

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 898/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário. Âmbito da jurisdição arbitral. Incompetência dos tribunais arbitrais. Falta de vinculação da Administração Tributária e Aduaneira.

SUMÁRIO:

1 - A competência dos tribunais arbitrais depende dos termos da vinculação da AT.

2 – A Contribuição de Serviço Rodoviária é um tributo que, considerado como contribuição financeira ou como imposto, como decorre da interpretação do TJUE, encontra-se fora da jurisdição arbitral, por não pertencer à categoria de impostos administrados pela AT.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

1. A..., S.A. (anteriormente designada por **B..., S.A.**), com o NIPC..., e sede na Rua ..., ...-... Guimarães e **C..., S.A.** (anteriormente designada por **D..., S.A.**), com o NIF..., e sede na ... n.º ..., ...-... Castro Daire, doravante designadas como Requerentes, vieram, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (LGT), 99.º alíneas a) e d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, e solicitar a anulação das liquidações da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) referentes ao ano de 2022, cujos encargos tributários foram repercutidos nas suas esferas jurídicas pelos fornecedores **E..., S.A.**, **F..., LDA.**, **G... LDA.**, **H..., LDA.** e **I... S, S.A.**, adiante designadas por «Fornecedores» ou «Gasolineiras».

O pedido de pronúncia arbitral (PPA) foi apresentado na sequência do indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa apresentado pelas Requerentes na Alfândega de Braga, a 21 de dezembro de 2023.

1.

Com a procedência do pedido é requerida a condenação da AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT), doravante designada Requerida, no reembolso da CSR indevidamente suportada, acrescido do pagamento dos juros indemnizatórios vencidos e vincendos, bem como no pagamento das custas do processo arbitral.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT em 23.07.2024.

Os Árbitros designados pelo Conselho Deontológico do CAAD aceitaram a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos membros do tribunal arbitral, em 11.09.2024. Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7, do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1, do artigo 13.º do RJAT, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 01.10.2024.

Previamente, em 19.08.2024, a Requerida tinha apresentado um requerimento a solicitar que lhe fossem indicados os atos de liquidação que estavam subjacentes ao pedido de anulação da CSR e do conseqüente pedido de reembolso da CSR, uma vez que da análise do PPA não os tinha detetado. Por Despacho, de 19.08.2024, do Sr. Presidente do CAAD, a apreciação da questão foi relegada para o decurso do próprio processo, a que seguiu uma reação processual das próprias Requerentes, em 02.09.2024, reiterando e justificando a falta de elementos, os quais, segundo afirmaram, se encontram em poder ou à disposição da Requerida.

Em 01.10.2024 foi proferido Despacho Arbitral analisando os termos da questão e determinada a notificação à Requerida para contestar no prazo de 30 dias, querendo, e juntar o processo.

A resposta foi apresentada em 08.10.2024, com junção do respetivo processo administrativo.

Uma vez que na resposta foram suscitadas exceções da incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria, da ilegitimidade da Requerida, da ineptidão e da caducidade do direito de ação, em 21.10.2024, as Requerentes foram notificadas para, no exercício do direito ao contraditório, querendo, se pronunciarem sobre as mesmas, o que foi feito em 05.11.2024.

Por despacho arbitral de 14.11.2024, foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e, dado um prazo sucessivo de 10 dias, para as Partes, em sede de alegações,

se pronunciarem, o que foi feito pela Requerida, em 29.11.2024, e pelas Requerentes, em 03.12.2024.

3. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

II – POSIÇÃO DAS PARTES

4. Em linhas gerais, as **REQUERENTES** sustentam em abono da sua pretensão o seguinte:

a) Apresentaram um pedido de revisão oficiosa na Alfândega de Braga, em 21.12.2023, no qual foi peticionada a revisão dos atos de liquidação da CSR do ano de 2022, subjacentes aos encargos tributários repercutidos nas suas esferas jurídicas pelos fornecedores ou gasoleiras, não lhes tendo sido comunicada qualquer decisão até 22.04.2024, data em que se perfez o prazo legal de quatro meses que a Requerida tinha para se pronunciar, assim se tendo formado um indeferimento tácito do referido pedido.

b) As Requerentes pertencem a um Grupo que se dedica ao transporte rodoviário de mercadorias e, no período compreendido entre janeiro e dezembro de 2022, adquiriram gásóleo às gasoleiras e fornecedores num total de 4 716 994,22 litros, sobre o qual recaiu o pagamento de uma CSR de 0,111 € por litro, num total de 523 58,36 €.

c) A CSR é um tributo ilegal por preterição do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro, e por via disso, da violação do princípio do primado do Direito europeu insito no artigo 8.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa (CRP), e também por violação do princípio da capacidade contributiva, a que se refere o artigo 13.º da mesma CRP.

d) As Requerentes consideram que há uma enorme similitude entre a CSR e o ISP e, atenta a sua natureza, a jurisprudência e a doutrina apontam no sentido de nem o *nomen juris* «contribuição» nem a afetação da receita a uma finalidade específica, serem suficientes para qualificar um tributo como contribuição financeira, sendo o elemento decisivo para essa

qualificação a existência de uma estrutura de comutatividade que se estabelece entre o ente beneficiário da receita e os sujeitos passivos do tributo.

e) No seu entender, está-se perante um imposto, quando não se identifique qualquer contrapartida para o sujeito passivo, que paga o tributo com vista ao financiamento de funções gerais do Estado, igualmente dirigidas a todos os cidadãos; perante uma taxa, quando se identifique uma contraprestação especificamente dirigida ao sujeito passivo, que paga o tributo em razão da obtenção pessoal de uma contrapartida e para compensar essa mesma prestação; e perante uma contribuição quando, identificando-se uma contraprestação administrativa, o seu aproveitamento pelo sujeito passivo é meramente presumido ou indireto.

f) A menos que se identifique uma contraprestação administrativa que presumivelmente beneficie o conjunto dos sujeitos passivos da CSR, ou, em alternativa, que se verifique uma motivação extrafiscal que, visando modelar o comportamento desses mesmos sujeitos passivos, justifique a imposição deste tributo, a mesma não poderá ser configurada como uma contribuição financeira, antes sendo um verdadeiro imposto.

g) As Requerentes fundamentam com excertos das decisões arbitrais n.ºs 629/2021-T, 304/2022-T, 305/2022-T e 665/2022-T, para concluir, em síntese, que não se identifica qualquer contraprestação destinada, ainda que de forma indireta e presumida, aos sujeitos passivos da CSR que permita configurar este tributo como uma contribuição financeira, nem tão pouco se verifica qualquer motivação extrafiscal que justifique a incidência da CSR.

h) Com a afetação das receitas provenientes da CSR a uma entidade que não se dedica apenas à construção e manutenção da rede rodoviária nacional, não pode sequer inferir-se que as receitas se dirigem ao fim que vem descrito no artigo 6.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, antes se destinando ao financiamento da atividade da empresa INFRAESTRUTURAS DE PORTUGAL, S.A., a qual inclui também a construção e manutenção da ferrovia.

i) A Lei n.º 55/2007 limita-se a consignar genericamente a receita decorrente da CSR à Infraestruturas de Portugal, S.A. não estabelecendo qualquer contrapartida indireta ou presumivelmente aproveitada pelos sujeitos passivos da CSR nem tão pouco evidencia qualquer objetivo extrafiscal de modelação de comportamento desses mesmos sujeitos passivos, tendo de concluir-se que não é uma contribuição financeira, mas um verdadeiro imposto, dado o seu carácter inequivocamente unilateral, tal como é reconhecido nas decisões arbitrais n.ºs 665/2022-

T, 564/2020-T, 304/2022-T, 305/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 702/2022-T, 398/2023-T e 396/2023-T.

j) De acordo com a LGT, o CPPT e o CPTA, tem legitimidade para intervir no processo tributário todos aqueles que demonstrem ter um interesse legalmente protegido cuja tutela dependa desse processo, ainda que não sejam legalmente responsáveis pelo cumprimento de quaisquer obrigações tributárias, ou seja, a legitimidade no processo tributário não se confunde com a qualidade de sujeito passivo, indiciando os n.ºs 3 e 4 do artigo 18.º da LGT a concessão de legitimidade processual a entidades que não se qualificam como sujeitos passivos, designadamente em situações de repercussão do pagamento do tributo.

l) Não existem razões que justifiquem distinguir a repercussão legal de outras situações de repercussão de facto para efeitos de aferição da legitimidade processual do repercutido, contanto que a transmissão do encargo do tributo seja efetivamente demonstrável, pelo que, independentemente da modalidade de repercussão, o repercutido é titular de um interesse legalmente protegido justificativo da atribuição de legitimidade processual para discussão da legalidade da dívida tributária, tudo nos termos dos artigos 9.º, n.ºs 1 e 2 da LGT e 9.º, n.º 1 do CPPT.

m) Citando o acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), de 11.04.2024, Processo C-316/22, sobre a interpretação do artigo 288.º§ terceiro, e o trabalho doutrinário de Gomes Canotilho e Vital Moreira, e Jorge Miranda e Rui Medeiros, as Requerentes concluem que uma entidade privada que procede à liquidação e cobrança de um tributo a um terceiro exerce verdadeiros poderes públicos no domínio tributário, materialmente idênticos aos cometidos à AT, quando, sob as suas vestes jurídico-públicas, procede às mesmas tarefas de liquidação e cobrança, pelo que, tudo ponderado, em cumprimento do princípio da efetividade e de acordo com a jurisprudência emanada pelo TJUE, impõe-se que o Estado Português se encontre munido de meios legais que permitam ao terceiro que suportou o tributo exigir-lhe direta, célere e eficazmente o seu reembolso, cfr., igualmente neste sentido, o acórdão do TJUE de 28.09.2023, processo C-508/22.

n) No entender das Requerentes, o princípio da efetividade claudicará se impuser que o sujeito passivo presente, em primeira linha, uma ação contra a AT, pedindo o reembolso, e posteriormente, que o repercutido apresente uma ação civil (cuja propositura estaria votada ao

insucesso face à referida ausência de efeito direto horizontal da Diretiva IEC) para reaver o montante por si suportado a final.

o) Neste contexto, sempre serão inconstitucionais as normas extraídas dos artigos 18.º, n.º 4, e 9.º da LGT e 9.º do CPPT, se interpretadas no sentido de não ter o repercutido legitimidade processual para demandar diretamente a AT com vista ao reembolso do tributo por si efetivamente suportado, por violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva e, bem assim, do princípio da efetividade, consagrado nos artigos 20.º e 268.º n.º 4 da CRP, pelo que, tudo ponderado, dispõem de legitimidade processual.

p) Estando os comercializadores de combustíveis obrigados nos termos dos artigos 13.º e 15.º, n.º 1 da Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro a disponibilizar informação quanto aos montantes repercutidos nos consumidores, e sendo a página Web dos comercializadores obrigatoriamente comunicada à Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos, pede ao Tribunal Arbitral, caso entenda necessário, que officie esta entidade a disponibilizar a informação relevante de que dispõe, a qual atestará o facto do encargo tributário em referência ter sido repercutido na esfera das Requerentes.

q) Em consonância com a jurisprudência do TJUE e dos Tribunais Arbitrais, o preenchimento do conceito de «motivo específico» na aceção do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva IEC depende da verificação: i) de uma relação direta entre o destino das receitas provenientes do imposto e a suposta finalidade da tributação ou, ii) de que o imposto, considerada a técnica legislativa adotada, é suscetível de dissuadir os contribuintes de adotarem os comportamentos que se pretendem modelar através da tributação, ou seja o preenchimento do conceito depende da demonstração da existência de umnexo juridicamente relevante entre a finalidade da tributação e o destino das receitas dela provenientes ou, em alternativa, entre a finalidade da tributação e o efeito prático decorrente da sua imposição.

s) Tudo ponderado, as Requerentes afirmam não poder senão concluir-se pela ausência de qualquer motivo específico que na aceção do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva IEC justifique a imposição da CSR uma vez que: i) não se identifica qualquer objetivo extrafiscal distinto do subjacente ao ISP e, ii) a receita decorrente da CSR pode ser indistintamente afeta à atividade da Infraestruturas de Portugal SA relacionada com a rede rodoviária nacional e com a rede ferroviária nacional.

- t) Não existe qualquer conexão entre a liquidação e a cobrança da CSR e um qualquer objetivo juridicamente atendível, distinto do ISP e sem cariz meramente orçamental, sendo manifesta a desconformidade da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, com o disposto no artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva IEC, neste sentido se tendo exprimido detalhadamente o TJUE no acórdão Vapo Atlantic, Processo C-460/21, conforme extrato que transcreve.
- u) As Requerentes referem que prevalecendo o direito europeu sobre o direito interno conflituante dos Estados Membros, atento o princípio do primado insito no artigo 8.º, n.º 4 da CRP, é de concluir pela prevalência do primeiro sobre o segundo, impondo-se a desaplicação da Lei n.º 55/2007, sendo, conseqüentemente, ilegais todas as liquidações de CSR efetuadas ao abrigo deste diploma legal, devendo ser anulados os atos tributários em crise, impendendo sobre a AT a obrigação de desaplicar normas internas conflituantes com o direito da União Europeia, e constituindo a omissão desse dever uma situação de erro imputável aos serviços, redundando igualmente numa situação de injustiça grave e notória, cfr artigos 1.º a 64.º do pedido de revisão oficiosa.
- v) A Lei n.º 55/2007 é inconstitucional por preterição do princípio da igualdade insito no artigo 13.º da CRP, aferida pela aplicação do princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada sujeito passivo deverá contribuir para o financiamento das funções gerais do Estado na medida da respetiva força económica, conforme decorre de jurisprudência assente pelos acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 84/2003, de 12 de fevereiro, e 695/2014, de 15 de outubro, e da doutrina expressa por Jorge Reis Novais e Sérgio Vasques, respetivamente, em publicações que citam.
- u) O princípio da igualdade fiscal impõe que os impostos sejam pagos por todos os contribuintes na medida da respetiva capacidade contributiva, uma vez que as utilidades financiadas com as receitas deles provenientes são igualmente aproveitáveis por todos, e caso se identifique um imposto que onere em exclusivo (ou mais intensamente) alguns cidadãos ou setores de atividade, terá necessariamente de concluir-se pela respetiva inconstitucionalidade por violação do mencionado princípio fundamental da igualdade, o que sucede com a Lei n.º 55/2007, na medida em que onera de forma injustificada um conjunto de contribuintes em face do seu setor de atividade económica, fazendo-os contribuir em maior medida para o financiamento de funções do Estado igualmente aproveitáveis por todos os cidadãos.

- v) Sendo inconstitucional o regime jurídico da CSR, são consequentemente ilegais todas as liquidações da CSR, designadamente, e para o que ora releva, as melhor identificadas no artigo 1.º da PPA, o que implica a respetiva anulação, nos termos do artigo 163.º do CPA, com a consequente restituição dos montantes ilegalmente liquidados e, subsequentemente, repercutidos na esfera das Requerentes, tudo com as demais consequências legais.
- x) Com a procedência do pedido, tem as Requerentes ainda direito à perceção de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 3, alínea c) e 100.º da LGT, neste exato sentido se tendo pronunciado o Tribunal Arbitral na Decisão n.º 859/2023, de 3 de maio de 2024.
- z) Os juros indemnizatórios deverão ser computados a partir do dia 22 de dezembro de 2024, (um ano e um dia após a apresentação do pedido de revisão oficiosa) sobre o montante de 523 586,36 €, quantia ilegalmente cobrada.

5. Por seu turno, a **REQUERIDA** apresentou resposta nos seguintes termos;

- 5.1 a) As Requerentes ao longo de todo o PPA não identificam nenhum ato tributário e apenas identificam o ato administrativo em matéria tributária de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações de CSR, com o fundamento de terem sido as próprias na qualidade de consumidoras que suportaram na íntegra a CSR, apurando o (alegado) valor de reembolso com base em faturas.
- b) Das empresas mencionadas como fornecedoras ou gasolineiras, apenas a E..., S.A, a F... e a L..., SA são titulares de estatuto fiscal habilitado a introduzir no consumo, podendo, enquanto tal, serem sujeitos passivos de ISP/CSR, sendo os operadores económicos G... Lda e H..., quando muito, meros intermediários na cadeia de distribuição, inexistindo qualquer relação entre DICs e faturas.
- c) Defendendo as Requerentes que a CSR é um imposto sem motivos extrafiscais assente no princípio da capacidade contributiva, o mesmo perde a sua natureza de imposto especial de consumo, caracterizado pela sua natureza parafiscal e por assentar na observância do princípio da equivalência e não da capacidade contributiva, donde não se vislumbrar base jurídica ou doutrinária para o raciocínio da repercussão.
- d) A repercussão implica que o imposto/contribuição perca a sua natureza tributária para assumir uma natureza exclusivamente económica, de custo.

e) Nos casos em que o legislador pretendeu atribuir relevância jurídico-tributária ao fenómeno da repercussão, criou a figura da repercussão legal, como no artigo 37.º, n.º 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e no artigo 3.º, n.º 1 do Código do Imposto de Selo, atribuindo-lhe efeitos de acordo com o regime instituído, não lhe sendo indiferente a repercussão do imposto.

e) Em observância do Princípio da Legalidade (na sua vertente da tipicidade), sendo proibida a interpretação segundo considerações económicas, torna-se inconstitucional a interpretação dos artigos 9.º, n.º 1 do CCPT («interesse legalmente protegido»), e artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT («repercussão legal»), através da qual se equipare o consumidor ao contribuinte, não cabendo ao intérprete criar efeitos jurídicos a realidades económicas, através da confusão de conceitos, pois a repercussão é um conceito económico sem efeitos na relação jurídico-tributária e a repercussão legal é um conceito jurídico com efeitos (regulamentados e previstos) na relação jurídico-tributária.

f) O enquadramento fáctico-normativo da CSR revela que após a introdução no consumo, formalizada pela DIC e conseqüente liquidação das imposições podem existir ainda vários intervenientes na cadeia de abastecimento/comercial até à chegada do produto ao consumidor final (grossistas, distribuidores e outros revendedores, designadamente postos de abastecimento), não tendo o legislador estatuído qualquer norma de tutela destes últimos.

5. Em termos de defesa por exceção, a Requerida enunciou as seguintes exceções, que foram objeto de resposta por parte das Requerentes, nos termos e sentido que adiante se mencionam:

5.1.1 Incompetência do Tribunal em razão da Matéria

Decorre do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a impostos, aqui não se incluindo outros tributos de outra natureza, tais como as contribuições, fundamentando tal entendimento numa alargada transcrição da Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 31/2023–T e enunciando os termos da Decisão Sumária n.º 70/2024, proferida nos Autos de Recurso n.º 1347/23 do Tribunal Constitucional, em que se decidiu «Não julgar inconstitucional a norma contida no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03. interpretada no sentido de estarem sujeitos a arbitragem tributária,

somente os tributos qualificados como impostos em sentido estrito, excluindo do âmbito da arbitragem os demais tributos referidos no artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e enunciados no artigo 3.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária».

A Requerida conclui que se está perante uma exceção dilatória nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC). Todavia, mesmo que assim não se entendesse, a pretensão das Requerentes, em rigor, visa a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa, e suspender a eficácia de atos legislativos, sendo a instância arbitral um contencioso de mera anulação, conforme decorre do RJAT, afigurando-se, por isso, inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos aqui formulados pelas Requerentes.

Ademais, nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, dado não serem atos tributários, além de que não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto, sentido que encontra acolhimento no excerto da decisão proferida no âmbito do processo n.º 467/2023–T, donde se conclui que o pedido arbitral extravasa e excede a competência do tribunal arbitral e, nos termos dos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º alínea a), conduz a que o Tribunal Arbitral se deva declarar incompetente em razão da matéria e absolver a Requerida da instância.

5.1.2 Resposta das Requerentes sobre esta exceção:

A Lei n.º 55/2007 limita-se a consignar genericamente a receita decorrente da CSR à Infraestruturas de Portugal S.A., não estabelecendo qualquer contrapartida indireta ou presumivelmente aproveitada pelos sujeitos passivos da CSR nem tão pouco evidenciando qualquer objetivo extrafiscal de modelação de comportamentos desses mesmos sujeitos passivos. Neste contexto, não pode senão concluir-se que a CSR não é uma contribuição financeira, mas sim um verdadeiro imposto, atento o seu carácter inequivocamente unilateral.

Neste sentido, aponta o Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2008 elaborado pelo Tribunal de Contas, assim como a jurisprudência arbitral, no processo n.º 629/2021-T, de 3 de agosto de 2022.

Ao contrário do que afirma a Requerida, o objeto da presente ação não é a impugnação da Lei n.º 55/2007 (nem a sua declaração de ilegalidade), mas sim a decisão (de indeferimento tácito) do pedido de revisão oficiosa (objeto imediato) e de atos de liquidação da CSR (objeto mediato), citando a este propósito um texto de Jorge Lopes de Sousa e recente jurisprudência arbitral expressa nas decisões arbitrais n.ºs 298/2023–T, 374/2023–T, 398/2023–T, 396/2023–T, 465/2023–T e 486/2023–T.

As Requerentes não pretendem, de modo algum, uma decisão sobre os atos de repercussão, pretendem sim, a apreciação da legalidade das liquidações respeitantes à CSR, referentes ao ano de 2022, cujo encargo tributário foi repercutido na esfera das Requerentes pelos fornecedores e gasolinehas que enunciaram, bem como a anulação da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

Em consequência, o tribunal arbitral é materialmente competente em razão da matéria para dirimir o litígio, não se verificando a invocada exceção dilatória.

5.2.1 Ilegitimidade processual e substantiva das Requerentes

A Requerida considera que apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago, e apenas estes. Como tal, no âmbito dos IEC, de acordo com o estatuído nos artigos 15.º e 16.º do CIEC os múltiplos adquirentes dos produtos não tem legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e consequentemente de pedido do reembolso do imposto.

No caso concreto, não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica dos repercutidos económicos ou de facto, não podendo as entidades, em que alegadamente teria sido repercutido o imposto, apresentar pedidos de revisão ou de reembolso por erro, não podendo as Requerentes. vir pedir à AT o reembolso de um tributo que nunca entregaram ao Estado.

Por outro lado, a Lei n.º 55/2007 não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, sendo reconhecido, do ponto de vista doutrinário, que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, porquanto, tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo, o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos (todas as despesas que se repercutem no valor do produto ou

serviço: matéria prima, custos administrativos, impostos, despesas salariais, margem de lucro, etc.) que podem ser tidos em conta na política de definição dos preços de venda, sendo esse o sentido que se pode retirar do Despacho do TJUE, de 07.02.2022, processo C- 460/21 e também em diversas decisões arbitrais, que enuncia, citando Américo Brás Carlos «Note-se que a repercussão, sendo um fenómeno que ocorre normalmente, nem sempre se verifica».

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 da CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, e que o valor pago a título de CSR pelo sujeito passivo de ISP/CSR, pode, ou não, ter sido repercutido, no preço pago pelos adquirentes dos combustíveis.

Dada a natureza da repercussão da CSR, ainda que o sujeito passivo de ISP/CSR «repasse» 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.

Afirma a Requerida que, a ter em conta o alegado pelas Requerentes, as mesmas enquanto sociedades comerciais que desenvolvem atividade com fins lucrativos, repassam, necessariamente no preço dos serviços/mercadorias prestados, os gastos em que incorrem, 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 as Requerentes.

Apenas os sujeitos passivos de imposto que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago.

Conforme o entendimento expresso em diversas decisões arbitrais que enuncia, não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, mas antes a possibilidade da repercussão económica ou de facto, total ou parcial, sendo que as faturas apresentadas com o pedido de revisão oficiosa não corporizam atos de repercussão de CSR, nem atestam que tal tributo foi suportado pelas Requerentes, enquanto consumidoras finais.

As Requerentes não conseguem demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriram às suas fornecedoras tem incluído o valor da CSR pago pelo sujeito passivo de ISP/CSR, nem que suportaram, a final, o encargo de tal tributo, isto é que não o repassaram no preço dos serviços prestados aos seus clientes, sendo estes os consumidores finais, sendo de

salientar que das faturas anexas ao pedido de revisão oficiosa submetido junto dos serviços da AT, apenas constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas qualquer referência a montantes pagos a título de ISP ou CSR, sendo absolutamente omissos nesse aspeto. Ademais todas as faturas, por si só, não fazem prova do alegado pagamento pois não consubstanciam fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes alegados pelas Requerentes.

Por isso, é de concluir que as Requerentes não são sujeitos passivos de ISP/CSR e não integram a relação tributária subjacente à liquidação contestada, não sendo as devedoras, nem quem estava obrigada 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 pedido arbitral, nos termos do n.º 2 do artigo 15.º do CIEC, do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT e dos n.ºs 3 e 4, alínea a), do artigo 18.º da LGT.

A aceitar-se que as Requerentes tenham legitimidade para efetuar os pedidos de revisão e anulação parcial das liquidações de ISP (não identificadas/identificáveis) poder-se-ia estar perante uma situação de ilegítima, infundada e indevida restituição reiterada de elevadas quantias monetárias a diversa entidades com base nos mesmos (alegados) factos, sem qualquer possibilidade de controlo, pois 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, passando pelos grossistas, distribuidores, revendedores, etc. até ao consumidor final, tenham ou não aqueles suportado os valores em causa.

O voto de vencido aposto na decisão arbitral n.º 491/2023–T, demonstra precisamente esses riscos, pelo que inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arrogam, as Requerentes carecem de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória nos termos dos artigos n.ºs 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, alínea e), e 578.º do CPC, aplicáveis *ex-vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, conseqüentemente ser absolvida da instância.

Caso assim se não entenda, carecem as Requerentes de legitimidade substantiva o que consubstancia uma exceção perentória nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 576.º, n.ºs 1 e 3, e 579.º do CPC, devendo a Requerida ser absolvida do pedido.

5.2.2 Resposta das Requerentes sobre esta exceção:

Cria-lhes perplexidade os termos da defesa da Requerida, uma vez que em inúmeros processos arbitrais tem recorrentemente defendido a ilegitimidade dos sujeitos passivos, na medida em que o encargo da CSR é suportado pelo consumidor final do combustível, citando a título exemplificativo a posição da Requerida nas decisões arbitrais n.ºs 305/2022–T, 665/2022–T e 629/2012–T, e nos processos apresentados pelos consumidores finais vem afirmar que a legitimidade afinal pertence aos sujeitos passivos do tributo.

De acordo com a LGT, o CPPT e o CPTA, têm legitimidade para intervir no processo tributário todos aqueles que demonstrem ter um interesse legalmente protegido cuja tutela dependa desse processo, ainda que não sejam legalmente responsáveis pelo cumprimento de quaisquer obrigações tributárias. O mesmo é dizer que a legitimidade não se confunde com a qualidade de sujeito passivo, sendo certo que como os n.ºs 3 e 4 do artigo 18.º da LGT imediatamente indiciam, é atribuída legitimidade processual a entidades que não se qualificam como sujeitos passivos, designadamente em situações de repercussão do pagamento do tributo, como sucede na presente situação, citando a este propósito um texto de Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade e recente jurisprudência arbitral, sublinhando que em situações de repercussão do pagamento do tributo, há uma ablação do património pessoal do repercutido, o qual suporta um encargo tributário sem ter qualquer participação no procedimento de liquidação.

Assim, é de concluir que o repercutido será titular de um interesse legalmente protegido justificativo da atribuição de legitimidade processual para discussão da legalidade tributária, tudo nos termos, designadamente dos artigos 9.º, n.ºs 1 e 2, e 95.º, n.º 1 da LGT e 9.º, n.º 1 do CPPT.

Jurisprudência arbitral representada pelas decisões n.ºs 486/2023–T, 298/2023–T, 465/2023–T, 534/2023–T, 374/2023–T, bem como do Despacho Vapo Atlantic (Processo C–460/2021), apontam no sentido de que aquele que demonstrar ter efetivamente suportado o encargo do tributo terá legitimidade procedimental e/ou processual para contestar a legalidade das liquidações, quer detenha ou não a qualidade de sujeito passivo.

Essa demonstração resulta dos documentos junto à petição arbitral e dos comprovativos de pagamento, (Doc. 1) em que o encargo foi transferido, a final, pelo respetivo sujeito passivo para a esfera das Requerentes, assumindo tal transferência (isto é tal repercussão), natureza legal, conforme decorre do n.º 2 da Lei n.º 55/2007, citando, em apoio de tal tese, o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa proferida no processo n.º 564/2020–T e declarações na Assembleia da República do, à época, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, assim como a alteração introduzida no artigo 2.º pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro. Neste contexto, sendo indiscutível a repercussão efetiva do encargo tributário na esfera das Requerentes, e tendo disso a AT perfeito conhecimento, necessariamente, se conclui, nos termos dos suprarreferidos artigos, terem as Requerentes legitimidade para propor o presente pedido de pronuncia arbitral e por conseguinte, intervir no processo, o que invocam para os devidos efeitos legais.

Caso necessário, requer-se que o Tribunal, a coberto do princípio do inquisitório, officie os fornecedores das Requerentes com vista a confirmar a transferência do encargo, ou a Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos para que disponibilize a informação relevante sobre o cumprimento dos artigos 13.º 15.º n.º 1 da Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro, sobre informação ao consumidor.

Em reforço desta legitimidade invoca o acórdão do TJUE, de 11.04.2024, no processo C–316/22, em que se estabelece que «O princípio da efetividade deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não permite ao consumidor final pedir diretamente ao Estado Membro o reembolso do encargo económico adicional que esse consumidor suportou devido á repercussão legal operada por um fornecedor em conformidade com uma faculdade que a legislação nacional lhe reconhece, de um imposto que o próprio fornecedor tinha pago indevidamente, permitindo apenas que esse consumidor intente uma ação cível de repetição do indevido contra tal fornecedor, quando o carácter indevido desse pagamento resultar de o referido imposto ser contrário a uma disposição clara, precisa, e incondicional de uma diretiva, não transposta ou incorretamente transposta, e quando, devido à impossibilidade de invocar, enquanto tal, uma diretiva num litigio entre particulares, este fundamento de ilegalidade não possa ser validamente invocado no âmbito dessa ação. ...».

Estando em causa uma repercussão, que não assume carácter voluntário, isto é que não resulta de acordo entre as partes, a mesma sempre seria insuscetível de ser regida pelo Direito privado (e, por conseguinte, ser dirimida no âmbito de uma ação arbitral proposta por um particular (consumidor final-repercutido) contra outro fornecedor (fornecedor/sujeito passivo).

Em face do exposto, uma entidade privada que procede à liquidação e cobrança de um tributo a um terceiro exerce verdadeiros poderes públicos no domínio tributário, materialmente idênticos aos cometidos à AT quando, sob as suas vestes jurídico-públicas, procede às mesmas tarefas de liquidação e cobrança.

O princípio da efetividade claudicará se se impuser que o sujeito passivo apresente, em primeira linha, uma ação conta a AT, pedindo o referido reembolso e, posteriormente, que o repercutido apresente uma ação civil (cuja propositura estaria votada ao insucesso, face à referida ausência de efeito direto horizontal da Diretiva IEC) para reaver o montante por si suportado a final.

Neste contexto, e perante o exposto, sempre serão inconstitucionais as normas extraídas dos artigos 18.º, n.ºs 4 e 9.º da LGT e 9.º do CPPT, se interpretadas no sentido de não terem os repercutidos legitimidade processual para demandar diretamente a AT com vista ao reembolso dos tributos por si efetivamente suportados por violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva e, bem assim, do princípio da efetividade, consagrados nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP, na dúvida, devendo o Tribunal arbitral proceder a um reenvio prejudicial ao TJUE ao abrigo do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Em consequência, não se verifica a exceção dilatória da ilegitimidade processual nem se justifica a absolvição da Requerida da instância, uma vez que as Requerentes têm legitimidade substantiva por serem o contribuinte de facto da CSR, e portanto, as únicas que suportaram, a final, o encargo do referido tributo.

5.3.1. Ineptidão da petição inicial

5.3.1.1 – Falta de objeto

No entender da Requerida, o PPA não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento, por violação da alínea b), do n.º 2, do artigo 10.º do RJAT, uma vez que a identificação do(s) ato(s) tributários é condição essencial para a aceitação do pedido de constituição do tribunal arbitral e em lado nenhum o mesmo se encontra identificado.

As Requerentes limitam-se a mencionar faturas de aquisição de combustível aos seus fornecedores, alegando que terá sido esta entidade que na qualidade de sujeito passivo de ISP/CSR terá procedido à introdução no consumo dos produtos que vieram a ser adquiridos, sem, todavia, identificar quaisquer atos de liquidação nem as DIC submetidas pelos alegados sujeitos passivos, não sendo possível à AT identificar os atos de liquidação em crise para efeitos de exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT, dificuldade suscitada oportunamente em requerimento submetido ao Sr. Presidente do CAAD.

A Requerida explicita as razões por que considera impossível estabelecer qualquer correlação/correspondência entre os atos de liquidação praticados pelos sujeitos passivos de ISP/CSR e o alegado pelas Requerentes no pedido arbitral e os documentos juntos aos autos, de onde não constam quaisquer dados que permitam a associação às correspondentes liquidações, fundamentando com um extenso extrato do voto de vencido feito constar no processo n.º 491/2023–T.

Dá, assim, por violado o requisito da alínea b), do n.º 2, do artigo 10.º do RJAT, o que determina a nulidade de todo o processo e obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância, conforme artigos n.ºs 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, alínea b) e 278.º, n.º 1, alínea b), do CPC.

5.3.1.2. Resposta das Requerentes sobre esta exceção:

As Requerentes juntaram aos autos a totalidade dos documentos que enquanto entidades que suportaram o encargo final, tinham em seu poder, ou seja, as faturas e os comprovativos de pagamento.

As declarações de introdução no consumo estão em poder da Fazenda Pública podendo esta solicitá-las ao abrigo dos poderes inspetivos e dos princípios, da prossecução do interesse público, do inquisitório e da colaboração, previstos, respetivamente, nos artigos 266.º da CRP, e 58.º, 59.º, n.ºs 1 e 2, alínea d) da LGT,

Será inconstitucional, por violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, decorrente do artigo 268.º, n.º 4 da CRP, a interpretação normativa da norma extraída do artigo 108.º, n.º 1 do CPPT, que permita à AT ou aos tribunais judiciais ou arbitrais, abster-se de conhecer do pedido de declaração de ilegitimidade formulado nesses procedimentos pelo repercutido, por falta de identificação do ato impugnado, sem encetar as diligências necessárias e adequadas, ainda que

junto de terceiros, com vista à identificação do ato tributário de liquidação da CSR objeto de reclamação graciosa, revisão oficiosa ou impugnação judicial ou arbitral,

Os atos tributários, isto é, as liquidações de CSR, estão perfeitamente e corretamente identificados na petição arbitral, encontrando-se refletidos nas faturas e faturas-recibo que atestam a aquisição do combustível pelas Requerentes sobre o qual recaiu o tributo.

Neste sentido, não se verifica a exceção invocada pela Requerida, de ineptidão por falta de objeto.

5.3.2.1. Ininteligibilidade do pedido e contradição entre esta e a causa de pedir

As Requerentes apresentam como causa de pedir, para efeitos de reembolso do que foi pago, a repercussão de um tributo alegadamente inválido por desconformidade desse tributo com o Direito da União. Formulam um pedido de anulação das liquidações, que não identificam, através da mera impugnação de alegadas repercussões, sem sequer identificar o nexo entre estas e aquelas (que não existe), na ideia errada de que vigora para a CSR um regime de repercussão legal e de que a referida repercussão (que, como já se viu, é meramente económica) possa ser presumida, apresentando depois como causa de pedir a desconformidade da CSR ao Direito da União. Para sustentar esta exceção a Requerida invoca e transcreve a decisão proferida pelo tribunal arbitral no processo n.º 364/2023–T, concluindo que muito embora a exceção dilatória de ineptidão da petição inicial seja de conhecimento oficioso, conforme decorre do artigo 196.º do CPC, expressamente a invoca, sendo o reconhecimento da mesma conducente à nulidade de todo o processo nos termos conjugados dos artigos 186.º, n.º 1 e 577.º, alínea b), ambos do CPC.

5.3.2.2. Resposta das Requerentes sobre esta exceção:

O pedido está devidamente identificado no pedido de pronúncia arbitral, o mesmo sucedendo com a causa de pedir, a qual corresponde à desconformidade do tributo com a Diretiva 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, a qual se encontra igualmente mencionada no artigo 22.º do PPA, e a Requerida compreendeu-o perfeitamente.

A jurisprudência dos tribunais superiores, Tribunal da Relação de Coimbra, de 14.11.2017, processo 7034/15.9T8VIS.C1. e do Supremo Tribunal Administrativo, de 13.03.96, processo 010519, assim como a doutrina estabelecem que o pedido ou a causa de pedir só será ininteligível, quando seja impossível ou extremamente complexo compreender qual o ato ou

facto jurídico subjacente á pretensão do autor e que fundamenta o pedido, o que manifestamente não sucede no presente caso, neste sentido a Decisão Arbitral n.º 465/2023, de 14.12.2023.

Resulta, assim, claro e inequívoco, ser o pedido e a causa de pedir totalmente inteligíveis e apreensíveis, bem como inexistir qualquer contradição entre os mesmos, pelo que deverá a exceção dilatória improceder.

5.4.1. A caducidade do direito de ação

No entender da Requerida, a falta de identificação do ato de liquidação impede a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa das liquidações, uma vez que a contagem do prazo para a apresentação do pedido, inicia-se a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação (global), tudo levando a crer que o pedido de revisão oficiosa e, conseqüentemente, o pedido arbitral são intempestivos.

Com efeito, tomando como referência as aquisições do ano de 2022, em 22.12.2023, há muito que se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa de 120 dias a contar do termo do prazo de pagamento do ISP/CSR, previsto no artigo 78.º, n.º 1, primeira parte, da LGT.

Donde, as Requerentes terem invocado a segunda parte do artigo na base de erro imputável ao serviço, todavia, a Requerida encontra-se vinculada ao princípio da legalidade e efetuou a liquidação em estrita observância dos normativos legais em vigor, à data dos factos, não existindo qualquer erro imputável aos serviços.

Acresce que os pedidos de reembolso apresentados nas alfândegas devem ser apreciados à luz do disposto nos artigos 15.º a 20.º do CIEC, sendo pacífico que o regime específico aí previsto é o aplicável quando se suscite a revisão do ato tributário e conseqüente reembolso com os fundamentos previstos nas mesmas normas.

Em conclusão, o vício do pedido arbitral decorrente da falta de identificação do ato tributário tem como efeito a impossibilidade de se aferir da tempestividade do pedido, como o demonstra o voto de vencido proferido no processo n.º 491/2023–T, sendo uma exceção dilatória, por assim ser especialmente qualificada nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, alínea k), do CPTA, devendo, nessa medida, ser absolvida do pedido ou da instância.

5.4.2. Resposta das Requerentes sobre esta exceção:

O tributo em causa não é um imposto (mas sim uma contribuição financeira), motivo pelo qual não pode ser aplicado às Requerentes um regime, isto é, os artigos 15.º a 20.º do CIEC, que tão somente se aplica a i) impostos, (isto é impostos especiais sobre o consumo), e ii) aos sujeitos passivos que introduzam no consumo os produtos a eles sujeitos.

O pedido de revisão oficiosa é um meio procedimental idóneo para reagir contra a ilegalidade de liquidações de CSR cujo encargo tenha sido totalmente suportado por terceiro sob as vestes de contribuinte de facto, sendo, por isso, um meio de garantia

Com efeito, a LGT é aplicável a todo e qualquer tributo, incluindo as contribuições financeiras (cf. artigo 3.º n.º 2, da LGT), não se percecionando, por isso, como poderia o regime previsto no seu artigo 78.º ser inaplicável à CSR, devendo ser tido em conta o referido na decisão arbitral de 16.01.2023, processo 305/2022-T.

Não é impossível aferir a tempestividade do pedido de revisão oficiosa, e na aceção do artigo 78.º, n.ºs 1 e 4 da LGT deve ser aferido por referência à data de conhecimento da liquidação do tributo, tendo as Requerentes, enquanto contribuintes de facto, tomado conhecimento dos atos de liquidação de CSR quando foram notificadas (isto é, quando rececionaram) as faturas emitidas pela sua fornecedora. Donde, não se verifica a exceção invocada pela Requerida.

5.5. Defesa por impugnação

A Requerida considera que não tendo logrado as Requerentes fazer prova de que pagaram e suportaram integralmente o encargo da CSR por repercussão, não aceita e impugna, nessa medida, um conjunto alargado de artigos impugnatórios do PPA, sendo que, nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova de factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoque, e de acordo com o artigo 344.º do Código Civil, as regras do ónus da prova recaem sobre quem os invoque e só se invertem quando haja presunção legal.

Exigir que seja a Requerida a fazer a prova de que não houve repercussão configura uma exigência de prova diabólica, a qual é inconstitucional por violação dos princípios da proporcionalidade, da tutela jurisdicional efetiva e do processo equitativo, preceituados nos artigos 2.º e 20.º da CRP.

Das faturas apresentadas apenas constam valores referentes ao IVA, e são absolutamente omissas a qualquer referência a montantes pagos a título de ISP ou CSR, não existem comprovativos do pagamento das imposições ao Estado, além de que as faturas anexas ao

pedido de revisão ofícios contêm uma parcela com a designação de «desconto» sem descritivo da respetiva natureza e conteúdo, e que, só por si, suscita dúvidas quanto à própria presunção da repercussão da CSR.

As declarações da E... e da I... nos moldes em que foram emitidas não podem ser consideradas como prova bastante para comprovar os factos alegados pelas Requerentes.

As obrigações constantes dos artigos 15.º e 16.º da Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro, obriga à apresentação de uma fatura detalhada que contenha os elementos necessários a uma completa e acessível compreensão dos valores faturados, sendo um regime jurídico de proteção ao consumidor distinto do da CSR, não se mostrando provado que tenham suportado qualquer imposto e que elas próprias não incluíram os impostos por si suportados no preço de venda aos seus clientes.

Inclusivamente, atento o disposto no Decreto-Lei n.º 70/2007, de 26 de março, sobre práticas comerciais com redução de preço, poderá estar em causa a prática pelas Requerentes de uma contraordenação económica grave, prevista no artigo 16.º, requerendo, caso se comprove, a passagem de certidão às entidades competentes para os devidos efeitos.

Sendo a prova do pagamento da CSR um facto positivo não é suficiente justificar a ocorrência de uma efetiva repercussão desse tributo, assente em meros juízos presuntivos, sem efetuar a demonstração objetiva da realidade dos factos através de elementos de prova que se relacionem com os fatores inerentes às transações comerciais que foram realizadas.

Essa identificação seria essencial, até porque nos casos em que os sujeitos passivos de ISP/CSR tem vindo, eles próprios, a impugnar, administrativa e judicialmente as liquidações de CSR, caso da F... e da I..., a admitir-se a condenação da AT, a restituição dos montantes que as Requerentes alegadamente suportaram, poderia conduzir ao absurdo de a AT, ser, sucessivamente, condenada a pagar os mesmos montantes da CSR, mais do que uma vez, a todos os intervenientes no circuito económico de comercialização dos combustíveis rodoviários, que se veriam indevidamente enriquecidos em claro prejuízo do erário público, o que não configuraria uma real situação de reembolso nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 15.º, n.º 2 do CIEC, mas sim um atentado à segurança jurídica e a todo o ordenamento jurídico-constitucional.

Não tendo existido certificação da medição da temperatura na descarga do combustível adquirido (temperatura ambiente), que em atos de medição de reservatórios certificados (varejos) dos sujeitos passivos, se designa por temperatura observada, não é possível realizar a correspondência para o número de litros a 15.º C, pelo que é impossível, na fase da cadeia logística, determinar a unidade tributável para efeitos de determinação na CSR.

Por outro lado, da análise dos pontos 33 e 34 do Despacho do TJUE no processo C-461/21, o TJUE reconhece estar a analisar a questão concreta de forma não profunda, não considerando em momento algum a CSR ilegal.

Inexiste uma desconformidade do regime da CSR com o previsto na diretiva europeia, porquanto não existe qualquer decisão judicial transitada em julgado que assim o declare, não havendo, assim, qualquer erro imputável aos serviços.

Ao contrário do alegado pelas Requerentes, existiu e existia à data dos factos um vínculo intrínseco entre o destino da CSR e o motivo específico que levou à sua criação conforme em termos práticos e reais, se pode avaliar pelo Relatório de Sustentabilidade 2017, da empresa Infraestruturas de Portugal

É inequívoco que existe e existia à data dos factos na CSR, objetivos/finalidades não orçamentais, estando subjacente à sua criação e afetação motivos específicos distintos de uma finalidade orçamental, nomeadamente finalidades de redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, sendo, pois, a referida CSR conforme ao direito comunitário.

Considera que é conhecido que a tributação especial tem finalidades extrafiscais, designadamente o da redução do consumo, e discorre sobre a repercussão económica, transcrevendo a propósito extratos do acórdão do STA n.º 0581/17.0BEALM, de 29.10.20,

Caberá aos sujeitos passivos no âmbito das suas relações comerciais (ao abrigo do direito civil) proceder, ou não, à transferência da carga fiscal para outrem (os seus clientes) tendo em conta as consequências para a sua atividade, designadamente, em termos do aumento de preços para o consumidor final, e que, de acordo com a lei da procura, poderá redundar numa diminuição da quantidade procurada e do lucro obtido.

O acórdão do TJUE, de 20.10.2011, processo C-94/10 do TJUE, em matéria de reembolso e repercussão no âmbito dos impostos especiais de consumo, vai no sentido de que, ainda que se verificassem os pressupostos legais e processuais, e se considerasse efetuada a prova da

repercussão económica da CSR, o Estado membro, pode, recusar/opor-se a um pedido de reembolso, apresentado pelo comprador repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo, tal como ocorre no direito nacional.

5.6 Pedido de pagamento de juros indemnizatórios

Tendo em conta o decidido pelo Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 20.05.2020, processo 0630/18.4ALSB, no sentido de que formulado pelo sujeito passivo o pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação e vindo o ato a ser anulado, ainda que em processo arbitral instaurado após o indeferimento tácito daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano, contado da apresentação do pedido de revisão, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, e não, desde a data do pagamento indevido.

Por isso, os juros indemnizatórios serão devidos depois de decorrido um ano após a apresentação dos pedidos de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto.

6. Notificadas as Partes para alegações, vieram, em substância, dizer o seguinte:

6.1 A Requerida deu por integralmente reproduzido o aduzido em sede de resposta ao PPA.

6.2 As Requerentes apresentaram desenvolvidas alegações, sustentando o já por si peticionado, quer no PPA quer na resposta às exceções opostas pela Requerida, tendo apresentado um conjunto de «Conclusões», que sintetizam as posições tomadas, identificando as soluções interpretativas que, no seu entender, as diversas questões jurídicas devem merecer, bem como aquelas para as quais, se o Tribunal tiver dúvidas, deve ser solicitado o seu esclarecimento junto do TJUE.

III – MATÉRIA DE FACTO

6. O Tribunal arbitral dá como provados os seguintes factos

a) A A..., S.A., (anteriormente designada por B... S.A.,) e a C... S.A. (anteriormente designada por D... S.A.) pertencem a um Grupo que se dedica ao transporte rodoviário de mercadorias, que tem sede em Portugal, respetivamente, em Guimarães e Castro Daire.

- b) A A..., S.A. incorporou a sociedade B... S.A em 04.03.2022, enquanto a C..., S.A. incorporou a D..., S.A., em 10.04.2023.
- c) Em 21.12.2023, apresentaram na Alfândega de Braga um pedido de revisão oficiosa, no qual peticionaram a anulação das liquidações da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) referentes ao ano de 2022, alegando que os correspondentes encargos tributários foram repercutidos nas suas esferas jurídicas pelos fornecedores E..., SA, F... SA, I..., SA, G..., Lda, e H..., Lda., juntando para o efeito um conjunto de faturas de aquisição de gasóleo rodoviário.
- d) As Requerentes não foram notificadas de qualquer decisão que tenha recaído sobre o pedido de revisão oficiosa até 22.04.2024, data em que se fez o prazo de quatro meses para que os serviços aduaneiros tomassem uma decisão, tendo-se formado uma presunção de indeferimento do pedido.
- e) Apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo em 23.07.2024.
- f) Em apoio do pedido de pronúncia arbitral juntaram comprovativos do pagamento das faturas aos fornecedores e gasoleiras e duas declarações, uma, sem data, emitida em papel timbrado da E... S.A. e assinada por pessoa de nome J..., que, na qualidade de sujeito passivo, declara que a CSR por ela paga foi integralmente repercutida às Requerentes, e outra, em papel timbrado da I... S.A. datada, carimbada e assinada, em termos ilegíveis, em 27.11.2023, em que se declara que a CSR por ela paga foi integralmente repercutida na K... S.A. com o NIF
- g) A E... S.A, a que a L... pertence, é o principal fornecedor de combustíveis das Requerentes, e nas faturas, para além do respetivo número e data, é feita menção aos litros e tipo de combustível, a um desconto, montante de taxas e impostos de energia, IVA e o total da fatura, em euros.
- h) As restantes empresas são fornecedoras esporádicas e residuais revelando as faturas (11) emitidas pela I..., com sede na ..., NIF..., reportadas à M... como entidade emissora, a descrição, quantidade, valor unitário, e valor s/IVA e com IVA, em euros, as emitidas pela G... Lda (13), a data, o n.º de fatura, os litros, o preço unitário, a taxa de Iva, e o montante total, em euros.

7. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

O Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre todas as questões emergentes da matéria de facto alegadas pelas Partes, devendo selecionar os factos que relevem para a decisão e discriminar a matéria que julgue provada e declarar a que considera não provada, conforme resulta dos artigos 124.º, n.º 2 do CPPT e 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c) do RJAT.

7.1 Não se prova que as empresas G..., Lda. e H... sejam titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP, e que o combustível por elas vendido tenha sido objeto de incidência de ISP e de CSR nos respetivos serviços aduaneiros, ignorando-se o nome dos sujeitos passivos que terão procedido à respetiva introdução no consumo e os intervenientes na cadeia de comercialização que levaram à venda do combustível adquirido pelas Requerentes, assim como tenham repercutido, total ou parcialmente, a CSR que porventura se encontrasse incorporada nos respetivos preços de venda.

7.2.1 Não se prova que os montantes pagos aos serviços aduaneiros, em sede de CSR pela E..., S.A. tenham sido integralmente repercutidos às Requerentes, porquanto do exame das faturas constantes do processo administrativo (Partes 2 a 25 (extrato) do anexo ao pedido de revisão oficiosa) que titulam os contratos de fornecimento constata-se a menção a montantes de consumo, a taxas e imposto de energia, sem qualquer referência à CSR, e a montantes de descontos, os quais não são compatíveis, ou são pouco compatíveis, com a declaração exarada por pessoa cujos poderes no âmbito da estrutura empresarial do sujeito passivo não estão identificados.

7.2.2. Não se prova que os montantes pagos aos serviços aduaneiros, em sede de CSR, pela I..., sob a designação M..., tenham sido integralmente repercutidos à Requerente D..., SA, porquanto do exame das faturas constata-se a menção à Descrição do Produto, Quantidades, Valor Unitário, Valor sem IVA e Valor com IVA, não havendo qualquer referência à repercussão do imposto (Parte 25 (extrato)).

7.2.3 Não se prova que os montantes pagos aos serviços aduaneiros, em sede de CSR, pela F..., S.A. tenham sido integralmente repercutidos às Requerentes.

7.3 Os factos foram dados como provados com base nos documentos apresentados pelas Requerentes a instruir o PPA, nos documentos constantes do processo administrativo junto pela Requerida consubstanciados no pedido de revisão oficiosa apresentado na Alfândega de Braga,

onde constam as faturas de aquisição de combustível, e na informação por elas prestada, não especificamente contraditada pela Requerida.

IV - A LEGISLAÇÃO

8. A Assembleia da República, através da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o Orçamento de Estado para 2010, no artigo 124.º, autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

Concretamente, no n.º 4, subordinado ao âmbito da autorização, entre outras alíneas, estabeleceu o seguinte: «

- a) *A delimitação do objeto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os atos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não deem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de atos tributários, os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação, os atos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;*
- b) *A definição, como fundamento do processo arbitral tributário, da ilegalidade ou da lesão ou o risco de lesão de direitos ou interesses legítimos, e como efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, da anulação, da declaração de nulidade ou de inexistência do ato recorrido ou do reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes;*

9. A autorização legislativa veio a ser concretizada pelo Governo por via da aprovação do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, o qual, no artigo 2.º, n.º 1, alterado pelo artigo 160.º da Lei 64-B/2011, de 3012.2011, que aprovou o OE para 2012, fixou a competência dos tribunais arbitrais nos seguintes termos:

- a) *A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*

b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;

c) (Revogada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro).

10. O artigo 4.º, n.º 1 do mesmo diploma preceitua que «A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça». ao qual o legislador, através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, veio acrescentar «... que estabelece, designadamente o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos».

11 – A portaria referida no número anterior é a n.º 112-A/2011. de 22 de março, conhecida por portaria de vinculação, que dispõe o seguinte:

«Artigo 1.º

Vinculação ao CAAD

Pela presente portaria vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, no CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública:

a) A Direção-Geral dos Impostos (DGCI); e

b) A Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).

Artigo 2.º

Objeto da vinculação

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

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

- b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; 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 efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*

Artigo 3.º

Termos da vinculação

1 – A vinculação dos serviços e organismos referidos no artigo 1.º está limitada a litígios de valor não superior a € 10 000 000.

2 – Sem prejuízo dos requisitos previstos no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a vinculação dos serviços referidos no artigo 1.º está sujeita às seguintes condições:

- a) Nos litígios de valor igual ou superior a € 500 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal;*
- b) Nos litígios de valor igual ou superior a € 1 000 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal.*

3 – ...».

12.1 Está em causa a interpretação da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que cria a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), a qual visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da empresa Infraestruturas de Portugal S.A. (IP SA) e a compatibilização da referida contribuição com o direito comunitário, designadamente a sua conformidade com o n.º 2, do artigo 1.º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16.12.2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo.

12.2 No que respeita à CSR, o artigo 2.º preceitua que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P. é assegurado pelos respetivos utilizadores e é uma contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis – artigo 3.º, n.º 1.

O artigo 4.º, n.º 1 estabelece que *«A contribuição de serviço rodoviário incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviária sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e dele não isentos»*, sendo o valor da CSR para o período delimitado no pedido de pronúncia arbitral de 87/1000 litros para a gasolina e de 111/1000 litros para o gasóleo rodoviário, conforme decorre do disposto na Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro,

O artigo 5.º, n.º 1 preceitua que *«é devida pelos sujeitos passivos do ISP, 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»*.

12.3 No que respeita à Diretiva, refere o artigo 1.º o seguinte:

«1. A presente diretiva estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos seguintes produtos, adiante designados «produtos sujeitos a impostos especiais de consumo»:

- a) Produtos energéticos e eletricidade, abrangidos pela Diretiva 2003/96/CE;*
- b) ...*
- c) ...*

2. Os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções.».

V - APRECIACÃO JURÍDICA

13. As Requerentes solicitaram a constituição de Tribunal Arbitral pedindo a apreciação da legalidade dos atos tributários de liquidação da CSR referentes ao ano de 2022, cujos encargos

tributários foram repercutidos nas suas esferas jurídicas pelos fornecedores de combustível E...S.A, F..., Lda. I..., S.A. G..., Lda. e H..., Lda., e da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado na Alfândega de Braga.

A exceção da competência do Tribunal Arbitral

14.1 De entre as várias exceções invocadas pela Requerida, uma respeita à questão da falta de competência dos tribunais arbitrais para apreciar o mérito do pedido, pois segundo alega, se o legislador tivesse pretendido atribuir à CSR a qualidade de imposto, tê-lo ia feito, sendo tal exceção dilatória e condicionadora da apreciação de todas as restantes.

Considera que, em consonância com o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a impostos, aqui não se incluindo outros tributos de outra natureza, tais como as contribuições, fundamentando tal entendimento numa alargada transcrição da Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 31/2023–T.

Sobre o alcance interpretativo da arbitragem tributária, a Decisão Sumária n.º 70/2024, proferida nos Autos de Recurso n.º 1347/23 do Tribunal Constitucional, decidiu «Não julgar inconstitucional a norma contida no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03. interpretada no sentido de estarem sujeitos a arbitragem tributária, somente os tributos qualificados como impostos em sentido estrito, excluindo do âmbito da arbitragem os demais tributos referidos no artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e enunciados no artigo 3.º n.º 2 da Lei Geral Tributária».

14.2 Sobre esta questão objetaram as Requerentes que a Lei n.º 55/2007 limita-se a consignar genericamente a receita decorrente da CSR à empresa Infraestruturas de Portugal S.A. não estabelecendo qualquer contrapartida indireta ou presumivelmente aproveitada pelos sujeitos passivos da CSR nem tão pouco evidenciando qualquer objetivo extrafiscal de modelação de comportamentos desses mesmos sujeitos passivos, pelo que, assim sendo, a CSR não se configura como uma contribuição financeira, mas como um verdadeiro imposto, entendimento corroborado pelo Tribunal de Contas no Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2008, assim como por numerosa jurisprudência arbitral.

As Requerentes não pretendem, de modo algum, uma decisão sobre os atos de repercussão, pretendem sim, a apreciação da legalidade das liquidações respeitantes à CSR, referentes ao ano de 2022, cujo encargo tributário teria sido repercutido na esfera das Requerentes pelos fornecedores, pelo que o tribunal arbitral seria materialmente competente em razão da matéria para julgar o litígio, não se verificando a exceção dilatória invocada pela Requerida.

15. Antes propriamente de se abordar a questão da competência do tribunal arbitral e da vinculação da Requerida, importa tecer algumas considerações sobre o entendimento que o TJUE e o legislador nacional têm sobre a CSR, os quais são reveladores de que não existe uma sintonia classificativa.

O Despacho do TJUE sobre o Processo C-460/21, de 07.02.2022, (Vapo Atlantic contra Autoridade Tributária e Aduaneira), assinala que o artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos» na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários (ponto 36).

Donde decorre que, muito embora, o referido Despacho considere a CSR um imposto, um dos pressupostos para que não seja considerada a existência de motivação específica tem a ver com a estrutura do imposto, que não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários, («não deixa transparecer, à primeira vista, uma real vontade de desencorajar a utilização quer dessa rede (de estradas) quer dos principais combustíveis rodoviários, como a gasolina, o gasóleo rodoviário ou o gás de petróleo liquefeito (GPL) automóvel» (ponto 33).

Por sua vez, o legislador nacional atribuiu-lhe a denominação de contribuição, mas que, considerando os seus fins, poderia ter sido acrescentada a palavra financeira, pois verdadeiramente do que se trata é de montantes a cobrar pelo Estado a um conjunto de sujeitos passivos e a entregar posteriormente esses montantes a uma entidade pública responsável pela criação e manutenção de uma rede rodoviária (e atualmente também já gestora da rede ferroviária) a nível do território continental português, criada a partir de uma diminuição do

Imposto sobre os Produtos Petrolíferos, que então vigorava, fixando o seu montante no exato valor dessa diminuição.

16. A CSR foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, mas ao longo do tempo, foram sendo introduzidas alterações, caso das leis n.ºs 67-A/2007, de 31 de Dezembro, 64-A/2008, de 31 de Dezembro, 64-B/2011, de 30 de Dezembro, 66-B/2012, de 31 de Dezembro, 83-C/2013, de 31 de Dezembro, 82-B/2014, de 31 de Dezembro, 7-A/2016, de 30 de Março, até que a 24-E/2022, de 30 de Dezembro, a extinguiu, reformulando a sua natureza jurídica, deste modo, conformando o tributo com o direito comunitário.

17. Analisando a génese do processo legislativo da arbitragem, constata-se que a autorização legislativa concedida pela Assembleia da República não foi acolhida pelo Governo na sua amplitude, verificando-se que mesmo no diploma aprovado foi adotada uma implementação evolutiva em função dos resultados que se viessem a alcançar.

A Decisão Arbitral n.º 31/2023- T, evidencia com clareza os passos legislativos que conduziram à atual formulação. Nela se escreve:

« - na alínea a) do artigo 4.º do artigo 124.º da Lei de autorização legislativa admitia-se a possibilidade de nela ser incluída a generalidade dos litígios relativos à liquidação de tributos (inclusivamente os praticados pelos contribuintes) e de fixação de valores patrimoniais que podem ser apreciados em processo de impugnação judicial e o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária;

- no artigo 2.º do RJAT não se incluiu na arbitragem tributária o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária e estabeleceu-se no artigo 4.º, que a vinculação da Administração Tributária, que se reconduz a definição do âmbito da arbitralidade de litígios deveria ser efetuada por portaria;

*- a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, limitou a vinculação aos serviços da Administração Tributária estadual e aos tribunais «que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a **impostos** cuja administração lhes esteja cometida», com várias exceções.».*

18. A Revisão da CRP efetuada em 1982, ao estabelecer no artigo 212.º as «Categorias de tribunais», veio admitir a possibilidade de existirem tribunais arbitrais, e é nessa ótica que o legislador, em matéria tributária, veio admitir um sistema de resolução de conflitos em que confiou à sociedade civil o poder de dirimir conflitos em que, por um lado está em causa o interesse público, representado pela AT na cobrança de impostos e, por outro os interesses dos particulares, por norma os contribuintes.

Numa apresentação do novo sistema de administração de justiça, o Senhor Conselheiro Santos Serra, Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 14.12.2010, exprimiu uma compreensível expectativa, conforme se depreende de um extrato da sua intervenção:

«Assim, e logo à partida, é preciso que o regime de arbitragem tributária ora constituído consiga afastar receios de que, por via da arbitragem, as partes consigam contornar as imposições legais que sobre si recaem, e que façam letra morta dos princípios da legalidade e da igualdade entre contribuintes em matéria tributária, com a capacidade negocial diferenciada das partes a sobrepor-se ao princípio da tributação de acordo com a sua real capacidade contributiva.».

19. Também o Professor Doutor Sérgio Vasques que, à época da publicação do RJAT e da portaria de vinculação, exercia as funções de Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, publicou um texto na Newsletter n.º 1 do CAAD, em que justificava as limitações à ação arbitral, atendendo à especificidade e ao valor das matérias em causa. Segundo ele,

«A arbitragem tributária, tal como contemplada no Regime da Arbitragem Tributária veio a apresentar âmbito mais estreito relativamente ao que figurava na autorização legislativa do orçamento do estado para 2010, pela consciência de que esta era, e continua a ser, uma experiência inovadora que não vai sem os seus riscos. Foi também com precaução que a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, através da qual se vinculou a administração tributária ao regime, impôs vários limites desde logo atendendo à especificidade e ao valor das matérias em causa, associando-se deste modo a Administração Fiscal a este mecanismo de resolução alternativa de litígios nos estritos termos e condições estabelecidos na Portaria.».

20. O artigo 2.º do RJAT, enquanto norma quadro, tem de ser interpretada no contexto da economia do diploma, não representando um «prius» relativamente às demais normas, mas simplesmente um «maximus» jurídico à disposição do legislador, para além do qual não é lícito ultrapassar os limites por ela fixados.

Por isso, é uma norma que deve ser conjugada com o artigo 4.º, mas sobre o qual não tem qualquer supremacia jurídica, devendo conformar-se com a sua natureza restritiva e derogatória do âmbito arbitral genérico previsto, o qual tem subjacente a classificação de tributos feita pela LGT, e estabelece os termos da vinculação.

O facto de se remeter para portaria não tem significado jurídico relevante, uma vez que se cinge a fixar os pressupostos de adesão da AT à vinculação, não densificando ou criando regras normativas de aplicabilidade.

O legislador usou esta técnica legislativa em vez de ter fixado de forma imediata na própria lei aquilo que veio a fazer constar na portaria de vinculação pela razão de, face a uma forma inovadora de resolução de conflitos tributários, pretender dispor de um mecanismo que lhe permitisse modificar as regras do seu funcionamento, caso fossem detetadas algumas anomalias ou disfunções funcionais, sendo a portaria a forma mais expedita de poder fazer os ajustes que se venham a mostrar necessários.

Ao remeter a responsabilidade da aplicação do regime tributário da arbitragem para os responsáveis que tutelam as áreas das finanças e da justiça, o legislador teve em conta a eventual necessidade de um reajustamento de competências, pois os litígios tributários, até ali, sempre tinham sido dirimidos nos tribunais judiciais, e a partir do RJAT passaram a ser tratados por pessoas que não tem necessariamente a ver com a esfera judicial, se bem que especialmente dotadas de conhecimentos jurídicos para assegurar o exercício dos pleitos.

Através desta técnica evitou-se o envolvimento do Governo como um todo, e a rigidez imposta por instrumentos legislativos em que, muitas vezes, está presente a oportunidade política, atendendo-se simultaneamente à necessidade de resolução de eventuais dificuldades organizativas próprias das entidades intervenientes, quer do CAAD quer da própria AT.

21. Segundo o brocardo «Quem pode o mais pode o menos», o legislador ordinário munuiu-se da faculdade de gradualmente fazer evoluir a intervenção da arbitragem no domínio dos tributos

consoante os resultados que fossem obtidos, ou num sentido negativo, reduzindo por exemplo o montante máximo do valor da vinculação, ou num sentido positivo, eliminando a exclusiva competência dos organismos e serviços da AT para a apreciação de impostos, eventualmente alargando-a mesmo às taxas, (tributárias «strito sensu», ou de atos judiciais ou para-judiciais da área do Ministério da Justiça), ou até mesmo às próprias contribuições financeiras a favor de entidades públicas em que a Requerida se encontra investida de poderes de liquidação e cobrança. E para este efeito, bastar-lhe-á eliminar a expressão «cuja administração lhes esteja cometida».

22. O facto de no artigo 2.º da portaria de vinculação se referir que os serviços e organismos (de administração de impostos), se vinculam à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, mencionados no n.º 1, do artigo 2.º do RJAT, só faz sentido à luz da Lei Orgânica da AT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que enuncia as missões e a regra geral da tipicidade das atribuições dos diversos serviços técnico-normativos, pois doutro modo bastava ter feito simplesmente uma referência aos organismos, (a DGCI e a DGAIEC), os quais, por natureza, são estruturados por serviços (técnico normativos, serviços de finanças e alfândegas).

Esta interpretação literal ganha mais força com o facto de no n.º 1, do artigo 3.º ter sido repetida a mesma formulação da vinculação dos «serviços e organismos», isto é, corresponde a um quadro de adequada expressão do pensamento legislativo e não a uma mera e solta imprecisão terminológica.

Com efeito, nalguns casos, os responsáveis pelos serviços da AT têm competência própria dada por lei, ou dela dispõem por via de delegação e subdelegação de competências, e o que o legislador quis transmitir é que não estão habilitados a agir fora da vinculação do organismo em que se integram e a agir fora do plano da subordinação hierárquica.

23. Tal como se refere na Decisão Arbitral n.º 31/2023 «a inclusão da palavra «**impostos**» na expressão «*apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*» contrastando com a referência mais abrangente a atos de liquidação de **tributos** que foi usada na alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010 (autorização legislativa) para

definir o âmbito da autorização, tem de ser interpretada como **expressão precisa da restrição** que se pretendeu efetuar», como, aliás, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, à época da publicação, teve o cuidado de assinalar no texto que escreveu para a Newsletter do CAAD.

«Na verdade, assente que a intenção legislativa era restringir o âmbito da jurisdição arbitral, se foi utilizada uma expressão com alcance restritivo para indicar o âmbito da restrição, tem de pressupor-se, presumindo que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (como, aliás, o impõe o n.º 3, do artigo 9.º do Código Civil), que se pretendesse restringir nos precisos termos, a menos que houvesse razões que impusessem ter havido alguma deficiência na expressão do pensamento legislativo.

Uma norma com alcance restritivo como aquela que foi transposta da autorização legislativa para a legislação ordinária deve, em princípio, ser interpretada em termos estrito e não extensivamente, pois a ampliação do seu alcance estará presumivelmente ao arrepio do pensamento legislativo que a interpretação jurídica visa reconstituir (artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil).».

24. O sentido restritivo também parece retirar-se da falta de seguimento da autorização legislativa dada através da Lei n.º 3-B/2010, no que respeita à alínea n), do n.º 4 do artigo 124.º em matéria de responsabilização da Administração Tributária pelo pagamento das custas judiciais e encargos.

O Governo foi autorizado a consagrar a «responsabilidade da parte vencida pela totalidade dos honorários e despesas dos árbitros, podendo ser estabelecidos critérios de limitação da responsabilidade da administração tributária, designadamente o do montante das custas judiciais e dos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária», mas o legislador optou, salvo nos casos em que foi a Parte a nomear árbitro, por responsabilizar a AT pelo pagamento das custas judiciais, no caso de ser Parte vencida, no mesmo plano de igualdade dos Impugnantes, não obstante a via arbitral ser mais onerosa.

Numa tal decisão legislativa terá pesado o facto de ter sido entendido que, estando em causa unicamente impostos administrados pela AT não se justificaria uma mitigação dessa

responsabilidade, atentas as exigências de capacidade técnica que a mesma deve ter no domínio dos impostos que administra, devendo, por isso, assumir integralmente a responsabilidade pelas consequências das decisões adversas.

25. O legislador denominou a CSR de contribuição, mas ainda que o Tribunal Arbitral a considerasse um imposto, seguindo a orientação jurisprudencial do TJUE, não está na competência dos serviços técnico normativos da AT a iniciativa de desenvolver estudos e propor ações legislativas ou regulamentares para uma melhor cobrança, elaborar estudos técnicos e estatísticos de utilização das vias, fazer um acompanhamento da evolução da cobrança da sua receita e fazer o seu reporte superiormente, apreciar pedidos de isenção e redução da contribuição, preparar as medidas fiscais a serem introduzidas no Orçamento de Estado com as projeções financeiras de receita e despesa em função das orientações políticas, tudo atribuições que consubstanciam o poder de administração típico da generalidade dos impostos por ela administrados. Por seu turno, as alfândegas e os serviços de finanças exercem as suas atribuições no quadro da respetiva lei orgânica, e a sua atividade consiste unicamente no cumprimento das normas tributárias aplicáveis.

A CSR apenas indiretamente beneficia da administração da Requerida, quando os seus serviços de fiscalização ou de inspeção detetam combustível irregularmente introduzido no consumo, pois, os litros de combustível assim detetados fora do circuito são sujeitos ao pagamento do respetivo ISP e, na medida em que o pagamento da CSR lhe está associada, a receita da contribuição também aumenta.

26. Refira-se que, muito embora pertença ao poder político a atividade de legislador formal, a AT, do ponto de vista material, não é alheia à generalidade do legislado, seja porque muitas das medidas fiscais resultam de propostas da própria administração tributária, seja por que, não o sendo, há normalmente um parecer prévio sobre o enforme legislativo e sobre as capacidades técnicas de implementação das medidas que politicamente são aprovadas.

No entanto, no caso particular da CSR é notória a estabilidade das taxas fixadas pela Lei n.º 55/2007, de 64 €/1000 litros para a gasolina e 86 €/1000 litros para o gasóleo, só alteradas pela Lei 82-B/2014, de 31 de dezembro, após parecer do InIR – Instituto de Infra-Estruturas

Rodoviárias, I.P, emitido nos termos da respetiva lei orgânica, para 87 e 111 euros, respetivamente, em contraposição com as do ISP, sujeitas à administração da Requerida e regularmente atualizadas, ou seja, significa que nunca houve uma intervenção ativa da Requerida na gestão do imposto.

27. A Requerida desempenhou uma função «stricto sensu» de prestadora de serviços, pela qual foi remunerada em função de uma percentagem de 2% do produto da CSR cobrada a título de encargos de liquidação e cobrança, como é previsto no artigo 5.º n.º 2 da Lei 55/2007. Essa prestação de serviços consubstanciou-se na disponibilização dos sistemas informáticos e dos recursos humanos necessários à cobrança, sendo esta uma receita cuja base de cobrança cabe na alínea o), do artigo 8.º da Portaria 320-A/2011, segundo a qual são receitas próprias da AT «As receitas que por lei, contrato ou outro título lhe sejam atribuídas»

Trata-se de uma situação que não difere da que é aplicável aos direitos aduaneiros de importação e conexos, receita da União Europeia, os quais se viram expressamente excluídos do regime arbitral, (uma percentagem dos recursos próprios da União Europeia, cobrados em sede de direitos de importação, permanece na AT para a compensar dos custos administrativos da cobrança), ou à cobrança da contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos para o Serviço Nacional de Saúde, (3% do produto da respetiva cobrança), ou da contribuição especial para a conservação dos recursos florestais (até 15% da receita).

28. Anote-se, no entanto que, com a aprovação do artigo 9.º da Lei n.º 24-E/2022, esta prestação de serviços por parte da AT, cessou, e a administração da CSR passou a ficar incluída nas atribuições normais da AT, especificamente afeta à direção de serviços que administra o ISP, com a consequente perda da remuneração pela prestação do referido serviço.

29. Durante o tempo de vigência da CSR, o legislador não sentiu necessidade de fazer qualquer alteração ao *statu quo* inicial, tendo tido oportunidades para o fazer, designadamente, como aquando da publicação da Portaria 287/2019, de 3 de setembro, que alterou a Portaria 112-A/2011, no sentido de condicionar a apreciação pela arbitragem das disposições anti abuso, (artigo 2.º, alínea e).

30. Expostos os termos em que o legislador delineou o envolvimento da AT na jurisdição arbitral tributária, parece claro que a distinção classificativa do tributo atribuída pelo TJUE e pelo legislador nacional acaba por perder relevância, pois seja considerada um imposto, como uma parte significativa da jurisprudência e da doutrina a qualifica, ou seja uma contribuição, como o legislador a denominou, à luz da vinculação estabelecida pela portaria, tal não releva para a atribuição da competência jurisdicional, pois, mesmo que fosse considerada imposto, estava subordinada à condição de ser administrado pela AT, o que não se verificava.

31. Em termos legislativos, a alínea i), do n.º 1 do artigo 165.º da CRP e os artigos 3.º e 4.º da LGT, enunciam as categorias de tributos, nelas incluindo os impostos, as taxas e as contribuições financeiras,

O artigo 3.º, n.º 2 da LGT concretiza que *«Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas»*, referindo o n.º 3 que *«O regime geral das taxas e das contribuições financeiras referidas no número anterior consta de lei especial.»*, o que não, não obstante já terem decorrido mais de vinte anos, até agora não sucedeu.

Em matéria de «Pressupostos dos tributos» refere o n.º 1 do artigo 4.º que *«Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património»*, e o n.º 2 que *«As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares»*

Por seu turno, o n.º 3 preceitua que *«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 atividade são considerados impostos.»*

32. A doutrina caracteriza o imposto como uma prestação pecuniária unilateral, imposta coativamente pelo Estado ou por uma entidade pública, sem carácter sancionatório, visando a

obtenção de receitas para a satisfação de necessidades e fins públicos (Cf Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, Coimbra, 1977, página 262) e tendo como pressuposto a capacidade contributiva do respetivo sujeito revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património.

Já as taxas, segundo Alberto Xavier são receitas tributárias que *«têm carácter sinalgmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma atividade pública ou, na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares»*.

No caso da CSR não existe necessariamente uma contrapartida individualizada para cada sujeito passivo, o que afasta, desde logo, a noção de taxa, pois, muito embora sejam eles que procedem ao pagamento da CSR, não constituem o grupo que beneficia diretamente das finalidades proclamadas para a sua criação, ou dentro do grupo, apenas uma fração desses sujeitos passivos, que dispõem de frotas próprias de distribuição de combustível, tem essa contrapartida.

Relativamente às contribuições financeiras, a propósito da delimitação da reserva parlamentar, a revisão constitucional introduziu a categoria tributária das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, constitucionalizando um conjunto de tributos parafiscais que se situam a meio caminho entre a taxa e o imposto.

Nos acórdãos do STA n.ºs 539/2015, de 20.10.2015, e 418/2017, de 13.07.2017, escreveu-se o seguinte; *«As contribuições distinguem-se especialmente das taxas porque não se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, correspondendo a uma bilateralidade genérica. Preenchem esse requisito as situações em que a prestação poderá beneficiar potencialmente um grupo homogéneo ou um conjunto diferenciável de destinatários e aquelas em que a responsabilidade pelo financiamento de uma tarefa administrativa é imputável a um determinado grupo que mantém alguma proximidade com as finalidades (sobre estes aspetos Sérgio Vasques, ob, cit, página 221 e Susana Tavares da Silva, em «As taxas e a coerência do sistema tributário», página 89-91, 2.ª edição, Coimbra Editora).»*.

33. O legislador, atento o facto da CSR ser cobrada a favor de uma entidade pública, entendeu denominá-la como contribuição, e tal facto tem consequências a nível processual em termos de legitimidade.

No conjunto de direitos e obrigações atribuídos à concessionária Infraestruturas de Portugal por intermédio do quadro de concessão, foi-lhe conferido, no quadro dos direitos, entre outros, ter como receita o produto da CSR, (alínea b) da Base 3, do anexo ao Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13.11.2007).

Estando em causa o cumprimento de obrigações contratuais do Estado para com entidades terceiras, igualmente pertencentes à esfera pública, o Ministério Público, enquanto defensor da legalidade e da promoção do direito público, deve, conforme o artigo 14.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ser ouvido nos processos judiciais antes de ser proferida a decisão final, situação que não se mostra acautelada na jurisdição arbitral.

34. Por outro lado, considerando que estão em causa direitos do Estado fruídos por entidades autónomas, nos termos do artigo 24.º, n.º 2 do CPC, aplicável por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, as referidas entidades autónomas deveriam ter a possibilidade de intervir no próprio processo, através de mandatário próprio, situação igualmente não assegurada na jurisdição arbitral, a qual se exprime apenas pela reação da AT, independentemente do reconhecimento do mérito jurídico de tais reações.

35. O Tribunal Arbitral entende que, enquanto tributo, o quadro classificativo atribuído pelo legislador deve ser respeitado, pois é a ele que cabe legislar, o que não deve impedir os demais poderes de exercerem a sua atividade de controlo judicial.

A CSR vigorou 15 anos (2007 a 2022) e a sua natureza jurídica apenas foi posta em causa praticamente 14 anos após a publicação, ou seja, foi pacificamente aceite pela comunidade jurídica, que viu na sua criação, não uma forma de o Estado potenciar os seus rendimentos tributários, até porque foi criada a partir de uma redução do ISP no exato montante, mas um meio (ou um expediente, para) de assegurar estabilidade financeira a uma entidade que põe à disposição dos automobilistas a utilização de estradas onde possam consumir nos seus veículos o gásóleo e a gasolina que adquiriram.

Estando em causa uma alegada desconformidade com o direito europeu, a ser verificada pelos tribunais «a quo», será em função da adversidade das sentenças para o Estado, que tem o dever de defender o interesse público, representado pela obtenção das receitas necessárias para o seu próprio funcionamento e para a execução das políticas públicas sufragadas democraticamente, ou das modificações do quadro de legalidade impostas pelo Tribunal Constitucional, que os órgãos legiferantes reformularão o quadro legal e lhe atribuirão um outro sentido e uma outra classificação em consonância.

36. Não sendo possível aos depositários autorizados furtar-se ao pagamento da CSR, pois encontra-se acoplada ao ISP, sendo esse pagamento obrigatório e coativo, porque inserido numa liquidação única, ainda assim são beneficiários indiretos do pagamento desse tributo, pois ao introduzirem no consumo e comercializarem os principais combustíveis rodoviários, e ao retirarem vantagens dessa comercialização na forma de lucro, estão a contribuir para a deterioração da qualidade ambiental, quer do bem público (ar), quer da envolvente edificada, sendo certo que o legislador comunitário já fixou metas para a eliminação da produção de veículos propulsionados com esses combustíveis e o próprio TJUE, na sua atividade interpretativa, teve em conta as características e consequências nefastas da utilização de tais produtos.

37. A CSR ao ser considerado um imposto não específico, em razão, entre outras, de não desmotivar os consumos, expõe os depositários autorizados à prática de atividades consideradas perniciosas, se bem que atento o atual desenvolvimento da indústria automóvel seja ainda um mal necessário, e coloca no limbo a sua classificação, pois assume em parte a natureza de imposto, uma vez que é paga obrigatoriamente sem que haja genericamente um retorno individualizado, e em parte a natureza de contribuição, pois pretende reorientar comportamentos por via da penalização dos operadores que pelo exercício de uma certa atividade contribuem para a degradação ambiental, (tal não sucede, por exemplo, com os fornecedores de energia elétrica para os veículos elétricos, cujos proprietários utilizam sem custos as vias construídas e disponibilizadas por conta das cobranças da CSR), assumindo-se como uma figura híbrida, a meio caminho entre o imposto e a contribuição, ou um «tertium

genius», (conforme Gomes Canotilho/Vital Moreira, em CRP, Anotada, I Volume, página 1095, 4.^a Edição, Coimbra Editora),

38. O Tribunal Arbitral entende, assim, que a pedra de toque na arbitrabilidade da CSR não está tanto na distinção entre a mesma ser considerada um imposto, uma contribuição financeira ou uma terceira espécie tributária, uma vez que, mesmo que admitindo que é um imposto como decorre da interpretação do TJUE, encontra-se fora da jurisdição arbitral, por não pertencer à categoria de impostos administrados pela AT.

Embora não seja o caso, nela se incluíam, todavia, as contribuições especiais a que se refere o n.º 3 do artigo 4.º da LGT, expressamente consideradas impostos.

39. A CRP em matéria de «Categoria de tribunais» prevê no artigo 209.º, n.ºs 2 e 3, a possibilidade de existirem tribunais arbitrais, prevendo a lei os casos e as formas em que os mesmos se podem constituir, mas daqui não decorre que a impossibilidade de acesso à jurisdição arbitral no domínio da CSR represente qualquer diminuição das garantias dos sujeitos passivos, máxime contribuintes, uma vez que para dirimir os seus conflitos com a Administração Tributária. têm ao seu alcance, como sempre tiveram, a primeira instância tributária do sistema judicial.

VI – QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

40. Face ao exposto, este Tribunal Arbitral conclui que a apreciação das pretensões relativas à CSR. não está abrangida pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade que sucedeu às extintas Direção Geral dos Impostos e Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, por falta do acordo necessário para a constituição de tribunal arbitral, a que se reporta o artigo 18.º da Lei de Arbitragem Voluntária [Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT e artigo 181.º do CPTA (3)], acordo esse que, relativamente à arbitragem tributária, é genericamente exigido e definido no que concerne à AT, através da vinculação prevista no artigo 4.º do RJAT

Este juízo implica que seja julgada procedente a invocada exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral, por a pretensão das Requerentes recair sobre tributo que não se encontra abrangido pela vinculação da Requerida aos tribunais arbitrais que funcionam no âmbito do CAAD.

Uma das consequências, é que as pronúncias arbitrais parciais resultantes da apreciação das questões suscitadas pelas Partes no âmbito do processo, quer em sede de apreciação do mérito do pedido de impugnação, quer da apreciação das exceções e respetivas respostas, fiquem prejudicadas, uma vez que se entende que é aos tribunais tributários de primeira instância que cabe essa apreciação, seja a CSR conceptualizada como um imposto, seja como uma contribuição ou uma figura afim.

VII - DECISÃO

41. Nestes termos, este Tribunal Arbitral decide:

A – Confirmar o presumido indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente na Alfândega de Braga, em 21 de dezembro de 2023.

B - Julgar procedente a exceção invocada pela Requerida da incompetência deste Tribunal Arbitral, com a sua conseqüente absolvição da instância, por, em razão do tipo de litígio, inexistir a vinculação exigida pelo artigo 4.º do RJAT, nos termos conformes à portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, uma vez que não é administradora do tributo, não se encontrando, assim, o tribunal arbitral habilitado a pronunciar-se sobre as restantes questões suscitadas pelas Partes,

C – Condenar as Requerentes no pagamento das custas do processo arbitral.

VIII – VALOR DO PROCESSO

42. De harmonia com o disposto nos artigos n.º 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º - A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixe-se o valor do processo em 523 586,36 € (quinhentos e vinte e três mil, quinhentos e oitenta e seis euros e trinta e seis cêntimos), valor esse indicado pela Requerente, sem oposição da Requerida.

IX - CUSTAS

43. Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante de Taxa Arbitral em 7.956,00 € (sete mil novecentos e cinquenta e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a serem suportadas pelas Requerentes.

Lisboa, 16 de dezembro de 2024

Os Árbitros

Fernando Araújo

(Presidente)

(Acompanhando o sentido da decisão [absolvição da instância], discordo globalmente da respectiva fundamentação, na medida em que entendo que a CSR foi um verdadeiro imposto, nascido do ISP e a ele regressado, após a sua extinção na Lei nº 24-E/2022, de 30 de Dezembro, acompanhada de concomitante aumento da taxa de ISP pelo valor da ex-CSR – pelo que entendo como não-verificada a exceção de incompetência do tribunal. Afastada essa exceção, contudo, verificar-se-ia a exceção de ineptidão do pedido – por insusceptibilidade de identificação mínima, ou sequer de comprovação, num imposto monofásico como o foi a CSR, da relação entre imposto pago pelos sujeitos passivos e a eventual repercussão [meramente económica] a jusante, tornando ininteligível o pedido formulado por alegados “repercutidos”, por impossibilidade de identificação dos actos de liquidação a impugnar –; ou, ainda, a exceção de ilegitimidade das Requerentes – por ausência de comprovação do enriquecimento sem causa dos verdadeiros sujeitos passivos da CSR [exigência estabelecida no §39 do Despacho proferido pelo TJUE em 7 de Fevereiro de 2022, no Proc. C-460/21] –. Em ambos os casos, seguir-se-ia a absolvição da instância).

António Manuel Melo Gonçalves

(Árbitro adjunto e relator)

Pedro Guerra Alves
(Árbitro Adjunto)