer imposição legal prevista na Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que instituiu a CSR, sendo tão só “expectável” perante o regime e funcionamento deste tributo –, não pode ser em qualquer caso presumida.
- 22.** O que é compreensível, se se tiver em consideração que a repercussão opera aqui como um fenómeno económico, com uma configuração e amplitude variáveis. Como explica SÉRGIO VASQUES:

“A repercussão (...) pod[e] operar por mais que uma forma sobre os preços. A forma mais comum é a da repercussão descendente, que se verifica quando o

vendedor soma o tributo ao preço de um bem, fazendo com que o comprador o suporte: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes sobem o preço na mesma medida, fazendo com que os consumidores o suportem. A repercussão transversal verifica-se quando o vendedor soma o tributo ao preço de um bem diferente daquele que é onerado pelo tributo: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes diluem esse aumento através do agravamento do preço da generalidade das bebidas alcoólicas. Enfim, a repercussão ascendente verifica-se quando o vendedor subtrai o tributo ao preço de um bem de que é comprador, obrigando os fornecedores a suportar-lhe o peso económico: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes obrigam as empresas cervejeiras a baixar o preço nessa mesma medida.

A repercussão constitui um fenómeno que depende em larga medida das condições económicas que rodeiem uma transacção”. [Manual de Direito Fiscal, 2.ª edição, Almedina, 2019, p. 399].

- 23.** Consequentemente, a ocorrência do fenómeno de repercussão descendente não pode simplesmente ser presumida por mais que tenha sido querida na lógica de funcionamento do tributo. Ao invés, impõe-se uma análise do contexto e dos vários fatores que conformam cada transação comercial para daí extrair a conclusão de que o encargo da CSR foi total ou parcialmente “repassado” ao longo dos vários intervenientes do circuito económico até atingir o consumidor final. É que, conforme se referiu, a Requerente não demonstrou que suportou em definitivo o encargo da CSR, ou seja, que no preço dos serviços que presta aos seus clientes não estava contemplada a repercussão da CSR, por forma a poder sustentar que suportou, de forma efetiva, o encargo do imposto.
- 24.** Ora, este exercício de prova não foi realizado pela Requerente, que se limitou a estabelecer meros juízos presuntivos de que suportou a CSR em virtude de uma suposta – embora inexistente – obrigação legal de repercussão do encargo daquele tributo.

25. Na realidade, a Requerente procurou provar a repercussão através da listagem faturas de aquisição do combustível à fornecedora, sem que as tenha junto aos autos, constando dessa listagem elementos, que é do conhecimento público que não constam das faturas, nomeadamente, a CSR/litro e CSR suportada, bem como por declaração da fornecedora de combustível, juntas aos autos com o pedido de pronúncia arbitral. Ora, tais documentos não fazem a correspondência entre as operações praticadas e as declarações de introdução no consumo dos combustíveis transacionados; não estabelecem a relação entre as transações e as DIC com as correspondentes liquidações emitidas pela AT e, finalmente, não demonstra no caso concreto da Requerente a incorporação do encargo da CSR nas faturas de venda de gasolina e gasóleo à Requerente, nem tão pouco em que grau e/ou medida em que tal incorporação se processou.

26. Acresce que mesmo que a Requerente tivesse demonstrado a liquidação e repercussão da CSR, sempre inexisteriam elementos nos autos que permitam certificar que o encargo da CSR se cristalizou na sua esfera jurídica, isto é, que foi a Requerente a entidade que em última instância foi onerada com o tributo em causa, porquanto não incorporou o seu custo no preço dos serviços prestados aos seus clientes, que podem situar-se no circuito ou cadeia económico-comercial como os verdadeiros consumidores finais.

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

IV. MATÉRIA DE DIREITO

A. QUESTÃO PRÉVIA: INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL EM RAZÃO DA MATÉRIA

28. Quanto à competência deste Tribunal, impõe-se em primeiro lugar aferir se, em termos gerais, o pedido formulado pela Requerente é arbitrável, isto é, se a apreciação de

pretensões referentes à CSR se encontra ou não inserida no âmbito de competência material da arbitragem tributária.

29. A competência dos Tribunais Arbitrais é delimitada no RJAT nos seguintes termos:

“Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

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

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de **tributos**, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”. (negrito nosso)*

30. Este âmbito material é, por sua vez, circunscrito na Portaria de Vinculação, nos seguintes termos:

“Artigo 2.º

Objecto da vinculação

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

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a **direitos aduaneiros** sobre a importação e demais **impostos indirectos** que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira;*
- e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de **tributos** com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.” (negrito nosso)*

- 31.** Ainda que a conjugação das referidas normas jurídicas não apresente uma resposta incontestável quanto à arbitrabilidade de atos de liquidação de contribuições, que parecem ter sido em parte excluídos do âmbito material da arbitragem tributária pela Portaria de Vinculação, o que tem reflexo na jurisprudência arbitral que não é uniforme nesta matéria, o certo é que resulta incontroversa a inclusão no âmbito da competência material dos Tribunais Arbitrais a apreciação da legalidade de atos de liquidação de impostos.
- 32.** Para o efeito de se responder a esta questão, torna-se necessário qualificar a CSR enquanto “contribuição” ou “imposto”, para daí extrair as necessárias consequências quanto à competência material deste Tribunal Arbitral. Esta análise tem sido amplamente discutida e desenvolvida pela jurisprudência, que importa aqui considerar em cumprimento do desiderato de interpretação e aplicação uniforme do direito que emana do artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil.

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

“(…) nem se pode aceitar, à face da presunção de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), que fosse atribuída à CSR a designação de «contribuição» se legislativamente se pretendesse que ela fosse considerada como um «imposto» e não como uma das «demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas» a que aludem o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e o artigo 3.º, n.º 2, da LGT. A expressão do pensamento em termos adequados faz-se necessariamente através da expressão correcta e não uma outra que o dissimule.

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

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

- 34.** Em sentido contrário, pronunciaram-se os Tribunais Arbitrais nas decisões proferidas nos processos n.ºs 564/2020-T, 629/2021-T, 304/2022-T, 305/2020-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 294/2023-T, 410/2023-T e 861/2023-T que qualificaram a CSR como imposto e, conseqüentemente, consideraram-na arbitrável. Para o efeito, o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 644/2022-T, de 24 de Outubro de 2023, decidiu no seguinte sentido:

“Afigura-se a este tribunal que a CSR, não obstante um nomen iuris que pareceria integrá-la na categoria das “contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (art. 165º, 1, i) da CRP), preenche todos os requisitos de conteúdo pecuniário, carácter coactivo, unilateralidade, definitividade, ausência de cariz sancionatório, tendo como credor o Estado ou outros entes públicos, e a afectação à realização de fins públicos – que definem um imposto. Essa qualificação não se modifica pela circunstância de surgirem algumas corresponsabilidades como a da obtenção de receitas para financiamento da utilização de vias públicas – pois as contribuições que assentam no especial desgaste de bens públicos são impostos, como estabelece o art. 4º, 3 da LGT. Falta à CSR o carácter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmaticidade grupal ou colectiva que é necessária à contribuição financeira. O seu regime não determina, para o sujeito activo respectivo, qualquer dever de prestar específico, qualquer contraprestação exigível pelo contribuinte, o que significa que tem o carácter unilateral de um verdadeiro imposto (quando muito, alguma “paracomutatividade”, referente à compensação de prestações de que os sujeitos passivos são presumíveis causadores ou

beneficiários – mas não a corresponsabilidade bilateral estrita de uma taxa, sem uma contrapartida aproveitada ou provocada individualmente pelo sujeito passivo, como sucede numa taxa).

Basta percebermos que, enquanto a CSR é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal (inicialmente, Estradas de Portugal), sendo esta a entidade titular da correspondente receita, os sujeitos passivos da contribuição são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários, e, portanto, não são os destinatários da actividade da Infraestruturas de Portugal. Na sua concepção, a CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos, e é devida pelos sujeitos passivos do ISP, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo.

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

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

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

35. Assim sendo, cabendo tomar posição sobre a querela jurídica, este Tribunal Arbitral subscreve e acompanha a jurisprudência maioritária que qualifica a CSR como um imposto, uma vez que este corresponde a um tributo que efetivamente não reúne as características de bilateralidade difusa e de responsabilidade de grupo inerente às contribuições. Consequentemente, nem se revela necessário indagar se as contribuições se inserem ou não no âmbito material da arbitragem, uma vez que resulta incontroverso do RJAT e da Portaria de vinculação que tal âmbito abrange a apreciação da legalidade de questões referentes a impostos.
36. Apesar de, em termos gerais, as matérias referentes à CSR serem arbitráveis, para se concluir pela competência material do Tribunal Arbitral é ainda necessário analisar e confrontar os concretos pedidos formulados pela Requerente com a delimitação que resulta do RJAT e da Portaria de Vinculação.
37. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente peticionou, em particular, “*A anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão dos atos de liquidação de CSR sindicados, respeitantes ao montante pago a título de CSR por referência ao período supra indicado*”, bem como “*a anulação dos atos de liquidação aqui em causa por serem considerados ilegais*”. O mesmo resulta do requerimento apresentado, em 01.10.2024 (resposta à matéria de exceção), onde a Requerente refere expressamente que “*vem impugnar a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa (objeto imediato) e os respetivos atos de liquidação da CSR (objeto mediato) e não a impugnação ou a declaração de ilegalidade da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto*”, pelo que necessariamente se terá de se inferir que no seu pedido a Requerente não formula o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de repercussão da CSR, consubstanciados nas faturas de combustível, mas antes, e tão só, a declaração de ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela administração tributária e aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustível.
38. Em face de tal conclusão e, bem assim, do conteúdo do pedido apresentado pela Requerente, é notório que não assiste razão à Requerida quando sustenta que a

Requerente questiona a desconformidade legal do regime jurídico da CSR como um todo, peticionando a suspensão da eficácia de ato legislativo emanado pela Assembleia da República no exercício das suas competências. Tal pedido não foi definitivamente formulado pela Requerente, pelo que impecem quaisquer desconformidades que lhe pudessem ser assacadas.

- 39.** Em face da conclusão que a Requerente não formula um pedido de declaração de ilegalidade dos atos de repercussão da CSR, consubstanciados nas faturas de combustível, mas antes, e tão só, a declaração de ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela administração tributária e aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustível, o que se apresenta como a delimitação adequada à competência material deste Tribunal Arbitral, visto que uma eventual apreciação da legalidade de atos de repercussão de CSR consubstanciados nas faturas de combustível, extravasaria o âmbito material da arbitragem tributária, tal como se decidiu no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 375/2023-T, de 15 de janeiro de 2024, em que se entendeu que:

“Em relação aos “atos de repercussão” impugnados, o Tribunal não pode conhecer dos mesmos, pois não são actos tributários, não estando prevista a sua sindicabilidade (vd. Art. 2.º do RJAT). No entanto, como foram, em simultâneo, contestados pelas Requerentes os actos de liquidação de CSR, é sobre estes que recai a pronúncia do Tribunal” (negrito nosso)

- 40.** 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”, tal como evidencia SÉRGIO VASQUES, ob. cit., p. 399. Este fenómeno não se subsume a nenhuma das realidades visadas pelo artigo 2.º do RJAT anteriormente transcrito, que determina que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar a legalidade de atos de liquidação (alínea a) do n.º 1) e de atos de fixação da matéria tributável/matéria coletável/valores

patrimoniais na eventualidade de não terem originado qualquer ato de liquidação (alínea b) do n.º 1).

- 41.** Com efeito, independentemente da posição que se adote sobre a natureza jurídica dos atos de repercussão, quanto a se saber se são atos que integram uma relação jurídico-tributária complexa ou se são um fenómeno económico de natureza estritamente privada, é certo 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 (Neste sentido, *vide* SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Almedina, 2017, p. 278).
- 42.** Este é o entendimento que vem sendo seguido de forma uniforme pela jurisprudência, que se pronunciou sobre esta questão nos processos arbitrais n.º 296/2023-T, 375/2023-T, 332/2023-T, 408/2023-T e 633/2023-T. A título de exemplo, no acórdão proferido em 1 de Fevereiro de 2024, no processo n.º 296/2023-T, decidiu-se que:

“Como os Colectivos que decidiram os processos n.ºs 408/2023-T e 375/2023-T, o presente Tribunal arbitral entende que não tem competências para apreciar directamente – e sem mais – actos de repercussão. Ainda que se possam integrar numa relação tributária complexa, tais actos ocorrem a jusante dos actos de liquidação e a competência que o legislador atribuiu aos tribunais arbitrais esgota-se – no que ao caso importa – na sindicância dos actos de liquidação. Isso decorre directamente das normas legais, mas corresponde também ao ensinamento da doutrina: Alberto Xavier, distinguindo a substituição tributária da repercussão, escrevia que nesta temos “um devedor de imposto, que é do mesmo passo contribuinte, e um terceiro que não desempenha qualquer papel na obrigação tributária.”

Para Leite de Campos/Benjamim Rodrigues/Lopes de Sousa, entre o terceiro repercutido “e o sujeito activo não existe vínculo jurídico, no sentido de que o

repercutido não é devedor do sujeito activo. A sua obrigação não nasce da realização do facto tributário, mas sim da realização de um facto ao qual a lei liga o direito de o sujeito passivo de repercutir e a correlativa obrigação do repercutido de reembolsar o sujeito passivo quando este exerça o seu direito. Daqui decorre, nomeadamente, que as relações entre o sujeito passivo e o repercutido inadimplente se regem pelo Direito privado.”

Sendo isso assim em tese geral, face ao elenco das competências dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, e que constam dos artigos 2.º a 4.º do RJAT, nem sequer é preciso discutir a natureza jurídica desses actos de repercussão porque, qualquer que seja, não estão contemplados na única potencial norma atributiva de competência a este Tribunal: a da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT: “A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;”. Quer dizer que este Tribunal se declara liminarmente incompetente para apreciar o primeiro pedido da Requerente (declarar a ilegalidade dos actos de repercussão da CSR consubstanciados nas facturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pela Requerente).”

- 43.** Portanto, mesmo que fosse intenção da Requerente, o que não parece ter sido o caso, sempre haveria que declarar o presente Tribunal Arbitral incompetente, em razão da matéria, para conhecer o pedido de apreciação da legalidade de atos de repercussão de CSR, o que implicaria a absolvição parcial da Requerida da instância, em conformidade com o disposto nos artigos 278.º, n.º 1, alínea a), 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, alínea a) todos do CPC aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.
- 44.** Porém, o que está em causa é questão diversa, que sem necessidade de mais valorações, implica reconhecer o presente Tribunal Arbitral como competente para apreciar o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de CSR dirigidas à sociedade fornecedora de combustíveis, porque subsumível ao âmbito material previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. Saber se tal impugnação pode ser feita pela Requerente, na qualidade de (alegada) repercutida, ou apenas à fornecedora de combustíveis, enquanto sujeito passivo primário a quem foi (alegadamente) liquidada e por quem foi

(alegadamente) paga a CSR, é uma questão que não releva para efeitos de determinação de competência, mas tão só para efeitos de apuramento de legitimidade, pelo que será nessa sede apreciada.

B. QUESTÃO PRÉVIA: ILEGITIMIDADE PROCESSUAL

- 45.** Não consta do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) a regulação do pressuposto processual da legitimidade, como possibilidade de intervenção num processo contencioso, cuja conformação jurídica tem, assim, de proceder do direito subsidiariamente aplicável, por via da aplicação do artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, que remete para as disposições legais de natureza processual do Código de Processo e de Procedimento Tributário (“CPPT”), do CPTA e do CPC.
- 46.** 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).
- 47.** 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 Lei Geral Tributária (“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.*”.
- 48.** No domínio tributário, a legitimidade não pode deixar de ser enquadrada no âmbito das relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a administração tributária, agindo

como tal, e as pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas (*vide* artigo 1.º, n.º 2, da LGT).

- 49.** Do CPPT resulta a existência de uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “*contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido*” (*vide* 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 assegura a mesma posição de legitimidade ou ilegitimidade conferida pelas regras gerais sobre o tema.
- 50.** Em relação aos responsáveis (sujeitos passivos não originários, tal como os substitutos), o legislador teve a preocupação de justificar a razão pela qual lhes é concedida legitimidade processual.
- 51.** Quanto aos responsáveis solidários, deriva “*da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal*” (*vide* artigo 9.º, n.º 2 do CPPT), enquanto no que respeita 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*” (*vide* artigo 9.º, n.º 3 do CPPT). Em ambas as situações, apesar de não corresponderem à figura do sujeito passivo originário, constitui-se uma relação jurídico-tributária entre estas categorias de sujeitos passivos derivados e o credor tributário Estado, que encerra prestações – principais (de pagamento da obrigação tributária) e acessórias, o que sucede igualmente com o substituto.
- 52.** *In casu*, a Requerente invoca a qualidade de repercutido legal para deduzir a ação arbitral. Nesse contexto, SÉRGIO VASQUES, afirma que “*Se o repercutido estará à margem da relação tributária, não estará por isso à margem do direito.*” (*vide Manual de*

Direito Fiscal, 2.^a ed., p. 401), referindo que a LGT lhe reconhece o direito “à reclamação, recurso, impugnação ou pronúncia arbitral”.

53. Contudo, importa começar por referir que 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 (*vide* artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).

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

55. Conforme resulta da jurisprudência do CAAD, entre outros, do acórdão 296/2023-T, de 1 de fevereiro de 2024:

“Qualquer que seja a posição a adoptar em tese geral – e, salvo disposição legal em contrário, não há razões para pôr em causa a possibilidade de os contribuintes de facto serem admitidos a invocarem perante os Tribunais, incluindo arbitrais, a ilegalidade dos impostos que efectivamente pagaram –, tem de se ter em conta o quadro legislativo, e este foi invocado pela AT na sua Resposta para pôr em causa a possibilidade de a repercutida poder vir pedir a revisão de liquidações que lhe eram alheias. (...)”

56. Neste âmbito, JORGE LOPES DE SOUSA, refere que:

“nos casos de repercussão legal do imposto, apesar de aquele que suporta o encargo do imposto não ser sujeito passivo, é-lhe assegurado o direito de reclamação, recurso e impugnação [artigo 18.º, n.º 4, da LGT]. São casos de repercussão legal os do IVA e dos impostos especiais de consumo, pois, em face do (...) respetivo regime legal, a lei exige o pagamento dos tributos aos intervenientes no processo de

comercialização dos bens ou serviços, visando fazer com que eles venham a ser pagos pelos consumidores finais, que são os titulares da capacidade contributiva que se pretende tributar.” (vide Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, p. 115).

“é de considerar ser titular de um interesse suscetível de justificar a intervenção no procedimento tributário quem possa ser diretamente afetado pelo que nele possa vir a ser decidido, inclusivamente quando esteja em causa uma mera situação de vantagem derivada do ordenamento jurídico, o que será a interpretação que melhor se compagina com o direito constitucionalmente garantido de participação dos cidadãos nas decisões que lhes disserem respeito (art . 267.º, n.º 5, da CRP), como tal se tendo de considerar, necessariamente, todas as que tenham repercussão direta na sua esfera jurídica.” (vide Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, p. 120)

57. Ora, conforme sustentou no 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 (epigrafado “Regras gerais do reembolso”).**”* (negrito nosso).

58. A referida disposição legal (artigo 15.º, n.º 2, do CIEC) 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 respectivo imposto.”*

59. Por sua vez, as disposições relevantes desse artigo 4.º (epigrafado “Incidência subjectiva”), para as quais tal norma remete, têm a seguinte redação:

“1 - São sujeitos passivos de impostos especiais de consumo:

a) O depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado;
(...)

(...)

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

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

- 60.** Efetivamente, desde a redação inicial destas normas, dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, também a única alteração substancial registada foi o aditamento (pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro) do “destinatário certificado” entre os sujeitos passivos identificados à cabeça da norma sobre “*Incidência 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”.
- 61.** Quer dizer que só os sujeitos passivos aí identificados, 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 n.ºs 296/2023-T, 408/2023-T, 375/2023-T, 633/2023-T e 861/2023-T.
- 62.** Por outro lado, acresce que se afigura claro que a CSR não constitui um caso de repercussão legal.
- 63.** 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 (*vide* artigos 22.º do Código das Sociedades Comerciais e 980.º do Código Civil).

- 64.** Infere-se do articulado da Requerente que esta legitima a sua intervenção processual do facto singelo de lhe ter sido repercutida a CSR pela empresa fornecedora de combustível, caracterizando-se como um *consumidor* de combustíveis, sobre o qual recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo.
- 65.** Contudo, a repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, pois o artigo 9.º do CPPT requer a demonstração de um interesse legalmente protegido, i.e., que mereça a tutela do direito substantivo. Além de que a Requerente não tem a qualidade de consumidor de combustíveis, no sentido de consumidor final sobre o qual recai ou deve recair o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”). Na verdade, 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 esta não faz parte das entidades potencialmente lesadas, que são os consumidores e não os operadores económicos.
- 66.** Nos termos da lei que prevê a CSR, não existe qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo do ponto de vista económico, pelo que é errónea a afirmação da Requerente de que é sobre si que recai tal encargo. 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.

67. Como salienta o acórdão do CAAD, de 8 de janeiro de 2024, proferido no âmbito do processo 408/2023-T, com o qual se concorda:

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

2. A Requerente não é consumidor final, o que significa que os gastos em que incorre são presumivelmente, de acordo com as regras da experiência comum, repercutidos no elo subsequente do circuito económico até atingirem os consumidores finais, esses sim, onerados com o encargo económico do imposto e demais gastos incorridos na produção dos bens e serviços;

3. Se a CSR foi economicamente repercutida pelos distribuidores de combustíveis à Requerente, não há razões para crer que esta, no exercício de uma atividade económica que visa o lucro e dentro dessa racionalidade, não tenha também repassado de alguma forma o encargo da CSR, no todo ou em parte, para os seus clientes, que nem sequer são os consumidores finais (os próprios clientes).”

68. Ora, não sendo a Requerente o sujeito passivo da CSR, nem 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, passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo, ónus que sobre si impende.

69. Contudo, o único facto que a Requerente alega para este efeito é o de lhe ter sido repercutida a CSR. Qualifica esta repercussão, erradamente, como legal, que, a ser “legal”, sempre teria de constar de uma norma com essa natureza, a qual, porém, não existe.

70. Acresce que, sem prejuízo de a CSR ter sido consagrada como “contrapartida” da utilização da rede rodoviária nacional, a lei não indica ou sequer sugere sobre quem é que deve constituir encargo, contrariamente ao que a Requerente afirma. Na realidade, a Requerente é tão-só um cliente comercial dos sujeitos passivos que liquidaram a CSR.

71. Portanto, tal como foi afirmado no acórdão do CAAD, de 8 de janeiro de 2024, proferido no âmbito do processo 408/2023-T:

“Não integra, nem é parte da relação tributária, nem é repercutido legal. Também não se descortina, nem disso foi feita prova, que tenha sido a Requerente a suportar economicamente o imposto, para o que seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas:

- Que a CSR foi repercutida à Requerente, qual o montante e em que períodos;*
- Que, por sua vez, o preço dos serviços de transportes que presta aos seus clientes não comportam a repercussão de CSR e em que medida, por forma a poder sustentar que suportou de forma efetiva o encargo do imposto”.*

72. Conforme anteriormente referido, a Requerente limitou-se a juntar uma lista das faturas do seu fornecedor de combustível, bem como a declaração deste, que estão longe de conter os elementos concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto. Posto isto, a Requerente não logrou, por isso, atestar que suportou o tributo contra o qual reage. 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.

73. Igualmente, como acima referido, e tal resulta dos acórdãos do CAAD, de 8 de janeiro de 2024 e de 1 de fevereiro de 2024, proferido no âmbitos dos processos n.ºs 408/2023-T e 296/2023-T, 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.

- 74.** Isto é, 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.
- 75.** Por fim, em cumprimento do desiderato do direito nacional e da União Europeia, não se diga que a Requerente ficou desprovida de tutela, pois nada impede o ressarcimento, através de uma ação civil de repetição do indevido instaurada contra o seu fornecedor, 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 princípio fundamental da tutela jurisdicional efetiva (*vide* artigo 20.º da Constituição).
- 76.** 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 (*vide* Acórdão de 1 de outubro de 2003, processo n.º 0956/03).
- 77.** Em suma, à face do exposto deve julgar-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 consequente 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.
- 78.** Em síntese, não tendo ficado provado o valor da CSR repercutido pelo fornecedor de combustíveis à Requerente, nem que esta tenha suportado o encargo económico do

imposto em definitivo, falece à Requerente 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.

79. A título conclusivo, em resultado da apreciação das questões prévias referentes à incompetência em razão da matéria e à ilegitimidade processual, resultando que o presente Tribunal arbitral é competente para se pronunciar sobre a ilegalidade e anulação das liquidações de CSR, praticadas pela AT com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustível, e resultando ainda da lei que a Requerente é parte ilegítima para suscitar o pedido de ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Requerida, conclui-se que a Requerida terá de ser absolvida da instância, ficando prejudicados todos os passos seguintes no *iter cognoscitivo* acima delineado.

80. Não se opinando sobre o mérito, fica igualmente prejudicado o conhecimento do pedido de reembolso e de juros indemnizatórios.

V. DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos de facto e de direito que supra ficaram expostos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Considerar o Tribunal Arbitral competente para apreciar a ilegalidade e anulação das liquidações de CSR praticadas pela AT com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustível.
- b) Considerar a Requerente parte ilegítima para suscitar a ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela requerida com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustível.

- c) Em consequência, absolver a Requerida da instância, condenando a Requerente nas custas, nos termos abaixo fixados.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€ 94.904,94 (noventa e quatro mil, novecentos e quatro euros e noventa e quatro cêntimos)**, de acordo com o disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º- A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT.

II. CUSTAS

Custas no montante de **€ 2.754,00 (dois mil setecentos e cinquenta e quatro euros)**, a cargo da Requerente, por ter sido total o seu decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Porto, 23 de dezembro de 2024

Os Árbitros,

(José Poças Falcão)

(Rui Miguel Zeferino Ferreira)

(Maria Alexandra Mesquita)

