

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 700/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) – Competência dos Tribunais Arbitrais – Ilegitimidade Ativa

Sumário

- I.** A Contribuição de Serviço Rodoviário reveste a natureza de um imposto sobre combustíveis, pelo que sob essa qualificação os tribunais arbitrais têm competência para apreciar os correspondentes atos de liquidação.
- II.** A Requerente não é o sujeito passivo da CSR, nem repercutido legal deste imposto. Assim, a sua legitimidade é aferida pela qualidade de mera repercutida de facto, circunstância em que sobre si recai o ónus de demonstrar um interesse legalmente protegido, como se extrai do cotejo dos artigos 9.º, n.º 1 do CPPT, 18.º, n.º 4, alínea a) e 65.º da LGT.
- III.** Esse interesse há-de corresponder à circunstância de ter suportado, do ponto de vista económico, o imposto [CSR] liquidado, pela AT, ao sujeito passivo fornecedor dos combustíveis.
- IV.** Não tendo ficado provado que a Requerente foi repercutida, nem que suportou o encargo económico do imposto, falece-lhe legitimidade para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto.
- V.** A solução preconizada enquadra-se numa interpretação conforme à Constituição (v. artigo 268.º, n.º 4), porquanto o direito à impugnação dos atos lesivos não pode deixar de reportar-se aos sujeitos cuja esfera jurídico-patrimonial sofreu a lesão (os lesados) e não a outros.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 6 de agosto de 2024, Alexandra Coelho Martins (presidente), Vítor Braz e Raquel Franco acordam no seguinte:

II. RELATÓRIO

A... LDA., adiante “Requerente”, pessoa coletiva número..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... ..., Boticas, apresentou, em 29 de maio de 2024, pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, 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.º 1, alínea a) e n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

A Requerente pretende a apreciação da legalidade, e conseqüente anulação, dos seguintes atos tributários e decisório:

- a) Liquidações de **Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”)**, referentes ao período de outubro de 2019 a dezembro de 2022, que alega terem sido repercutidas pelos fornecedores de combustíveis B..., LDA., C..., S.A., D..., S.A. e E... GMBH, no montante de € **136.399,61**; e
- b) Indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente a 30 de outubro de 2023, relativo às *supra* mencionadas liquidações de CSR.

Peticiona também que a Requerida seja condenada à restituição da CSR suportada, acrescida de juros indemnizatórios vencidos e vincendos, nos termos dos artigos 43.º, n.º 3, alínea c) e 100.º, ambos da LGT, e, bem assim, nas custas arbitrais.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 31 de maio de 2024 e, de seguida, notificado à AT.

Por requerimento de 5 de junho de 2024, a Requerida veio solicitar a identificação dos atos de liquidação cuja legalidade a Requerente pretende ver sindicada.

A Requerente respondeu, em 6 de junho de 2024, afirmando que identificou expressamente os atos tributários cuja legalidade pretende ver apreciada com os documentos que tinha em seu poder: as faturas de fornecimento de combustível e declarações emitidas pelos fornecedores de combustíveis relativas à repercussão da CSR na sua esfera. Acrescenta que não dispõe de outros documentos, por não assumir a qualidade de sujeito passivo do imposto, devendo a Entidade Requerida identificar as declarações de introdução no consumo da CSR, solicitando, se necessário, a coadjuvação dos fornecedores ao abrigo do princípio da colaboração (v. artigo 59.º, n.ºs 1 e 2 alínea d) da LGT.

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

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 6 de agosto de 2024.

Em 23 de setembro de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por exceção e por impugnação, juntou um documento e o processo administrativo (“PA”).

Em 10 de outubro de 2024, a Requerente pronunciou-se por escrito sobre a matéria de

exceção.

Por despacho do Tribunal, de 14 de outubro de 2024, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (v. artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT). As Partes foram notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas, e para pagarem a taxa arbitral subsequente, tendo sido fixado o prazo para a decisão até à data-limite prevista no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT.

A Requerente procedeu à junção adicional de documentos em 24 de outubro de 2024.

Em 7 de novembro de 2024, Requerente e Requerida apresentaram alegações, nas quais mantiveram as suas posições.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente começa por salientar que a CSR foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, destinando-se a financiar a rede rodoviária nacional a cargo da empresa pública concessionária, [à data] ESTRADAS DE PORTUGAL, E.P.E. (depois substituída pela INFRAESTRUTURAS DE PORTUGAL, S.A.), entidade responsável pela conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, à qual ficou genericamente consignada a receita da CSR.

A incidência da CSR recai sobre os sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (“ISP”), *i.e.*, aqueles que introduzam no consumo os combustíveis fósseis, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na LGT e no CPPT, verificando-se uma total coincidência entre a CSR e o ISP, em relação à incidência objetiva e subjetiva de ambos os impostos, sendo a CSR uma genuína desagregação do ISP.

Caracteriza a CSR como um imposto e não uma contribuição financeira, pois não identifica qualquer finalidade compensatória ou 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 qualquer motivação extrafiscal que justifique a incidência da CSR, para o que cita a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo nos processos n.º 01102/17, de 4 de julho de 2018, e n.º 0812/17, de 26 de setembro de 2018, e decisões arbitrais, nomeadamente nos processos n.ºs 304/2022-T e 629/2021-T.

Invoca ainda que nem todas as estradas portuguesas se integram na rede rodoviária nacional, podendo os adquirentes de combustíveis utilizar estradas municipais, pelo que a CSR é cobrada independentemente da utilização concreta da rede rodoviária nacional, além de que nem todos os utilizadores da rede rodoviária nacional são adquirentes destes combustíveis (v.g. veículos elétricos).

Acrescenta o facto de, a partir de 2015, a INFRAESTRUTURAS DE PORTUGAL, S.A. ter alargado a sua intervenção a outras áreas de atividade além da conservação e requalificação da rede rodoviária nacional, pelo que as receitas da CSR também podem financiar a construção e manutenção da ferrovia.

Segundo a Requerente, a CSR não visa dissuadir comportamentos, designadamente de utilização da rede, ou incentivar a adoção de comportamentos com efeitos menos nocivos para o ambiente, como referido pelo Tribunal de Justiça no despacho de 7 de fevereiro de 2022, no processo C-460/21, *Vapo Atlantic*, que versou sobre a CSR, considerando-a ilegal por violação da Diretiva 2008/118 do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime dos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”).

Cita, no mesmo sentido, o Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2008, que qualifica a CSR como um imposto.

Sustenta a legitimidade para a propositura da ação arbitral e discussão da legalidade da dívida tributária na qualidade de repercutida, que invoca, considerando-se, nessa medida, titular de um interesse legalmente protegido, nos termos dos artigos 9.º, n.ºs 1 e 2 da LGT e 9.º, n.º 1 do CPPT. Neste âmbito, apela ao princípio do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva (v. artigos 20.º, n.º 1 e 268.º, n.º 4 da Constituição).

Pugna pela irrelevância da modalidade de repercussão, havendo apenas que aferir quem, de facto, suportou o encargo do tributo, pois entende que quem demonstrar ter suportado o encargo do tributo tem legitimidade procedimental e/ou processual para contestar a legalidade das liquidações, quer detenha ou não a qualidade de sujeito passivo.

Sublinha que com a entrada em vigor da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, o legislador introduziu no artigo 2.º do Código dos IEC uma referência expressa à repercussão, o que corresponde ao reconhecimento de que a repercussão sempre foi obrigatória nos IEC, nos quais se inseria a CSR, o que releva para aferir a legitimidade processual dos adquirentes de combustíveis fósseis.

Aponta que foi a própria Requerida, no processo de reenvio prejudicial C-460/21, *Vapo Atlantic*, que alegou que a CSR é repercutida no preço de venda ao público, e cita outro acórdão do Tribunal de Justiça, de 11 de abril de 2024, no processo C-316/22 que declara 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 à repercussão operada por um fornecedor [...]*”. Preconiza que uma ação cível de repetição do indevido não constitui uma forma adequada de o repercutido (consumidor final) exercer o direito ao reembolso do imposto, dada a ausência de efeito direto horizontal da Diretiva IEC.

Sustenta ainda que se trata de uma repercussão que não assume carácter voluntário, pelo que seria insuscetível de ser regida pelo direito privado.

Considera que o entendimento de que o repercutido não tem legitimidade processual para demandar a AT viola o princípio da efetividade e, se dúvidas houver, deve promover-se o reenvio prejudicial ao abrigo do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”). Bem como, caso o Tribunal Arbitral considere necessário, oficie as gasolinehas acima enumeradas, a coberto do princípio do inquisitório, a confirmarem que efetivamente transferiram o encargo com a CSR para a Requerente.

Refere que a Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro, veio introduzir o regime de cumprimento do dever de informação do comercializador de energia ao consumidor, devendo as faturas discriminar as taxas e os impostos, impondo a referência à repercussão e ao seu montante nas faturas. Requer que o Tribunal Arbitral, caso entenda necessário, oficie a Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos para obter a informação sobre a repercussão da CSR à Requerente.

Tal como declarado pelo Tribunal de Justiça no processo C-460/21, *Vapo Atlantic*, o legislador português não fixou uma afetação da receita da CSR que comprove que esta tenha sido criada por “motivo específico” distinto de uma finalidade orçamental, nomeadamente com vista a incentivar um tipo de comportamento por parte dos contribuintes que fosse menos nocivo para o ambiente e suscetível de reduzir os acidentes, pelo que aquele imposto não tem cabimento à luz do direito da União Europeia. Em consequência a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, viola a Diretiva IEC.

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, impõe-se a desaplicação da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, com a consequente ilegalidade das liquidações de CSR efetuadas ao abrigo deste diploma.

A omissão do dever de desaplicar normas internas conflitantes com o Direito da União Europeia constitui uma situação de erro imputável aos serviços, redundando numa situação de injustiça grave e notória (v. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de outubro de 2005, processo n.º 653/05).

Em consequência, considera que a procedência do pedido deve determinar o reembolso da CSR e, bem assim, o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 3, alínea c) e 100.º, ambos da LGT.

A Requerente suscita ainda a inconstitucionalidade da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, por preterição do princípio da igualdade, ínsito no artigo 13.º da Constituição, 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 aproveitáveis por todos os cidadãos.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

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

Suscita também a incompetência material deste Tribunal para conhecer da inconstitucionalidade da CSR.

Argumenta que ainda que se se considerasse existir competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de CSR, nunca seria possível ao tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão de CSR, que são subsequentes e autónomos da liquidação de CSR.

Daqui conclui que se verifica a exceção dilatória de incompetência do tribunal em razão da matéria, que prejudica o conhecimento do mérito, nos termos vertidos nos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por via do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com a consequente absolvição da Requerida da instância.

Ainda no domínio dos pressupostos processuais, a Requerida invoca diversas exceções, *infra* enumeradas: ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, ineptidão da petição inicial por falta de objeto e por ininteligibilidade do pedido e contradição entre este e a causa de pedir e, por fim, a caducidade do direito de ação.

No tocante à ilegitimidade processual (ativa), salienta que, ao abrigo do disposto nos artigos 15.º e 16.º do Código dos IEC (aplicável por remissão do artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que criou a CSR), tal pressuposto apenas assiste aos sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do imposto. Ora esta condição de sujeito passivo não foi sequer alegada pela Requerente.

Por outro lado, não pode ser retirada a legitimidade da circunstância de ser repercutida a CSR, porquanto a Lei que instituiu a CSR não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal. Assim, a sua legitimidade só pode ser aferida pela qualidade de mera repercutida de facto, no entanto, de novo, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, não contém qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo do ponto de vista económico, limitando-se a identificar o seu sujeito passivo (v. artigo 5.º). A repercussão meramente económica depende, em exclusivo, da decisão dos sujeitos passivos, que podem transferir, ou não, e de forma parcial ou total, o encargo do imposto para outrem, os seus clientes.

A repercussão da CSR não pode assentar em juízos presuntivos, carecendo de ser provada e a repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual e não resulta provado nos autos que a Requerente tenha sido consumidora final dos combustíveis adquiridos às suas fornecedoras. As faturas juntas não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis.

Por outro lado, ainda que a CSR, ou parte dela, tenha sido repassada à Requerente, não é esta última quem, a final, suporta necessariamente o encargo do tributo, pois não é consumidora final e, enquanto operadora económica, repassa, no todo ou em parte, os gastos incorridos no preço dos serviços que presta. Assinala que a Requerente não juntou qualquer documentação relativa aos pagamentos.

Nota ainda que, sem a identificação dos atos de liquidação, a Requerida pode vir a ser sucessivamente condenada a pagar a mesma CSR mais do que uma vez, a todo e qualquer operador económico que tenha tido intervenção na cadeia de comercialização de combustíveis.

A Requerente não é sujeito passivo de ISP/CSR e não integra a relação tributária subjacente às liquidações contestadas, nem é um terceiro substituído que suporte a contribuição por repercussão legal, nem tão-pouco corresponde ao consumidor final, pelo que não tem legitimidade para apresentar o pedido de revisão oficiosa e, de igual modo, o presente pedido arbitral, nos termos do disposto no artigo 15.º, n.º 2 do Código dos IEC, do artigo 18.º, n.º 3 e n.º 4 alínea a) da LGT, dos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, alínea e) e 578.º, todos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, o que prejudica o conhecimento do mérito da causa e implica a absolvição da Requerida da instância.

Ou, se assim não se entender, deve considerar-se que a Requerente carece de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 576.º, n.ºs 1 e 3 e 579.º do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido.

A Requerida alega também a ineptidão da petição inicial por duas ordens de razões.

A primeira prende-se com a falta de objeto, em virtude de não terem sido identificados pela Requerente os atos tributários praticados pela AT, nem as DIC submetidas pelo sujeito passivo do imposto. Acrescenta que não é possível à AT identificar os atos de liquidação e/ou

estabelecer qualquer correspondência entre esses atos originados nas DIC apresentadas pelos fornecedores e as faturas apresentadas pela Requerente, nem sobre a AT recai tal ónus. Essa impossibilidade não é passível de superação através de eventuais atuações processuais, como sejam a recolha, consulta ou análise de elementos ao dispor da AT, ou a realização por parte da AT de outras diligências instrutórias.

Adicionalmente, nunca seria possível fazer a correspondência entre as quantidades de produtos introduzidos no consumo e as quantidades de produto adquiridas pela Requerente aos seus fornecedores, pois a unidade de tributação, de 1000 litros, é determinada tendo em conta a temperatura de referência de 15°C. Nas vendas subsequentes não é possível fazer tal conversão, sendo consideradas as quantidades em função da temperatura observada, que pode gerar oscilações, em regra superiores, tendo em conta as temperaturas médias em Portugal.

A segunda razão respeita à ininteligibilidade do pedido e à contradição entre este e a causa de pedir. Na perspetiva da Requerida, a Requerente formula um pedido de anulação de liquidações que não identifica, através da mera impugnação de alegadas repercussões, sem sequer identificar o nexo entre estas e aquelas. Não é possível discernir se o objeto do pedido são as liquidações ou as repercussões.

Acresce ser contraditório o pedido de anulação das liquidações e do indeferimento tácito da revisão oficiosa e a causa de pedir, a repercussão de um tributo inválido por desconformidade com o direito da União Europeia.

Pelas razões expostas, considera verificada a exceção de ineptidão do pedido arbitral, por falta de identificação do ato tributário, exigida pelo artigo 10.º, n.º 2, alínea b) do RJAT, e por contradição entre o pedido e a causa de pedir, o que determina a nulidade de todo o processo e conseqüente absolvição da Requerida da instância, conforme disposto nos artigos 186.º, n.º 1 e 577.º, alínea b), todos do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

A Requerida alega a impossibilidade de se aferir da tempestividade do pedido de revisão oficiosa, dada a falta de identificação dos atos de liquidação em causa, uma vez que a contagem

do prazo para a apresentação do pedido se inicia a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação. Todavia, caso assim não se entenda, conclui que, quer o pedido de revisão oficiosa, quer o pedido arbitral, são intempestivos, suscitando a exceção de caducidade do direito de ação.

A este respeito assinala que, estando em causa aquisições no período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, na data de apresentação do pedido de revisão oficiosa, em 31 de outubro de 2023, já estava ultrapassado o prazo de 120 dias para deduzir a reclamação graciosa, previsto na primeira parte do artigo 78.º, n.º 1 da LGT.

Por outro lado, entende que a Requerente também não se pode valer do prazo de 4 anos previsto na segunda parte do artigo 78.º, n.º 1 da LGT, por não se verificar o requisito de erro imputável aos serviços, uma vez que as liquidações de CSR foram efetuadas de acordo com a disciplina legal aplicável e não enfermam de qualquer vício.

À cautela, alega ainda que, no âmbito dos IEC, os pedidos de reembolso apresentados devem ser apreciados à luz do regime específico previsto nos artigos 15.º a 20.º do Código dos IEC, que prevê o prazo de caducidade de 3 anos (v. artigo 15.º, n.º 3). Assim, em 31 de outubro de 2023, já havia terminado o prazo em relação a todas as aquisições efetuadas pela Requerente em data anterior a 31 de outubro de 2020. Mesmo na situação de admitir o prazo de 4 anos, tal prazo já estaria precludido em relação às aquisições anteriores a 31 de outubro de 2019.

À face do exposto, pugna pela extemporaneidade do pedido de revisão oficiosa, com a consequente intempestividade da ação arbitral deduzida em 29 de maio de 2024, o que consubstancia uma exceção perentória que determina a absolvição da Requerida do pedido, ou, a título subsidiário, uma exceção dilatória, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 89.º, n.ºs 1, 2 e 4 alínea k) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), devendo, nessa medida, ser absolvida da instância.

Por impugnação, a Requerida invoca que a Requerente não provou a alegação de que

pagou e suportou integralmente o encargo da CSR por repercussão, ónus que sobre si impendia (v. artigo 74.º da LGT), não se podendo presumir a existência da repercussão económica ou de facto.

As faturas juntas não contêm uma única referência à CSR, nem à repercussão na esfera da Requerente ou ao pagamento da CSR cuja legalidade indica. Nem foram juntos comprovativos de pagamento ao Estado da CSR. O mesmo se diga quanto às declarações emitidas pelos fornecedores, as quais não contêm qualquer referência a atos de liquidação de ISP/CSR.

Adicionalmente, a Requerida afirma que a Requerente beneficiou, pela sua atividade de transporte rodoviário de mercadorias, de reembolso parcial da CSR para o gasóleo profissional (v. artigo 93.º-A do Código dos IEC), nos anos de 2020 a 2022, no valor de € 6.369,48, pelo que o valor impugnado sempre seria menor do que € 136.399,61. Explicita tratar-se de uma devolução automática, não associada a uma liquidação em concreto.

A Requerida refere que a única fornecedora da Requerente com estatuto fiscal de sujeito passivo de ISP (e portanto de CSR) é a D..., S.A., não o sendo os demais fornecedores identificados (meros intermediários), pelo que não podem estes últimos ter sido responsáveis pela declaração dos produtos sujeitos a IEC, nem pelo pagamento da CSR.

Assim, nos termos do artigo 74.º da LGT, a Requerente não cumpriu o ónus de provar a alegada repercussão da CSR como consumidor final. Por outro lado, é inadmissível que se exigisse à Requerida fazer prova de que não houve repercussão (prova de facto negativo), o que seria inconstitucional por violação dos princípios da proporcionalidade, da tutela jurisdicional efetiva e do processo equitativo, preceituados nos artigos 2.º e 20.º da Constituição.

Ainda que a Requerente tivesse logrado provar que tinha sofrido a repercussão dos valores da CSR, sempre se levantaria a questão de saber se não a teria, por seu turno, repercutido, no preço de venda. A resposta positiva levaria a que a Requerente fosse

reembolsada de um valor que ela própria teria recuperado em transações subsequentes, com o consequente enriquecimento sem causa.

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

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

Por outro lado, ainda que a repercussão económica viesse a ser provada, de acordo com o Tribunal de Justiça (processo C-94/10), um Estado-Membro pode opor-se a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido e que o reembolso não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil.

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

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

POSIÇÃO DA REQUERENTE QUANTO ÀS EXCEÇÕES

Relativamente à incompetência, a Requerente pronuncia-se no sentido de que a CSR é um imposto, pelo que cabe na competência material do Tribunal Arbitral.

Sobre a suscitada ilegitimidade, começa por salientar a incongruência da posição da AT, que nos processos judiciais em que são parte ativa as entidades comercializadoras de produtos petrolíferos (os sujeitos passivos), sustenta que a legitimidade pertence aos consumidores finais (*i.e.*, quem suportou o encargo do tributo) e na situação vertente afirma que a legitimidade a final pertence aos sujeitos passivos do tributo, com a inerente violação do princípio da boa-fé, na vertente de tutela da confiança (v. artigo 266.º, n.º 2 da Constituição).

Propugna o enquadramento nas normas dos artigos 9.º, n.ºs 1 e 2 da LGT e 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT, que reconhecem a legitimidade nas situações de repercussão, sendo o repercutido titular de um interesse legalmente protegido. Para tanto, basta demonstrar, como entende ter feito, que suportou efetivamente o encargo do tributo. Entendimento distinto é inconstitucional 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 Constituição.

Sobre a matéria da ineptidão, a Requerente afirma ter identificado os atos tributários com os documentos de que dispunha – faturas e declarações emitidas pelos fornecedores, não sendo necessária a junção de outros elementos probatórios. Aduz que não lhe pode ser exigida a apresentação de outros documentos que não estão na sua posse, nomeadamente as declarações de introdução no consumo, que estão em poder da AT. Por força do princípio do inquisitório, a Fazenda Pública deve praticar todos os atos e diligências instrutórias que se revelem necessários à reconstituição da realidade material subjacente aos atos tributários, sob pena de violação do princípio de acesso ao direito (v. artigo 20.º da Constituição) e da tutela jurisdicional efetiva (v. artigo 268.º, n.º 4 da Constituição).

Mais refere que não se verifica a ininteligibilidade do pedido, nem a contrariedade entre aquele e a causa de pedir. O pedido é o da declaração de ilegalidade e anulação dos atos tributários e decisório. E a causa de pedir a desconformidade do tributo com a Diretiva 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008. Aliás, a AT compreendeu perfeitamente o teor do pedido de pronúncia arbitral, como resulta da análise da sua defesa por impugnação.

Sobre a caducidade, reitera a posição do pedido arbitral, no sentido de que é aplicável o prazo de quatro anos, previsto na II parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, por estarmos perante uma situação de erro imputável aos serviços, pelo que considera a ação tempestiva. Em relação à contagem do prazo, defende que o requisito atinente à tempestividade deve ser aferido por referência à data da tomada de conhecimento da liquidação do tributo.

III. QUESTÕES A APRECIAR

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

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

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

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

- A.** A... , LDA., aqui “Requerente”, é uma sociedade que se dedica, entre outras atividades, ao transporte rodoviário de mercadorias e a atividades de construção civil – cf. provado por acordo.
- B.** No período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu a quantidade global de 1.228.825,34 litros de gasóleo aos fornecedores B..., LDA., C..., S.A., D..., S.A. e E... GMBH – cf. faturas juntas como documento 1:

Ano	Litros
2019	72.009,00
2020	385.864,58
2021	392.925,33
2022	378.026,43
Total	1.228.825,34

- C.** As faturas que titulam a aquisição do combustível acima referido não contêm qualquer menção à CSR e à repercussão deste imposto – cf. faturas juntas como Documento 1.
- D.** A Requerente procedeu ao pagamento das referidas faturas aos seus fornecedores – cf. extratos de conta juntos pela Requerente.
- E.** A D..., S.A. emitiu uma declaração na qual afirma “*que repercutiu nos montantes faturados, o montante relativo à Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), nas vendas de combustível que efetuou à A..., Lda. [...]. Mais declara que os referidos montantes repercutidos integram as liquidações de ISP da Declarante, efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.*” – cf. Documento 2.
- F.** A D..., S.A. emitiu uma declaração na qual afirma “*que repercutiu nas vendas de combustível efetuadas à empresa E... GMBH [...] a totalidade do valor correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) entregue ao Estado de acordo com as liquidações de ISP da Declarante, efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.*” – cf. Documento 2.

-
- G.** A E... GMBH emitiu uma declaração na qual afirma que, “*relativamente às vendas de combustível em Portugal, repercutiu nos seus Clientes um valor correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) suportada pela E... MBH aquando da aquisição do referido combustível à D... SA.*” – cf. Documento 2.
- H.** A B..., LDA. emitiu uma declaração na qual afirma que, “*a Contribuição de Serviço Rodoviário por si entregue, enquanto sujeito passivo, aos cofres do Estado, no período que medeia setembro de 2019 e dezembro de 2022, foi integralmente repercutido na esfera da A..., LDA. [...]*” – cf. Documento 2.
- I.** A C..., S.A. emitiu uma declaração na qual afirma que , “*a Contribuição de Serviço Rodoviário por Si suportada na aquisição de combustível a sujeitos passivos deste tributo foi, por sua vez, integralmente repercutida por si, por referência ao combustível fornecido à entidade A..., Lda [...]*” – cf. Documento 2.
- J.** A Requerente beneficiou, de 2020 a 2022, em sede de ISP, incluindo a CSR, do regime de reembolso parcial de imposto para o gasóleo profissional, ao abrigo do artigo 93º-A, do CIEC, do apoio previsto neste artigo, que se cifrou no total de € 6.369,48 – cf. Documento junto pela AT com a Resposta, não contestado pela Requerente.
- K.** Em 30 de outubro de 2023, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da CSR que alega ter suportado por repercussão, em relação às faturas de aquisição de combustível aos fornecedores identificados no ponto anterior, no período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, no valor de € 136.399,61 tendo em vista a anulação das liquidações e o reembolso da CSR, invocando o artigo 78.º, n.ºs 1 e 4 da LGT – cf. Documentos 3 e 4.
- L.** Até ao momento, a Requerente não foi notificada de qualquer decisão da AT sobre o referido pedido de revisão oficiosa – provado por acordo.
- M.** Em 29 de maio de 2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem à presente ação – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) no SGP do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou a alegação de que a Requerente suportou o montante de € 136.399,61, a título de CSR, nos fornecimentos de combustível rodoviário, enquanto consumidora final, por via da repercussão dos fornecedores, no período entre outubro de 2019 e dezembro de 2022 (v. artigo 16.º do ppa).

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

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

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

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

Em relação à alegação de que a CSR foi repercutida à Requerente e de que esta suportou economicamente este imposto, a Requerente não juntou meios de prova idóneos à respetiva comprovação (documental ou outro).

Por um lado, as faturas dos fornecedores de combustíveis, não contêm qualquer menção à CSR.

Por outro lado, as declarações dos fornecedores, dos quais, segundo a AT, só um é sujeito passivo do imposto, sendo os demais intermediários na cadeia de comercialização, não contêm elementos concretos aptos a comprovar as liquidações da CSR alegadamente repercutida. São os fornecedores sujeitos passivos, como no caso a D..., S.A., que estão na posse dos elementos de facto relevantes, como as DIC apresentadas (número e data) que deram origem à liquidação da CSR, e qual o valor de CSR que delas consta que foi repercutido, em correspondência com as faturas emitidas ao seu cliente, a aqui Requerente. Também só com estes elementos se poderia exigir à AT que identificasse os atos de liquidação, que deles dependem.

As declarações vertentes limitam-se a afirmar, de forma genérica e abstrata, que repercutiram o encargo da CSR à Requerente. Porém, não versam sobre as concretas transações realizadas com a Requerente; não fazem a correspondência entre as operações praticadas e as DIC dos combustíveis transacionados; não estabelecem a relação entre as transações e as DIC com as correspondentes liquidações emitidas pela AT e, finalmente, não demonstram a incorporação do encargo da CSR nas faturas de venda de gasóleo rodoviário à Requerente, nem tão pouco em que grau e/ou medida tal incorporação se processou, não se podendo presumir a repercussão da CSR.

Acresce que a Requerente não juntou qualquer meio de prova de ter suportado, como consumidor final, o encargo da CSR. Neste âmbito, cabia-lhe evidenciar, se e na medida em que lhe tivesse sido repercutida a CSR pelos seus fornecedores, que o respetivo encargo foi por si definitivamente suportado, como alega (e não repassado no preço dos serviços que presta aos seus clientes), não o tendo feito.

IV. DO DIREITO

QUESTÕES PRÉVIAS

1. SOBRE A INEPTIDÃO DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

A AT defende que o pedido de pronúncia arbitral é inepto, quer porque a Requerente não identificou os atos que são objeto do pedido arbitral, como exige o artigo 10.º, n.º 2, alínea b) do RJAT, quer porque o pedido está em contradição com a causa de pedir. A Requerente declina esta argumentação, afirmando ter identificado os atos por remissão para documentos, mais não lhe podendo ser exigido. Sobre a inteligibilidade do pedido de pronúncia arbitral assinala que a Requerida mostrou que percebeu os argumentos, na sua defesa por impugnação.

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

No citado artigo 186.º, n.º 1 do CPC, indicam-se as seguintes situações de ineptidão da petição inicial:

- a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;
- b) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir;
- c) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

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

Em relação à identificação dos atos tributários, não tendo a Requerente a qualidade de sujeito passivo da CSR, nem sendo substituto tributário, não lhe é exigível que disponha das

liquidações correspondentes, uma vez que não é o destinatário das mesmas nem participou na sua emissão. Aliás, tal exigência comprometeria a sindicabilidade dos atos tributários por repercutidos legais, ou, no caso de retenções na fonte, pelos substituídos, com a consequente contração do acesso ao direito, incompatível com o direito a uma tutela jurisdicional efetiva e com o princípio da proporcionalidade (v. artigos 20.º, 18.º e 268.º, n.º 4 da Constituição).

A não identificação dos atos tributários não impediu o exercício do contraditório pela Requerida, que, pelo teor da extensa e circunstanciada resposta, manifestou compreender o alcance da pretensão da Requerente e os argumentos que a alicerçam, não se suscitando, portanto, um problema de ininteligibilidade do pedido e/ou da causa de pedir.

O pedido formulado é perfeitamente inteligível e idóneo ao meio processual (ação arbitral tributária), como se constata do seguinte excerto do petítório, no qual se requer ao Tribunal Arbitral que: “i) *Determine a anulação dos referidos atos tributários e decisório [...];* ii) *condene a Entidade Requerida no reembolso à Requerente da CSR indevidamente suportada [...]*” – reconduzindo-se ao pedido de anulação de atos tributários, não merecendo, portanto, qualquer reparo.

Em relação à alegada contradição entre o pedido e a causa de pedir esta também não existe, pois a Requerente não impugna os atos de repercussão da CSR *qua tale* (as faturas), antes visa, em termos claros e diretos, as liquidações de CSR, cuja anulação peticiona de forma expressa, e a restituição do imposto que alega ter suportado por repercussão (v. a este respeito a decisão de 12 de março de 2024 no processo arbitral n.º 676/2023). Por outro lado, quanto à eventual falta de nexos entre as liquidações de CSR e os atos de repercussão, a mesma, a verificar-se é causa de improcedência do pedido e não configura contradição entre o pedido e causa e pedir.

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

2. DA COMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL

A Requerida qualifica a CSR como contribuição financeira e não como imposto, daí retirando a consequente exclusão do âmbito da jurisdição arbitral por falta de vinculação da AT (v. artigo 4.º, n.º 1 do RJAT¹). Isto porque a Portaria de Vinculação², no corpo do seu artigo 2.º, delimita o respetivo âmbito à “*apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida [à AT]”*, sem prever outros tributos. (sublinhado nosso)

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

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

A Requerida cita diversas decisões arbitrais para reforçar o seu argumento, mas existem inúmeras outras em sentido distinto, nomeadamente a do processo arbitral 304/2022-T, de 5 de janeiro de 2023³, que se acompanha nesta matéria, e que, com suporte na jurisprudência do Tribunal Constitucional, conclui que a CSR é um imposto.

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

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

³ De referir ainda, a título de exemplo, as decisões arbitrais dos processos 564/2020-T, 629/2021-T, 305/2022-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 294/2023-T, 332/2023-T e 410/2023-T.

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

O elemento decisivo para a qualificação da CSR como contribuição financeira é a existência de uma estrutura paracomutativa⁴, ou dito de outra forma, de um nexo de bilateralidade/causalidade que se estabelece entre o ente beneficiário da receita [Estado] e os sujeitos passivos do tributo. A prestação deve destinar-se a compensar prestações administrativas aproveitadas (bilateralidade) ou provocadas (causalidade) pelos respetivos sujeitos passivos, “(...) *acabando por se reconduzir à categoria de impostos de receita consignada as prestações pecuniárias coativas cobradas com o intuito de financiar despesa pública – mesmo que se trate de despesa pública concretamente identificada no âmbito da consignação das receitas – sempre que essa despesa se não possa reconduzir ao suporte financeiro de medidas ou atividades administrativas provocadas pelos sujeitos passivos ou de que estes sejam beneficiários*” (v. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 232/2022, citado na decisão arbitral 304/2022-T).

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

Conforme explicita a decisão arbitral 304/2022-T:

“Desde logo, a CSR não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva. A contribuição é estabelecida a favor da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art. 3º, nº 2 da Lei n.º 55/2007), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (art.º 6º). No entanto, os sujeitos passivos da

⁴ V. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 7/2019.

contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da atividade da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (art. 3.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007).

Em segundo lugar, também não se encontra base legal alguma para afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da tarefa administrativa em causa – que no caso será a “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede de estradas” – é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários. Pelo contrário, o art.º 2.º da Lei n.º 55/2007 diz expressamente que o “financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E., (...), é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável.”

Portanto, apesar de ser visível, de forma clara, o elemento de afetação da contribuição para financiar a atividade de uma entidade pública não territorial – a EP - Estradas de Portugal, E. P. E. – não é de modo algum evidente a existência, pelo contrário, afigura-se inexistir um “nexo de comutatividade coletiva” entre os sujeitos passivos e a responsabilidade pelo financiamento da respetiva atividade, ou entre os sujeitos passivos e os benefícios retirados dessa atividade.

A Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art.º 1º da Lei 55/2007). O financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., é assegurado pelos respetivos utilizadores (art.º 2º). São, estes, como se conclui, os sujeitos que têm um vínculo com a atividade da entidade titular da contribuição e com a atividade pública financiada pelo tributo; são eles os beneficiários, e são eles os responsáveis pelo seu financiamento.

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

Embora a Autoridade Tributária afirme que a posição dos revendedores de produtos petrolíferos é a de uma “espécie de substituição tributária”, não entendemos assim, pois tal

entendimento não tem apoio na lei.

[...]

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

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

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

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

Em síntese, a CSR é enquadrável como imposto, uma vez que não reúne as características de bilateralidade difusa e de responsabilidade de grupo inerente às contribuições, estando, deste modo, abrangida pela autovinculação da AT à jurisdição arbitral, nos termos da

citada Portaria n.º 112-A/2011, sendo este Tribunal competente para proceder à sua apreciação.

A Requerida suscita ainda a incompetência material deste Tribunal para conhecer da inconstitucionalidade da CSR. Contudo, o pedido formulado pela Requerente é especificamente dirigido à anulação dos atos tributários e da decisão silente de segundo grau que os manteve, não tendo sido peticionada a declaração de inconstitucionalidade do regime da CSR e de qualquer norma específica da Lei n.º 55/2007.

O que não prejudica que o Tribunal Arbitral possa e deva desaplicar as normas dessa Lei que julgue inconstitucionais, como impõe o artigo 204.º da Constituição. Caso em que a pronúncia jurisdicional será, se a ação for procedente, meramente anulatória (constitutiva) dos atos impugnados, não consubstanciando uma declaração de inconstitucionalidade da citada Lei ou de qualquer das suas normas, mas apenas a improdutividade jurídica desse regime/normas para fundar a tributação, com a conseqüente invalidade das liquidações de CSR.

Quer do ponto de vista formal, quer numa perspetiva material, a Requerente não pretende, nem do seu articulado se infere, a fiscalização da constitucionalidade das normas em abstrato. O que está em causa nos atos é a apreciação de atos individuais e concretos – de liquidação de CSR, em relação aos quais foi suscitada a respetiva ilegalidade por erro de direito.

Esse erro de direito, seja ele derivado de violação do direito da União Europeia, ou de inconstitucionalidade, é causa de invalidade dos atos, mas não o objeto da pronúncia jurisdicional.

A Requerida invoca ainda a falta de competência material do Tribunal Arbitral para se pronunciar sobre a legalidade dos atos de repercussão de CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação da própria CSR.

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

*bem*⁵.

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

Efetivamente, os atos de repercussão não se subsumem a nenhuma das realidades visadas pelo artigo 2.º do RJAT, pelo que os Tribunais Arbitrais não são competentes para os apreciar. Porém, dito isto, a Requerente não solicita a apreciação da legalidade dos atos de repercussão. O pedido da Requerente circunscreve-se aos atos de liquidação de CSR⁶ emanados da AT, dos quais, como acima dito, o Tribunal pode conhecer.

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

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

3. DA ILEGITIMIDADE ATIVA

⁵ V. *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, 2019, p. 399.

⁶ E do ato silente (indeferimento tácito) aos mesmos reportado.

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

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

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

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

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

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

Em relação aos sujeitos passivos não originários, o legislador teve a preocupação de justificar, especificadamente, a razão pela qual lhes é concedida legitimidade processual. Assim, quanto aos responsáveis solidários, a legitimidade processual deriva “*da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal*” (v. artigo 9.º, n.º 2 do CPPT). Relativamente aos responsáveis subsidiários, está associada ao facto “*de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários*” (v. artigo 9.º, n.º 3 do CPPT). Em ambas as situações, constitui-se uma relação jurídico-tributária entre estas categorias de sujeitos passivos derivados e o credor tributário Estado, que encerra prestações – principais (de pagamento da obrigação tributária) e acessórias. O mesmo sucede com a outra categoria de sujeito passivo (não originário), o substituto tributário.

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

In casu, a Requerente invoca a qualidade de repercutido para deduzir a ação arbitral, sublinhando ser irrelevante saber se estamos perante uma repercussão legal ou voluntária (*de*

facto), pois para ser parte legítima basta demonstrar que ocorreu a transmissão do encargo do imposto.

No entanto, não é assim, pois a lei procede à diferenciação do estatuto do repercutido legal. A este, apesar não ser sujeito passivo, a lei confere, sem mais, o “*direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias*”, conforme estabelece a alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT. Ou seja, estende a posição jurídica adjectiva dos sujeitos passivos (originários e derivados) ao repercutido (apesar de não o considerar sujeito passivo), na condição de estarmos perante um caso de “repercussão legal”. Pressupõe-se, desta forma, que o repercutido legal é titular de um interesse legalmente protegido, condição exigida para que possa intervir em juízo (v. artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).

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

Todavia, ao contrário do que defende a Requerente, a CSR não constitui um caso de repercussão legal.

A Lei n.º 55/2007, que institui a CSR, não contém qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo. Basta atentar, para esta conclusão, no seu artigo 5.º, n.º 1: “*A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.*”. O legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma.

É, pois, errónea a qualificação de “repercussão legal” dada pela Requerente. É que a ser “legal”, sempre teria de constar de uma norma com essa natureza, a qual, porém, não existe.

⁷ V. *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., p. 401.

Uma das características típicas da repercussão legal, como sucede no IVA e em algumas verbas do Imposto do Selo, é a evidenciação nos documentos de débito – faturas emitidas – do imposto repercutido, que permite o seu controlo por parte do repercutido (v. artigos 36.º, n.º 5, alíneas c) e d) do Código do IVA e 23.º, n.º 6 do Código do Imposto do Selo. Este último refere que “*nos documentos e títulos sujeitos a imposto são mencionados o valor do imposto e a data da liquidação, com exceção dos contratos previstos na verba 2 da tabela geral [arrendamento e subarrendamento], cuja liquidação é efetuada nos termos do n.º 8.*”). Não é o que sucede na situação vertente, em que os documentos que titulam as vendas de combustível não mencionam a CSR ou o seu quantitativo.

Em síntese, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR não contempla um mecanismo de repercussão legal, nem sequer, adiante-se, de repercussão meramente económica, isto, sem prejuízo de ser um dado que, em princípio, as empresas, em alguma medida, repassam ou tentam repassar nos preços praticados os gastos em que incorrem, independentemente da sua natureza (e, portanto, incluindo os gastos tributários), por forma a concretizarem o objetivo lucrativo que preside à sua criação e manutenção (*vide* artigos 22.º do Código das Sociedades Comerciais e 980.º do Código Civil).

A Requerente invoca a alteração do artigo 2.º Código dos IEC, que passou a conter a imposição legal de repercussão nos IEC, operada pelo artigo 6.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, com natureza interpretativa, para inferir que se trata do reconhecimento, pelo legislador, de que sempre foi obrigatória a repercussão da CSR. Ora, desde logo, seria curioso que a mencionada norma abrangesse a CSR, quando foi o diploma em causa que, em simultâneo, aboliu a própria CSR.

Além do mais, convém sublinhar que o artigo 5.º do regime da CSR não remete para o artigo 2.º do Código dos IEC, mas apenas para as normas desse Código que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo.

Mesmo que assim não se entendesse, esta alteração (que passou a prever a repercussão para os IEC) ocorreu em dezembro de 2022. Deste modo, não só não é subsidiariamente

aplicável à CSR, por falta de norma remissiva, como, mesmo que o fosse, não poderia reger a situação em análise, porque é posterior à data dos factos sob apreciação e a sua aplicação representaria um caso flagrante de aplicação retroativa de normas fiscais. Conclusão que não resulta afastada pela atribuição de natureza interpretativa pelo legislador, pois a retroatividade inerente às leis interpretativas “*é necessariamente material e, caso esteja em causa a interpretação legal de normas fiscais, não pode deixar de estar abrangida pela proibição da retroatividade consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.*” (v. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 751/2020, de 16 de dezembro de 2020. No mesmo sentido se pronuncia o recente acórdão do mesmo Tribunal, n.º 503/2024, de 25 de junho de 2024).

Relativamente à mera repercussão económica, esta não é, por si só, atributo de legitimidade processual e, na situação em apreço, tal repercussão nem sequer ficou evidenciada por factos concretos e circunstanciados, muito menos que tenha sido suportado o imposto em definitivo pela Requerente, como consumidor final.

Na verdade, ao não revestir a qualidade de sujeito passivo de CSR (seja como contribuinte direto, substituto ou responsável), nos termos do citado artigo 18.º, n.º 3 da LGT, ou de repercutido legal, nem sendo parte em contratos fiscais, a Requerente só teria legitimidade para demandar a Requerida e solicitar o reembolso do imposto [CSR] se comprovasse (ónus que recai sobre Requerente) que é titular de um interesse legalmente protegido, *i.e.*, merecedor da tutela do direito substantivo (v. artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT), passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo.

De sublinhar que a Requerente não tem a qualidade de consumidor final de combustíveis, no sentido de ser o último elo do circuito económico sobre o qual recai ou deve recai o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”). Na verdade, o combustível adquirido é um fator de produção no circuito económico, pelo que, se a CSR se destina a ser suportada pelo consumidor, à partida, a Requerente não faz parte das entidades potencialmente lesadas, que são os

consumidores e não os operadores económicos (v. neste sentido as decisões dos processos arbitrais n.ºs 408/2023-T, de 8 de janeiro de 2024, e 375/2023-T, de 15 de janeiro de 2024).

A Requerente baseia a sua intervenção processual na alegação singela de lhe ter sido repercutida a CSR pelas empresas fornecedoras de combustíveis, a maioria das quais nem sequer são, elas próprias, sujeitos passivos da CSR, mas meros intermediários na dita cadeia, caracterizando-se a si própria como um *consumidor final* de combustíveis que suporta o encargo daquele tributo, sem o comprovar.

Conforme antes referido, a Requerente não logrou atestar os concretos montantes de CSR de que alega ter sido repercutida e, menos ainda, que suportou a CSR contra a qual reage. Esta seria, segundo entendemos, a única forma de lhe poder ser reconhecida a legitimidade residual para a presente ação arbitral, tendo em conta que não é sujeito passivo, nas diversas modalidades que o conceito acomoda, nem repercutido legal da CSR.

Aliás, neste ponto, a própria Requerente concorda que o requisito da legitimidade se afere pela demonstração de ter suportado o encargo do tributo (artigos 89.º e 90.º do ppa). Demonstração que não logrou realizar, quer quanto ao valor de CSR que invoca ter-lhe sido repercutido pelos fornecedores, quer em relação ao facto de ter suportado em definitivo, como consumidor final, este imposto.

Prova que a Requerente também percebe que não realizou, pois vem requerer ao Tribunal que efetue diligências instrutórias adicionais, junto dos seus fornecedores e da Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (“ERSE”) – v.g., artigos 117.º e 122.º do ppa.

Sobre este ponto, e começando pela ERSE, interessa notar que a Requerente não é consumidora final, abrangida pelo regime constante da Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro, mas um operador económico dedicado às atividades de transporte rodoviário de mercadorias e de construção civil, sendo notar que “adquirente” de combustíveis e o “consumidor final” de combustíveis são conceitos distintos. No entanto, se alguma comunicação foi efetuada pelos

seus fornecedores, cabia à Requerente solicitar essa informação junto da ERSE e/ou desses mesmos fornecedores.

Não resulta dos autos (não se demonstra, nem foi sequer alegado) que a Requerente tenha dirigido algum pedido de informação à ERSE e/ou que esta se tenha recusado, sem fundamento, a satisfazer esse pedido. Nem tão-pouco, que os fornecedores não prestaram informação concreta (mas apenas genérica) sobre a CSR alegadamente repercutida à Requerente, porque se recusaram a fazê-lo ou porque estejam intencionalmente a ocultar informação.

Em rigor, a Requerente pretende transferir para o Tribunal Arbitral a identificação de meios probatórios que lhe competem, sem razão justificativa, em particular relativamente a elementos que pode obter junto dos seus fornecedores/interlocutores habituais, sem que exista qualquer indício nos autos de que estes se tenham recusado a prestá-los.

Sendo ainda de notar que podem existir múltiplas razões para que os fornecedores não tenham prestado a necessária informação circunstanciada, nomeadamente por não disporem da mesma, por não lhes ser exequível prestá-la nos moldes que à Requerente interessa, dado desconhecerem a eventual repercussão ou o seu montante exato, entre outras.

O que o Tribunal não pode aceitar é que lhe seja cometida a tarefa de recolha de provas, pois não desempenha funções de assistente da Requerente, nem lhe cabe levar a efeito o cumprimento de ónus que apenas competem às Partes (v. artigo 74.º, n.º 1 da LGT), sob pena de comprometimento do princípio da imparcialidade.

Quanto à alegada incongruência da posição perfilhada pela Requerida nos processos judiciais em que são parte ativa os sujeitos passivos de CSR e naqueles em que o são os repercutidos, importa notar que a Requerente não é consumidor final, pelo que essa incongruência não se verifica no caso concreto, nem a invocada violação do princípio da boa-fé (na vertente de tutela da confiança) previsto no artigo 266.º, n.º 2 da Constituição.

De igual modo, não colhe a invocada violação do princípio da efetividade, pois a não comprovação, pela Requerente, de que suportou imposto que viola o direito da União Europeia, retira qualquer utilidade ao argumento, dado que não lhe assiste qualquer direito ao reembolso da CSR que decorra da ordem jurídica europeia. A falta de preenchimento daquele pressuposto [de ter suportado o encargo da CSR] constitui em simultâneo causa de ilegitimidade processual (por se tratar de uma situação de repercussão “de facto”) e substantiva, *i.e.*, o referido direito substantivo não se encontra na sua esfera, mas na de quem comprove ter suportado o imposto.

Por isso, em cumprimento do desiderato do direito nacional e da União Europeia, não se diga que a Requerente ficou desprovida de tutela ou que não foi acautelada a observância do princípio fundamental da tutela jurisdicional efetiva (v. artigo 20.º da Constituição). Com efeito, não tendo ficado provada a repercussão da CSR pelos fornecedores de combustíveis, nem sido demonstrado que a Requerente suportou o encargo económico do imposto, falece-lhe legitimidade para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto, solução que se enquadra numa interpretação conforme à Constituição (v. artigo 268.º, n.º 4), porquanto **o direito à impugnação dos atos lesivos não pode deixar de reportar-se aos sujeitos cuja esfera jurídico-patrimonial sofreu a lesão (os lesados) e não a outros.**

Sobre o reenvio para o Tribunal de Justiça solicitado pela Requerente, o mesmo não tem fundamento, por não se suscitarem a este Tribunal Arbitral dúvidas sobre a interpretação do Direito da União Europeia, nem ser este, *in casu*, critério decisório da pronúncia arbitral. Com efeito, a decisão de ilegitimidade processual é tomada com fundamento no direito adjetivo nacional, que se insere no domínio das competências próprias dos Estados-Membros, não reguladas pelo Direito da União Europeia, pelo que se trata de matéria que o Tribunal de Justiça não pode apreciar.

De notar ainda que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo já entendeu, em relação a um caso de liquidação de Imposto Automóvel (correspondente ao atual Imposto sobre Veículos), que o adquirente não tem legitimidade para impugnar a respetiva liquidação,

precisamente por não se tratar de um caso de repercussão legal (v. Acórdão de 1 de outubro de 2003, processo n.º 0956/03).

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

A referida norma [artigo 15.º, n.º 2, do Código dos IEC] estabelece que “*Podem solicitar o reembolso os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto.*”.

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

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

entre outras, as decisões proferidas nos processos arbitrais n.ºs 296/2023-T, 408/2023-T, 375/2023-T e 633/2023-T.

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

4. QUESTÕES PREJUDICADAS

A procedência da questão prévia da ilegitimidade ativa da Requerente, prejudica o conhecimento das restantes exceções suscitadas e impede o conhecimento do mérito da causa (v. artigos 608.º e 130.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

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

V. DECISÃO

Atento o exposto, este Tribunal Arbitral Coletivo decide:

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

tudo com as legais consequências.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **136.399,61**, que corresponde à importância de CSR cuja anulação a Requerente pretende e que não foi contestado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. TAXA DE ARBITRAGEM

Fixam-se as custas no montante de € **3.060,00** (três mil e sessenta euros), a suportar pela Requerente por decaimento, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT e com a Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de janeiro de 2025

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, relatora

Vítor Braz

(com declaração de voto)

Raquel Franco

(com declaração de voto)

Declaração de voto

Atento o teor do douto acórdão, sem discordar com o sentido da decisão por falta de prova sobre o montante do imposto (CSR) efetivamente repercutido e pago, quanto à matéria de direito e à ilegitimidade da Requerente, apresento as observações seguintes:

Quando é cobrado imposto em violação do direito da União Europeia é entendido que subsiste a obrigação de restituí-lo ao sujeito passivo (SP), nos termos da lei e da jurisprudência da EU e nacional, salvaguardadas as situações de enriquecimento sem causa.

O pedido em apreciação consiste em saber se nos termos desses ordenamentos jurídicos, os restantes intervenientes nas operações comerciais e, em regra, os contribuintes consumidores finais a quem o imposto possa ter sido repercutido e que o possam ter suportado economicamente têm o direito de exigir diretamente da Requerida/Estado a apreciação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto indevidamente pago, caso seja provado ter sido acrescido ao preço de compra do bem/produto por eles adquirido.

As empresas petrolíferas, em regra, repercutem o ISP e, no caso a CSR, nos operadores a jusante. Enquanto impostos aplicados ao consumo, estes caracterizam-se pelo facto de o seu encargo financeiro poder ser repercutido -repercussão fiscal - nos intervenientes na atividade comercial, maxime, no consumidor final.

A legitimidade deve ser enquadrada no âmbito das relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a administração tributária e as pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas - têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem um interesse legalmente protegido. - cf. n.º 2 do art.º 1.º e art.º 65.º da LGT.

Nos termos da alínea a) do n.º 4 do art.º 18.º da LGT assiste o “direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias” a quem “suporte o encargo do imposto por repercussão legal”. Nesse sentido, o CPPT contém uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido” – cf. art.º 9.º do CPPT.

No caso da CSR alegadamente repercutida e paga pela Requerente, existe a demonstração de um interesse legalmente protegido e que merece a tutela do direito, porquanto é no contribuinte consumidor final que, em regra, recai o pagamento dos tributos indiretos.

Por fim, atenta a jurisprudência da UE, o “Tribunal de Justiça referiu expressamente a possibilidade de o comprador final poder exigir, directamente às autoridades nacionais, a

restituição do montante do imposto indevido cujo encargo suportou. “ – cf. Acórdão Comateb e O (-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20) de 14 de Janeiro de 1997.”

A plena eficácia do direito de reparação e a proteção efetiva dos contribuintes poderia ficar manifestamente prejudicada perante uma interpretação restrita no sentido de apenas os SP (no caso de CSR) gozarem do direito de ação e de pedirem o reembolso ao Estado – art.ºs. 4.º a 12.º e 15.º a 20.º do CIEC, limitando-se formalmente a outros sujeitos da relação tributária a efetiva reparação dos prejuízos incorridos - os contribuintes que possam ter suportado efetivamente o imposto e ser objetivamente lesados pelos respetivos atos de liquidação.

Nesse sentido, aquele Tribunal afirma: “Por conseguinte, no caso em que um Estado-Membro tenha cobrado um imposto especial sobre o consumo em violação do direito da União e o sujeito passivo tiver repercutido este sobre o seu cliente, um direito a indemnização deste cliente contra o Estado não pode ser recusado com o fundamento de que é de excluir de antemão um nexo de causalidade directo entre a cobrança do imposto e o dano do cliente.” – cf. Proc. C-94/10, conclusões.

Termos em que a Requerente, na qualidade de adquirente e consumidora dos produtos sujeitos a ISP e, subsequentemente a CSR, a quem este imposto possa ter sido repercutido, é titular de um interesse legalmente protegido e, *ipso facto*, de legitimidade processual, enquanto forma de acesso à justiça e de proteção dos direitos e reparação dos prejuízos que alega ter suportado com o pagamento da CSR, considerada em desconformidade com o direito da União.

Por sua vez, o invocado direito de acesso à justiça, em matéria tributária, através da jurisdição civil contra o SP, o qual se limitou a cumprir a lei vigente e que, em princípio, não obteve qualquer ganho, afigura-se que tal possibilidade seria difícil ou inexistente, na medida em que não ocorre nenhuma das situações previstas no artigo 476º do Código Civil. Observa-se que a repetição do indevido dependeria, ainda, do enriquecimento sem causa do SP, o qual, em regra, não ocorreu por ter entregado ao Estado um imposto que, eventualmente, repercutiu no consumidor final.

Acresce que atento o princípio da efetividade, deve ser igualmente reconhecido ao consumidor final, em regra, o repercutido de impostos indiretos, o direito de reclamar diretamente junto da administração tributária os montantes de imposto indevidamente liquidados e alegadamente pagos, com os demais poderes de impugnação junto dos Tribunais, incluindo o presente Tribunal arbitral - cf. Acórdão do TJUE de 20 de outubro de 2011, Proc. C-94/10.

Acresce que o regime jurídico dos IEC, com as alterações da Lei n.º 24-E/2022, 30 de dezembro (diploma que extinguiu a CSR), passou estatuir no artigo 2.º do CIEC (princípio da equivalência) uma referência expressa à “repercussão” dos impostos especiais de consumo e o artigo 6.º da mesma Lei, atribuiu natureza interpretativa a essa alteração legislativa, vindo a firmar o entendimento que a “repercussão” sempre decorreu do regime desses tributos, no qual se enquadrava materialmente a CSR.

A legitimidade processual é analisada no início do processo, enquanto a insuficiência de prova é avaliada ao longo da instrução processual.

Termos em que entendo ser de distinguir, por um lado a apreciação dos aspetos estritamente jurídicos e, por outro, a matéria de facto e a prova, esta de livre apreciação pelo Tribunal. A legitimidade processual é analisada no início do processo, enquanto a prova é avaliada ao longo da instrução processual. A legitimidade é uma questão de capacidade para estar em juízo, enquanto a insuficiência de prova é uma questão de convencimento do Tribunal sobre a existência do direito alegado.

Nesse sentido, observo a jurisprudência do TJUE e o teor do Acórdão de 7 de fevereiro de 2022, Proc. C-460/21, ponto 44: "Com efeito, ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos – Vd, 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.

A insuficiência de prova é uma questão relacionada com a admissibilidade da ação e/ou a prova da alegação, enquanto a legitimidade processual é uma questão de capacidade para estar em juízo. Trata-se de questões distintas e a primeira não afeta diretamente a segunda. A insuficiência de prova, *in casu*, gera a improcedência da ação.

Por sua vez, o Regulamento n.º 141/2020, publicado no DR, II série, de 20 de fevereiro de 2020 - “Regulamento Relativo ao Regime de Cumprimento do Dever de Informação do Comercializador de Combustíveis Derivados do Petróleo e de GPL ao Consumidor” impôs, aos sujeitos passivos (SP) dos impostos especiais sobre o consumo, deveres de transparência: de informação, de registo e a emissão de faturas detalhadas. Pelo que essa prova existe, podendo ter sido exigida.

Nos termos desse regulamento, a partir de setembro (inclusive) de 2020, os SP do imposto, ficaram obrigados, designadamente, a emitir “(...) fatura detalhada que contenha os elementos necessários a uma completa e acessível compreensão dos valores faturados, conforme estabelecido no Artigo 16.º da Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro.” - cf. art.º 8.º desse Regulamento.

O árbitro,

Vítor Braz

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.)

Raquel Franco