

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 286/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário; Pressupostos processuais; Legitimidade do repercutido indirecto para suscitar a ilegalidade dos actos de liquidação de impostos especiais de consumo.

SUMÁRIO:

I – Tendo sido formulado pedido de declaração de ilegalidade das “*liquidações de CSR*” por parte de Requerente que não é sujeito passivo de ISP/CSR, importa aferir preliminarmente da natureza da imposição tributária impugnada.

II – Todos os tribunais arbitrais são dotados da competência da competência e esta implica que possam determinar a natureza jurídica das situações que lhe podem ser submetidas.

III – A designação que o legislador adoptou para uma parcela do ISP que, durante algum tempo, foi dele legalmente autonomizada, é irrelevante para determinar a sua natureza jurídica.

IV – Os únicos factos relevantes para apurar a legitimidade da Requerente para impugnar os actos de liquidação da CSR são os referentes às relações estabelecidas *com os sujeitos passivos que intervieram nesses actos*. Isso implica que a própria repercussão invocada pode ser de 1.º grau, ou de 2.º ou mais graus.

VI – Havendo um regime especial de revisão no Código dos Impostos Especiais de Consumo, para o qual remetia o n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, o círculo dos potenciais impugnantes dos actos de liquidação da CSR coincide necessariamente com o círculo dos potenciais credores do reembolso (até porque só eles podem invocar um interesse relevante) e está delimitado no artigo 15.º, n.º 2, do CIEC.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 28 de Fevereiro de 2024, na sequência da presunção de indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa dirigido ao Chefe da Unidade de Grandes Contribuintes, A..., Lda., com o número de identificação fiscal..., e sede na ... Nº..., ...-... -...-

(Requerente), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), 5.º, n.º 2, e 10.º, n.º 1, al. a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT).

2. A pretensão dirigida ao Tribunal Arbitral era a seguinte:

“O objeto imediato da presente ação é a ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que a Requerente apresentou em 31/07/2023, ao abrigo dos artigo 78.º da LGT, e o objeto mediato, a apreciação da legalidade das liquidações de CSR do período de Julho de 2019 a Dezembro de 2022, no montante de 207.748,46 Euros.”.

3. Em 18 de Março, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) apresentou requerimento, dirigido ao Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), nos seguintes termos:

“A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT), notificada em 01/03/2024 da apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral no processo supramencionado, deduzido por A..., Lda., NIPC ... vem informar que, analisado o pedido, não detetou a identificação de qualquer ato tributário, identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Administrativa.

Assim, tendo em conta, que:

- a) A competência dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, abrange exclusivamente a apreciação direta da legalidade de atos de liquidação ou de atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daquele tipo, conforme decorre do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, e como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT;*
- b) Conforme dispõe, expressamente, a alínea b), do n.º 2, do artigo 10.º do RJAT, do requerimento em que é formulado o pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral;*
- c) Sem a identificação, por parte do interessado, dos atos tributários, cuja ilegalidade é invocada, não pode o dirigente máximo da AT exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT.*

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

4. Em 20 de Março, em missiva igualmente dirigida ao Presidente do CAAD, a Requerente, invocando o decidido nos processos 294/2023-T e 410/2023-T, contrapôs ter identificado *“expressamente no seu pedido de pronúncia arbitral os actos tributários cuja ilegalidade pretende ver apreciada pelo Tribunal Arbitral.”*, uma vez que tinha solicitado

“ao Tribunal Arbitral a apreciação da legalidade das liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”), referentes aos meses de Novembro de 2019 a Dezembro de 2022, no montante global de 207.748,46 EUR., tendo identificado nos autos a totalidade das facturas de venda de combustível e os comprovativos de pagamento que, enquanto entidade que suportou o encargo do tributo, tem em seu poder.”.

5. Nomeados os árbitros que compõem o presente colectivo, que aceitaram o encargo no prazo previsto, e não tendo havido oposição de Requerente ou Requerida, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 9 de Maio de 2024.
6. Tendo o Presidente do CAAD entendido que seria o Tribunal Arbitral a entidade competente para a pronúncia sobre o requerido pela AT, foram os requerimentos referidos em 3. e 4. integrados nos autos. Porém, sendo ambos dirigidos a entidade alheia ao Tribunal Arbitral Colectivo, entendeu este que a pretensão da Requerida poderia ser-lhe apresentada na sua resposta, razão pela qual, em 10 de Maio, foi proferido despacho a convidar a AT a, querendo, apresentá-la e solicitar a produção de prova adicional no prazo de 30 dias.
7. Em 7 de Julho, a AT apresentou resposta – em que, entre o mais, suscitou as excepções adiante apreciadas – e juntou o processo administrativo (PA).

8. Em 28 de Outubro foi proferido despacho que, designadamente, dispensava a reunião do artigo 18.º do RJAT, fixava prazo para a pronúncia da Requerente sobre as excepções suscitadas pela AT e determinava a inevitável prorrogação do prazo para prolação da decisão arbitral, nos termos do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.
9. Em 6 de Novembro, a Requerente apresentou a sua réplica.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

10. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.
11. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.
12. Importa estabelecer preliminarmente – e oficiosamente – se o pedido de pronúncia arbitral (PPA) se contém no âmbito das atribuições do tribunal arbitral e, supondo que o Tribunal é competente, apreciar as excepções invocadas pela AT.
13. É o que se verá a seguir.

III. DIREITO

III.1. Questões a decidir

Sendo múltiplas – mas não esgotadas na jurisprudência arbitral já acumulada – as razões impeditivas de tal jurisdição se pronunciar sobre o mérito das pretensões suscitadas por *não-sujeitos passivos* de ISP/CSR (incompetência dos tribunais arbitrais, ilegitimidade passiva da AT na jurisdição arbitral, ilegitimidade activa dos Requerentes, ineptidão dos PPA), têm sido adoptados diferentes percursos argumentativos, até porque as indicações que se poderiam retirar do artigo 124.º do CPPT não são adequadas¹ e a “*precedência lógica*” de algumas dessas questões processuais (que é o critério imposto pelo n.º 1 do artigo 608.º do Código de Processo

¹ Na medida em que estabelece ordens de prioridades para o apuramento dos vícios consoante estes “*conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado*” ou “*à sua anulação*”, e nos casos indicados em texto se estar perante situações que levam à *absolvição da instância*, sem entrar na avaliação do mérito.

Civil, subsidiariamente aplicável *ex vi* da alínea *e*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) não é indiscutível².

Seguindo o percurso argumentativo das decisões dos processos n.ºs 296/2023-T e 332/2023, ambas de 1 de Fevereiro de 2024, com as devidas adaptações às circunstâncias do caso, entende o presente Tribunal que o **primeiro núcleo de questões** a discutir é o da *arbitrabilidade* da disputa.

Isso supõe estabelecer, *em primeiro lugar*, quatro coisas:

- a) que a jurisdição arbitral pode aferir se a CSR é um imposto ou uma contribuição;
- b) que, sendo uma contribuição, ainda assim está dentro do perímetro de jurisdição atribuída legalmente aos Tribunais Arbitrais do CAAD;
- c) que, sendo um imposto ou uma contribuição, está compreendida no âmbito de vinculação que foi fixado para a AT pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (que “*Vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa*”, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do RJAT).

Todas estas questões são puramente de Direito.

² Se é manifesto que o PPA é inepto, mas igualmente claro que o Requerente não tem legitimidade para impugnar actos que se limita a presumir, não parece haver um critério seguro para dar preferência a uma das questões sobre a outra – e daí que, além das **decisões que optam por dar prioridade à falta de legitimidade** (decisões dos processos n.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 365/2023-T, 375/2023-T, 408/2023-T, 409/2023-T, 438/2023-T, 466/2023-T, 490/2023-T, 536/2023-T, 537/2023-T, 604/2023-T, 633/2023-T, 673/2023-T, 681/2023-T, 688/2023-T, 844/2023-T, 847/2023-T, 861/2023-T, 863/2023-T, 882/2023-T, 883/2023-T, 889/2023-T, 950/2023-T, 956/2023-T, 985/2023-T, 987/2023-T, 988/2023-T, 1017/2023-T, 1023/2023-T, 1034/2023-T, 1036/2023-T, 1039/2023-T, 1042/2023-T, 1044/2023-T, 1055/2023-T, 1063/2023-T, 1064/2023-T, 5/2024-T, 7/2024-T, 33/2024-T, 34/2024-T, 50/2024-T, 57/2024-T, 62/2024-T, 75/2024-T, 88/2024-T, 94/2024-T, 105/2024-T, 107/2024-T, 109/2024-T, 113/2024-T, 116/2024-T, 121/2024-T, 124/2024-T, 166/2024-T, 176/2024-T, 224/2024-T, 256/2024-T, 259/2024-T, 266/2024-T, 327/2024-T, 403/2024-T, 486/2024-T, 501/2024-T, 601/2024-T, 603/2024-T, 604/2024-T e 852/2024-T) e **das que optam por dar preferência à ineptidão** (decisões dos processos n.ºs 364/2023-T, 605/2023-T, 877/2023-T, 954/2023-T, 1019/2023-T, 4/2024-T, 46/2024-T, 118/2024-T, 192/2024-T – esta com a particularidade de só mencionar a ineptidão da petição inicial no decisório, mas também estabelecer a ilegitimidade da Requerente na fundamentação – 533/2024-T e 553/2024-T), **haja uma corrente na jurisprudência arbitral que invoca ambas em simultâneo** (decisões dos processos n.ºs 467/2023-T, 736/2023-T, 848/2023-T, 989/2023-T, 1062/2023-T, 6/2024-T, 35/2024-T, 76/2024-T, 110/2024-T e 201/2014-T).

Em segundo lugar, e caso se conclua pela competência do Tribunal para decidir sobre matérias atinentes à CSR, que o pedido se contém dentro das atribuições dos Tribunais Arbitrais – que se limitam, no que importa ao caso, à “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos*” (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT)³ – e que, portanto, o Tribunal se pode pronunciar sobre o que lhe foi pedido, o percurso passaria por apurar se seria igualmente competente para se pronunciar:

- sobre os actos de liquidação **que ocorreram** entre a AT e os fornecedores de gasóleo rodoviário e gasolina *que foram sujeitos passivos de ISP/CSR*: no caso, alegada mas incorrectamente, apenas a C..., S.A.⁴;

- no caso dos combustíveis adquiridos pela prestadora de serviços de gestão de frota da Requerente, sobre actos (de liquidação?) **que não ocorreram** sequer entre a AT e essa gestora (segundo o que ela própria invoca⁵);

Supondo que a Requerente teria legitimidade para pôr em causa actos de liquidação que a AT praticou em relação a *uma* (na verdade, mais do que uma) fornecedora de combustíveis que não teve qualquer relação com a Requerente, seria ainda necessário apurar, num **terceiro núcleo de questões**, se:

³ Embora no PPA a Requerente *não* tenha aludido à possibilidade de pretender do Tribunal a declaração de ilegalidade *dos actos de repercussão*, e, portanto, essa questão não faça parte do *iter* argumentativo subsequente, em sede de resposta às excepções veio invocar ser esse o objecto do processo. Será nesse contexto que se voltará à questão que, aliás, se crê de resolução liminar.

⁴ No PPA, a Requerente nem sequer identifica o(s) fornecedor(es) de combustíveis da sua gestora de frota, a B... .

Na resposta às excepções invocadas pela AT, a Requerente refere-se unicamente à C... (§§ 23. a 26.) – invocando, designadamente, que “*Os relatórios de auditoria e as Certificações Legais de Contas da C... são públicos, e deles não consta qualquer reserva acerca da distribuidora suportar ilegalmente impostos de terceiros.*” –, mas resulta das listagens juntas pela Requerente que:

- entre Julho e Dezembro de 2021 a fornecedora única de combustíveis à B... (a sua gestora de frota) foi a D... (“*Ano de 2021-parte1*”);
- a listagem designada “*Ano de 2021-parte2*” não identifica o(s) fornecedor(es) de combustíveis;
- a listagem designada “*Ano de 2022*” não identifica o(s) fornecedor(es) de combustíveis.

⁵ Como se refere no artigo 17.º do PPA, “*A gestão da frota de viaturas automóveis utilizada pela Requerente é assegurada por uma empresa terceira prestadora de serviços – a B... .*”, que foi a entidade que assegurou os pagamentos dos combustíveis e os redebitou à Requerente.

a) o PPA não é inepto (por não identificação dos actos de liquidação visados, como foi alegado pela AT; ou por contradição entre o pedido e a causa de pedir⁶) e que

b) o que o PPA visava não é uma pronúncia abstracta sobre o regime da CSR (como a AT entendeu que visava).

Um **quarto núcleo de questões**, se acaso se resolverem as anteriores de forma a poder fazer progredir a indagação, tem a ver com a *regularidade do pedido de revisão oficiosa*, pressuposto necessário, desde logo, da tempestividade do pedido arbitral. No caso, isso passaria por estabelecer:

a) a *legitimidade* da Requerente para solicitar essa “revisão oficiosa” (sendo certo que o estatuto de *sujeito passivo* da relação tributária – o único para o qual remete a norma do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) – não é o seu; e sendo certo que a norma do n.º 2 do artigo 15.º do CIEC reserva aos *sujeitos passivos* da relação tributária a possibilidade de obter o reembolso desses impostos e, portanto, admissivelmente, o interesse em desencadear a sua revisão; e sendo ainda para mais certo que a Requerente pretendia, nesse pedido de revisão, a anulação da parcela de CSR da tributação que teria sido custeado *por quem lhe forneceu combustível não sendo sujeito passivo desse tributo* – caso da B...⁷) –, pretendendo, portanto, anular actos de liquidação que terão ocorrido *entre a AT e um dos fornecedores (C...) ao seu fornecedor* de veículos/combustíveis (B...);

⁶ Na decisão do processo n.º 364/2023-T, por exemplo, escreveu-se que seria muito difícil “sanar a contradição entre o pedido e a causa de pedir:

- o pedido, formalmente, é a anulação das liquidações e do indeferimento tácito da revisão dessas liquidações – e é-o formalmente, porque é assim que está inicialmente formulado o pedido de pronúncia.

- a causa de pedir é a repercussão de um tributo tido por inválido, por desconformidade desse tributo com o Direito da União, para efeitos de reembolso do que foi repercutido – isto, relativamente a um tributo cuja liquidação não se provou, por se assentar na ideia errada de que vigorava para esse tributo um regime de repercussão legal, e de que, de um tal regime, decorria que a repercussão pudesse ser presumida, seja no seu quid, seja no seu quantum, permitindo inferir, da ilegalidade das liquidações, a ilegalidade das repercussões, fosse qual fosse o nexo entre liquidações e repercussões.”.

⁷ Cfr. supra nota 4.

b) a *tempestividade* do pedido de revisão (quer em termos do fundamento invocado – uma vez que os prazos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT são diferentes consoante tais fundamentos –, quer em termos da contagem desses prazos a partir do *dies a quo* relevante, que é o da cobrança do imposto, não da sua sucessiva repercussão, a ter ocorrido esta); e

c) a *regularidade* do pedido de revisão (na medida em que tem de ser *dirigido ao autor do acto* – o n.º 1 do artigo 78.º da LGT prevê a “*revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou*” e o n.º 3 do artigo 15.º do CIEC estipula que o “*pedido de reembolso deve ser apresentado na estância aduaneira competente*”; e na medida em que a Requerente dirigiu o pedido de revisão oficiosa ao Chefe da Unidade de Grandes Contribuintes), pedido de revisão esse que só poderia ter a ver com uma fracção dos actos de liquidação globais – os que deram origem aos montantes de CSR que os veículos cedidos à Requerente pela B... terão pago nas aquisições de combustíveis que fizeram por todo o país – ou seja, na verdade, um pedido de invenção de micro-actos de liquidação que nunca existiram).

Uma **quinta questão**, a ser abordada só após resolvidas as anteriores a favor da competência do Tribunal, da arbitrabilidade, *lato sensu*, da questão suscitada e da legitimidade, tempestividade e regularidade das pretensões dirigidas ao Chefe da Unidade de Grandes Contribuintes e, conseqüentemente – mas não só conseqüentemente – também junto deste Tribunal, seria a da (i)legalidade da cobrança dos valores da CSR face ao Direito da União ou à Constituição. Sobretudo porque o que está em causa, na materialidade das coisas, é apenas *uma (transitória) alteração da designação atribuída a uma parte do ISP, que era integralmente válido antes de o legislador lhe mudar o nome para CSR (e de consignar essa parcela do que era antes o ISP), e continuou a sê-lo depois de o legislador ter deixado de lhe chamar CSR (mesmo tendo continuado a consignar a mesma receita à mesma entidade)*⁸.

⁸ O n.º 2 do artigo 4.º (epígrafado “*Montante da consignação*”) da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, manteve os montantes exactos que antes correspondiam à dita “CSR”:

“*A parte da receita de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos a consignar ao serviço rodoviário é de 87 (euro)/1000 l da receita relativa à gasolina, de 111 (euro)/1000 l da receita relativa ao gasóleo rodoviário e de 123 (euro)/1000 kg da receita relativa ao GPL auto, montantes que integram os valores das taxas unitárias fixados nos termos do n.º 1 do artigo 92.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.*”

Um **sexto núcleo de questões** seria o da possibilidade de *dissociação* dos actos de liquidação da CSR e do ISP, sendo certo que só aqueles estavam em causa (o que se poderia designar como a questão da *dissociação jurídica*); e – uma vez que a *não repercussão integral e exacta* dos montantes de tributação incidentes sobre os combustíveis (que decorre desde logo de haver referência a “descontos” nas listagens de 2021-parte 2 e de 2022 que a Requerente juntou aos autos) poderia ter a ver com qualquer das componentes da imposição fiscal única – implicaria determinar qual delas (ou qual a percentagem de qualquer delas) é que *não* teria sido repercutida integralmente (o que se poderia designar como a questão da *dissociação económica*).

Finalmente, um **sétimo núcleo de questões** teria a ver com *technicalidades* da decisão a proferir em caso de juízo de desconformidade da CSR e das implicações dessa desconformidade na situação da Requerente (e das fornecedoras de combustíveis à sua gestora de frota), designadamente:

- a) A possibilidade de *duplicação dos “reembolsos”*, caso as fornecedoras de combustíveis – tanto as que eram sujeitos passivos do imposto como as que, não o sendo, os adquiriram a essas, ou a quem os adquiriu a essas, e assim sucessivamente – entendessem usar dos mesmos mecanismos (ou de outros) para obter o reembolso dos montantes pagos a título de CSR⁹;

Ou seja: uma vez que não se divisa que tais montantes de ISP sejam desconformes com o Direito da União, o que, em direitas contas, foi julgado desconforme com ele – na sequência do pedido de reenvio prejudicial que levou ao despacho proferido em 7 de Fevereiro de 2022 no Proc.º C-460/21 –, foi apenas a designação do primeiro regime de consignação de receitas que o legislador desavisadamente criou...

⁹ Como referido, a própria Requerente fez juntar aos autos listagens de aquisições de combustíveis à D... que, como os membros do Tribunal sabem pelo exercício das suas funções, “apresentou *pedidos de revisão oficiosa e impugnações judiciais* destinadas à recuperação dessa CSR” (nada impedindo a B..., aliás, de fazer outro tanto – se é que ainda não o fez).

Por outro lado, como as últimas listagens apresentadas pela Requerente deixaram de fazer referência à origem dos combustíveis, não se pode saber se a C... e a D... continuaram a ser os únicos sujeitos passivos alvo de liquidações que a Requerente pretendia, indirecta, póstuma e ficcionadamente *desbastar* (para instituir micro-liquidações que nunca tinham existido), nem qual o circuito de vendas sucessivas que podem ter ocorrido entre os sujeitos passivos de CSR e os fornecedores de combustíveis à B... .

- b) A não-homogeneidade da tributação no momento da introdução no consumo e no da sua repercussão (os problemas da ampliação dos volumes com a variação das temperaturas e do possível desfasamento entre sujeitos passivos e repercutidos, miscigenando os volumes de combustíveis que passam de uns para outros);
- c) A correspondência a estabelecer entre a *tributação por grosso* e a *repercussão a retalho* e entre as entidades que aparecem como responsáveis pela introdução no consumo e as entidades que comercializam os combustíveis já onerados com a CSR;
- d) A correspondência a estabelecer entre as facturas identificadas pela Requerente e as declarações de introdução no consumo que originaram a cobrança da CSR¹⁰;
- e) A possibilidade de ter havido também repercussão a jusante¹¹ e as suas implicações.

Prossigamos então, por ordem, começando pelas questões de *competência e âmbito da jurisdição*, que, nos termos do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos

¹⁰ Que, como notado na Resposta da AT (§§7.º e 8.º), correspondem a realidades profundamente diversas:

“7º/ Da e-DIC advém um ato tributário stricto sensu, a liquidação de CSR da competência da AT e impugnável, nos termos do artigo 51.º, “Atos impugnáveis” do Código de Processo nos Tribunais Administrativos-CPTA.

8º/ Por sua vez, o mesmo não se poderá dizer da fatura, uma vez que da fatura não resulta qualquer ato imputável à AT, quer tributário, quer administrativo em matéria tributária, estando em causa, sim, um documento que deve ser emitido pelo fornecedor ou prestador de serviços, sempre que esteja em causa a aquisição de um bem, tal como no caso em caso os produtos petrolíferos, como o gasóleo e a gasolina, ou serviço, respetivamente, sujeito a IVA..”.

Para se perceber que as facturas nada têm a ver com a introdução dos combustíveis no consumo, basta pensar que cada nova quantidade se mistura nos depósitos dos grossistas e dos retalhistas, de modo que não é nunca possível saber qual a data de introdução no consumo do combustível que é fornecido a cada veículo – tal como não é possível ao seu utilizador saber, se nunca esgotar o seu depósito, qual é data de abastecimento do combustível que o veículo queimou, e qual a data do que lá permanece.

¹¹ Logo no processo n.º 408/2023-T se notou que

“Também não se descortina, nem disso foi feita prova, que tenha sido a Requerente a suportar economicamente o imposto, para o que seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas:

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

(CPTA) – aplicável por força do disposto na alínea *c*) do n.º 1 artigo 29.º do RJAT – “*precede o de qualquer outra matéria*”.

III.2. A questão da arbitrabilidade

Uma vez que a competência dos tribunais arbitrais a constituir no âmbito do CAAD está estabelecida no artigo 2.º do RJAT e abrange (al. *a*) do seu n.º 1) a “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*”, mas o proémio do n.º 2 da já citada Portaria n.º 112-A/2011 circunscreveu – ao menos literalmente – tal vinculação às “*pretensões relativas a impostos cuja administração (...) esteja cometida*” à AT, tem-se discutido se as pretensões referentes a “*contribuições*” podem ser objecto de apreciação por tais tribunais¹². Aliás, diz-se na Resposta da AT (§45) que “*independentemente do nomen iuris ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que não é, por definição, um imposto e, portanto, o CAAD não tem competência para decidir sobre esta matéria.*” (negrito no original).

Na sua resposta às excepções suscitadas pela AT, a Requerente invocou, entre o mais, “*A qualificação da CSR como um imposto (ilegal) (...), já declarada como tal pelo Tribunal de Justiça da UE (TJUE)*” e jurisprudência do CAAD (decisões dos “*processos n.ºs 564/2020-T, 629/2021-T, 304/2022-T, 305/2020-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 294/2023-T, 410/2023-T e 315/2024*”¹³).

¹² Na fórmula usada na decisão do processo n.º 629/2021-T, “*Isso não releva do âmbito de competência do tribunal, releva do âmbito de sujeição a ele de um dos intervenientes processuais.*”, invocando em nota a “*decisão do caso n.º 146/2019-T (com um voto de vencido) que acaba por reconduzir a primeira [“competência – delimitada legislativamente”] a incompetência absoluta e a segunda [“vinculação – delimitada pela portaria dentro da liberdade de opção atribuída por lei”] a incompetência relativa.*”

¹³ Os processos n.ºs 564/2020-T, 629/2021-T, 304/2022-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T e 113/2023-T referem-se a sujeitos passivos de ISP/CSR.

O processo n.º 305/2020-T refere-se à “*Contribuição Extraordinário sobre o Setor Energético (CESE)*”.

O processo n.º 315/2024 (-T) refere-se a “*IRC – Derrama Municipal – rendimentos provenientes do estrangeiro*”.

Embora a questão não se esgote na qualificação da CSR como imposto ou contribuição (como se verá adiante), entende o presente Tribunal que a CSR era um imposto (mal) disfarçado de contribuição. Como se escreveu no Sumário da decisão do processo n.º 629/2021-T – para a qual se remete porque a jurisprudência arbitral evoluiu no sentido de a qualificação da CSR como um imposto ser um não-problema – “*Uma parcela de um imposto especial de consumo não deixa de ser um imposto especial de consumo por o legislador lhe atribuir uma narrativa (de resto oscilante entre a compensação de custos e a contrapartida de benefícios) e lhe providenciar uma consignação orgânica (mormente se a entidade que dela beneficia deixa de ter como função única providenciar a suposta contrapartida que justificaria a alteração de género)*”.

Evidentemente, sendo a CSR um imposto, a questão da competência do presente Tribunal deixa de ser controvertida, e fica prejudicada a indagação de saber se as questões relativas às contribuições se incluem no âmbito da jurisdição dos Tribunais arbitrais do CAAD.

*

Como se antecipou, isso não encerra a questão porque, sem dar nota de que a sua argumentação subsequente era completamente distinta da tese da natureza que imputava à CSR (uma contribuição, não um imposto), a Resposta da AT volta-se de seguida para a tese que, por maioria, prevaleceu na decisão do processo n.º 31/2023-T (que transcreve), e – diz a AT – se manteve nas “*decisões proferidas no âmbito dos processos n.ºs 508/2023-T, 520/2023-T e 675/2023-T*” e também na decisão do processo n.º 372/2023-T¹⁴. E distinta (se é que não

¹⁴ Nessas decisões **renunciou-se expressamente a estabelecer a natureza da CSR** em homenagem à liberdade de vinculação que o legislador atribuiu ao autor da portaria de vinculação, por se ter entendido que, como se escreveu vg na decisão n.º 508/2023-T, outra solução implicaria “*impor indagações com esse nível de dificuldade, incerteza de resultados e morosidade para definição da competência dos tribunais arbitrais*”. Nesse sentido, escreveu-se aí o seguinte (negrito aditado): “*aquele artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se estará a reportar a tributos que pela lei são denominados como «taxas» ou «contribuições financeiras a favor das entidades públicas», que não se enquadrem na definição das referidas «contribuições especiais», mesmo que, após análise aprofundada das suas características pelo tribunal previamente definido como competente, se possa concluir que devem ser considerados como impostos especiais, designadamente para efeitos de aplicação das exigências constitucionais relativas a impostos*” (destaque aditado).

incompatível) porque nestas decisões se *admitiu a eventual classificação doutrinal da CSR como imposto* (negrito aditado):

“utilizando a Constituição e a Lei designações específicas para classificar os vários tipos de tributos, terá de se presumir também que, para efeito da definição das competências dos tribunais arbitrais, se pretendeu aludir à classificação que a legislativamente foi adoptada em relação a cada tributo e não à que o intérprete poderá considerar mais apropriada, como base em considerações de natureza doutrinal.”

Essa tese – que invoca o que parece ser uma presunção judicial *iuris et de iure* de falta de vinculação da AT à arbitragem do CAAD em todas as liquidações referentes a algo que o legislador não tenha designado como imposto, qualquer que seja a sua natureza jurídica – já foi apreciada na decisão do processo n.º 688/2023-T, onde fora a única linha argumentativa da AT. Como aí se notou, apontando exemplos,

“A ideia de que a vinculação da AT à jurisdição arbitral depende estritamente da letra da portaria – quaisquer que pudessem ser as reservas que existiriam na altura da sua aprovação quanto à jurisdição arbitral tributária –, vedando a esta jurisdição arbitral a competência da competência que lhe é típica (cfr. artigo 18.º da Lei da Arbitragem Voluntária - LAV¹⁵) como reconhecido pelo Supremo Tribunal de Justiça¹⁶,

¹⁵ Corresponhia à nota 5 dessa decisão:

“A lei sobre arbitragem voluntária é expressamente invocada pelo artigo 181.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e este é aplicável na jurisdição arbitral por via da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. A epígrafe do referido artigo 18.º da LAV é “Competência do tribunal arbitral para se pronunciar sobre a sua competência”. O seu n.º 1 dispõe do seguinte modo:

“O tribunal arbitral pode decidir sobre a sua própria competência, mesmo que para esse fim seja necessário apreciar a existência, a validade ou a eficácia da convenção de arbitragem ou do contrato em que ela se insira, ou a aplicabilidade da referida convenção.””

¹⁶ Corresponhia à nota 6 dessa decisão:

“Por último, pode ver-se o Acórdão do STJ de 17 de Abril de 2024, no processo 3283/22.1 T8STR.E1.S1, onde se escreveu o seguinte:

“Como decidiu o Acórdão do STJ de 10.03.2011, P. 5961/09.1TVLSB.L1,S1:

“Não podendo olvidar-se que sendo os tribunais arbitrais constitucionalmente configurados como “tribunais” – isto é, como entidades dotadas das características de independência e imparcialidade que caracterizam o núcleo essencial da função jurisdicional, a que compete definir o direito nas concretas situações litigiosas entre os particulares – não poderá deixar de lhes estar reservada uma relevante parcela da jurisdição, abrangendo, desde logo e em primeira linha, a aferição da sua própria competência emergente do legítimo

*não parece ser congruente com o pacífico alargamento da competência dos tribunais arbitrais para lá da letra do RJAT, **designadamente onde a letra da Portaria n.º 112-A/2011 apontava para outra solução.***” (negrito no original).

Conclui o presente Colectivo, portanto, que é competente para apreciar dissídios que tenham por objecto a CSR e que a AT está vinculada à decisão que este Tribunal Arbitral vier a proferir. Improcedem assim *ambas* as excepções suscitadas pela AT (a da suposta incompetência *absoluta* e a da não menos suposta incompetência *relativa*).

IV.1. Factos provados

- A. Segundo a própria, a Requerente “*é a empresa líder mundial na fabricação, instalação e manutenção de elevadores e escadas rolantes.*”;
- B. A Requerente utiliza “*uma empresa terceira prestadora de serviços – a B...*” para os serviços de gestão da sua frota automóvel, de que necessita “*para uso do pessoal responsável por essas instalações, operações de manutenção e de reparação dos equipamentos comercializados.*”;
- C. É essa empresa que suporta, em primeira linha, as aquisições de combustíveis, umas vezes com descontos, outras vezes sem eles;
- D. As listagens de aquisições de combustíveis imputadas à frota da Requerente – umas vezes com referência aos fornecedores (C... e D...), outras vezes sem elas – foram consolidadas pela Requerente no seguinte quadro:

Ano	Combustível	Litros	Milhares de litros	CSR
2019	Gasóleo	310 234,42	310,23	34 436,02
2019	Gasolina	1 702,28	1,70	148,10
2020	Gasóleo	559 396,58	559,40	62 093,02
2020	Gasolina	8 642,31	8,64	751,88
2021	Gasóleo	413 727,90	413,73	45 923,80
2021	Gasolina	18 214,02	18,21	1 584,62
2022	Gasóleo	533 687,83	533,69	59 239,35
2022	Gasolina	41 053,68	41,05	3 571,67
		1 886 659,02	1 886,66	207 748,46

exercício da autonomia privada pelos interessados, consubstanciada na convenção de arbitragem.””.

- E. A Requerente dirigiu ao Chefe da Unidade de Grandes Contribuintes, em 31 de Julho de 2023, um “*Pedido de revisão oficiosa da liquidação de CSR - Julho de 2019 a Dezembro de 2022*”;
- F. Nem a Requerente, nem a entidade a quem esta pagou os combustíveis no intervalo temporal em causa, eram sujeitos passivos de CSR.

IV.2. Fundamentação dos factos provados

A AT não pôs em causa a auto-caracterização da Requerente e a sua relação com a B... que foram dadas como provadas.

O quadro supra reproduzido, que consolida as listagens das facturas que a Requerente juntou aos autos, demonstra, conjuntamente com os comprovativos de pagamentos que a Requerente também juntou, que a Requerente pagou à B... (que, por sua vez, pagou à C..., à D... e, eventualmente, a outras fornecedoras de combustíveis não identificadas), gasolina e gasóleo rodoviário, sobre os quais – salvo ilegalidades na introdução no consumo – tinham incidido *nesse momento* os valores de CSR aí indicados.

IV.3. Factos não-provados

Tendo em conta que algumas das listagens de pagamentos feitos pela B... às suas fornecedoras de combustíveis (e redebitadas à Requerente) incluíam expressamente a concessão de descontos, e outras das listagens omitiam essa coluna, não se deu como provado que os montantes pagos pela Requerente à B... e por esta aos seus fornecedores de combustíveis, constantes do quadro reproduzido em IV.1.D., tivessem repercutido plenamente o montante de CSR¹⁷.

¹⁷ Como se escreveu no número 44 do Despacho proferido em 7 de Fevereiro de 2022 pela Oitava Secção do TJUE no Processo C-460/21, em reenvio prejudicial sobre a CSR,

“ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de

Acrescente-se que a argumentação produzida pela Requerente para o tentar demonstrar – em resposta às excepções suscitadas pela AT – se circunscreveu às *aquisições feitas à C...*, sendo certo que esta não foi a única fornecedora de combustíveis à sua frota¹⁸.

V. A possibilidade de os tribunais arbitrais sindicarem actos de liquidação (na medida em que estejam ligados a actos de repercussão)

Vejamus então se a Requerente pode solicitar ao presente Tribunal Arbitral que se pronuncie sobre actos de liquidação sobre os combustíveis introduzidos no consumo, não se sabe por quem – uma vez que são identificados apenas por um segmento temporal (“*entre Julho de 2019 e Dezembro de 2022*”), por uma das suas componentes (a CSR) e pela entidade adquirente de tais combustíveis (a B...)¹⁹ –, sendo que, *prima facie*, há uma diferença entre a Requerente pretender interferir na relação tributária ocorrida imediatamente a montante (entre a AT e os seus fornecedores de combustíveis que, sendo sujeitos passivos, pagaram o valor de CSR correspondente ao gasóleo e à gasolina que introduziram no consumo – e que, numa ínfima parte, pudessem ter sido adquiridos pela Requerente) ou pretender interferir na mesma relação tributária (entre a AT e os seus fornecedores de combustíveis que, sendo sujeitos passivos, pagaram o montante de CSR correspondente ao gasóleo e gasolina que introduziram no consumo) porque, directa ou indirectamente, tais sujeitos passivos venderam esse gasóleo e gasolina, numa pequena parte, à gestora da frota automóvel da Requerente, que, por sua vez, os redebitou a esta. Por analogia com uma terminologia consagrada a outro propósito, é como se

*outras situações, noutros contextos. Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos (v., neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, *Les Fils de Jules Bianco e Girard*, [331/85](#), [376/85](#) e [378/85](#), [EU:C:1988:97](#), n.º 17, e de 2 de outubro de 2003, *Weber’s Wine World e o.*, [C-147/01](#), [EU:C:2003:533](#), n.º 96).”*

¹⁸ Cfr. *supra*, nota 4.

¹⁹ Já se salientou que as listagens de aquisições de combustíveis só em parte identificam os seus fornecedores: cfr. nota 4.

a Requerente se arrogasse não apenas o direito de *interferir em 2.º grau* no acto de liquidação (como, nos casos em que, não sendo parte da relação da AT com o sujeito passivo, adquiriu directamente a este o combustível onerado com a CSR), mas também a possibilidade de o fazer em 3.º (ou 4.º, ...) *grau(s)* (como, nos casos em que, não sendo parte da relação da AT com o sujeito passivo, adquiriu o combustível onerado com a CSR a quem o adquiriu a um sujeito passivo, ou a quem esse sujeito passivo o vendeu, ou a quem comprou esse combustível a quem o tinha comprado ao sujeito passivo e por aí adiante...), coisa que se não pode excluir, uma vez que as listagens de aquisições de combustíveis só em parte remetem para fornecedores que são sujeitos passivos (a C... e a D...).

*

O presente Tribunal entende que tem competência para se pronunciar sobre a declaração de ilegalidade dos actos tributários visados pela Requerente (porque está em causa um imposto e porque quando está em causa um imposto administrado pela AT esta está obrigatoriamente sujeita à jurisdição arbitral). Ser competente, porém, apenas preenche *o pressuposto processual referente ao Tribunal*, não o que é respeitante à Requerente. A questão é: pode ela suscitar a revisão das liquidações de CSR em que não teve intervenção – e que, aliás, não consegue identificar – ainda que apenas na medida em que tais liquidações contendam com pagamentos por ela feitos a uma entidade (a B...) que igualmente não teve qualquer relação com a AT?

Rectius: pode ela – supondo que todo o *iter* procedimental que desembocou no PPA cumpre os requisitos (o que teria de se apurar depois, se estas perguntas tivessem resposta positiva) –, pode a Requerente, perguntava-se, recorrer ao CAAD para pôr em causa as liquidações conjuntas (e acumuladas) de ISP e CSR no segmento, estritamente desta, que invoca dizer-lhe respeito *quando pagou combustíveis a uma entidade que não é sequer sujeito passivo da CSR?*²⁰

²⁰ Como se advertiu antes, a mesma pergunta teria de ser feita em relação à possibilidade de a ora Requerente poder desencadear o procedimento de revisão oficiosa indispensável ao preenchimento dos requisitos para recurso à arbitragem tributária. Noutras palavras: a aferição da legitimidade teria de ser feita retrotrair ao momento do recurso ao mecanismo da revisão oficiosa, na medida em que esta é requisito da admissibilidade de se recorrer à jurisdição arbitral.

A questão, portanto, está em saber se *no quadro processual que ficou descrito*, pode este Tribunal, como lhe foi pedido,

“que julgue a presente acção procedente, por provada, condenando a AT:

- i. A reembolsar à Requerente o montante total de 207.748,46 €, indevidamente pago, relativo à CSR de 2019 (34.584,12€), 2020 (62.844,90€), 2021 (47.508,42€) e 2022 (62.811,02€);*
- ii. no pagamento de juros indemnizatórios sobre o valor do CSR a reembolsar;*
- iii. na medida da procedência dos pedidos anteriores, no pagamento das custas do processo e custas de parte.”.*

Num comentário de divulgação das primeiras decisões arbitrais sobre a CSR²¹ escreveu-se (p. 10):

“o parque automóvel português é composto por 6,5 milhões de veículos ligeiros, a que crescem 500 mil veículos pesados, num total de cerca de 7 milhões de veículos em circulação.

Se, por hipótese, admitirmos que cada automobilista fará, relativamente à CSR, um “pedido de revisão do ato de liquidação” e considerando que podem ser revistos os atos de liquidação relativos aos últimos quatro anos, temos que este contencioso poderá somar 28 milhões de processos!”

Numa publicação anterior da mesma fonte²² tinha-se escrito:

“Com efeito, tem sido pacífico na doutrina e na jurisprudência que os IECs [Impostos Especiais de Consumo] implicam casos de repercussão legal. Sustenta-se, nesse sentido, que os impostos especiais de consumo procuram onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública

²¹ “A Contribuição de Serviço Rodoviário: enquadramento e desenvolvimentos recentes”, edição de Março de 2023 da *Newsletter do Tax Litigation Team* encabeçado por Rogério Fernandes Ferreira, disponível em

https://www.rfflawyers.com/xms/files/KnowHow/Newsletters/2023/03_Marco/A_Contribuicao_de_Servico_Rodoviario_enquadramento_e_developimentos_recents_-marco_2023.pdf

²² “A contribuição de serviço rodoviário e a legitimidade processual dos consumidores finais”, edição de Agosto de 2022 da *Newsletter do Tax Litigation Team* encabeçado por Rogério Fernandes Ferreira, disponível em <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/a-contribuicao-de-servico-rodoviario-e-a-legitimidade-processual-dos-consumidores-finais/4579/>

e que, por essa razão, deverá ser o verdadeiro titular da capacidade contributiva a ser onerado com o encargo do imposto.”

A confirmar-se a natureza “pacífica” de tal entendimento (que, em todo o caso, respeita aos impostos especiais de consumo *em geral*) – o que, para os presentes autos, não é relevante apurar – tal permitiria considerar legítima a determinação legislativa do artigo 6.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro (“*Altera o Código dos Impostos Especiais de Consumo, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e o Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29 de maio, transpondo as Diretivas (UE) 2019/2235, 2020/1151 e 2020/262*”) ao atribuir *natureza interpretativa* à “*redação conferida pela presente lei ao artigo 2.º do Código dos IEC*”. Isto porque, dada a proibição constitucional da retroactividade de disposições fiscais que abranjam os elementos essenciais dos impostos (artigo 103.º da Constituição), só nesse caso é que tal alteração (a introdução do inciso “*sendo repercutidos nos mesmos*” – sendo os “*mesmos*” os “*contribuintes*” onerados segundo o “*princípio da equivalência*”, “*na medida dos custos que (...) provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública*”) seria verdadeiramente interpretativa e, portanto, constitucionalmente legítima.

Porém, qualquer que seja, em tese geral, a possibilidade de o repercutido²³ invocar a ilegalidade das liquidações que originam a repercussão, no âmbito desses mesmos impostos especiais de consumo há uma norma especial que o veda e que o legislador manteve incólume ao longo das 25 alterações que, em 24 anos, introduziu no CIEC: a do n.º 2 do artigo 15.º (epígrafado “*Regras gerais do reembolso*”), assim redigida:

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

²³ Já se viu que, no presente caso, repercutidos há vários: além da Requerente e da sua gestora de frota (a B...) – que foi quem pagou, em primeira linha, os tributos incluídos nos preços dos combustíveis que (na medida em que não tivessem sido alvo de descontos) debitou posteriormente à Requerente –, também, os clientes da Requerente quando esta fixou preços que cubrissem os seus custos, como invocado pela AT na sua Resposta (“*impedia sobre a Requerente o ónus de provar que o preço dos serviços prestados aos seus clientes, não comportou, a jusante, a repercussão da CSR, por forma a poder sustentar que suportou de forma efetiva o encargo daquele tributo.*”) e notado, por exemplo, na decisão proferida no processo n.º 408/2023-T.

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

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

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

(...)

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

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

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

Ou seja: só os sujeitos passivos aí identificados – e só quando preenchem requisitos adicionais – podem suscitar questões sobre, como se escreve no n.º 1 desse artigo 15.º, “o erro na liquidação”. Só eles, portanto, podem ser titulares de um interesse tutelado pela lei – designadamente para accionarem a revisão oficiosa.

O mesmo se escreveu na decisão do processo n.º 364/2023-T:

“é o art. 9.º, 1 e 4 do CPPT, aplicável ex vi art. 29.º, 1 do RJAT, que define a legitimidade activa no processo arbitral tributário, e lá não se prevê que essa legitimidade se possa perder por efeito de uma repercussão que propiciasse a identificação de um interesse, concorrente ou exclusivo, na esfera de um “repercutido” que não seja o sujeito passivo.

(...)

A conjugação do art. 9º, 1 e 4 do CPPT com o art. 18º, 3 da LGT dissipa quaisquer dúvidas sobre a ilegitimidade processual da Requerente: têm essa legitimidade os contribuintes, e contribuinte é o “sujeito passivo” na relação tributária, a pessoa singular ou colectiva, património ou organização de facto ou de direito que,

²⁴ O que foi reiterado na decisão do processo n.º 364/2023-T.

nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.

Não sendo a Requerente sujeito passivo do ISP, de acordo com a norma de incidência subjectiva constante do art. 4.º, 1, a), do CIEC, não é responsável pelo pagamento da CSR, por força do disposto nos arts. 4.º, 1, e 5.º, 1, da Lei n.º 55/2007 – não sendo consequentemente, na qualidade de contribuinte directo, titular da relação jurídica tributária, e parte legítima no processo (art. 9º, 1 do CPTA).

(...)

Querendo isto dizer, muito pragmaticamente, que só os sujeitos passivos aí identificados, e só quando preenchem requisitos adicionais, podem suscitar questões sobre erros na liquidação”.

Como a Requerente não é, confessada e manifestamente, sujeito passivo de ISP/CSR, e como menos ainda preenche os demais requisitos para se qualificar como um dos beneficiários da possibilidade de obter o reembolso do que tenha sido indevidamente pago, não pode accionar a jurisdição arbitral para tal efeito – tal como não poderia antes ter accionado a actividade administrativa da AT para o efeito.

Quer dizer que só *os sujeitos passivos* aí identificados – e só quando preenchem requisitos adicionais – podem suscitar questões sobre, como se escreve no n.º 1 desse artigo 15.º, “*o erro na liquidação*”.

*

Diga-se, mas apenas como *obiter dictum*, que tal opção legislativa, que tem de se admitir justificada face à impraticabilidade de se gerir um sistema, digamos, “*aberto*” (como o que resultaria dos números indicados acima), foi aliás, no que diz respeito à contrariedade de tais liquidações com o Direito da União, considerada justificável no despacho do TJUE no Processo n.º C-94/10, desde que o “*comprador possa exercer uma acção civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil*”. Se essa condição está ou não preenchida no caso não cabe, evidentemente, a este Tribunal apurar: tal perquisição só poderia ocorrer aquando da aferição da conformidade do sistema legal de recuperação de montantes pagos a título de CSR com o Direito da União (na fase da decisão sobre o fundo), e o Tribunal já

concluiu que a Requerente não está em condições de o poder levá-lo a confrontar-se com tal questão (como o poderiam fazer os sujeitos passivos da relação tributária).

Em todo o caso, sempre se dirá que, sobre a possibilidade de certos interessados serem impedidos de contestar a legalidade de certos tributos (em geral ou numa específica jurisdição), já o TJUE referiu²⁵ que

“na ausência de regulamentação comunitária em matéria de repetição de impostos nacionais indevidamente cobrados, cabe à ordem jurídica interna dos Estados-Membros designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais dos recursos judiciais destinados a assegurar a protecção dos direitos de que os cidadãos gozam com base no direito comunitário.

38. Por razões de segurança jurídica, os Estados-Membros estão, em princípio, autorizados a limitar, a nível nacional, o reembolso de impostos indevidamente cobrados. Contudo, estas limitações devem respeitar o princípio da equivalência, nos termos do qual as disposições nacionais devem aplicar-se de maneira idêntica às situações puramente nacionais e às situações reguladas pelo direito comunitário, e o princípio da eficácia, que impõe que o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária não se torne praticamente impossível ou excessivamente difícil.”

Daqui resulta que, na lógica do Direito da União, nada impede que o legislador nacional limite (e não apenas na jurisdição arbitral, embora por maioria de razão nesta, dada a sua *competência por atribuição*), os modos e as condições de, e os interessados na, obtenção da declaração de ilegalidade dos actos de liquidação por razões ligadas à prevalência do Direito da União – designadamente excluindo a possibilidade de *quem quer que seja que não tenha tido intervenção neles* suscitar a avaliação dessa desconformidade²⁶.

²⁵ Nos n.ºs 37 e 38 da decisão que o TJUE proferiu, em 2 de Outubro de 2003, no processo C-147/01 (*Weber's Wine World Handels-GmbH et al. v. Abgabenberufungskommission Wien*).

²⁶ O Tribunal não fez uma indagação de Direito Comparado, mas como resulta do n.º 58 da decisão referida na nota anterior, essa é uma solução que não é específica do Direito nacional:
“na medida em que tenha efectivamente havido repercussão, foram os consumidores que suportaram o encargo do imposto sobre as bebidas alcoólicas. Ora, nem a ordem jurídica do Land de Viena nem a da República da Áustria oferecem, em geral, aos consumidores a possibilidade de invocarem, no quadro de um procedimento de tributação, a ilegalidade de um imposto assim repercutido.”

*

Um dos argumentos que a Requerente esgrimiou supervenientemente (na resposta às exceções) contra este beco sem saída da sua tese foi o de que a AT muda de posição consoante defronta *sujeitos passivos* ou *repercutidos* nos processos em que tem de discutir a CSR:

“35. No caso das distribuidoras, a AT tem invocado a ilegitimidade por essas entidades terem repercutido o imposto.

36. No caso dos consumidores, a AT tem invocado a ilegitimidade por não serem os *sujeitos passivos*.”

O que, diga-se, é verdade e não abona a boa-fé da AT – como já foi criticado na decisão do Processo n.º 351/2024-T, invocada pela Requerente²⁷. Só que tal variação de entendimento é irrelevante para a aplicação do Direito e, de resto, é imputável a quem no processo defende uma posição *de parte*. A mesma incoerência, aliás, pode ser imputada à Requerente por defender simultaneamente que *é onerada com a CSR por repercussão*, e que *não a repercute* (para poder invocar que é “consumidora”, por força do “*princípio da equivalência*” ou da alteração da redacção do artigo 2.º do Código dos IEC introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, e que, portanto, suporta indevidamente tal imposto²⁸). Aliás, a Requerente até invoca simultaneamente ser “*contribuinte adquirente de combustíveis*” e repercutida “(*ainda que por intermédio da B...*)”, ou seja, por intermédio de quem de facto adquiriu os ditos combustíveis.

Em ambos os casos pode censurar-se a lógica distorcida, mas em nenhum se pode fundar uma aplicação do Direito diferente da que ficou acima exposta.

O outro argumento da Requerente é o de que a sua legitimidade se funda no disposto na parte final do artigo 18.º, n.º 4, da LGT: “...*sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias;*”.

Vejamos então:

²⁷ Que, no entanto, indeferiu a pretensão de reembolso formulada pela aí Requerente.

²⁸ Como escreveu a Requerente no PPA, “*De um modo geral os Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC), como o próprio nome indica, são suportados pelos consumidores.*”.

Numa passagem do seu manual²⁹, Sérgio Vasques afirma que “*Se o repercutido estará à margem da relação tributária, não estará por isso à margem do direito.*”, referindo que a LGT lhe reconhece o direito “*à reclamação, recurso, impugnação ou pronúncia arbitral*”³⁰.

Qualquer que seja a posição a adoptar em tese geral – e, salvo disposição legal em contrário, não há razões para pôr em causa a possibilidade de os *contribuintes de facto* serem admitidos a invocarem perante os Tribunais a ilegalidade dos impostos que efectivamente pagaram –, tem de se ter em conta o quadro legislativo, e este foi invocado pela AT na sua Resposta para pôr em causa a possibilidade de a repercutida poder vir pedir a revisão de liquidações que lhe eram alheias³¹. Fê-lo a coberto do argumento da ineptidão do PPA por não incluir “**A identificação do(s) ato(s) tributários objeto do pedido**”, como expressamente exigido na alínea *b*) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT (negrito no original); fê-lo invocando o “*Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul datado de 30-06-2022, processo n.º 138/17.5BELRS (...)*” **“a petição inicial de impugnação que não identifica o ato tributário impugnado, que não formula a pretensão concreta por referência àquele e que não indica os factos concretos que justificariam a adopção da providência judiciária requerida é inepta”**” (negrito no original); mas fê-lo igualmente com base numa alegada restrição legal do círculo de sujeitos que podem solicitar o reembolso da CSR, invocando Sérgio Vasques e Tânia Carvalhais Pereira (*Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 364: “*O reembolso por erro corresponde, materialmente, à revisão do ato tributário, com fundamento em erro dos serviços, previsto no artigo 78º da LGT, aqui com um prazo mais curto de 3 anos*”), fazendo a equiparação desses pedidos de reembolso a pedidos de revisão (negrito no original):

“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”.

²⁹ *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, p. 401.

³⁰ Dispõe o n.º 4 do artigo 18.º do RJAT que

“*Não é sujeito passivo quem:*

a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias; (...)”.

³¹ Como se referiu supra, nota 26, é o que acontece na Áustria.

Isto porque ***“De acordo com o estatuído nos artigos 15.º e 16.º do CIEC, os múltiplos adquirentes dos produtos (leque no qual, portanto, se inclui a Requerente) não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto.”*** (negritos no original).

Acrescentando a AT que tais artigos do Código dos Impostos Especiais de Consumo ***“fundamentam-se no regime próprio dos impostos especiais de consumo, designadamente, por se tratarem de impostos monofásicos, que incidem apenas na fase da declaração para consumo, o que, regra geral, ocorre uma única vez.”*** (negrito e sublinhado no original).

E que

“Diferentes são os impostos plurifásicos, como é o caso do IVA, que incidem em todas as fases do circuito económico, através do crédito do imposto a jusante e do débito a montante.”

O contra-argumento da Requerente é o de que não está em causa o ***“reembolso com fundamento em erro na liquidação (ou em caso de expedição ou exportação)”*** – muito embora o seu primeiro pedido seja justamente esse³² –, porque o que ***“está em causa no presente processo arbitral”***, diz nessa réplica, é, afinal, ***“a declaração de ilegalidade dos actos tributários de repercussão do imposto por violação do direito europeu.”*** Acontece que, como já se decidiu repetidamente – e resulta liminarmente do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT –, os Tribunais arbitrais não têm competência para se pronunciar ***sobre actos de repercussão***. Como se escreveu, por exemplo, no Sumário das decisões dos processos n.ºs 296/2023-T e 332/2023, ambas de 1 de Fevereiro de 2024, ***“Uma vez que a competência dos Tribunais arbitrais se circunscreve, no aqui relevante, à avaliação de actos de liquidação, os actos de repercussão são, qua tale, inarbitráveis.”***

Aliás, logo na decisão proferida no processo n.º 408/2023, se notou que

³² A Requerente começava por pedir, recorde-se, que a AT fosse condenada ***“i. A reembolsar à Requerente o montante total de 207.748,46 €, indevidamente pago, relativo à CSR de 2019 (34.584,12€), 2020 (62.844,90€), 2021 (47.508,42€) e 2022 (62.811,02€);”*** (destaque aditado).

“Infere-se do articulado da Requerente que esta legitima a sua intervenção processual do facto singelo de lhe ter sido repercutida a CSR pelas empresas distribuidoras de combustíveis, caracterizando-se no artigo 29.º do ppa como um “consumidor” de combustíveis, sobre o qual “recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo”.

Contudo, importa, antes de mais, salientar que a repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, pois o artigo 9.º do CPPT requer a demonstração de um interesse legalmente protegido, i.e., que mereça a tutela do direito substantivo. Além de que a Requerente não tem a qualidade de “consumidor” de combustíveis, no sentido de consumidor final sobre o qual recai ou deve recair o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”).”.

VI. Conclusão sobre a legitimidade da Requerente e sobre as demais questões enunciadas

Concluindo-se que a Requerente é parte *ilegítima* para questionar os actos de liquidação da CSR que pudessem ter alguma ligação com invocados actos de repercussão (de 2.º grau - ie, decorrentes da hipotética transferência integral do montante hipoteticamente pago a título de CSR pela B...), conclui-se que a Requerida terá de ser absolvida da instância, ficando prejudicados todos os passos seguintes no *iter* cognoscitivo acima delineado.

Não se opinando sobre o mérito, ficam igualmente prejudicados os pedidos de “reembolso”, de pagamento de juros indemnizatórios e de pagamento das custas do processo e de parte.

VII. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, decide o presente Tribunal Arbitral:

- a) Considerar-se competente para apreciar questões relacionadas com a CSR, por esta ser, para todos os efeitos, um imposto, e por caber ao Tribunal aferir a sua competência;

- b) Considerar a Requerente parte ilegítima para suscitar a anulação de liquidações de CSR praticadas pela AT com base nas declarações de introdução no consumo *submetidas pelas fornecedoras de combustíveis que eram sujeitos passivos de ISP/CSR – a C... e a D..., mas eventualmente outras – à gestora da frota da Requerente;*
- c) Em consequência, absolver a AT da instância, condenando a Requerente nas custas, nos termos abaixo fixados.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 207.748,46 (duzentos e sete mil setecentos e quarenta e oito euros e quarenta e seis cêntimos), valor atribuído pela Requerente e não impugnado pela AT.

IX. CUSTAS

Custas a cargo das Requerentes, no montante de € 4.284,00 (quatro mil, duzentos e oitenta e quatro euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2025

A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o sigam.

O árbitro presidente e relator

Victor Calvete

O árbitro adjunto

Luís Menezes Leitão

A árbitro adjunta

Raquel Franco

(com declaração de voto)

(Acompanho o sentido final da decisão, mas teria adotado fundamentos diferentes dos que foram adotados pelo Tribunal. Considero verificada a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral, por entender que existem motivos para se considerar a CSR como contribuição financeira e não como imposto e, adicionalmente, por considerar que os tributos que se enquadram nesta última categoria se encontram excluídos do âmbito material da competência dos tribunais constituídos junto do CAAD. Por outro lado, quanto à questão da legitimidade, entendo que as entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional, que suportam o encargo tributário da CSR por efeito da repercussão, têm legitimidade processual para impugnar judicialmente os atos de liquidação que incidam sobre combustíveis que tenham adquirido, como meio de reação contra a ilegalidade da repercussão e que, nos termos do disposto no artigo 9.º, n.º 1, do CPTA, subsidiariamente aplicável, e da correspondente disposição do artigo 30.º, n.º 3, do CPC, a legitimidade processual é aferida pela relação jurídica controvertida tal como é apresentada pelo autor. Deste modo, há que atender à relação jurídica tal como o autor a apresenta e configura, isto é, à pretensa relação jurídica, e não à relação jurídica material, tal como ela se constituiu na realidade, sendo por isso indiferente, segundo se entende, para a verificação da legitimidade, a questão de saber se o direito existe na titularidade de quem o invoca ou contra quem é feito valer, matéria que diz antes respeito à questão de fundo e que poderá, quando muito, determinar a improcedência da ação (cf. Lopes do Rego, Comentários ao Código de Processo Civil, Coimbra, 1999, págs. 45 e ss.). Recordando a norma contida no

artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, assim como a regra geral do artigo 9.º, n.º 1, do CPPT, segundo a qual “têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”, entendo que, ainda que se considere que a situação do caso não corresponde a repercussão legal, mas a mera repercussão económica ou de facto, não pode deixar de considerar-se que a entidade que suporta o imposto no âmbito da cadeia de comercialização dispõe de legitimidade para impugnar o ato de liquidação com fundamento em ilegalidade.)