

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 148/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) – Repercussão de impostos indiretos - Legitimidade ativa das entidades repercutidas – ónus da prova da repercussão.

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 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 ao sujeito passivo fornecedor dos combustíveis.
- IV.** O ónus da prova da efetiva repercussão da contribuição de serviço rodoviário incumbe às entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional, carecendo de ser demonstrada através de documentos que identifiquem o efetivo pagamento do imposto e do seu valor, não podendo assentar em faturas que não evidenciam a repercussão da contribuição de serviço rodoviário no preço de venda, balancetes, mapas resumo das operações realizadas ou, ainda, em documentos *ad hoc*, produzidos com declarações genéricas sem qualquer referência ao valor da contribuição que tenha sido paga e, em si, não são demonstrativos da ocorrência da repercussão.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro designado para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 16 de junho de 2024, Marisa Almeida Araújo, decide o seguinte:

1.

II. RELATÓRIO

A..., LDA., titular do número de identificação de pessoa coletiva..., com sede em...-..., ...-... ..., adiante “Requerente”, apresentou, em 1 de fevereiro de 2024, pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), na redação vigente.

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

A Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado, bem como dos atos de liquidação da CSR referentes aos períodos de 2019 a 2022, liquidado pela aqui Requerente e, em consequência, deverá ser integralmente restituído o valor de € 8.800,87.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), em 5 de fevereiro de 2024 e, em seguida, notificado à AT.

Por requerimento de 27 de fevereiro de 2024, a Requerida veio solicitar a identificação dos atos de liquidação cuja legalidade a Requerente pretende ver sindicada.

Após nomeação do árbitro, o mesmo comunicou, em prazo, a aceitação do encargo. O Exmo. Presidente do CAAD informou as Partes, por notificação eletrónica registada no sistema de gestão processual em 26 de março de 2024, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 26 de abril de 2024.

Em 19 de maio de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por exceção e por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 3 de junho de 2024, a Requerente pronunciou-se por escrito sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida.

O tribunal prescindiu da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, e as partes apresentaram as respetivas alegações. A Requerente em 24 de setembro de 2024, e a Requerida em 1 de outubro de 2024 tendo, no essencial, mantido as suas posições.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente começa por alegar que é uma sociedade cujo objeto social consiste na «extração, transformação, e comercialização de ardósias e sua comercialização» - certidão comercial com o código de acesso n.º ... e que, durante o período compreendido entre o mês de julho de 2019 e o último dia do mês de dezembro de 2022, a Requerente procedeu à aquisição de produtos petrolíferos, tendo pago o preço exigido pelo fornecedor de combustível.

Sendo que, conclui que, das faturas, resulta a identificação dos fornecedores do combustível, bem como a identificação do adquirente, o tipo de produto petrolífero que foi adquirido, bem assim como o número de litros, o que permite apurar de forma exata, segundo a sua posição, o valor de CSR suportado pela Requerente em cada fatura.

Desta forma alega que, no âmbito da aquisição dos produtos petrolíferos, os fornecedores de combustível, enquanto responsáveis pelas declarações de introdução no consumo dos combustíveis adquiridos pela Requerente, repercutiram a CSR na Requerente, conforme resulta das faturas que titulam a aquisição dos mencionados produtos petrolíferos. Acrescentando que, segundo declaração das fornecedoras, as mesmas repercutiram integralmente na Requerente a CSR da qual são sujeitos passivos, por referência a todo o combustível que aquelas venderam a esta, tendo para o efeito incluído os montantes liquidados a título de CSR no preço de venda.

A Requerente registou na sua contabilidade todos os consumos de produtos petrolíferos que resultam das faturas.

Entre julho de 2019 e 31 de dezembro de 2022, conforme resulta das tabelas infra, a Requerente efetuou os seguintes consumos de combustível:

ANO	COMBUSTÍVEL	TOTAL DE LITROS ABASTECIDOS DE 2019_a_2022	VALOR S/IVA	VALOR C/IVA	TOTAL DE IVA	Total/ano
2019	gasóleo simples	13055,38	14 368,28 €	17672,9882	3304,7082	14177,06
2020	gasóleo simples	19531,38	19 656,04 €	24176,9292	4520,8892	21590,61
2021	gasóleo simples	17491,81	19 935,63 €	24520,8249	4585,1949	19927,75
2022	gasóleo simples	22317,18	33 001,94 €	40592,3862	7590,4462	24430,93
TOTAL		72395,75	86961,89	106963,1247	20001,2347	
2019	gasóleo aditivado	1121,68	1 264,27 €	1555,0509	290,7809	
2020	gasóleo aditivado	2054,23	2 120,20 €	2607,846	487,646	
2021	gasóleo aditivado	2246,95	2 635,30 €	3241,419	606,119	
2022	gasóleo aditivado	1741,29	2 585,67 €	3180,3741	594,7041	

TOTAL		7164,15	8605,44	10584,69	1979,25	
2019	Gasolina 98	0	0,00 €	0,00 €	0,00 €	
2020	Gasolina 98	5	5,94 €	7,31 €	1,37 €	
2021	Gasolina 98	188,99	270,78 €	333,06 €	62,28 €	
2022	Gasolina 98	372,46	921,83 €	1 133,85 €	212,02 €	
TOTAL		566,45	1198,55	1474,2165	275,6665	
	TOTAL GERAL LTROS/VALOR	80126,35	96 765,88 €	119 022,03 €	22 256,15 €	80 126,35 €

Concluindo a Requerente que, considerando um valor fixo de CSR de € 111,00 por 1000 litros de gasóleo rodoviário e de € 87,00 por 1000 litros de gasolina, a Requerente alega ter suportado, no período compreendido entre julho de 2019 e 31 de dezembro de 2022, € 8.751,59 a título de CSR repercutida pelos fornecedores de gasóleo e € 49,28 a título de CSR repercutida pelos fornecedores de gasolina/ sujeitos passivos de CSR, devendo ser reembolsado o valor total de € 8.800,87, considerando a ilegalidade das liquidações da CSR.

Por não se conformar com os valores pagos a título de CSR supra identificados constantes nas faturas das aquisições de produtos petrolíferos nos anos de 2019 a 2022, por entender que as liquidações da CSR enfermam de erro de aplicação do direito pelos serviços de Administração Tributária por violação o Direito Europeu, a Requerente apresentou, em 31 de julho de 2023 pedido de revisão oficiosa que, não tendo sido decidido mais de quatro meses depois, se verifica uma situação de indeferimento tácito.

Em síntese, a Requerente sustenta que, o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 31 de julho de 2023 é ilegal, que se verifica erro dos serviços da Administração Tributária na aplicação de uma lei que viola o Direito da União Europeia e consequente direito da Requerente ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, e 100.º, ambos da LGT e é ilegal o pagamento de CSR, por vício de violação de lei, por violação da Diretiva 2008/118/CE do Conselho.

Sustenta que, no que diz respeito à interpretação do artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT, é entendimento unânime da mais qualificada jurisprudência e doutrina que a revisão do ato de liquidação por iniciativa da Administração Tributária pode ser efetuada a pedido do contribuinte, como se depreende do artigo 78.º, n.º 7 da LGT e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a) do CPPT, no prazo de quatro anos a contar da liquidação e com fundamento em erro imputável aos serviços.

Operando o mecanismo da repercussão legal de imposto através da emissão e respetivo pagamento de cada fatura de combustível abastecido pela Requerente e verificando-se o respetivo erro de direito imputável aos Serviços, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT, o prazo de que dispunha para esse efeito era de quatro anos contado da data em que opera a repercussão legal, isto é, da data de cada fatura.

Considerando assim a Requerente que o pedido de revisão oficiosa das liquidações de CSR legalmente repercutidas na Requerente é legítimo, tempestivo e procedimentalmente adequado, impendia sobre a Administração Tributária o dever de proceder a essa revisão, nos termos dos artigos 56.º e 78.º, n.º 1, in fine, da LGT.

Para além disso, verifica-se indeferimento tácito ao pedido de revisão oficiosa apresentado no dia 31 de julho de 2023, a Administração Tributária deveria ter proferido a sua decisão até ao dia 04 de dezembro de 2023.

Por outro lado, entende a Requerente que se verifica erro imputável aos serviços, porquanto se verifica ilegalidade abstrata da CSR pelo facto de este tributo violar o Direito da União Europeia, nomeadamente o artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo.

A aplicação pela Administração Tributária de normas nacionais relativas ao pagamento de CSR – ainda que de acordo com a disciplina legal aplicável - que violem o Direito da União Europeia pressupõe e implica, pois, a existência de um «erro imputável aos serviços», assente em

ilegalidade abstrata, nada obstando a que a ilegalidade por violação do Direito da União Europeia seja apreciada no âmbito de um pedido de revisão oficiosa, conforme resulta da ampla jurisprudência citada, que admite que o erro imputável aos serviços poderá ser um erro de facto, operacional ou material, com o também um erro de direito.

Quanto à legitimidade da Requerente, sustenta esta que, a CSR foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto com o objetivo de financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1.º da referida Lei). Tal financiamento, de acordo com previsto no aludido diploma legal, é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2.º da Lei). Acrescenta que a CSR é uma das fontes de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E., no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento (n.º 2 do artigo 3.º da Lei). E dispõe o n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que a CSR é devida pelos sujeitos passivos do ISP, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”), na LGT e no CPPT.

Segundo esta Contribuição, segundo a Requerente, as regras aplicáveis ao IEC, também neste caso, é o sujeito passivo que está obrigado a liquidar e a entregar o montante do imposto ao Estado, sendo que, à semelhança do IVA e dos IEC, quem a efetivamente suporta é o consumidor final, enquanto repercutido e principal “alvo” dos fins que a CSR visa alcançar.

Assim sendo conclui que, nos termos do artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT, têm legitimidade no processo tributário, além da Administração Tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que demonstrem interesse legalmente protegido.

A repercussão fiscal consiste na transferência do encargo do imposto que legalmente incide sobre um sujeito passivo para um terceiro, alheio à relação jurídica tributária, com quem aquele tem relações económicas. Pelo que, segundo o entendimento da Requerente, embora o sujeito passivo da CSR definido para efeitos legais seja o repercutente, o encargo foi suportado pela Requerente – que é a consumidora final - através da repercussão legal realizada pela repercutente.

Acresce ainda a Requerente que, da interpretação do sentido do imposto, deve entender-se que a oneração aos utilizadores da rede rodoviária abrange também os consumidores finais mediante repercussão legal, do que terá necessariamente de se concluir que a Requerente tinha

legitimidade para apresentar o pedido de revisão oficiosa que antecedeu os presentes autos, tendo igualmente legitimidade para requerer a presente pronúncia arbitral.

Concluindo, assim que, a Requerente é contribuinte de facto por suportar o encargo do imposto por repercussão legal e, apesar de não ser sujeito passivo da relação tributária em sentido estrito, configura um sujeito passivo para efeitos processuais, tendo legitimidade processual ativa para apresentar a presente impugnação arbitral enquanto titular de interesse legalmente protegido, sendo parte da relação jurídico-tributária e parte de relação jurídica conexa ou adjacente à principal.

Quanto à competência do tribunal, a Requerente sustenta que não se pode concluir que a Contribuição de Serviço Rodoviário constitui outra coisa que não um imposto pelo que haverá de se reconhecer competência aos tribunais arbitrais.

Entende que a cumulação de pedidos é válida já que a impugnação visa a apreciação de um conjunto de atos de liquidação de CSR legalmente repercutidos na Requerente, segundo a sua interpretação, e que convoca a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e a interpretação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Quanto ao regime da CSR, em síntese, alega a Requerente que resulta que o artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE subordina a criação desses impostos à dupla condição de: a) Terem como fundamento um “motivo específico”, e b) Se encontrarem em conformidade com as normas fiscais da União Europeia aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado.

Citando várias decisões, entende a Requerente que, entre o mais que, a Contribuição de Serviço Rodoviário 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. (artigo 3.º, n.º 2), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (artigo 6.º). No entanto, os sujeitos passivos da 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 (artigo 3.º, n.º 2). O financiamento da rede rodoviária nacional é assegurado pelos respetivos utilizadores, que são os beneficiários da atividade pública desenvolvida pela EP - Estradas de Portugal, E. P. E., verificando-se, no entanto, que a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), do CIEC, são os

“depositários autorizados” e os “destinatários registados. Não existindo, deste modo, qualquer nexos específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos.»

Acrescenta que o imposto se caracteriza ainda por se inserir numa relação tributária unilateral, não sinalagmática, o que significa que não existe, pela parte do sujeito passivo, nenhum direito específico correlacionado com a obrigação tributária, nem da parte do sujeito ativo, nenhuma obrigação específica para com o primeiro, que tenha o carácter de contrapartida pelo pagamento do imposto.

Referindo-se a vários acórdãos do TJUE entende a Requerente que o efeito prático do primado será a não aplicação de Direito interno que seja contrário ao Direito da União Europeia com finalidade de homogeneidade na aplicação do Direito Europeu. Ora, assim sendo e segunda a sua perspectiva, estando em causa, no caso vertente, a desconformidade da CSR com a Diretiva 2008/118, não pode deixar de concluir-se, também por esta via, a competência contenciosa do Tribunal Arbitral para a apreciação do litígio.

Quanto à alegada violação do direito da União Europeia, entende a Requerente que a CSR engloba casos de criação de impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, na aceção da Diretiva 2008/118/CE, não previstos na diretiva em questão e incidentes sobre os mesmos produtos sujeitos a imposto especial, mas, contudo, conforme resulta da Lei n.º 55/2007, a CSR tem como objetivo financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P.E. no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, através dos utilizadores da rede rodoviária nacional e, subsidiariamente o Estado português. Pelo que, atendendo à afetação predeterminada do produto da contribuição de serviço rodoviária ao financiamento e, bem assim aos objetivos de redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, apenas se pode concluir que a criação de CSR prossegue uma finalidade orçamental de financiamento de uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional, pelo que, a criação deste imposto, segundo a Requerente, não preenche o requisito de criação ao abrigo da Diretiva 2008/118/CE por não fundamentar com “motivos específicos” sendo, em razão disso, insuscetível de enquadramento na norma do referido n.º 2 do art.º 1.º da Diretiva.

A Requerente, sustenta, assim, que tem direito ao reembolso da CSR paga, acrescida dos respetivos juros indemnizatórios.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A AT requereu a identificação dos atos de liquidação aos autos, mas suporta a sua posição na qualidade de consumidora de combustíveis e que terá “suportado” na íntegra a CSR, apurando o (alegado) valor de reembolso com base em faturas.

Em sede de resposta, a Requerida defende-se por exceção e por impugnação.

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, por entender que a Requerente pretende a apreciação da legalidade de todo o regime da CSR, pela sua natureza e conformidade jurídico-constitucional, com o intuito de fazer suspender a eficácia desse ato legislativo, o que corresponde à fiscalização da legalidade de normas em abstrato, para a qual o Tribunal Arbitral não tem competência, por se inscrever num contencioso de mera anulação. Afigurando-se inconstitucional à Requerida uma interpretação do artigo 2.º do RJAT que nele inclua a apreciação dos pedidos formulados pela Requerente.

Argumenta ainda que se se considerasse existir competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de CSR, a apreciação da legalidade de atos de repercussão de CSR extravasa o âmbito material da arbitragem tributária. Assim, nunca poderia o Tribunal Arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão, por não serem atos tributários.

No tocante à ilegitimidade processual (ativa), salienta que, ao abrigo do disposto no artigo

15.º, n.º 2 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.

Em relação à revisão do ato tributário e reembolso, defende serem aplicáveis as normas dos artigos 15.º a 20.º do Código dos IEC que, como disposições especiais, prevalecem sobre as regras gerais previstas na LGT e no CPPT.

Como tal, a Requerente, na qualidade de adquirente dos produtos, não tem legitimidade para solicitar a revisão do ato tributário e o reembolso do imposto, nem, conseqüentemente, o pedido arbitral, pois não integra a relação tributária relativa à liquidação originada pela Declaração de Introdução no Consumo (“DIC”).

A Requerente carece igualmente de legitimidade por se encontrar fora do âmbito de aplicação do artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, que prevê que os repercutidos legais, embora não sejam sujeitos passivos, têm legitimidade para reclamar, recorrer, impugnar e formular pedido arbitral.

É que o diploma que institui a CSR não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, pelo que, no caso concreto, está em causa uma eventual repercussão de natureza meramente económica ou de facto, que não se pode presumir.

No caso concreto não está em causa uma alegada situação de repercussão legal, porquanto a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto [ao contrário da repercussão legal prevista em sede de IVA, conforme artigo 37.º do Código de IVA e em sede de Imposto de Selo, (IS), conforme artigo 3.º do Código do IS].

A repercussão meramente económica ou de facto da CSR, depende da decisão dos sujeitos passivos, de, no âmbito das suas relações comerciais (ao abrigo do direito civil) procederem, ou não, à transferência, parcial ou total, da carga fiscal para outrem (os seus clientes), tendo em conta a política de definição dos preços de venda e as conseqüências para a sua atividade, designadamente, em termos do aumento de preços para o consumidor final, e que, de acordo com a lei da procura, poderá redundar numa diminuição da quantidade procurada e do lucro obtido. Importando, assim, distinguir na questão da repercussão, segundo a Requerida, entre repercussão progressiva e

repercussão regressiva.

Alega a Requerente, sem mais, de que existe repercussão no âmbito da CSR e que a mesma tem uma natureza progressiva, isto é “quando o encargo tributário é transferido pelo vendedor para o comprador, através da subida dos preços.” Cumpre, no entanto, segundo a Requerida, ter presente que em matéria de repercussão a mesma pode assumir uma natureza regressiva, ou seja “os vendedores podem ter interesse em suportar eles próprios, através da diminuição do preço dos bens, o custo adicional gerado pelo agravamento do imposto ...”, porquanto, não basta à Requerente alegar (e provar) a repercussão económica no seio da CSR, tem igualmente que provar que a mesma assume natureza progressiva. Podendo a repercussão ser regressiva, acrescenta a Requerida, quando é o vendedor que suporta o aumento do encargo tributário, a Requerente não tem qualquer interesse/direito na relação jurídica tributária, não sendo sequer contribuinte.

As faturas exibidas pela Requerente não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, que não demonstram que os fornecedores repercutiram à Requerente aquele imposto.

Segundo a Requerida, não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, subsequente e autónomo do(s) ato(s) de liquidação de ISP/CSR, sendo que as faturas não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, e que o valor pago a título de CSR pelo sujeito passivo de ISP/CSR, pode, ou não, ter sido repercutido, no preço pago pelos adquirentes dos combustíveis. Ou seja, a venda do combustível não dá obrigatoriamente origem a uma repercussão, estando esta, segundo a Requerida, dependente da política de definição dos preços de venda da empresa vendedora/fornecedora, que pode repercutir uma parte da CSR, o seu total ou não repercutir de todo, o ISP ou, para o que aqui nos interessa, a CSR, atenta, nomeadamente a existência dos vários intervenientes na cadeia de distribuição/comercialização de combustíveis até chegar ao consumidor final.

Por outro lado, ainda que a CSR, ou parte dela, tenha sido repassada à Requerente não é esta, necessariamente, quem suporta, a final, o encargo do tributo. Já que, a mesma enquanto sociedade comercial que desenvolve uma atividade com fins lucrativos, repassa, necessariamente no preço dos serviços/mercadorias prestados, os gastos em que incorre, nomeadamente com a aquisição de combustíveis, pelo que as entidades potencialmente lesadas com o encargo da CSR,

serão os consumidos finais de tais serviços e não a Requerente.

Desta forma, conclui que a Requerente carece de legitimidade, em ambos os afloramentos.

De seguida, a Requerida argui a ineptidão da petição inicial.

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 e as faturas apresentadas pela Requerente, nem sobre a AT recai tal ónus, ficando afastada a aplicabilidade do artigo 74.º, n.º 2 da LGT. A Requerida aduz que esta situação não é superável por atuações processuais.

Importando ainda mencionar que os produtos sobre os quais incide CSR são tributados de acordo com a respetiva unidade de tributação, i.e., no caso da gasolina e gasóleo rodoviário, a unidade de tributação é de 1000 litros tendo em conta a temperatura de referência de 15º C. Nas vendas subsequentes desses produtos, não é possível, segundo a Requerida, fazer tal conversão sendo consideradas as quantidades em função da temperatura observada no momento o que, originará oscilações (regra geral, quantidades superiores, tendo em conta a temperatura média nacional).

Os litros vendidos e os correspondentes montantes de CSR que a Requerente alega ter suportado serão, segundo a Requerida, por isso, superiores aos montantes de CSR efetivamente liquidados e cobrados aos sujeitos passivos (considerando a temperatura de referência a 15º C). Pelo que, o valor efetivamente cobrado pela AT seria sempre, em caso de procedência do pedido, o que não se concebe, mas se equaciona por mera cautela de raciocínio, inferior ao montante que a Requerente pretende ver devolvido.

A segunda 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 nexos entre estas e aquelas. Afinal o objeto do pedido são as liquidações ou as repercussões? E fá-lo com a ideia errada de que vigora na CSR um regime de repercussão legal e que esta pode ser presumida. Contudo, não se pode inferir da ilegalidade das liquidações a ilegalidade das repercussões.

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 consequente absolvição da Requerida da instância, conforme disposto nos artigos 186.º, n.ºs 1 e 2, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, alínea b) e 278.º, n.º 1, alínea b), todos do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Por fim, a Requerida invoca a impossibilidade de se aferir em pleno da tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa e de reembolso, dada a falta de identificação dos atos de liquidação em causa, uma vez que a contagem do prazo para a apresentação dos pedidos 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.

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. Entende que não logrou a Requerente fazer prova do que alega, designadamente sobre o alegado facto de ter adquirido e pago combustível e, consequentemente, ter suportado integralmente o encargo do pagamento da CSR que a fornecedora de combustível, alegadamente, repercutiu nas respetivas faturas.

Por outro lado, exigir que fosse a Requerida a fazer prova de que não houve repercussão (prova de facto negativo) 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, e do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Acrescenta ainda que, consultada a aplicação Gestão de Informação de Suporte (GIS), que permite saber quais os operadores que detêm estatuto fiscal nos termos do CIEC, constata-se que aquela empresa, fornecedora da Requerente, não é titular de qualquer estatuto fiscal em sede de ISP, não podendo, consequentemente, ter sido o sujeito passivo das alegadas liquidações efetuadas de julho de 2019 a dezembro de 2022, nem, consequentemente, ter efetuado qualquer pagamento da CSR ao Estado.

Acrescenta por outro lado que, admitir-se a condenação da AT à restituição dos montantes que a Requerente alegadamente suportou, a título de CSR, sem a exata identificação dos atos tributários em causa, poderia conduzir ao absurdo de a AT vir a ser, sucessivamente, condenada a pagar os mesmos montantes de CSR, a todos os intervenientes no circuito económico de comercialização de combustíveis rodoviários, que se veriam indevidamente enriquecidos em claro prejuízo do erário público, o que configuraria um atentado à segurança jurídica. Sendo que, na situação vertente, um dos fornecedores da Requerente, está também, ele próprio, na qualidade de repercutido, a apresentar pedidos destinados à recuperação da CSR.

Sendo que a empresa que forneceu o combustível à Requerente não tem qualquer estatuto fiscal, concedido ao abrigo do CIEC, que lhe permita processar/apresentar Declarações de Introdução no Consumo relativas a ISP/CSR não tendo, conseqüentemente, pago o ISP/CSR ao Estado, pelo que agiu como mero intermediário no circuito de comercialização. Mas, mesmo a ser verdade o declarado, isto é, caso este fornecedor tivesse sido o sujeito passivo do ISP/CSR sempre poderia ter apresentado as declarações (DIC) e os DUC, subjacentes às liquidações de ISP e CSR, como sucede no âmbito de outros processos de impugnação de liquidações efetuadas pelos sujeitos passivos! Por outro lado, destinando-se a mesma declaração “para os devidos efeitos”, desconhece-se quais sejam estes, até porque, como é do conhecimento desse tribunal, além dos intermediários e utilizadores do circuito económico, os próprios sujeitos passivos têm vindo a impugnar junto dos tribunais as liquidações de CSR. Relevando, ainda, que também nesta declaração não se identificam quaisquer DICs ou atos de liquidação, nem os montantes alegadamente repercutidos, respetivas datas, quantidades de combustível tributadas, entre outros, com os quais se possa correlacionar a quantidade de combustível que veio a ser adquirida pela Requerente à sua fornecedora, que, como se conclui comprou a outro ou outros fornecedores, que assumiram, ou não, a qualidade de sujeitos passivos, e que vendem combustíveis a múltiplos compradores/clientes.

Por outro lado, afirma a Requerida 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, 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.

Em relação ao pedido de reembolso de todos os impostos suportados pela Requerente incidentes sobre o valor da CSR, tais como o IVA e a tributação autónoma, a Requerida alega que não foi por aquela invocada qualquer causa de pedir para o mesmo, de onde decorre que esta pretensão tem por pressuposto a viabilidade do pedido principal, que é improcedente.

Por fim, em relação ao pedido dos juros indemnizatórios, tendo sido apresentado pedido de revisão da liquidação, caso a ação fosse procedente, estes só seriam devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, em conformidade com o disposto no artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c) da LGT.

Conclui pela extinção e absolvição da instância por incompetência do Tribunal Arbitral, e/ou ilegitimidade processual e/ou ineptidão do 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.

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.

Para apreciação das mesmas foi garantido o contraditório à Requerente que se pronunciou

sobre a matéria de exceção invocando, sumariamente, que já havia antecipado a posição no seu PPA e que, nesse âmbito, reitera e toma, não obstante, posição, insurgindo-se contra a matéria de exceção e pugnando pela sua improcedência.

Acrescenta que, os fornecedores responderam em tempo útil à Requerente informando que não iriam avançar com qualquer demanda contra a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Requer que se ordene a notificação da Requerida nos presentes autos para procederem à devida identificação e junção aos presentes autos dos atos de liquidação de CSR relativos ao período compreendido entre o mês de julho de 2019 e 31 de dezembro de 2022, por serem documentos que apenas são do conhecimento e que estão na posse da Administração Tributária.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

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

- A.** A aqui Requerente é uma sociedade cujo objeto social consiste na «extração, transformação, e comercialização de ardósias e sua comercialização».
- B.** No exercício da sua atividade, no período compreendido entre julho de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu:
- Na totalidade do ano de 2019, a Requerente registou um total de consumo de produtos petrolíferos que ascende a € 78.539,65, conforme resulta da rúbrica #6242;
 - No ano de 2020, a Requerente registou um total de consumo de produtos petrolíferos que ascende a € 51.542,91, conforme resulta da rúbrica #6242;
 - No ano de 2021, a Requerente registou um total de consumo de produtos petrolíferos que ascende a € 53.354,69, conforme resulta da rúbrica #6242;
 - No ano de 2022, a Requerente registou um total de consumo de produtos petrolíferos que ascende a € 82.266,65, conforme resulta da rúbrica #6242;
- C.** A Requerente efetuou os seguintes consumos de combustível:

ANO	COMBUSTÍVEL	TOTAL DE LITROS ABASTECIDOS DE 2019_a_2022	VALOR S/IVA	VALOR C/IVA	TOTAL DE IVA	Total/ano
2019	gasóleo simples	13055,38	14 368,28 €	17672,9882	3304,7082	14177,06
2020	gasóleo simples	19531,38	19 656,04 €	24176,9292	4520,8892	21590,61
2021	gasóleo simples	17491,81	19 935,63 €	24520,8249	4585,1949	19927,75
2022	gasóleo simples	22317,18	33 001,94 €	40592,3862	7590,4462	24430,93
TOTAL		72395,75	86961,89	106963,1247	20001,2347	
2019	gasóleo aditivado	1121,68	1 264,27 €	1555,0509	290,7809	
2020	gasóleo aditivado	2054,23	2 120,20 €	2607,846	487,646	
2021	gasóleo aditivado	2246,95	2 635,30 €	3241,419	606,119	
2022	gasóleo aditivado	1741,29	2 585,67 €	3180,3741	594,7041	

TOTAL		7164,15	8605,44	10584,69	1979,25	
2019	Gasolina 98	0	0,00 €	0,00 €	0,00 €	
2020	Gasolina 98	5	5,94 €	7,31 €	1,37 €	
2021	Gasolina 98	188,99	270,78 €	333,06 €	62,28 €	
2022	Gasolina 98	372,46	921,83 €	1 133,85 €	212,02 €	
TOTAL		566,45	1198,55	1474,2165	275,6665	
	TOTAL GERAL LTROS/VALOR	80126,35	96 765,88 €	119 022,03 €	22 256,15 €	80 126,35 €

- D.** O combustível adquirido pela Requerente destina-se a ser consumido pela própria no âmbito da sua atividade comercial.
- E.** As faturas que titulam a aquisição do combustível acima referido não contêm qualquer menção a montantes pagos a título de ISP ou CSR.
- F.** Nos extratos bancários e nos balancetes da Requerente não consta qualquer informação sobre a repercussão da CSR.
- G.** A B..., Lda., fornecedora de combustível da Requerente, não tinha autorização, no âmbito dos IEC, que lhe permitisse processar Declarações de Introdução no Consumo relativas a ISP/CSR e, conseqüentemente, pagar o ISP/CSR ao Estado, pelo que, não tendo estatuto fiscal nos termos do CIEC.
- H.** A B..., Lda., fornecedora de combustível da Requerente, emitiu as seguintes declarações:

DECLARAÇÃO

B... Lda. empresa de comércio e distribuição de combustíveis, com o NIPC
, com sede na rua , como fornecedor de combustível
rodoviários da empresa A... com o NIPC , com sede em
, declara que no período de 2019 a 2022 forneceu as
quantidades dos seguintes combustíveis:

- gasóleo simples: 86.745,61 litros

- gasóleo aditivado: 8.426,3 litros

- gasolina 98: 566,45 litros

conforme listagem em anexo.

, 19 de julho de 2023

A gerência:

DECLARAÇÃO

B... , Lda., pessoa coletiva n.º , com sede na rua (,
, pela presente declara, para os devidos efeitos, que a
Contribuição de Serviço Rodoviário por si entregue, na qualidade de
sujeito passivo, junto dos cofres do Estado, por referência ao combustível
fornecido à empresa A...), Lda. (NIF -
) , foi por si integralmente repercutida na esfera da referida empresa.

Mais declara que os referidos montantes repercutidos integram as
liquidações de ISP da Declarante, efetuadas pela Autoridade Tributária e
Aduaneira.

A gerência:

- I.** Em 31 de julho de 2023, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da CSR que alega ter suportado, por repercussão nas faturas de aquisição de combustíveis.
- J.** Até ao momento, a Requerente não foi notificada de qualquer decisão da AT sobre o referido pedido de revisão oficiosa.
- K.** Em 1 de fevereiro 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 em que medida os montantes de CSR que a Requerente reclama foram incluídos (e, portanto, repercutidos) no preço de compra do combustível, nem que a Requerente não repercutiu, no todo ou em parte, esses montantes sobre terceiros, tendo suportado em definitivo o imposto.

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 do tribunal fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos.

Em relação às alegações de que a CSR foi repercutida à Requerente e de que esta suportou economicamente (em definitivo) este imposto, a Requerente não logrou fazer qualquer prova.

Das faturas e demais documentos inexistente qualquer referência à CSR e os mesmos não corporizam atos de repercussão de CSR (apenas titulam operações de compra e venda), como qualquer outro documento atinente às operações de aquisição de combustível e seu pagamento e os balancetes da empresa nos quais nada constam sobre a repercussão da CSR.

Quanto às declarações emitidas pela fornecedora de combustível (Doc. 6), não tendo esta, desde logo, estatuto fiscal, concedido ao abrigo do CIEC, que lhe permita processar/apresentar Declarações de Introdução no Consumo relativas a ISP/CSR, constituem documentos produzidos com diversas menções relativamente às aquisições de determinadas quantidades de combustível, mas, quanto aos mais vagas e que não contêm qualquer indicação quanto à efetiva repercussão do imposto na esfera jurídica da Requerente porquanto, sem factos que permitam fundamentar a conclusão, constituem uma declaração genérica, não contendo aquelas qualquer referência a montantes pagos a título de ISP ou CSR, nem os montantes alegadamente repercutidos, sem qualquer outro elemento como seja comprovativo de pagamento ao Estado do ISP/CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC) e das Declarações Aduaneiras de Importação/Documentos Administrativos Únicos (DAI/DAU).

Trata-se de declarações genéricas, sem factos relevantes para os factos que a Requerente visa, com elas, fazer prova o que, não têm qualquer valor probatório material quanto a essa factualidade.

Sendo que a Requerente peticiona que seja notificada a AT para vir aos autos juntar documentos, mas, ainda que não tenha demonstrado que não conseguiria obter os elementos que pretendia e qual o seu exato conteúdo – ónus da Requerente que se demitiu de tal, mormente da respetiva justificação da razão pela qual seria ou deveria ser o tribunal a encetar tais diligências - regista-se que a prova da repercussão da CSR à Requerente, pressupunha como ponto de partida a

demonstração de que a CSR foi inicialmente liquidada e paga pelo sujeito passivo, quando da introdução no consumo dos combustíveis, em dado(s) período(s) e montante(s).

Por outro lado, mesmo que se soubesse o concreto valor de CSR repercutido à Requerente, do adquirido processual não seria possível retirar com exatidão esse valor, de igual modo, que tenha sido a Requerente, a final, a suportar economicamente o imposto em causa e que o encargo da CSR se cristalizou na sua esfera, como entidade que, em última instância, foi onerada com o tributo em causa.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

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 identifica 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 e propugna que os atos impugnados são da autoria da AT, sobre quem recai o ónus da sua identificação, e que a Requerida demonstra que percecionou o pedido arbitral na sua prolixa contestação de 272 artigos.

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 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 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, 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 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. Nem essa identificação é necessária para aferir da legalidade da cobrança de CSR.

O pedido formulado é perfeitamente inteligível e idóneo ao meio processual (ação arbitral tributária) - *“revogação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão da liquidação de CSR sub judice respeitante ao exercício de 2019 a 2022 e [...] ilegalidade das liquidações e pagamento da CSR repercutidas”*- reconduzindo-se à declaração de ilegalidade (e consequente anulação) das liquidações de CSR.

Em relação à alegada contradição entre o pedido e a causa de pedir esta também não existe, pois a Requerente não põe em causa a legalidade de emissão das faturas, nem pretende atingir o ato de repercussão *qua tale*, antes visa a declaração de ilegalidade e a anulação das liquidações de CSR subjacentes 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).

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

Quanto à posição assumida por este Tribunal, segue-se de perto, entre outros, a decisão proferida no âmbito do processo n.º 988/2023-T:

“A Requerida qualifica a CSR como contribuição financeira e não como imposto, daí retirando a conseqüente 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,

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.

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.

A Requerida cita diversas decisões arbitrais para reforçar o seu argumento³, mas omite a existência de múltiplas outras decisões em sentido distinto, nomeadamente a do processo arbitral 304/2022-T, de 5 de janeiro de 2023⁴, que se acompanha nesta matéria, e que, com suporte na jurisprudência dos Tribunais superiores, incluindo o Tribunal Constitucional, conclui que a CSR é um imposto.

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 paracomutativa⁵, 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).

³ V. decisões dos processos arbitrais n.ºs 31/2023-T, 508/2023-T, 520/2023-T e 675/2023-T.

⁴ 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.

⁵ V. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 7/2019.

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. 3.º, n.º 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 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 qualquernexo 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 nexogrupal – 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, por entender que a Requerente visa a apreciação da legalidade de todo o regime da CSR, pretendendo, em rigor, suspender a eficácia de atos legislativos.

Contudo, não tem razão. 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 ilegalidade ou ineficácia da Lei n.º 55/2007 ou de alguma(s) das suas normas. E a pronúncia jurisdicional será, se a ação for procedente, meramente anulatória (constitutiva) dos atos impugnados, não consubstanciando uma declaração de ilegalidade do (ou dirigida ao) regime da CSR em bloco.

Quer do ponto de vista formal, quer numa perspetiva material, a Requerente não pretende, nem do seu articulado se infere, a “*fiscalização da legalidade de 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 questão da respetiva ilegalidade por erro de direito. A alegada ilegalidade do regime da CSR por violação do direito da União Europeia é causa de invalidade dos atos, mas não o objeto da pronúncia jurisdicional. A pretendida decisão anulatória de atos individuais e concretos com fundamento da desconformidade da disciplina da CSR com o direito europeu, mais não é do que a expressão do princípio do primado do direito da União Europeia, sem paralelo com uma alegada declaração de ilegalidade do próprio regime.

A Requerida invoca ainda a falta de competência material do Tribunal Arbitral para se pronunciar sobre a legalidade dos atos de repercussão de 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*”⁶.

⁶ V. Manual de Direito Fiscal, 2.ª edição, Almedina, 2019, p. 399.

Independentemente da posição que se adote sobre a natureza jurídica dos atos de repercussão, 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, a Requerente não solicita a apreciação da legalidade dos atos de repercussão. O pedido da Requerente circunscreve-se aos atos de liquidação de CSR emanados da AT, dos quais, como acima dito, o Tribunal pode conhecer.

Por fim, no tocante à incompetência do Tribunal Arbitral para decidir o pedido de restituição de valores, que segundo a Requerida, só pode ser apreciado em execução do julgado, tal só se verifica se a determinação do valor da liquidação a anular estiver dependente de operações que envolvam o exercício da atividade administrativa, não havendo necessidade de remeter tal fixação para a fase de execução da decisão se a quantificação do valor anulado não oferecer dúvidas e resultar de um cálculo aritmético simples, sem margem de apreciação administrativa (v. artigo 609.º, n.º 2 do CPC (*a contrario*), por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

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. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT)”.

3. DA ILEGITIMIDADE ATIVA

Na senda da mesma decisão referida, entende-se que “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, de forma especificada, 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 constitui-se uma relação jurídico-tributária entre estas categorias de sujeitos passivos derivados e o credor tributário Estado, que encerra prestações – principais (de pagamento da obrigação tributária) e acessórias –, o que sucede igualmente com o substituto”.

A Requerente invoca a qualidade de repercutido para deduzir a ação arbitral referindo que a legitimidade atribuída ao repercutido justifica-se com o facto de recair sobre si o encargo patrimonial inerente ao pagamento da prestação tributária, circunstância que o torna naturalmente lesado caso o montante liquidado não se mostre legalmente devido e que, neste contexto, não se descortina qualquer razão que justifique distinguir a repercussão legal de outras situações de repercussão de facto para efeitos de aferição da legitimidade procedimental ou processual do repercutido, contanto que a transmissão do encargo do imposto seja provado, como é o presente caso.

“Efetivamente, apesar de o repercutido legal não ser sujeito passivo, a alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT, determina que assiste o *“direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias”* a quem *“suporte o encargo do imposto por repercussão legal”*, estendendo a posição jurídica adjetiva ao repercutido (apesar de não o considerar sujeito passivo),

na condição de estarmos perante um caso de “repercussão legal”. A lei implica (ou pressupõe) 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, 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 artigo 5.º, n.º 1 da citada lei: “*A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.*”. Assim, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, pelo que o artigo 5.º, n.º 1 não remete para o artigo 2.º do CIEC (que prevê a repercussão legal nos impostos especiais sobre o consumo), mas apenas para as normas desse código que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo.

De facto, a CSR tem um regime próprio, vertido na Lei n.º 55/2007, não sendo um dos tributos projetados no campo de incidência objetiva do Código dos IEC. A remissão do regime da CSR para o Código dos IEC que consta do artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, restringe-se à componente procedimental da “liquidação, cobrança e pagamento” da CSR, não podendo extrapolar-se uma aplicação generalizada dos princípios e regras dos IEC consagrados nesse compêndio a um tributo que no mesmo não está previsto. Acresce que no mencionado artigo 2.º do Código dos IEC não é feita qualquer referência à CSR que, aliás, foi extinta precisamente pela Lei n.º 24-E/2022 que alterou a sua redação.

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

Acresce que a alteração legislativa operada no Código dos IEC, cuja redação (do artigo 2.º) passou a conter a referência expressa à repercussão, é posterior à data dos factos sob apreciação, pelo que, se fosse de seguir a posição da Requerida, estar-se-ia perante um caso flagrante de aplicação retroativa de normas fiscais. Esta conclusão não resulta afastada pela atribuição de natureza interpretativa pelo legislador⁸, 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).

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, incluindo os gastos tributários), por forma a concretizarem o objetivo lucrativo que preside à sua criação e manutenção (v. artigos 22.º do Código das Sociedades Comerciais e 980.º do Código Civil). E 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.

A Requerente baseia a sua intervenção processual na alegação singela de lhe ter sido repercutida a CSR pela empresa fornecedora de combustíveis, caracterizando-se como um *consumidor* de combustíveis que suporta (a final) o encargo daquele tributo.

Contudo, a figura do repercutido não se enquadra na categoria de sujeito passivo, nos termos do citado artigo 18.º, n.º 3 da LGT, pelo que, não sendo parte em contratos fiscais, a legitimidade, neste caso, só pode advir da comprovação de que é titular de um interesse legalmente protegido (v. artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).

⁸ V. artigo 6.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro.

Como atrás exposto, a repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, que requer, nos termos da lei, a demonstração de um interesse legalmente protegido, *i.e.*, que mereça a tutela do direito substantivo”.

Continuando a seguir o entendimento vertido na decisão proferida no âmbito do processo n.º 988/2023-T:

“A Requerente não tem a qualidade de consumidor de combustíveis, no sentido de consumidor final 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, conforme alega a Requerente, se destina a ser suportada pelo consumidor, à partida aquela 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, não sendo a Requerente o sujeito passivo da CSR, substituto, responsável ou repercutido legal desta contribuição, não lhe assiste legitimidade processual, a menos que, como interessada, alegue e demonstre factos que suportem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade, *i.e.*, que evidencie um interesse direto e legalmente protegido na sua esfera (v. artigo 9.º, n.º 1 *in fine* do CPPT), passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo, ónus que sobre si impende”.

A Requerente alega para este efeito é o de lhe ter sido repercutida a CSR, cujo encargo económico foi por si suportado, mas, e desde logo, os documentos que titulam as vendas de combustível não mencionam a CSR ou o seu quantitativo (na parte repercutida), nem a declaração que junta emitida pela entidade fornecedora de combustível.

Como se extrai do acórdão que se tem vindo a seguir: “[...] a CSR ter sido consagrada como “contrapartida” da utilização da rede rodoviária nacional, a lei não indica ou sequer sugere

sobre quem é que deve constituir encargo, contrariamente ao que a Requerente afirma. Na realidade, a Requerente é tão-só um cliente comercial do sujeito passivo que liquidou a CSR.

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.

Conforme antes referido, a Requerente não logrou atestar que suportou a CSR contra a qual reage, 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 da CSR. Diversamente, o que se demonstrou foi que a Requerente considera os gastos incorridos com a aquisição de combustíveis (incluindo os impostos inerentes aos mesmos) como fazendo parte da sua estrutura de custos, que reflete nos preços (tarifas) praticadas com os seus clientes, transferindo, portanto, o encargo económico da CSR para terceiros.

Nem se diga que com esta solução 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 acesso ao direito e do princípio fundamental da tutela jurisdicional efetiva (v. artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da Constituição).

Sublinha-se que a presente decisão não representa uma denegação do direito ao reembolso, mas o reconhecimento de que a demandante, aqui Requerente, não é a parte com legitimidade para

o solicitar ao Estado.

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 (v. Acórdão de 1 de outubro de 2003, processo n.º 0956/03).

Em síntese, não tendo ficado provado o valor da CSR repercutido pelos fornecedores de combustíveis à Requerente, nem que esta 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 (epígrafado “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 preenchem 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 conseqüente 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 exceções de ilegitimidade substantiva e caducidade do direito de ação 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 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 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 **€ 8.800,87**, que corresponde à importância de CSR cuja anulação a Requerente pretende e não 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 **€ 918,00**, 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 e CAAD, 29 de janeiro de 2025

O árbitro,

Marisa Almeida Araújo