

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 100/2024-T**

**Tema: Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR). Incompetência material do Tribunal Arbitral; Ilegitimidade da Requerente.**

**Sumário:**

1. A Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei nº 55/2007, de 31 de agosto é um imposto. Os Tribunais Arbitrais têm competência para apreciar os correspondentes atos de liquidação.
2. A competência dos tribunais arbitrais limita-se, nos termos do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, à apreciação das pretensões de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. O presente Tribunal Arbitral não tem competência para se pronunciar sobre atos subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de CSR.
3. A Requerente é parte ilegítima para questionar os atos de liquidação da CSR praticados pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pelos seus fornecedores de combustíveis. Apenas o sujeito passivo responsável pela introdução dos produtos petrolíferos (gasolina e gasóleo rodoviário) no consumo e pelo pagamento da CSR, tem legitimidade para requerer a anulação das referidas liquidações com fundamento em erro e consequente reembolso do montante correspondente, conforme o artigo 15.º, n.º 2 do CIEC.

**DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Professora Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr Pedro Miguel Bastos Rosado e Dr. Jesuíno Alcântara Martins (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

---

## DECISÃO ARBITRAL

### 1. Relatório

A..., LD.<sup>a</sup>, com o número de identificação fiscal ..., e sede social em rua ..., n.º ..., ...-... Loures, (doravante designada por Requerente), apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), pedindo que o ato de indeferimento tácito do pedido de Revisão oficiosa, apresentado em 30-06-2023, junto da Alfândega de Alverca do Ribatejo, seja declarado ilegal, bem como os atos de liquidação de Contribuição do serviço rodoviário (CSR), resultantes das declarações de introdução no consumo (DIC) apresentadas pelas empresas fornecedoras de combustíveis B..., SA., e C..., GMBH, e ainda os atos de repercussão da referida CSR consubstanciados nas faturas referentes à aquisições de gasóleo Rodoviário e gasolina efetuadas pela Requerente nos períodos compreendidos entre 20 de junho de 2019 e 31 de dezembro de 2022, no valor de € 349.295,05.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (AT), (de ora em diante designada por Requerida).

### 1.2. Do pedido

A Requerente formula a final o seu pedido:

*“Termos em que, o presente pedido arbitral, deve ser considerado procedente por provado e fundado, por conseguinte, deve ser declarada a ilegalidade dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário e gasolina adquirido pela Requerente no período compreendido entre 20 de junho de 2019 a 31 de dezembro de 2022, bem como das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respetivas fornecedoras de combustíveis, determinando-se a sua anulação, com as demais consequências legais, designadamente, com o reembolso à Requerente de todas as quantias por esta suportadas a esse título, acrescidas dos respetivos juros indemnizatórios calculados nos termos acima expostos.”*

2.

## **1.2. Do requerimento da AT anterior à constituição do Tribunal Arbitral**

Em 02-02-2024, a Requerida dirigiu ao Presidente do CAAD um requerimento no qual alegou em síntese:

“A competência dos tribunais arbitrais abrange exclusivamente a apreciação direta da legalidade de ato(s) de liquidação ou de atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade (cf. n.º 1, do artigo 2.º do RJAT e alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT);

O pedido de constituição de tribunal arbitral implica que do respetivo requerimento deva constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral;

Visto que sem a identificação do ato ou atos tributários, o dirigente máximo da AT não pode exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT, a Requerida solicitou que fossem identificado(s) o(s) ato(s) de liquidação cuja legalidade a requerente pretende ver sindicada.

Na mesma data, o Exmo. Senhor Presidente do CAAD notificou a Requerente do requerimento apresentado pela Requerida.

A Requerente não se pronunciou sobre o referido requerimento da Requerida.

Tendo o Presidente do CAAD decidido por despacho de 12-12-2023, que seria o Tribunal Arbitral a entidade competente para a pronúncia sobre o requerido pela AT, foi o requerimento integrado nos autos, constando do SGP do CAAD.

Deve-se notar que não é da competência do Tribunal Arbitral praticar qualquer ato processual antes de sua constituição. As questões levantadas, especialmente no que diz respeito à alegada falta de identificação dos atos tributários contestados e à legitimidade processual, são relevantes apenas no contexto do saneamento do processo.

## **1.3. Tramitação processual**

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado no dia 25-01-2023 e foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 26-01-2024, e foi automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, para integrar o Tribunal

Arbitral coletivo, o senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou como árbitros os signatários da presente decisão arbitral, os quais, no prazo legal, comunicaram a aceitação do encargo.

Em 14-03-2024, as Partes foram notificadas e não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD, e, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 03-04-2024.

Em 03-04-2024 foi proferido despacho arbitral para a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos previstos nas normas do artigo 17.º do RJAT.

Em 06-05-2024, a Requerida juntou o Processo Administrativo e apresentou a Resposta, na qual se defendeu por impugnação e invocou as exceções seguintes:

- i) Da incompetência do Tribunal em razão da matéria,
- ii) Da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente,
- iii) Ineptidão da Petição inicial – Da falta de objeto e contradição entre o pedido e causa de pedir,
- iv) Da caducidade do direito de ação.

Por despacho de 07-05-2024, foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações, com possibilidade de a Requerente responder às exceções nas alegações finais.

Em 29-05-2024, a Requerente apresentou alegações e pronunciou-se sobre as exceções.

A Requerente veio juntar aos autos através de requerimentos de 29-05-2024 e de 31-05-2024 declarações emitidas pelas empresas fornecedoras de combustíveis B..., SA., e C..., GMBH, a declarar que em relação aos fornecimentos de combustíveis que efetuaram à Requerida realizaram a repercussão da Contribuição do serviço rodoviário (CSR).

Nas Alegações a AT pronunciou-se sobre estes documentos.

Decide-se admitir os documentos apresentados, atendendo ao disposto no artigo 651.º, n.º 1 do CPC, *ex vi* artigo 29.º n.º 1 e do RJAT, pois poderão ter importância para a decisão

A Requerida apresentou as suas alegações em 03-06-2024.

## **2. Saneamento**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º da n.º 112- A/2011, de 22 de Março (Portaria de Vinculação).

O processo não enferma de nulidades.

Tendo em consideração a matéria de exceção suscitada pela Requerida (da incompetência do Tribunal em razão da matéria, da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, da caducidade do direito de ação, da ineptidão da petição inicial por falta de objeto e falta de pagamento dos valores a título de CSR por parte da Requerente), importa apreciar, preliminarmente, estas matérias, começando pela da incompetência do Tribunal Arbitral, que é de conhecimento prioritário (artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT).

## **3. Matéria de facto**

### **3.1. Factos provados**

**O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:**

- a) A Requerente é uma sociedade comercial com sede na Rua..., n.º ..., ...-... Loures.
- b) A Requerente afirma que: “*No período compreendido entre 20 de junho de 2019 a 31 de dezembro de 2022, a Requerente, adquiriu às supras identificadas fornecedoras de combustíveis, 3 143 293,82 litros de gasóleo rodoviário e 4 476,30 litros de gasolina*”; (juntou ao PPA faturas como docs. n.º 1 a 4)

- c) Em 30 de junho de 2023, a Requerente apresentou à Alfândega de Alverca do Ribatejo um pedido de Revisão Oficiosa, requerendo a anulação dos atos de liquidação da CSR (cfr. doc. 5 junto com o PPA).
- d) Sobre o pedido de revisão oficiosa não recaiu, até ao momento, qualquer decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **3.2. Factos não provados**

- a) Que as fornecedoras de combustíveis da Requerente tenham pago o imposto apurado nos atos de liquidação CSR praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base nas e-DICs por aquela submetidas.
- b) Que a C... GMB relativamente às vendas de combustível em Portugal, tenha repercutido nos seus Clientes um valor correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) suportada pela C... GMBH aquando da aquisição do referido combustível à B... SA.
- c) Que as mencionadas fornecedoras de combustíveis tenham repercutido nas respetivas faturas a CSR correspondente a cada um desses consumos, nem que a Requerente tenha suportado integralmente este imposto.
- d) Que com a aquisição do referido combustível, a Requerente suportou a título de CSR, a quantia global de € 349.295,05.

### **3.3. Motivação da matéria de facto**

O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

O Tribunal Arbitral formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, como prevê o artigo 110.º do CPPT, e a prova documental produzida, consideraram-se provados e factos não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

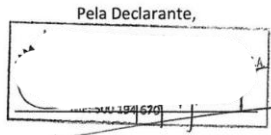
A Requerente para prova das aquisições de combustíveis juntou em 29-05-2024 e que repetiu em 31-05-2024, duas declarações emitidas pela B... SA., que se reproduzem:

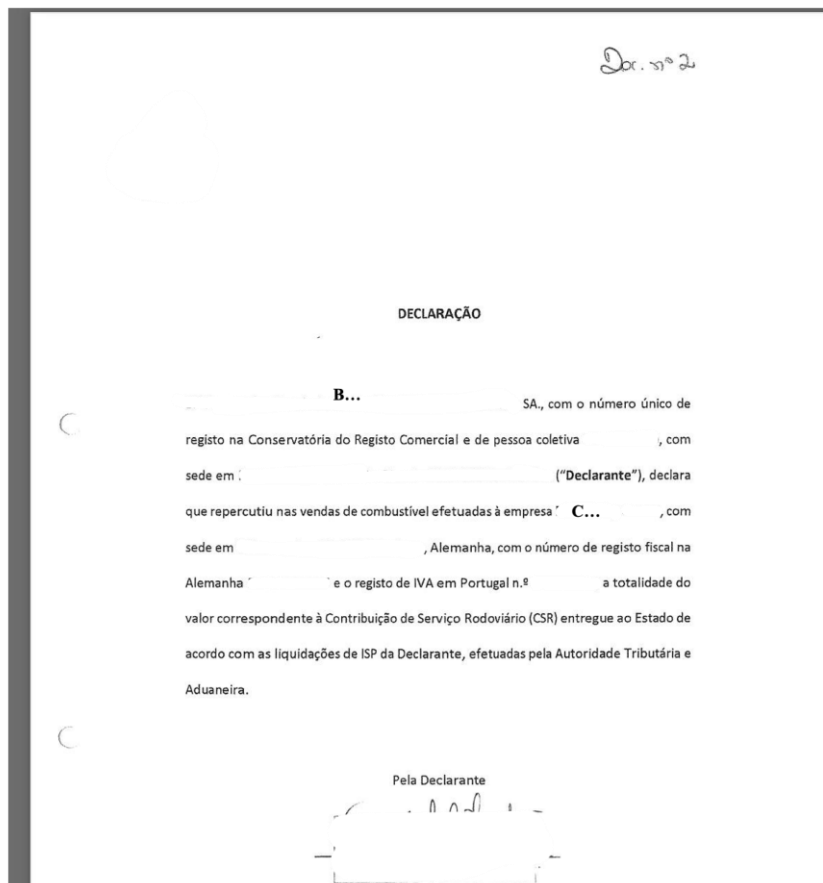
Doc. nº 1

**DECLARAÇÃO**

B... , S.A., com o número único de registo na Conservatória do Registo Comercial e de pessoa coletiva , com sede em ("Declarante"), pela presente declara que repercutiu nos montantes faturados, o montante relativo à Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), nas vendas de combustível que efetuou à A... LDA, pessoa coletiva n.º , com sede na Rua Loures, durante o período de 1 de Janeiro de 2019 a 30 de junho de 2021, estando já pagas todas as respetivas faturas. Mais declara que os referidos montantes repercutidos integram as liquidações de ISP da Declarante, efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Pela Declarante,





E apresentou uma declaração emitida por C... GMBH, empresa com sede em ..., ..., Alemanha com o número de identificação fiscal na Alemanha ... e registo de IVA português n.º ... em que declara que *“declara que, relativamente às vendas de combustível em Portugal, repercutiu nos seus Clientes um valor correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) suportada pela C... GMBH aquando da aquisição do referido combustível à B... SA”*; (cfr. doc. 3 junto em 31-05-2024).

Concordamos com a posição da Requerida que nas Alegações pronunciou-se sobre estes docs: *“Veio ainda a Requerente, por requerimento de 29/05/2024, juntar declarações das empresas fornecedoras de combustível, sucedendo que, nos moldes em que foram emitidas tais declarações, isto é, sem identificação das liquidações e dos montantes alegadamente repercutidos, não podem ser consideradas como prova bastante, quer para efeitos de*



*identificação das liquidações, quer para comprovar o montante que a Requerente alega ter suportado a título de CSR.*

*Efetivamente, não identificando as liquidações de CSR decorrentes das DIC submetidas por sujeito passivo, o que a Requerente veio juntar foram meras declarações que não contêm qualquer informação que possa permitir estabelecer uma relação entre o combustível por si adquirido e as liquidações de CSR.*

*É que estas declarações não contêm qualquer indicação referente à identificação dos litros de combustível adquiridos, datas das compras, comprovativos de pagamento, entre outros.*

*Constituindo declarações genéricas e vagas, que não explicitam facto concreto algum, não sendo documentadas e/ou complementadas com contabilidade, são simples documentos sem qualquer efeito legal, tratando-se de cópias, não autenticadas, pelo que não comprovam os factos concretos que a Requerente se propõe provar.”*

#### **4. Matéria de direito**

##### **4.1. Das exceções**

A Requerida na Resposta invoca várias exceções e, a proceder alguma, obstará ao conhecimento do pedido e que, por isso, são de decisão prévia.

Considerando o disposto no artigo 13.º do CPTA, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT há que iniciar por determinar a competência do presente Tribunal Arbitral, sendo que o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria. Porém, e dada a sua importância para determinar a competência do presente Tribunal Arbitral, analisamos a começar, a questão da natureza jurídica da CSR.

##### **a) Da natureza jurídica da CSR**

A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e entrou em vigor em 01-01-2008. Teve alterações introduzidas pelas Lei n.ºs 67-A/2007, de 31 de dezembro, 64-A/2008, de 31 de dezembro, 64-B/2011, de 30 de dezembro, 66-B/2012, de 31 de dezembro, 83-C/2013, de 31 de dezembro, 82-B/2014, de 31 de dezembro, 7-A/2016, de 30 de março, sendo substituída pela “Consignação de serviço rodoviário”, pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro.

Considerando o disposto no artigo 1.º e no artigo 3.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, a CSR visava financiar a rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., constituindo a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis.

Como determina o artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, em vigor à data dos factos, a CSR é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP), estando estes identificados no artigo 4.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC). O Código dos Impostos Especiais de Consumo, na redação aplicável ao caso em concreto, define como sujeito passivo:

*“Artigo 4.º - Incidência subjetiva*

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

*a) O depositário autorizado e o destinatário registado;*

*(...).*

Na tributação dos produtos petrolíferos e energéticos era aplicada uma taxa de ISP, a que acrescia o montante legalmente estabelecido a título de Fator de Adicionamento de CO2 e de CSR.

O artigo 7.º da Lei 55/2007, determina que *“As taxas do ISP são estabelecidas por portaria conjunta nos termos do Código dos Impostos Especiais de Consumo, por forma a garantir a neutralidade fiscal e o não agravamento do preço de venda dos combustíveis em consequência da criação da contribuição de serviço rodoviário.”*

Nos termos do artigo 7.º, n.º 1 do CIEC, o facto gerador do ISP consiste: *“A produção em território nacional dos produtos a que se refere o artigo 5.º”; “A entrada em território nacional, quando provenientes de outro Estado -Membro, dos produtos a que se refere o artigo 5.º, ainda que irregular”; e a “A importação dos produtos a que se refere o artigo 5.º, ainda que irregular”*.

Os IEC, tal como o ISP, são exigíveis, conforme decorre do artigo 8.º do CIEC, no momento da introdução no consumo de produtos sujeitos a imposto ou da constatação de perdas que devam ser tributadas em conformidade com o referido Código.

Considera-se introdução no consumo os factos que se enquadram no descrito no n.º 1 do artigo 9.º, designadamente: a saída dos produtos do regime de suspensão, a detenção e armazenagem

fora do regime de suspensão sem pagamento do imposto, a produção fora do regime de suspensão, a importação, a entrada dos produtos no território nacional, ainda que em situação irregular, e a cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal.

A introdução no consumo é formalizada através da Declaração de Introdução no Consumo (DIC), processada por transmissão eletrónica de dados (e-DIC), conforme o artigo 10.º do CIEC.

De acordo com o artigo 10.º-A do CIEC, as introduções no consumo efetuadas num determinado mês pelos sujeitos passivos que detenham um dos estatutos previstos no CIEC são globalizadas no mês seguinte, numa única liquidação processada de forma automática. Nos termos dos artigos 11.º e 12.º do CIEC, os sujeitos passivos são notificados da liquidação do imposto até ao dia 15 do mês da globalização, devendo aquele ser pago até ao último dia útil do mês em que foi notificada a liquidação.

Como é afirmado no preâmbulo, à CSR é atribuída, pelo legislador, a finalidade de financiar a Empresa Infraestruturas de Portugal, I.P.

Após a descrição do regime jurídico da CSR, é essencial analisar se esta se configura como um imposto, uma taxa ou uma contribuição especial.

Como concordamos com o que se afirma no Acórdão do STA, 2.ª Sec. de 04-07-2018, proferido no Processo n.º 01102/17, transcrevemos:

*“(...) Dando por adquiridas as inúmeras reflexões doutrinárias e jurisprudenciais produzidas sobre a matéria atinente à distinção entre imposto e taxa [ou seja, que ambos constituem receitas públicas coactivamente impostas, mas enquanto o imposto «... é uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos» (Cfr. Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, Coimbra, 1977, p. 262.) a taxa tem «carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares» (Cfr. Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Lisboa, 1981, p. 42.) pressupondo, pois, uma contraprestação por parte do ente público que a exige, a verificar-se na respectiva génese, e que deve concretizar-se naquela prestação de serviço público, naquele acesso à utilização de*

---

*bens do domínio público ou na remoção do obstáculo jurídico à actividade do particular] (Cfr. Casalta Nabais, Contratos Fiscais, Coimbra 1994, 236.) ressalta na definição legal e doutrinal da taxa a individualização de um aspecto estrutural da mesma (a supra apontada sinalagmaticidade ou bilateralidade) e, em consequência, os respectivos pressupostos da sua cobrança. (...)”*

Além disso, mencionamos a decisão do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 232/2022 de 31-03-2022, Processos n.º 105/22, relatado por J. E. Figueiredo Dias:

*“Esta linha divisória estabelece-se entre a existência ou não de um nexo de bilateralidade/causalidade entre o Estado e o sujeito passivo do tributo, ou seja, apenas se podem qualificar como contribuições financeiras a favor de entidades públicas os tributos que se possam reconduzir a uma prestação pecuniária coativa destinada a compensar prestações administrativas aproveitadas (bilateralidade) ou provocadas (causalidade) pelos respectivos sujeitos passivos (...)”*

Vale ainda mencionar a posição do Tribunal de Contas na Conta Geral do Estado de 2008, onde se afirma:

*“Face ao conteúdo normativo das disposições legais aplicáveis aos vários aspectos de que se reveste a problemática da contribuição de serviço rodoviário e tendo em conta os artigos 103.º, 105.º e 106.º da Constituição, a Lei de enquadramento orçamental e a legislação fiscal aplicável, o Tribunal de Contas considera que a contribuição de serviço rodoviário tem as características de um verdadeiro imposto ou, pelo menos, que dada a sua natureza não pode deixar de ser tratada como imposto pelo que, sendo considerada como receita do Estado, não pode deixar de estar inscrita no Orçamento do Estado, única forma de o Governo obter autorização anual para a sua cobrança.*

*Com efeito, a contribuição de serviço rodoviário é devida ao Estado, na medida em que é este o sujeito activo da respectiva relação jurídica tributária, pelo que os princípios constitucionais e legais da universalidade e da plenitude impõem a inscrição da previsão da cobrança da sua receita na Lei do Orçamento do Estado de cada ano.”*

O Tribunal Arbitral concluiu que a Contribuição de Serviço Rodoviário é um imposto indireto e monofásico, sem atos de repercussão legalmente previstos. O facto tributário ocorre

---

exclusivamente na fase da declaração para consumo, geralmente uma única vez, com a apresentação da e-DIC, nos termos do CIEC.

#### **b) Da competência material do Tribunal Arbitral**

Nestes autos, a AT suscita a questão da incompetência relativa do tribunal arbitral em razão da matéria. A AT considera que a CSR é uma contribuição e não um imposto, o que, em sua perspectiva, exclui as matérias sobre a CSR da arbitragem tributária por ausência de enquadramento legal.

Além disso, a AT alega que os Tribunais Arbitrais não têm competência para analisar atos de repercussão da CSR.

A AT defende que: *“A Autoridade Tributária está vinculada à jurisdição dos Tribunais arbitrais nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, sendo o objeto desta vinculação definido pelo artigo 2.º que dispõe que “Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro. Daqui decorre que foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a impostos, aqui não se incluindo tributos de outra natureza, tais como as contribuições.*

*Sendo que, no caso em apreço está em causa a apreciação da legalidade da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e respetivas liquidações.*

*Ora, tratando-se de uma contribuição e não um imposto, as matérias sobre a CSR encontram-se, assim, excluídas da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento.*

*(...)*

*Pois bem, encontrando-se a CSR excluída da arbitragem tributária por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, pelas quais a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais se reporta apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo os tributos que devam ser qualificados como contribuição, não se encontra verificada a arbitrabilidade do thema decidendum.”*

---

A Requerente entende que: “ ... a CSR deve, atenta a sua qualidade de contribuição especial por maiores despesas (segregada pelo legislador constitucional de 1997 do conceito de contribuições financeiras consagrado na alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa), ser perspetivada como um verdadeiro imposto, quer em sede constitucional, quer, conseqüentemente, em sede infraconstitucional.

Conseqüentemente, impõe-se concluir que todos os atos tributários relacionados com a CSR como sucede com os atos objeto da presente ação - serão plenamente”.

Vejamos,

A competência dos Tribunais Arbitrais a constituir no âmbito do CAAD está estabelecida no artigo 2.º do RJAT, Portaria n.º 112-A/2011. O n.º 1, alínea a), abrange a “*declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*”. No entanto, o n.º 2 limita essa vinculação às “*pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*”.

Ao utilizar o termo “impostos” em vez de “tributos”, a Portaria de Vinculação limita a competência dos Tribunais Arbitrais.

No Acórdão do TCAS de 24-10-2024, proferido no Processo n.º 128/23.9BCLSB, foi decidido que:

*“Os tribunais tributários arbitrais são competentes, em razão da matéria, para conhecer de pedidos de anulação de liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário, bem como dos pedidos restitutórios e indemnizatórios que lhes são acessórios.”*

Conforme mencionado anteriormente, sendo a CSR um imposto, não procede a exceção alegada pela Requerida, que parte do pressuposto de que a Contribuição de Serviço Rodoviário deve ser qualificada como contribuição especial e não como imposto. Portanto, a CSR não está excluída da arbitragem tributária, de acordo com os artigos 2.º e 3.º do RJAT e o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

No entanto, ainda temos de analisar a competência do Tribunal para apreciar a ilegalidade dos atos de repercussão da referida CSR consubstanciados nas faturas referentes às aquisições de

gasóleo rodoviário e gasolina efetuadas pela Requerente. Assim, precisamos determinar se os Tribunais Arbitrais têm competência para apreciar atos de repercussão da CSR.

Como refere SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.<sup>a</sup> edição, Almedina, 2019, p. pág. 399, os atos de repercussão consistem “(...) 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”,

No Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) de 30-11-2017, Processo n.º 00598/16.1BEPRT, é apreciado o conceito de ato de liquidação:

*“Como referido por Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, volume II, 6.<sup>a</sup> edição, 2011, em anotação ao artigo 97.2, páginas 34 a 56, transcrição trazida pelo Ministério Público nas suas Contra-alegações:*

*«5 - Impugnação de atos de liquidação*

*Atos de liquidação, em matéria tributária, são os atos administrativos, praticados pela administração tributária que determinam o quantitativo do tributo a pagar pelo sujeito passivo, consubstanciando-se na aplicação de uma taxa à matéria coletável.*

*(...)”*

Por seu lado, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 2010, 6.<sup>a</sup> edição pág. 317 escreveu:

*“A liquidação lato sensu, ou seja, enquanto conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto, compreende: 1) o lançamento subjectivo destinado a determinar ou identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídica fiscal, 2) o lançamento objectivo através do qual se determina a matéria colectável ou tributável do imposto e, bem assim, se determina a taxa a aplicar, no caso de pluralidade de taxas, 3) a liquidação (stricto sensu) traduzida na determinação da colecta através da aplicação da taxa à matéria colectável ou tributável, e 4) as (eventuais)deduções à colecta.*

*De entre todas essas operações destaca-se a determinação da matéria colectável, a qual pode ser objecto de mero cálculo ou de avaliação (v. o art. 81.º, n.º 1, da LGT). Será objecto de cálculo se a matéria colectável for determinada com base em elementos exclusivamente objectivos (como a contabilidade e respectiva documentação de suporte), através da verificação desses elementos ou de operações matemáticas elaboradas com base neles.”*

Entendemos que os atos de repercussão não são atos tributários em sentido lato, pois não envolvem o apuramento da matéria coletável/tributável pela aplicação de uma norma tributária substantiva a um caso concreto. Muito menos são atos de liquidação *stricto sensu*, que tornam certa, líquida e exigível a obrigação tributária pela operação aritmética de aplicação da taxa legal à matéria tributável previamente determinada.

Da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, resulta que não está contemplada qualquer situação de repercussão legal nem sequer de repercussão económica.

Os atos de repercussão materializam “*um fenómeno que consiste na transferência do peso económico de um tributo para pessoa diferente do sujeito passivo e com quem este está em relação, através da sua integração no preço de um qualquer bem*”, tal como evidencia SÉRGIO VASQUES, *ob. cit.*, p. 399.

Este fenómeno não se subsume a nenhuma das realidades visadas pelo artigo 2.º do RJAT anteriormente transcrito, que determina que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar a legalidade de atos de liquidação (alínea a) do n.º 1) e “*a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais*”; (alínea b) do n.º 1).

Os atos de repercussão 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. Além disso, não são atos tributários de liquidação *stricto sensu*, que tornam certa, líquida e exigível a obrigação tributária pela operação aritmética de aplicação da taxa legal à matéria tributável previamente determinada.

Assim, este Tribunal Arbitral declara-se incompetente para conhecer o pedido de apreciação da legalidade de atos de repercussão de CSR, impondo-se a absolvição parcial da Requerida da instância quanto a este concreto pedido, em conformidade com o disposto nos artigos 278.º, n.º 1, alínea a), 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, alínea a) todos do CPC aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

### **c) - Exceção da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente**



Em síntese, a AT defende na Resposta que:

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

E, no âmbito dos impostos especiais de consumo, são sujeitos passivos, grosso modo, as entidades responsáveis pela introdução dos combustíveis no consumo.

É a estas que são emitidas as respetivas liquidações de imposto. E apenas elas podem identificar tais atos de liquidação. Em caso de erro, apenas essas entidades podem solicitar a revisão dos atos de liquidação, com vista ao reembolso dos montantes cobrados. (artigos 15.º e 16.º do CIEC).

A Requerente, em resposta à matéria desta exceção alegada pela AT, defende que:

*“(…) Ora, veja-se então que o regime especial consagrado nos sobreditos artigos 15.º e 16.º do CIEC não é aplicável à CSR, pela simples, mas definitiva, razão de que a remissão para o CIEC opera, exclusivamente, quanto às matérias de liquidação, cobrança e pagamento da CSR, deixando-se de fora, sujeitando ao respetivo regime geral - todas as restantes matérias, entre as quais as atinentes aos meios e prazos de reação para contestar este tributo, nos termos do supra exposto.*

*Assim, sendo absolutamente claro que a matéria relativa aos meios de reação aplicáveis à CSR não integra a norma remissiva constante do artigo 5.º, da Lei n. 55/2007, de 31 de agosto, sempre se terá de concluir, liminarmente e sem necessidade de ulteriores desenvolvimentos, pela improcedência do primeiro argumento invocado pela AT, bem como, em consequência, de todas as considerações tecidas nesse domínio a propósito do âmbito subjetivo de aplicação do regime especial recortado pelos referidos artigos 15.º e 16.º do CIEC.*

*Em todo o caso, e não obstante se impor concluir, sem mais, em face do que vem exposto, pela inaplicabilidade do regime especial recortado pelos referidos artigos 15.º e 16.º do CIEC ao caso sob apreciação, a Requerente recorda ainda - a propósito dos demais argumentos que, a esse respeito, foram invocados pela AT-, o seguinte:*

*Embora o plano de incidência subjetiva da CSR recortado pelo artigo 5.º, n. 1.ª parte, da Lei n. 55/2007, de 31 de agosto, compreenda apenas os sujeitos passivos de imposto sobre os*

---

*produtos petrolíferos a energéticos, o legislador determinou clara e expressamente que o encargo económico daquele imposto deve recair, por via de repercussão legal, nos utilizadores da rede rodoviária nacional, tal como esta (utilização) é verificada pelo consumo dos combustíveis (cf. artigo 3.º, n.º 1, in fine, da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto);*

*A repercussão legal de tributos consubstancia o fenómeno através do qual um terceiro (o repercutido) é chamado a suportar (pagar) um tributo que lhe é, assim, qua tale, transferido pelos sujeitos repercutentes (vendedores/revendedores de combustível), revelando-se esta repercussão, quanto a sua forma, na fatura ou documento equivalente emitido pelo respetivo repercutente e dirigido ao repercutido, na qual se encontra incluído o tributo a repercutir (ou seja, o quid da repercussão);*

*O mesmo é dizer, portanto, que em matéria de CSR a relação estabelecida entre a Requerente e o seu fornecedor de combustível não se traduz apenas numa mera relação privada entre empresas, a qual a administração tributária é estranha, para efeito do que aqui se discute, que é a liquidação do ISP/CSF e o reembolso da CSR, alegadamente, repercutido no custo de aquisição de combustível mas, igualmente, como vem sendo apontado pela doutrina e pela jurisprudência, numa relação jurídico-tributária de repercussão legal, onde se inclui obviamente, a AT. (...)*

Vejamos

O RJAT é omissivo quanto à regulação do pressuposto processual da legitimidade, como possibilidade de intervenção num processo contencioso nos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD.

Devemos procurar a resposta nas normas de natureza processual do CPPT, do CPTA e do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.

Do artigo 9.º, n.º 1 do CPTA resulta que: “Sem prejuízo do disposto no número seguinte e no capítulo II do título II, o autor é considerado parte legítima quando alegue ser parte na relação material controvertida”.

Determina o artigo 30.º do CPC: “1 - O autor é parte legítima quando tem interesse direto em demandar; o réu é parte legítima quando tem interesse direto em contradizer;

2 - *O interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da ação e o interesse em contradizer pelo prejuízo que dessa procedência advenha.*

3 - *Na falta de indicação da lei em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor”.*

A legitimidade processual é estabelecida por estas normas, aplicáveis subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por referência à relação material controvertida. Nos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD, essa relação tem a sua origem num ato tributário. O sujeito passivo nessa relação jurídica deve enquadrar-se no artigo 18.º, n.º 3 da LGT.

A LGT, no artigo 1.º, n.º 2 estabelece que: *“Para efeitos da presente lei, consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas”.*

No mesmo sentido, ainda que se refira somente à legitimidade no procedimento tributário, a LGT determina no artigo 65.º que *“têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.”* E, o artigo 78.º da LGT assegura a mesma posição de legitimidade ou ilegitimidade conferida pelas regras gerais sobre o tema.

**Por seu lado**, o artigo 5.º, n.º 1, da Lei 55/2007, estipula: **“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”.**

Consideramos que o legislador se limitou a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma. O referido artigo 5.º, n.º 1 da Lei 55/2007, remete para o CIEC no que concerne às normas que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo.

Entendemos que a figura do repercutido não se enquadra na categoria de sujeito passivo, nos termos do citado artigo 18.º, n.º 3 da LGT. Neste caso, a legitimidade para questionar os atos de liquidação da CSR só poderá advir da comprovação de que a Requerente é titular de um interesse legalmente protegido. (*vide* artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).

Neste sentido é de referir a decisão arbitral, de 01-02-2024, proferida no Processo n.º 296/2023-T e Acórdão do STA de 28-10-2020, proferido no Proc. 0581/17.BEALM, nos termos da qual se refere “(...). V - *“A repercussão fiscal consiste na transferência do imposto que legalmente incide sobre um sujeito passivo, para um terceiro, alheio à relação jurídica tributária, com quem aquele tem relações económicas. Nas palavras de alguns autores, o repercutido será um mero “contribuinte de facto” (titular da capacidade contributiva), por contraposição ao “contribuinte de direito”, aquele a quem é juridicamente exigível o pagamento do tributo. De acordo com a doutrina pode fazer-se a distinção entre a repercussão obrigatória ou legal, a qual encontra consagração, por exemplo, em sede de I.V.A., por contraposição à repercussão voluntária (...)”*”.

Por seu lado, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária, 3.ª edição, VISLIS Editores, 2003, pág. 121, afirmam: *“A exclusão do terceiro repercutido do âmbito de sujeitos passivos tem larga consagração na doutrina (vd., DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, ob. Cit., 2.ª ed. Coimbra, 2000, Parte II, A obrigação tributária) entre ele repercutido e o sujeito activo não existe vínculo jurídico, no sentido de que o repercutido não é devedor do sujeito activo. A sua obrigação não nasce da realização do facto tributário, mas sim da realização de um facto ao qual a lei liga o direito de o sujeito passivo de repercutir e a correlativa obrigação do repercutido de reembolsar o sujeito passivo quando este exerça o seu direito. Daqui decorre, nomeadamente, que as relações entre o sujeito passivo e o repercutido inadimplente se regem pelo Direito privado.”*

A legitimidade para requerer o reembolso do ISP e, inerentemente, da CSR pertence aos sujeitos passivos do imposto enunciados no n.º 1 e no n.º 1 a) do artigo 4.º do CIEC. Ou seja, aos operadores que introduzam no consumo os bens sujeitos a IEC e CSR, em virtude da remissão do n.º 1 do artigo 5.º da Lei nº 55/2007, excluindo-se os repercutidos.

A liquidação de CSR é realizada através do Documento de Introdução ao Consumo (e-DIC), que contém todos os elementos que permitem o cálculo e a liquidação. Esse documento indica as quantidades de produtos declaradas para consumo, bem como, a liquidação do imposto correspondente.

A Requerente não apresenta as DICs correspondentes ao combustível que adquiriu à fornecedora de combustíveis. Junta ao pedido arbitral mapas em Excel com as listagens das faturas e cópia das faturas.

As faturas não provam o pagamento alegado, pois não consubstanciam fatura-recibo, recibo, nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros) que provem o pagamento dos montantes que delas constam.

Uma fatura é documento fiscalmente relevante que consubstancia um “*documento em papel ou em formato eletrónico que: i) Contenha os elementos referidos nos artigos 36.º ou 40.º do Código do IVA, incluindo a fatura, a fatura simplificada e a fatura-recibo; ii) Constitua um documento retificativo de fatura nos termos legais*”; cfr artigo 2.º, c) do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro.

Das faturas mencionadas, não se pode concluir que resultem quaisquer atos imputáveis à AT, sejam eles tributários ou administrativos em matéria tributária.

Por definição, uma fatura é um documento que deve ser emitido pelo fornecedor ou prestador de serviços, sempre esteja em causa a prestação de um serviço ou aquisição de um bem ou prestação de um serviço sujeito a IVA.

Da DIC resulta um ato tributário *stricto sensu*: a liquidação de CSR, que é da competência da AT e impugnável nos termos do artigo 51.º do CPTA.

Na DIC, está em causa um Imposto Especial ao Consumo (IEC), o qual é devido pela introdução no consumo de produtos petrolíferos.

As entidades que introduzem os combustíveis no consumo e que estão registadas como tal são os sujeitos passivos da CSR, sendo estas responsáveis pelo pagamento ao Estado, não a Requerente.

Com base nas faturas juntas ao PPA, não é possível provar qual a entidade que procedeu à introdução no consumo, submeteu as respetivas DICs, e se efetuou ou não esse pagamento, pois não foi junto qualquer documento que possa ser considerado como prova desse pagamento.

As faturas apresentam valores referentes ao IVA, sem mencionar montantes pagos a título de ISP ou CSR (o campo das faturas referente a ISP/Outras contribuições está a € 0,00). Portanto, essas faturas não permitem provar quaisquer pagamentos ao Estado de ISP/CSR, que deveriam

ser consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (e-DIC).

De salientar que os Impostos Especiais sobre o Consumo (IECs) são impostos monofásicos e o facto tributário ocorre apenas na fase da declaração para consumo, o que, regra geral, ocorre uma única vez.

O regime previsto no CIEC (artigos 15.º a 20.º) é aplicável quando se coloca a questão da revisão do ato tributário e conseqüente reembolso, com os fundamentos previstos nas mesmas normas, incluindo o erro na liquidação, como resulta do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007. No âmbito dos IEC e outros tipos de impostos, as disposições especiais previstas nos respetivos códigos prevalecem sobre as normas gerais previstas na LGT e no CPPT.

Apenas a entidade que introduziu no consumo os combustíveis e apresentou as DICs nas Alfândegas, sendo o sujeito passivo de ISP/CSR, teria legitimidade para solicitar à AT o reembolso da CSR (artigos 15.º e 16.º do CIEC), não a Requerente.

Pelo exposto, considera-se que a Requerente não tem legitimidade processual para questionar os atos de liquidação da CSR praticados pela Administração Tributária e Aduaneira, com base nas DIC submetidas pela entidade que introduziu no consumo os combustíveis. No âmbito dos impostos especiais de consumo, apenas a entidade responsável pela introdução dos produtos no consumo e pelo pagamento da CSR tem legitimidade para solicitar a anulação das referidas liquidações e conseqüente reembolso do montante correspondente, conforme o artigo 16.º do CIEC.

Acresce ainda o seguinte:

o RJAT não contém uma regulação para o pressuposto processual da legitimidade, ou seja, a possibilidade de intervenção num processo contencioso. Assim, a conformação jurídica deste pressuposto deve proceder do direito subsidiariamente aplicável, conforme indica o artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, que remete para as disposições processuais 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). E, relativamente aos responsáveis subsidiários, está associada ao facto “*de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários*” (v. artigo 9.º, n.º 3 do CPPT). Em ambas as situações, constituiu-se uma relação jurídico-tributária entre estas categorias de sujeitos passivos derivados e o credor tributário

Estado, que encerra prestações – principais (de pagamento da obrigação tributária) e acessórias –, o que sucede igualmente com outra categoria de sujeito passivo (não originário), o substituto. 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.

Apesar de a LGT estender a legitimidade ativa ao repercutido legal<sup>1</sup>, que, como acabámos de ver, não é sujeito passivo, 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.*”

Assim, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, pelo que o artigo 5.º, n.º 1 não remete para o artigo 2.º do Código dos IEC, mas apenas para as normas desse código que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo.

Em síntese, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, nem sequer, adiante-se, de repercussão meramente económica, isto, sem prejuízo de ser um dado que, em princípio, as empresas repassam nos preços praticados os gastos em que incorrem, independentemente da sua natureza (e, portanto,

---

<sup>1</sup> Desta forma, a lei implica (e pressupõe) que o repercutido legal é titular de um interesse legalmente protegido, condição exigida para que possa intervir em juízo (vide artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT), não o fazendo, porém, em relação ao mero repercutido de facto, pelo que, neste caso, a repercussão tem de ser demonstrada, não se podendo presumir.



---

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)<sup>2</sup>.

De salientar que a mera repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, que reclama, nos termos da lei, a demonstração de um interesse legalmente protegido, *i.e.*, que mereça a tutela do direito substantivo. Sendo que, na situação concreta, nem sequer tal repercussão foi minimamente evidenciada.

Interessa ainda sublinhar que a Requerente não alega nem prova a qualidade de consumidor de combustíveis, no sentido de consumidor final sobre o qual recai ou deve recair o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”). Na verdade, o combustível adquirido é um fator de produção no circuito económico, pelo que, se a CSR 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).

Ora, 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, nem sendo parte em contratos fiscais, a Requerente só teria legitimidade para demandar a AT e solicitar o reembolso do imposto (CSR) se comprovasse que é titular de um interesse legalmente protegido (v. artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).

Assim, teria de alegar e demonstrar factos que sustentassem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade. Em concreto, a Requerente deve provar que o sujeito passivo lhe transferiu o encargo económico da CSR e, cumulativamente, que esse encargo foi por ela suportado de forma final, sem que tivesse sido repassado no âmbito da atividade desenvolvida (por via do preço dos serviços praticados com os seus clientes). Conforme mencionado

---

<sup>2</sup> De referir que a alteração legislativa do Código dos IEC, ocorrida em dezembro de 2022, que passou a consagrar a repercussão nos IEC, além de não ser subsidiariamente aplicável à CSR, por falta de norma remissiva, mesmo que o fosse, não poderia reger a situação em análise porque é posterior à data dos factos. Esta conclusão não resulta afastada pela atribuição de natureza interpretativa pelo legislador (artigo 6.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro), 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).

anteriormente, a Requerente não conseguiu provar que a CSR contra a qual reage foi repercutida e por ela suportada, ou a medida em que a suportou.

E, esta seria, segundo entendemos, a única forma de lhe poder ser reconhecida a legitimidade residual para a presente ação arbitral, tendo em conta que não é sujeito passivo, nas diversas modalidades que o conceito acomoda, nem repercutido legal.

Por fim, em cumprimento do desiderato do direito nacional e da União Europeia, não se diga que a Requerente ficou desprovida de tutela, pois nada impede o ressarcimento, através de uma ação civil de repetição do indevido instaurada contra os seus fornecedores, se reunir os devidos pressupostos, nos termos declarados pelo Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de outubro de 2011, no processo C-94/10, Danfoss A/S (pontos 24 a 29). Nesta perspetiva, está acautelada a observância do princípio fundamental da tutela jurisdicional efetiva (v. artigo 20.º da Constituição).

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

Em síntese, não tendo ficado provada a repercussão da CSR pelas fornecedoras de combustíveis, nem 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.

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 (epigrafoado “Regras gerais do reembolso”).”*

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 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.

Importa, ainda, notar que, contrariamente ao que a Requerente afirma, sem, contudo, indicar qualquer base jurídica, a questão de legitimidade processual não tem de ser analisada à luz da Diretiva 2008/118/CE, nem da jurisprudência do Tribunal de Justiça. O direito da União Europeia não se projeta no domínio do direito adjetivo, seja procedimental, ou processual, que continua a fazer parte das competências próprias dos Estados-Membros, sem prejuízo do seu controlo (negativo) por conformação aos parâmetros (princípios) do direito da União Europeia, nomeadamente da proporcionalidade, na medida em que afetem posições substantivas regidas por este direito.

A Requerente faz apelo aos princípios (europeus) da equivalência e da efetividade, mas não justifica a sua aplicação e pertinência à situação em análise, nem este Tribunal a consegue

alcançar. O enunciado do princípio da equivalência é o de que as regras nacionais não podem tratar de modo mais desfavorável um direito decorrente da ordem jurídica europeia, por comparação a direitos decorrentes da ordem jurídica nacional. No caso, não há qualquer tratamento diferenciado.

Por outro lado, o princípio da efetividade determina que as regras nacionais não podem tornar impossível ou excessivamente difícil a efetivação de um direito decorrente da ordem jurídica europeia. Circunstância que também aqui não se verifica, pois, o direito de ação contra o credor tributário é assegurado ao sujeito passivo ou a quem demonstre que suportou o imposto (não o tendo demonstrado a Requerente). Acresce que o Tribunal de Justiça, como atrás referido, já se pronunciou no sentido de que nos demais casos o ressarcimento pode ser acedido através de uma ação civil dirigida aos fornecedores.

Pelo 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. Decidindo este Tribunal Arbitral pela procedência da exceção da competência para conhecer atos de repercussão e da ilegitimidade da Requerente para pedir a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de CSR, absolve a Requerida da instância.

Consequentemente, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC) o conhecimento das restantes questões colocadas.

## **5. Decisão**

- a) Julgar improcedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e declaração de ilegalidade atos de liquidação de CSR;
- b) Julgar procedente a exceção dilatória da incompetência do tribunal Arbitral para apreciar e declaração de ilegalidade atos de repercussão de CSR;
- b) Julgar procedente a exceção dilatória de ilegitimidade da Requerente quanto ao pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de CSR;
- c) Em consequência, absolver a AT da instância, condenando a Requerente nas custas.

## 6. Valor do processo

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **349.295,05**, indicado pela Requerente, sem oposição da Requerida.

## 7. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € **5.814,00** a suportar pela Requerente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de janeiro de 2025

Os Árbitros

---

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente e Relatora por vencimento)

(Pedro Miguel Bastos Rosado - Adjunto – Com declaração de voto vencido)

(Jesuíno Alcântara Martins – Adjunto – Com Declaração de Voto)

### **Declaração de voto de vencido**

Votei vencido quanto às questões da procedência das exceções de incompetência (pronúncia sobre atos subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de CSR) e de ilegitimidade, pelas seguintes razões:

#### **I - Questão da incompetência o Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade de actos de repercussão de CSR subsequentes a actos de liquidação**

A repercussão da CSR nos consumidores de combustíveis é pretendida por lei, pois é a única forma de assegurar que «para financiamento da rede rodoviária nacional» seja *«assegurado pelos respectivos utilizadores»* e que a CSR seja a *«contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis»* (artigos 2.º e 3.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007 de 31 de Agosto, na redacção anterior à Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro).

Por isso, está-se perante repercussão legal, prevista na lei e por ela pretendida, e não perante repercussão económica.

A Requerente, no pedido de pronúncia arbitral, pede também a declaração da ilegalidade das liquidações de CSR.

Estas liquidações de CSR inserem-se no âmbito de competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, como decorre da alínea a) do n. 1 do artigo 2.º do RJAT.

Pelo que entendemos que deveria improceder esta exceção.

Neste sentido, entre outros, o acórdão proferido no processo n.º 1015/2023-T, que subscrevemos.

## **II - Questão da ilegitimidade processual da Requerente**

Cabe começar por referir que, nos termos do 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. E, 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, 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 poderá, quando muito, determinar a improcedência da ação (cfr. LOPES DO REGO, *Comentários ao Código de Processo Civil*, Coimbra, 1999, págs. 45 e segs.).

Alegando a Requerente, na petição inicial, que pretende impugnar os atos tributários de liquidação da contribuição de serviço rodoviário (CSR) incidentes, em determinado período de tempo, sobre os fornecedores de combustíveis e cujo encargo tributário se repercutiu na sua esfera jurídica, não pode deixar de entender-se que o contribuinte dispõe de legitimidade processual para deduzir o pedido, independentemente de saber se houve uma efetiva repercussão ou se as faturas de aquisição de combustível corporizam o valor pago a título de CSR.

A propósito da questão que assim vem colocada, cabe recordar a norma do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, que é do seguinte teor:

*4 - Não é sujeito passivo quem:*

a) *Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso ou impugnação nos termos das leis tributárias.*

Ainda segundo o disposto no n.º 3 desse artigo, como sujeito passivo entende-se “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”.

Como se depreende do transcrito artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, o preceito recusa a qualidade de sujeito passivo a quem não estiver sujeito diretamente a uma obrigação fiscal, como é o caso do consumidor final de bens ou serviços, mas admite que da repercussão do imposto possa resultar a violação de um interesse legalmente protegido, e, nesse sentido, confere ao repercutido o direito à impugnação administrativa ou judicial como meio adequado de reação contra a repercussão ilegal do imposto, o que se justifica, no plano de política legislativa, por razões de similitude com a lesão que seja causada por um ato ilegal de liquidação (cfr. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, 2001, págs. 116-117).

Como resulta da redação originária do artigo 2.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que regula o financiamento da rede rodoviária nacional e cria a contribuição de serviço rodoviário, o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal “é assegurado pelos respetivos utilizadores”, e, nos termos do subsequente artigo 3.º, “a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis”. E, por outro lado, segundo o disposto no artigo 2.º do Código dos Impostos Especiais do Consumo (CIEC), na redação da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro - disposição essa a que foi atribuída natureza interpretativa (artigo 6.º dessa Lei) -, “os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que



---

estes provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública, sendo repercutidos nos mesmos, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

Quer as disposições da Lei n.º 55/2007, especificamente aplicáveis à contribuição de serviço rodoviário, quer a disposição geral do artigo 2.º do CIEC, consagram um princípio de repercussão legal do imposto, significando que o encargo do imposto não seja suportado pelo sujeito passivo, mas pelo contribuinte que intervém no processo de comercialização dos bens ou serviços. Havendo de admitir-se, por efeito da norma do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, que as entidades repercutidas dispõem de legitimidade procedimental e processual para deduzirem reclamação graciosa ou recurso hierárquico ou impugnação judicial contra o ato tributário de liquidação do imposto que é objeto de repercussão (cfr. LOPES DE SOUSA, *Código de Processo e Procedimento Tributário Anotado e Comentado*, vol. I, Lisboa, 2011, pág. 115, e SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 98).

Para além da legitimidade ativa da Requerente se encontrar coberta pela referida disposição da LGT, essa legitimidade é também reconhecida pela 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”*. Ou seja, ainda que se entendesse 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 legitimação para impugnar o ato de liquidação com fundamento em ilegalidade.

Alega ainda a Autoridade Tributária que, face ao regime especial dos artigos 15.º e 16.º do CIEC, apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do ISP e da CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago, e, como tal, os adquirentes dos

produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e consequente pedido de reembolso do imposto.

Há que fazer notar, a este propósito, que o artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007 apenas remete para o CIEC o procedimento de liquidação e cobrança do imposto, remissão que igualmente é efetuada para a LGT e o CPPT, significando que, nesse âmbito, haverá de ter-se em consideração as disposições conjugadas do CIEC e da demais legislação tributária aplicável.

Por outro lado, o regime específico previsto nos artigos 15.º e seguintes do CIEC abrange o reembolso com fundamento em erro na liquidação ou em caso de expedição ou exportação, ao passo que o que está em causa no presente processo arbitral não é um qualquer pedido de reembolso, mas a declaração de ilegalidade dos atos tributários de repercussão do imposto por violação do direito europeu.

E, nesses termos, a questão da legitimidade ativa terá de ser analisada à luz das regras processuais aplicáveis, e não do regime específico do reembolso do imposto que consta das citadas disposições do CIEC.

Por todo o exposto, a alegada exceção de ilegitimidade ativa, tal como se encontra formulada, deveria ser julgada improcedente e nada obstará ao prosseguimento do processo no tocante aos falados atos de liquidação como meio de obter a consequente anulação dos atos de repercussão.

Neste sentido, entre outros, o acórdão proferido no processo n.º 886/2023-T, que subscrevemos.

Acresce que, para fundamentar a decisão de procedência da exceção de ilegitimidade processual, o acórdão refere a posição doutrinária do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, por referência a obra em que é co-autor (DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária, 3.ª edição, VISLIS Editores, 2003, pág. 121).

Sucedde, porém, que este ilustre Conselheiro, na matéria em questão da legitimidade e da CSR, tem adoptado exactamente a posição no sentido da improcedência da excepção de ilegitimidade.

Neste sentido, entre outros, o acórdão proferido no processo n.º 1015/2023-T, que subscrevemos.

Neste acórdão, o Tribunal decidiu por unanimidade nos seguintes termos:

O regime da CSR, na versão anterior à Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, foi criado tendo em vista a repercussão nos consumidores das quantias cobradas a esse título pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos.

Na verdade, no artigo 2.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (na redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, vigente em 2018 e 2019) estabelece-se que «*o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da IP, S. A., tendo em conta o disposto no Plano Rodoviário Nacional, é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável*» e no n.º 3 do mesmo artigo (na redacção inicial) estabelece-se que «*a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis*».

Resulta destas normas que, na perspectiva legislativa, o destinatário do encargo económico resultante da imposição da CSR é o consumidor de combustíveis, sendo as empresas comercializadoras, que devem efectuar o seu pagamento ao Estado, meras substitutas tributárias. Neste contexto, a repercussão da CSR nos consumidores de combustíveis é uma repercussão legal, já que é pretendida por lei.

A imposição constitucional do reconhecimento do direito de impugnação a quem for lesado por qualquer acto de natureza administrativa, que resulta do artigo 268.º, n.º 4, da CRP, leva a

---

concluir que, tendo havido repercussão do tributo, é o repercutido o único lesado pela liquidação do tributo, quem tem legitimidade para impugnar os actos que afectaram a sua esfera jurídica, no exercício do direito de impugnação de todos os actos lesivos que lhe é constitucionalmente garantido.

Essa legitimidade do substituído para impugnação contenciosa é assegurada pelo artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT e pelos n.ºs 1 e 4 do artigo 9.º do CPPT, aplicáveis aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, na medida em que reconhecem legitimidade procedimental e processual aos **contribuintes** e a todos que forem obrigados tributários e mesmo a quem for titular de um interesse legalmente protegido.

Na pena de CASALTA NABAIS (Direito Fiscal, 7.ª edição, páginas 243-244), «*Tanto é contribuinte o contribuinte directo, em relação ao qual o referido desfalque patrimonial ocorre directamente na sua esfera seja ele ou não o devedor do imposto, como o contribuinte indirecto, em relação ao qual o mencionado desfalque patrimonial ocorre na sua esfera através do fenómeno económico da repercussão do imposto*».

*A este respeito, costumam alguns autores distinguir entre contribuinte de direito e contribuinte de facto, sendo o primeiro a pessoa em relação à qual se verifica o pressuposto de facto do imposto, e o segundo o que, em virtude da repercussão, suporta economicamente o imposto. Todavia, o conceito de contribuinte é um conceito jurídico e a repercussão, quando legalmente prevista como é a regra dos impostos sobre o consumo, convoca o suportador do imposto não apenas em termos económicos, mas também em termos jurídicos, uma vez que, para além de uma obrigação jurídica de repercussão formal, temos uma de obrigação natural de repercussão material.*

*Por isso mesmo, não admira que a al. a) do n.º 4 do art. 18º da LGT fale de repercussão legal e reconheça legitimidade processual activa ao consumidor final ou adquirente de serviços para impugnar, administrativa ou judicialmente, o correspondente acto tributário. Um reconhecimento que a nossa jurisprudência já vinha aceitando e que, a nosso ver, é mesmo exigido pelo respeito do princípio da capacidade contributiva, uma vez que a capacidade*

*contributiva, que em tais impostos se visa atingir, é efectivamente a do consumidor final ou do adquirente de serviços e não a do sujeito passivo do IVA»*

De resto, uma interpretação do artigo 9.º, n.ºs 1 e 4, do CPPT no sentido da ilegitimidade do substituído para impugnar actos de liquidação que lesem a sua esfera jurídica, será materialmente inconstitucional, por incompatibilidade com aquele n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

Por isso, mesmo que se possa aventar uma interpretação daquele artigo 9.º, n.ºs 1 e 4, do CPPT no sentido da ilegitimidade, ela seria de rejeitar por haver uma interpretação possível conforme à Constituição, que é a de reconhecer ao substituído o direito de impugnação.

O direito de o substituído impugnar os actos de liquidação subjacentes à repercussão decorre também do regime do artigo 132.º do CPPT, adequadamente interpretado.

Trata-se de um direito à anulação desses actos de liquidação, para obter o reembolso do imposto indevidamente liquidado e não meramente de um direito a indemnização pelo substituto.

Com efeito, embora o artigo 132.º do CPPT se refira expressamente aos casos de substituição com retenção na fonte, esse regime deve aplicar-se a todos os casos de substituição. Como, no essencial, entendeu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 06-09-2023, processo n.º 067/09.6BELR, identificando «*o princípio segundo o qual tem direito ao reembolso o substituto em caso de entrega em excesso e o substituído em caso de pagamento ou retenção em excesso*».

Na verdade, como foi esclarecido na redacção do n.º 2 do artigo 20.º da LGT introduzida pela Lei n.º 7/21, de 26 de Fevereiro, ao dizer que «*a substituição tributária é efetivada, designadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido*», a retenção na fonte do imposto devido é apenas uma das formas de substituição tributária e os fundamentos do reconhecimento do direito de impugnação do substituído vale manifestamente para todas as situações de substituição.

A aplicação do regime do artigo 132.º, com as adaptações que eventualmente forem necessárias, a todos os casos de substituição tributária, inclusivamente sem retenção na fonte, decorre desde logo, do teor expresso da epígrafe da SECÇÃO VIII, em que está incluído o art. 132.º: «*SECÇÃO VIII Da impugnação dos atos de autoliquidação, **substituição tributária**, pagamentos por conta e dos atos de liquidação com fundamento em classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias.*

Nesta epígrafe nem se faz referência a «*retenção na fonte*», mas apenas a «*substituição tributária*», o que revela uma intenção legislativa, que acabou por ser mal traduzida na letra do artigo 132.º, de estabelecer um regime aplicável a todos os casos de **substituição tributária**.

A confusão dos conceitos, reduzindo os casos de substituição tributária aos de retenção na fonte, já vem do Código de Processo Tributário de 1991, mas poderá ter sido incentivada pelo infeliz art. 20.º da LGT, na redação inicial, que dizia que «*a substituição tributária é efectuada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido*», embora fosse evidente que havia casos de substituição sem retenção na fonte, como era, ao tempo, o caso de várias taxas, como, por exemplo, a «*taxa anual de radiodifusão*», prevista no DL 389/76, de 24 de Maio em cujo artigo 2.º, n.º 1, se estabelece que «*é instituída uma taxa anual de radiodifusão de âmbito nacional, a cobrar em duodécimos, mensal e indirectamente, por intermédio das distribuidoras de energia eléctrica, a ela ficando sujeitos os consumidores domésticos de iluminação e outros usos*». Outro exemplo, é a «*taxa de segurança*» criada pelo DL n.º 102/91 de 8 de Março, que opera através de um mecanismo de substituição tributária, nos termos do qual a operadora de transporte aéreo substitui o INAC na cobrança da taxa aos passageiros e substitui-se aos passageiros na entrega do seu valor ao INAC, a que se refere o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-09-2023, processo n.º 67/09.6BELRS.

A Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, acabou por reconhecer expressamente que há substituição tributária sem retenção na fonte ao dizer que «*a substituição tributária é efectuada, designadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido*».

Mas, como se referiu, no citado acórdão do STA de 06-09-2023, acaba por se concluir, embora sem fundamentação explícita, que o artigo 132.º do CPPT, «*exprime, no plano processual, um princípio material aplicável a todos os casos de substituição tributária*».

Dando alguma solidez hermenêutica a esta conclusão, poderá dizer-se que a regra se aplicará com base numa interpretação extensiva: disse-se «*retenção na fonte*» no artigo 132.º do CPPT quando pretendia incluir-se na SECÇÃO VIII em que ele se insere o regime da impugnação dos actos praticados no âmbito de substituição tributária, independentemente de se tratar de casos em que ela opera através de retenção na fonte.

Em última análise, se se entendesse inviável uma interpretação extensiva (apesar do seu suporte expresso na epígrafe referida), em face do reconhecimento constitucional do direito de impugnação de todos os actos lesivos, sempre se teria de concluir que se estaria perante uma lacuna de regulamentação, que importaria preencher através da aplicação do regime do artigo 132.º, com as adaptações necessárias, por existir evidente paralelismo de situações de substituição com e sem retenção na fonte, que seria fundamento para a sua aplicação analógica.

O direito de reembolso do substituído a quem foi repercutido imposto liquidado com violação do Direito da União Europeia, é também assegurado, na interpretação que dele fez o TJUE no despacho do TJUE de 07-02-2022, processo n.º C-460/21:

«39 *A obrigação de reembolsar os impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições da União conhece apenas uma exceção. Com efeito, sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a proteção dos direitos garantidos na matéria pela ordem jurídica da União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito da União quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efetivamente noutras pessoas*».

«42 *Por conseguinte, um Estado-Membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da União quando as autoridades nacionais*

---

*provarem que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo e quando o reembolso do imposto conduzisse, para este sujeito passivo, a um enriquecimento sem causa. Daqui resulta que, se só tiver sido repercutida uma parte do imposto, as autoridades nacionais só estão obrigadas a reembolsar o montante não repercutido».*

*43 «... 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».*

Como decorre desta jurisprudência, há uma obrigação de a Administração Tributária reembolsar os tributos cobrados em violação do Direito de União a quem efectivamente os suportou, pelo que no caso de tributos susceptíveis de repercussão, a titularidade do direito ao reembolso dependerá de ela ter sido ou não concretizada.

É corolário desta jurisprudência do TJUE que, no caso de ter havido repercussão, apenas o repercutido tem legitimidade para impugnar os actos que a concretizem ou os que a antecedam, pois apenas o repercutido é afectado na sua esfera jurídica pelo acto lesivo e o substituto só terá legitimidade na medida em que não tenha repercutido integralmente o tributo que suportou nessa qualidade.

Assim, não se coloca a questão da plúrima possibilidade de reembolso pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pois, no caso de ter havido repercussão, apenas o repercutido tem direito ao reembolso.

De qualquer modo, é manifesto que não há qualquer fundamento legal nem lógico para os direitos económicos e processuais do repercutido, que pagou o tributo indevido, serem prejudicados pelo facto de poder também ser efectuado indevido reembolso do tributo às entidades que o repercutiram.



Pelo exposto, entendemos que deveria improceder a exceção da ilegitimidade processual e o processo prosseguir com a análise do mérito.

O Árbitro

Pedro Miguel Bastos Rosado

#### Declaração de voto

Em nosso entender, não obstante as declarações emitidas pelas empresas fornecedoras, não se devia ter considerado como facto provado que a CSR foi repercutida à Requerente. Nas faturas nada o prova e na contabilidade os valores também não terão sido registados autonomamente. Entendemos que não pode alcançar-se a anulação de atos de liquidações de CSR, alegando que estes foram objeto de repercussão, sem sequer se identificar, em concreto, os respetivos atos de liquidação nem o efetivo nexos entre as liquidações e as repercussões. Na lei nada permite inverter as regras do ónus da prova, inclusive parece-nos que, *in casu*, não está em causa um problema de organização dos serviços e, por outro lado, se existiria desproporcionalidade em exigir à Requerente a identificação dos atos de liquidação, não nos parece adequado transferir a desproporcionalidade para a AT, quando esta não tem forma de estabelecer uma relação direta entre as DICs, os respetivos atos de liquidação e os fornecimentos de combustível efetuados à Requerente pelas empresas fornecedoras. Em nosso entender, a Requerida devia ter sido absolvida da instância com fundamento na procedência da exceção de ineptidão da petição inicial. Com efeito, por força do art.º 29.º, n.º 1, al. d) do RJAT, ao pedido de pronúncia arbitral aplica-se subsidiariamente os normativos do CPPT, sendo de considerar que a al. a)

do n.º 1 do art.º 98.º do CPPT determina que a ineptidão da petição inicial constitui uma nulidade insanável em processo tributário, não sendo, portanto, passível de suprimento, pelo que não há lugar ao seu aperfeiçoamento. Em face da norma da al. a) do n.º 1 do art.º 186º do CPC, também subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, diz-se inepta a petição inicial “[q]uando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir”. Na situação em apreço existe uma causa de pedir que consiste na circunstância do regime jurídico da CSR, aprovado pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, violar o direito da União Europeia, em concreto, o n.º 2 do art.º 1.º da Diretiva 2008/118/CE. Todavia, o pedido efetuado pela Requerente é ininteligível, dado que lhe falta densificação ou concretização de factos essenciais, o que consubstancia uma violação do artigo 108.º do CPPT que estabelece que “[a] impugnação será formulada em petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente, em que se identifiquem o ato impugnado e a entidade que o praticou e se exponham os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido” e ainda do da al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT. Ora, *in casu*, a Requerente formula um pedido de anulação de atos de liquidação de CSR, mas não identifica os atos tributários que pretende que sejam anulados, limitando-se a enunciar uma pretensa correlação entre aquisição de combustíveis, a emissão de faturas e a entrega de DICs pelas entidades fornecedoras dos referidos combustíveis. A circunstância da Requerente ter suportado o imposto por repercussão económica ou de facto não a exonera da obrigação de identificar os atos tributários cuja anulação pretende, bem como não lhe permite invocar a inversão do ónus da prova, porquanto, nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT “[o] ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”. A circunstância da violação do direito da União Europeia poder consubstanciar um erro imputável aos serviços da AT não exonera a Requerente da obrigação de ter de identificar os atos tributários cuja anulação é pedida. Ora, a Requerente no pedido de pronúncia arbitral não concretiza quais são os atos tributários de liquidação de CSR cuja anulação pretende, o pedido está formulado em termos genéricos e abstratos, circunstância que conduz à ineptidão da

petição inicial. A relação que a Requerente estabelece entre as DICs apresentadas pelas entidades fornecedoras dos combustíveis, as faturas, e os períodos de aquisição é manifestamente insuficiente para permitir a identificação dos atos de liquidação de CSR, sendo que também não é provada a efetiva repercussão da CSR e não nos parece que se possa dar por provada a repercussão com base em presunção legal, que não existe, ou com base nas regras da experiência.

Não acolhemos a ideia de que não compete à Requerente o ónus de identificar e de comprovar os atos de liquidação repercutidos (se é que a repercussão efetivamente ocorreu), como não nos parece que a Requerente esteja impedida de obter tais elementos de informação junto das entidades que lhe forneceram os combustíveis. O que não se pode verificar é a inversão do ónus da prova ao arripio da lei, nem entendemos por que razão há de impender sobre a Requerida o ónus de identificar os atos de liquidação, quando esta não tem qualquer controlo sobre a concreta atividade das fornecedoras de combustíveis e a circunstância de ter acesso às DICs não lhe permite identificar a real e efetiva conexão entre os combustíveis declarados e os combustíveis fornecidos à Requerente, situação que impossibilita a identificação dos atos de liquidação da CSR. Deste modo, verifica-se efetivamente uma falta de concretização do pedido, falta-lhe densificação e indicação de elementos essenciais, por falta de identificação dos atos de liquidação da CSR, falta que o torna ininteligível, verificando-se, em consequência, a ineptidão da petição inicial, cuja consequência é a nulidade de todo o processo, e que constitui uma exceção dilatória de conhecimento oficioso geradora da absolvição da instância, nos termos do art.º 193.º n.º 1, 493.º n.ºs. 1 e 2, 494.º al. b) e 495.º, do Código de Processo Civil. Esta teria sido a nossa decisão, em consonância com a posição que subscrevemos nos processos arbitrais n.ºs 295/2023-T e 364/2023-T, 869/2023-T, 886/2023-T, 986/2023-T, 1035/2023-T, 4/2024-T, 46/2024-T, 128-2024-T, 169/2024-T, 222/24-T, 264/2024-T, 916/2024-T.

Deste modo, subscrevemos o presente Acórdão arbitral na posição de vencido.

Lisboa, 07 de janeiro de 2025

Jesuíno Alcântara Martins