

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 676/2024-T

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

Sumário

- I.** A Contribuição de Serviço Rodoviário reveste a natureza de um imposto sobre combustíveis, pelo que sob essa qualificação os tribunais arbitrais têm competência para apreciar os correspondentes atos de liquidação.
- II.** A Requerente não é o sujeito passivo da CSR, nem repercutido legal deste imposto. Assim, a sua legitimidade é aferida pela qualidade de mera repercutida de facto, circunstância em que sobre si recai o ónus de demonstrar um interesse legalmente protegido, como se extrai do cotejo dos artigos 9.º, n.º 1 do CPPT, 18.º, n.º 4, alínea a) e 65.º da LGT.
- III.** Esse interesse há-de corresponder à circunstância de ter suportado, do ponto de vista económico, o imposto [CSR] liquidado, pela AT, ao sujeito passivo fornecedor dos combustíveis.
- IV.** Não tendo ficado provado que a Requerente foi repercutida, falece-lhe legitimidade para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto.
- V.** A solução preconizada enquadra-se numa interpretação conforme à Constituição (v. artigo 20.º, n.º 1), 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, que não dispõem, nesse âmbito, de um direito legalmente protegido.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 5 de agosto de 2024, Alexandra Coelho Martins (presidente), António de Barros Lima Guerreiro e Marcolino Pisão Pedreiro, acordam no seguinte:

II. RELATÓRIO

A..., **LDA.**, adiante “Requerente”, pessoa coletiva número..., com sede em..., ...-... ..., apresentou, em 23 de maio de 2024, pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade de normas da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e à anulação das liquidações de **Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”)** referentes ao período de maio de 2019 a dezembro de 2022, no valor de € **140.514,14**, com o consequente reembolso das quantias pagas acrescidas de juros indemnizatórios, na sequência da formação da presunção de indeferimento (tácito) do pedido de revisão oficiosa relativo àqueles atos tributários.

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 27 de maio de 2024 e, de seguida, notificado à AT.

Por requerimento de 7 de junho de 2024, a Requerida veio solicitar a identificação dos atos de liquidação cuja legalidade a Requerente pretende ver sindicada.

Após nomeação de todos os árbitros, os mesmos comunicaram, em prazo, a aceitação do encargo. O Exmo. Presidente do CAAD informou as Partes, por notificação eletrónica registada no sistema de gestão processual em 16 de julho de 2024, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 5 de agosto de 2024.

Em 26 de setembro de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por exceção e por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 11 de outubro de 2024, a Requerente pronunciou-se por escrito sobre a matéria de exceção, deduziu requerimento probatório e juntou documentos adicionais.

Por despacho do Tribunal, de 14 de outubro de 2024, foi determinada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido indeferidos os requerimentos probatórios da Requerente relativos à notificação da Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos e à obtenção de cópia de todas as peças processuais que a AT haja apresentado em quaisquer Tribunais sobre a matéria. Do mesmo modo, o Tribunal indeferiu, por despacho de 17 de outubro de 2024, o requerimento probatório constante da resposta às exceções, em relação à solicitada notificação dos fornecedores de combustíveis para que estes indiquem a verificação dos elementos constantes dos pontos ii e iii desse articulado da Requerente.

Em 22 de outubro de 2024, veio a Requerente submeter novo requerimento probatório, de arrolamento e inquirição, como testemunhas, dos representantes legais dos fornecedores de combustíveis ou outra pessoa que estas indiquem como tendo conhecimento direto para responder às questões pretendidas, que o Tribunal Arbitral indeferiu, por despacho fundamentado de 28 de outubro de 2024, tendo em conta que uma parte da matéria em questão só é passível de prova documental e que a Requerente não identifica as testemunhas concretas que pretende inquirir e/ou a sua razão de ciência, transferindo para o Tribunal e para terceiros a identificação de meios de prova que lhe competem.

Em 22 de novembro de 2024, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, tendo sido inquirida um testemunha indicada pela Requerente e por esta prescindidas as demais. O Tribunal notificou as Partes para apresentarem alegações escritas e determinou que a decisão final será proferida até ao fim do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

Em 4 de dezembro de 2024, a Requerida apresentou as suas alegações, o que a Requerente fez em 9 de dezembro de 2024. Ambas as Partes mantêm a argumentação expendida nas anteriores peças processuais, acrescentando a Requerente que a Requerida devia ter usado da sua autoridade para obter a documentação relevante ao apuramento da verdade, podendo a repartição do ónus da prova sofrer alguns desvios, conforme a jurisprudência citada do Supremo Tribunal de Justiça no processo 318/05.6TVPRT.P1.S1, de 24 de maio de 2018, atento o coeficiente de esforço exigível a cada uma das partes, segundo as circunstâncias do caso e o seu dever de colaborar para a descoberta da verdade.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

De acordo com a Requerente, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR viola a Diretiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 (“Diretiva IEC”), com a conseqüente ilegalidade e anulabilidade das liquidações deste imposto, dado o princípio do primado do direito da União Europeia, de que o artigo 8.º, n.º 4 da Constituição constitui expressão.

A liquidação da CSR pela Requerida, em violação da Diretiva IEC, configura “erro imputável aos serviços”, pelo que a situação em apreço é enquadrável no disposto no artigo 78.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”), aplicando-se à revisão oficiosa o prazo alargado de quatro anos aí previsto. Mesmo que assim não se entendesse, sempre seria de convocar o prazo de três anos previsto no artigo 78.º, n.º 4 da LGT, por se tratar de uma situação de injustiça grave e notória.

Sobre a CSR, salienta que foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, destinando-se a financiar a rede rodoviária nacional a cargo da empresa pública concessionária, [à data] ESTRADAS DE PORTUGAL, E.P.E. (depois substituída pela INFRAESTRUTURAS DE PORTUGAL, S.A).

Sucedo que o Tribunal de Justiça se pronunciou no caso C-460/21, *Vapo Atlantic*, no sentido de que a CSR não prosseguia “motivos específicos” na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, tinha uma finalidade puramente orçamental e a sua estrutura não atestava a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários, sendo, por isso, contrária ao direito da União Europeia.

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

A Requerente caracteriza a CSR como um imposto e não como uma contribuição financeira, pois não identifica qualquer contraprestação administrativa que presumivelmente beneficie o conjunto dos sujeitos passivos da CSR, ou um fundamento extrafiscal que vise conformar o comportamento destes e justificar a incidência da CSR.

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

Acrescenta o facto de, a partir de 2015, a INFRAESTRUTURAS DE PORTUGAL, S.A. ter alargado a sua intervenção a outras áreas de atividade além da conservação e requalificação da rede rodoviária nacional, pelo que as receitas da CSR também passaram a financiar a construção e manutenção da infraestrutura ferroviária, o que evidencia a falta de ligação entre a cobrança da CSR e objetivos ambientais relacionados com a utilização de veículos com motores de combustão.

A Requerente realça que a CSR viola igualmente o princípio da igualdade fiscal, previsto no artigo 13.º da Constituição, pois não onera todos os utilizadores da rede rodoviária nacional, não se identifica um nexo entre a aquisição de combustíveis fósseis e a utilização especialmente intensa das estradas incluídas na rede rodoviária nacional e as suas receitas podem beneficiar outros cidadãos com capacidade económica semelhante ou superior à dos adquirentes de combustíveis fósseis, podendo até verificar-se uma total discrepância de identidade dos contribuintes que custeiam o desenvolvimento da ferrovia através da CSR, dos utilizadores de comboio que beneficiam desse desenvolvimento.

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

Defende que é sobre o repercutido que recai o sacrifício patrimonial de pagar a prestação tributária, tornando-o, assim, o verdadeiro lesado e titular de um interesse legalmente protegido, no caso de aquela não ser legalmente devida.

Pugna pela irrelevância da modalidade de repercussão, legal ou *de facto*, a partir do momento em que a transmissão do encargo do imposto seja efetivamente demonstrável. Assim, quem evidenciar que suportou o encargo do imposto tem legitimidade procedimental e

processual para contestar a legalidade das liquidações, independentemente de apresentar a qualidade de sujeito passivo.

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

Mais aponta que a própria Requerida tem sufragado que a repercussão do encargo da CSR nos adquirentes de combustíveis é conhecida, nomeadamente no processo de reenvio prejudicial C-460/21, *Vapo Atlantic*, onde alegou que a CSR é repercutida no preço de venda ao público.

Recorda que a Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro, veio introduzir o regime de cumprimento do dever de informação do comercializador de energia ao consumidor, devendo as faturas discriminar as taxas e os impostos, impondo a referência à repercussão e ao seu montante.

Por outro lado, apela à informação publicamente disponibilizada pelas diversas Gasolineiras, pela Autoridade da Concorrência e pela DECO sobre as variáveis que entram na equação usada para calcular os preços dos combustíveis, nos quais se inclui o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (“ISP”), que, segundo a Requerente, engloba a CSR.

Requer que o Tribunal Arbitral officie a Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos para que esta disponibilize a informação relevante relativa aos seus fornecedores de combustíveis, bem como notifique os próprios fornecedores para prova da repercussão que invoca.

Em consequência, pugna pela procedência do pedido, com o reembolso da CSR e o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 4 e 35.º, n.º

10 da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por exceção, a Requerida alega que o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria, qualificando a CSR como uma contribuição financeira, enquadrável como uma das “*demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*” a que aludem os artigos 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, com fundamento na sua desconformidade ao direito europeu, com o intuito de fazer suspender a eficácia de atos legislativos, 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.

Sobre o pedido de restituição de valores, entende a Requerida que o Tribunal Arbitral não se pode pronunciar, pois este só pode ser determinado em sede de execução do julgado arbitral (v. artigo 2.º do RJAT).

A Requerida preconiza a inconstitucionalidade de uma interpretação do artigo 2.º do RJAT que nele inclua a apreciação dos pedidos formulados pela Requerente.

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

Ainda no domínio dos pressupostos processuais, a Requerida invoca diversas exceções, *infra* enumeradas: ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, falta de interesse em agir, ineptidão da petição inicial por falta de objeto, caducidade do direito de ação e, por fim, falta de comprovação de pagamento da CSR.

No tocante à ilegitimidade procedimental e processual (ativa), salienta que, ao abrigo do disposto nos artigos 15.º e 16.º do Código dos IEC, aplicável à CSR 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, o que não é o caso da Requerente, que alega apenas a qualidade de repercutido.

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

Para a Requerida, as faturas não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulam operações de compra e venda de combustíveis, podendo, ou não, ter sido repercutida a CSR no preço pago pelo adquirente.

Por outro lado, ainda que a CSR, ou parte dela, tenha sido repassada à Requerente, não é esta última quem, a final, suporta necessariamente o encargo do tributo, pois não é consumidora final e, enquanto operadora económica, em princípio, repassa, no todo ou em parte, os gastos incorridos no preço dos serviços que presta. As entidades potencialmente lesadas com o encargo da CSR são os consumidores finais. A Requerente não consegue

demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu às suas fornecedoras, tem incluído o valor da CSR pago pelo sujeito passivo deste imposto, nem que suportou, a final, o encargo de tal tributo.

A Requerente não é sujeito passivo de ISP/CSR e não integra a relação tributária subjacente às liquidações contestadas, não é um terceiro substituído que suporte a contribuição por repercussão legal, nem tão-pouco corresponde ao consumidor final, pelo que não tem legitimidade para apresentar o pedido de revisão oficiosa e, de igual modo, o presente pedido arbitral, nos termos do disposto no artigo 15.º, n.º 2 do Código dos IEC e do artigo 18.º, n.º 3 e n.º 4 alínea a) da LGT.

Mais refere que a Requerente não provou ter efetuado qualquer pagamento a título de CSR, pois as faturas juntas apenas contêm referência ao IVA. A repercussão da CSR não pode assentar em juízos presuntivos, carecendo de ser provada, ónus que cabia à Requerente, que não o satisfaz.

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

Deste modo, propugna que a Requerente não preenche o pressuposto processual da legitimidade ativa, o que consubstancia uma exceção dilatória, nos termos dos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, alínea e) e 578.º, todos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, prejudica o conhecimento do mérito da causa e gera a absolvição da Requerida da instância.

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

1, alínea e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido.

A Requerida considera que a Requerente carece igualmente de interesse em agir, por não se verificar no caso concreto a necessidade objetiva de tutelar qualquer direito legalmente protegido na sua esfera [da Requerente], o que consubstancia uma exceção dilatória inominada, nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º do CPC, aplicáveis por via do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, consequentemente, ser absolvida da instância.

No caso de o Tribunal Arbitral considerar que a Requerente goza de legitimidade para a ação arbitral, a Requerida suscita o incidente de intervenção principal provocada das fornecedoras de combustíveis titulares do estatuto fiscal de ISP.

A Requerida alega também a ineptidão da petição inicial, em virtude de não terem sido identificados pela Requerente os atos tributários praticados pela AT com base nas DIC submetidas pelos sujeitos passivos do imposto, nem formulada uma pretensão concreta por referência a esses atos.

Acrescenta que não é possível à AT identificar os atos de liquidação e/ou estabelecer qualquer correspondência entre esses atos e as faturas apresentadas pela Requerente, pois não constam dos autos os elementos documentais que permitiriam a sua associação às correspondentes liquidações, nomeadamente as Declarações de Introdução no Consumo (“DIC”) apresentadas nas alfândegas competentes. Caso fosse possível essa identificação, refere que estaria impedida de partilhar a informação dos fornecedores de combustíveis, por dever de sigilo e confidencialidade (v. artigo 64.º, n.º 1 da LGT), a não ser que fosse decretado o levantamento do sigilo fiscal.

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

geral oscilações, em regra superiores, tendo em conta as temperaturas médias em Portugal.

Afirma a Requerida que a ineptidão do pedido arbitral pela falta de identificação dos atos tributários não é passível de superação através de eventuais atuações processuais, como sejam a recolha, consulta ou análise de elementos ao dispor da AT.

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, o que determina a nulidade de todo o processo e conseqüente absolvição da Requerida da instância, conforme resulta dos artigos 186.º, n.º 1, 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.

Paralelamente, a Requerida invoca a exceção de caducidade do direito de ação, porquanto a Requerente não se pode fazer valer do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, II parte da LGT, por não se verificar o requisito de erro imputável aos serviços, uma vez que as liquidações de CSR foram efetuadas de acordo com a disciplina legal aplicável e não enfermam de qualquer vício. Sustenta que também não é aplicável o prazo de três anos, previsto no artigo 78.º, n.º 4 da LGT, por não se vislumbrar uma situação de injustiça grave e notória e um excesso manifesto de tributação.

Antes, preconiza ser aplicável o prazo de 120 dias para deduzir reclamação graciosa, previsto na primeira parte do artigo 78.º, n.º 1 da LGT, que à data da apresentação do pedido de revisão oficiosa – 26 de outubro de 2023 – já estava expirado relativamente a todas as aquisições de combustíveis que constituem objeto dos autos, efetuadas entre maio de 2019 e dezembro de 2022.

Conclui, desta forma, que quer o pedido de revisão oficiosa, quer a presente ação arbitral são intempestivos, o que consubstancia uma exceção perentória que determina a absolvição da Requerida do pedido, ou, a título subsidiário, uma exceção dilatória, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 89.º, n.ºs 1, 2 e 4 alínea k) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), devendo, nessa medida, ser absolvida da instância.

Suscita, por fim, a exceção de falta de pagamento de valores a título de CSR, que consubstancia uma exceção perentória que determina a absolvição da Requerida do pedido.

Por impugnação, a Requerida invoca que a Requerente não logrou fazer prova do que alega, *i.e.*, de ter suportado por repercussão, integralmente e de forma definitiva (a final), o encargo da CSR liquidada por referência ao combustível adquirido, ónus que sobre si impendia (v. artigo 74.º da LGT), não se podendo presumir a existência da repercussão económica ou de facto.

Por outro lado, é inadmissível que se exigisse à Requerida fazer prova de que não houve repercussão (prova de facto negativo), o que seria inconstitucional, desde logo, por violação do princípio da proporcionalidade.

As faturas juntas não contêm uma única referência à CSR, nem à repercussão na esfera da Requerente ou ao pagamento da CSR cuja legalidade sindical. Nem foram juntos documentos comprovativos de pagamento ao Estado da CSR.

A Requerida refere que a única fornecedora da Requerente com estatuto fiscal de sujeito passivo de ISP (e portanto de CSR) é a B... S.A..

A C..., S.A. foi titular do estatuto no âmbito do ISP até 7 de outubro de 2020, pelo que a partir dessa data não pode ter sido responsável pela introdução de combustíveis no consumo, nem pelo pagamento do ISP/CSR. A D..., LDA. foi titular do estatuto no âmbito do ISP até 30 de julho de 2019, pelo que a partir dessa data também não pode ser sujeito passivo de ISP. Quanto à E..., LDA., apesar de ser titular de estatuto fiscal em sede de ISP (Destinatário Registado), a respetiva autorização não abrange nem a gasolina nem o gasóleo. Assim, a maioria dos fornecedores identificados pela Requerente foram meros intermediários, pelo que não podem ter sido responsáveis pela declaração dos produtos sujeitos a IEC, nem pelo pagamento da CSR.

Ainda que a Requerente tivesse provado que tinha sofrido a repercussão dos valores da CSR, sempre se levantaria a questão de saber se não a teria, por seu turno, repercutido, no preço de venda, sob pena de a Requerente ser reembolsada de um valor que ela própria teria recuperado em transações subsequentes (junto dos seus clientes), com o consequente enriquecimento sem causa.

Em relação ao Despacho do Tribunal de Justiça no processo C-460/21, *Vapo Atlantic*, a Requerida sustenta que em momento algum este considera ilegal a CSR. Afirma que existe um vínculo intrínseco entre o destino da CSR e o motivo específico que levou à sua criação, que se prende com a redução da sinistralidade rodoviária e a sustentabilidade ambiental, ambos distintos de uma finalidade orçamental. Deste modo, a CSR é conforme ao direito da União Europeia, não se constatando erro imputável aos serviços.

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

Por fim, em relação ao pedido de reembolso da CSR e dos juros indemnizatórios, sustenta não estarem reunidos os respetivos pressupostos legais.

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

POSIÇÃO DA REQUERENTE QUANTO ÀS EXCEÇÕES

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

Sobre a suscitada ilegitimidade, remete para o vertido nos artigos 111.º a 151.º do ppa, onde considera tal questão ter sido, por antecipação, respondida, e para diversa jurisprudência arbitral. Sustenta carecer de sentido o pedido de intervenção deduzido pela Requerida. Propugna o enquadramento da situação vertente nas normas dos artigos 9.º, n.ºs 1 e 2 da LGT e 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT, devendo as situações de repercussão ser reconhecidas como fonte de legitimidade e o repercutido titular de um interesse legalmente protegido. Para tanto, basta demonstrar, como entende ter feito, que suportou efetivamente o encargo do tributo.

Em relação ao interesse em agir, defende que não é a mera alegação de que não foi feita a prova da repercussão que pode conduzir à falta desse pressuposto. A não comprovação dessa alegação coloca-se ao nível da procedência ou improcedência do pedido, da matéria de fundo, e não dos pressupostos processuais da ação.

Sobre a matéria da ineptidão, a Requerente afirma ter identificado os atos tributários, bem como o respetivo valor, com os documentos de que dispunha: as faturas que consubstanciam a repercussão do encargo tributário na sua esfera jurídica. Os demais elementos estão na posse de uma terceira entidade. Como repercutida (e não sujeito passivo) não lhe compete o ónus de identificação e de comprovação dos atos de liquidação, nem a prova da conexão entre os atos de liquidação e as faturas de compra que revelam a repercussão do imposto. A exigência de identificação das liquidações neste caso é incompatível com o princípio constitucional da proporcionalidade e o direito à tutela judicial efetiva (garantido pelos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da Constituição).

Seria a AT que, no exercício dos seus poderes inquisitórios, ao abrigo do disposto no artigo 58.º da LGT e do princípio da colaboração (v. artigos 59.º da LGT, 48.º do CPPT e 11.º, n.º 1 do CPA), deveria realizar todas as diligências úteis para a descoberta da verdade.

A dificuldade que a Requerida possa ter para identificar as liquidações que ela própria emitiu aos fornecedores de combustíveis, relacionadas com as faturas em causa, é um problema de organização dos seus serviços.

Sobre a caducidade, reitera a posição do pedido arbitral, no sentido de que é aplicável o prazo de quatro anos, previsto na II parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, por estarmos perante uma situação de erro imputável aos serviços, pelo que considera a ação tempestiva.

No tocante ao pagamento da CSR, alega que as faturas de venda de combustíveis juntas aos autos incluem o montante da CSR que os fornecedores pagaram ao Estado e que repercutiram na Requerente, pelo que são, por essa via, apuráveis os montantes cuja anulação se pretende, conforme atestado por duas declarações de fornecedores que junta no articulado de resposta às exceções.

Neste âmbito, requer ao Tribunal a notificação dos fornecedores para informarem o combustível que forneceram à Requerente no período de referência (2019 a 2022), em que quantidades e se lhe repercutiram a CSR que hajam liquidado na qualidade de sujeito passivo. Se os fornecedores não forem sujeitos passivos, deve-lhes ser solicitada informação sobre o valor da CSR dos combustíveis vendidos e se este foi repercutido nas vendas à Requerente, assim como os respetivos fornecedores a montante. Subsequentemente, afirma que o Tribunal deverá posteriormente notificar o fornecedor que vier a ser identificado, para que venha aos autos informar se na venda de tais combustíveis repercutiram a CSR que tenham liquidado e identificar as DIC ou atos de liquidação, montantes repercutidos, datas, quantidades tributadas, correlacionando-as com a quantidade de combustível vendido.

III. QUESTÕES A APRECIAR

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

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

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

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

- A. A.... LDA.**, aqui “Requerente”, é uma sociedade que se dedica, entre outras atividades, ao transporte rodoviário de mercadorias – cf. provado por acordo.
- B.** No período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu gasóleo rodoviário aos fornecedores C..., S.A.; B..., S.A.; D..., LDA.; E..., S.A.; F..., LDA. e G..., LDA. – cf. faturas juntas como Documento 3:

Fornecedor	Litros de Gasóleo
C..., S.A.	8.008,38
B..., S.A.	747.248,45
D..., LDA.	241.206,00
E..., S.A.	234.905,00
F..., LDA.	5.000,00
G..., LDA.	30.007,00
TOTAL	1.266.374,83

-
- C.** As faturas que titulam a aquisição do combustível acima referido não contêm qualquer menção à CSR ou à repercussão deste imposto – cf. faturas juntas como Documento 3.
- D.** Foi emitida uma declaração em nome da B..., S.A., não datada e na qual não é identificada a qualidade e poderes de representação do signatário, que afirma que *“a Contribuição de Serviço Rodoviário por si entregue, na qualidade de sujeito passivo, junto dos cofres do Estado, por referência ao combustível rodoviário fornecido à A... Lda. [...] foi por si integralmente repercutida na esfera da referida empresa.”* – cf. Documento junto pela Requerente com a resposta às exceções.
- E.** A D..., LDA. emitiu uma declaração na qual se afirma que, *“a Contribuição de Serviço Rodoviário por si liquidada, na qualidade de sujeito passivo, por referência ao combustível fornecido nos anos de 2019 a 2022, nomeadamente 241.206,00 litros de Gasóleo Rodoviário, à entidade A..., Lda. [...], foi por si integralmente repercutida na esfera da referida empresa.”*
- F.** Em 25 de outubro de 2023, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa de atos de liquidação de CSR, referentes ao período de maio de 2019 a dezembro de 2022, no valor de € 140.514,14, ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.ºs 1 e 4 da LGT. Neste pedido, alega ter suportado a CSR por repercussão dos seus fornecedores de combustíveis (gasóleo rodoviário) e requer a anulação das liquidações e o reembolso do imposto, com fundamento em na sua ilegalidade por violação do direito da União Europeia – cf. Documentos 1 e 2 e PA.
- G.** Até ao momento, a Requerente não foi notificada de qualquer decisão da AT sobre o referido pedido de revisão oficiosa – provado por acordo.
- H.** Em 23 de maio de 2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem à presente ação – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) no SGP do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou a alegação de que a Requerente suportou o montante de € 140.514,14, a título de CSR, nos fornecimentos de combustível rodoviário por si adquirido, por via da repercussão dos fornecedores, no período entre maio de 2019 e dezembro de 2022 (v. artigos 3.º, 101.º, 104.º a 107.º, 126.º e 141.º do ppa).

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

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

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

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se unicamente 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, e em definitivo, este imposto, a Requerente não juntou meios de prova idóneos à respetiva comprovação.

Com efeito, quanto à prova documental junta, as faturas dos fornecedores de combustíveis não contêm qualquer menção à CSR e as duas declarações de fornecedores não

contêm elementos concretos aptos a comprovar as liquidações da CSR alegadamente repercutida, como por exemplo a referência aos atos de liquidação e ISP/CSR.

Aliás, foram juntas ao processo declarações de apenas dois fornecedores – a B..., S.A. e a D..., LDA. – sendo que esta última, desde 1 de agosto de 2019, deixou de ser titular do estatuto fiscal de sujeito passivo de ISP/CSR, pelo que não pode ter sido responsável pela declaração dos produtos sujeitos a ISP/CSR, nem pelo respetivo pagamento ao Estado [relembra-se que o objeto desta ação se reporta ao período de maio de 2019 a dezembro de 2022].

Além de que a declaração da B..., S.A. não surge sequer assinada por um representante legal daquela sociedade, nem contém data.

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

Os outros fornecedores, dos quais, saliente-se, nem sequer constam quaisquer declarações nos autos, são meros intermediários, com ressalva do caso da C..., S.A. que deteve o estatuto fiscal de sujeito passivo de ISP/CSR até 7 de outubro de 2020 (passando, de igual modo, a mera intermediária a partir dessa data). Os meros intermediários não são sujeitos passivos de ISP/CSR, pelo que, quanto a estes, desconhece este Tribunal quem é que, por sua vez, lhes forneceu o combustível, submeteu as DIC, pagou a CSR correspondente e em que montante.

No que se refere à prova testemunhal produzida, a única testemunha inquirida, H..., funcionário da Requerente, apesar de ter começado por afirmar que contactou todos os

fornecedores de gasóleo por e-mail e por telefone e que estes lhes transmitiram ter ocorrido a repercussão e que, inclusivamente, enviaram declarações escritas (que como se viu, afinal, são só duas), referiu adicionalmente que, com base numa minuta que lhe foi facultada (sem indicar por quem), remeteu posteriormente aos fornecedores um pedido de informação mais detalhado sobre a CSR, nomeadamente das faturas, litros e valor de combustível, entre outros, e a única resposta que daqueles recebeu foi a de que não conseguiam responder, pois tal informação é impossível de obter.

São, assim, os próprios fornecedores que concluem que não conseguem fazer o trato sucessivo e a reconciliação dos abastecimentos titulados pelas faturas de venda e a CSR liquidada e paga relativa aos mesmos, nem evidenciar elementos documentais concretos que sejam passíveis de comprovar o pagamento da CSR e a sua repercussão à Requerente. Ora só com estes elementos se poderia exigir à AT que identificasse os atos de liquidação, que deles dependem.

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

Em relação à informação junta pela Requerente (Documentos 4 a 8) sobre a fórmula de cálculo do preço de venda ao consumidor final e relatórios de análise ao setor dos combustíveis, nada comprovam em relação ao concreto pagamento da CSR em discussão nestes autos, à sua repercussão à Requerente que, importa notar, não é consumidor final, ou ao facto de esta ter suportado, a final, aquele imposto.

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 porque a Requerente não identificou os atos que são objeto do pedido arbitral, como exige o artigo 10.º, n.º 2, alínea b) do RJAT. A Requerente declina esta argumentação, afirmando ter identificado os atos por remissão para os documentos de que dispõe, as faturas, mais não lhe podendo ser exigido.

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

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

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

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

Em relação à identificação dos atos tributários, não tendo a Requerente a qualidade de sujeito passivo da CSR, nem sendo substituto tributário, não lhe é exigível que disponha das liquidações correspondentes, uma vez que não é o destinatário das mesmas nem participou na

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

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

O pedido formulado pela Requerente visa a declaração de ilegalidade de normas (da Lei n.º 55/2007), a anulação das liquidações de CSR e dos atos de repercussão consubstanciados em cada uma das faturas e o consequente reembolso das quantias pagas acrescidas de juros indemnizatórios, pelo que é perfeitamente inteligível, independentemente de ser adequado ou de caber no âmbito material da jurisdição arbitral e dos poderes de cognição deste Tribunal Arbitral, o que se analisará adiante.

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

2. DA COMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL

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

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.

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

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

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

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

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

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

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

Conforme explicita a decisão arbitral 304/2022-T:

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

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

comercializadoras de combustíveis rodoviários. Pelo contrário, o art.º 2.º da Lei n.º 55/2007 diz expressamente que o “financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E., (...), é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável.”

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

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

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

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

[...]

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

rodoviárias que não se incluem nessa rede.

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

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

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

Em síntese, a CSR é enquadrável como imposto, uma vez que não reúne as características de bilateralidade difusa e de responsabilidade de grupo inerente às contribuições, estando, deste modo, abrangida pela autovinculação da AT à jurisdição arbitral, nos termos da citada Portaria n.º 112-A/2011, sendo este Tribunal competente para proceder à sua apreciação.

A Requerida suscita ainda a incompetência material deste Tribunal, 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.

Sobre esta questão importa distinguir o primeiro pedido formulado pela Requerente – “Declarar a ilegalidade das normas dos artigos 1.º, 2.º, 3.º, 4.º e 5.º da Lei n. 55/2007, de 31 de Agosto [...]” (v. alínea A // do petítório) –, do segundo pedido “Anular as liquidações de

CSR subjacentes às facturas indicadas nos artigos 104 a 107 desta peça [...]”.

Em relação ao primeiro pedido, de declaração de ilegalidade de normas, o mesmo não tem cabimento no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, que delimita a competência dos Tribunais Arbitrais e a circunscreve à “*declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*” e à “*declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais*”. Fora do âmbito transcrito, não dispõe este Tribunal de jurisdição e competência, pelo que, neste segmento, procede a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar a impugnação de atos normativos, nos termos dos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT.

Contudo, o segundo pedido da Requerente, especificamente dirigido à anulação das liquidações de CSR, contém-se na previsão do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e, quanto a este, a pronúncia jurisdicional, se a ação for procedente, será meramente anulatória (constitutiva) dos atos impugnados, não consubstanciando uma declaração de ilegalidade do (ou dirigida ao) regime da CSR. Com este pedido [de anulação das liquidações de CSR], quer do ponto de vista formal, quer numa perspetiva material, a Requerente não pretende, nem do seu articulado se infere, a fiscalização da legalidade de normas em abstrato. O que está aí em causa é a apreciação de atos individuais e concretos – de liquidação de CSR, em relação aos quais foi suscitada a respetiva ilegalidade por erro de direito.

Esse erro de direito, seja ele derivado de violação do direito da União Europeia, ou de inconstitucionalidade, é causa de invalidade dos atos, mas não constitui o objeto da pronúncia jurisdicional, sem paralelo com uma declaração de ilegalidade do próprio regime. Nestes termos, 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 e, em consequência, inconstitucionalidade derivada do mesmo (pois o dito alargamento é inexistente).

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

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). Improcede também, quanto a este ponto, a exceção arguida pela Requerida.

3. DA ILEGITIMIDADE ATIVA

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

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

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

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

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

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

Em relação aos sujeitos passivos não originários, o legislador teve a preocupação de justificar, especificadamente, a razão pela qual lhes é concedida legitimidade processual. Assim, quanto aos responsáveis solidários, a legitimidade processual deriva “*da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal*” (v. artigo 9.º, n.º 2 do CPPT). Relativamente aos responsáveis subsidiários, está associada ao facto “*de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários*” (v. artigo 9.º, n.º 3 do CPPT). Em ambas as situações, constitui-se uma

relação jurídico-tributária entre estas categorias de sujeitos passivos derivados e o credor tributário Estado, que encerra prestações – principais (de pagamento da obrigação tributária) e acessórias. O mesmo sucede com a outra categoria de sujeito passivo (não originário), o substituto tributário.

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

In casu, a Requerente invoca a qualidade de repercutido para deduzir a ação arbitral, sublinhando ser irrelevante saber se estamos perante uma repercussão legal, pois, segundo entende, para ser parte legítima basta demonstrar que ocorreu a transmissão do encargo do imposto.

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

Nesse contexto, assinala SÉRGIO VASQUES que “*Se o repercutido estará à margem da relação tributária, não estará por isso à margem do direito*”, referindo que a LGT lhe reconhece o direito “*à reclamação, recurso, impugnação ou pronúncia arbitral*”⁵.

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 seu artigo 5.º, n.º 1: “*A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.*”. O legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma.

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

Em síntese, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR não contempla um mecanismo de repercussão legal, nem sequer, adiante-se, de repercussão meramente económica, isto, sem prejuízo de ser um dado que, em princípio, as empresas, em alguma

⁵ V. *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., p. 401.

medida, repassam ou tentam repassar nos preços praticados os gastos em que incorrem, independentemente da sua natureza (e, portanto, incluindo os gastos tributários), por forma a concretizarem o objetivo lucrativo que preside à sua criação e manutenção (*vide* artigos 22.º do Código das Sociedades Comerciais e 980.º do Código Civil).

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

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

Mesmo que assim não se entendesse, esta alteração (que passou a prever a repercussão para os IEC) ocorreu em dezembro de 2022. Deste modo, não só não é subsidiariamente aplicável à CSR, por falta de norma remissiva, como, mesmo que o fosse, não poderia reger a situação em análise, porque é posterior à data dos factos sob apreciação e a sua aplicação representaria um caso flagrante de aplicação retroativa de normas fiscais. Conclusão que não resulta afastada pela atribuição de natureza interpretativa pelo legislador, pois a retroatividade inerente às leis interpretativas “*é necessariamente material e, caso esteja em causa a interpretação legal de normas fiscais, não pode deixar de estar abrangida pela proibição da retroatividade consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.*” (v. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 751/2020, de 16 de dezembro de 2020. No mesmo sentido se pronuncia o recente acórdão do mesmo Tribunal, n.º 503/2024, de 25 de junho de 2024).

Relativamente à mera repercussão económica, esta não é, por si só, atributo de legitimidade processual e, na situação em apreço, tal repercussão nem sequer ficou evidenciada

por factos concretos e circunstanciados, muito menos que tenha sido suportado o imposto em definitivo pela Requerente.

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

Sublinha-se que a Requerente não tem a qualidade de consumidor final de combustíveis, no sentido de ser o último elo do circuito económico sobre o qual recai ou deve 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).

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

Conforme antes referido, a Requerente não logrou atestar os concretos montantes de CSR de que alega ter sido repercutida e, menos ainda, que suportou a CSR contra a qual reage. Esta seria, segundo entendemos, a única forma de lhe poder ser reconhecida a legitimidade

residual para a presente ação arbitral, tendo em conta que não é sujeito passivo, nas diversas modalidades que o conceito acomoda, nem repercutido legal da CSR.

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

Prova que a própria Requerente também percebe que não realizou, pois vem requerer ao Tribunal que efetue diligências instrutórias adicionais, junto dos seus fornecedores e da Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos.

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

Não resulta dos autos (não se demonstra, nem foi sequer alegado) que a Requerente tenha dirigido algum pedido de informação à ERSE e/ou que esta se tenha recusado, sem fundamento, a satisfazer esse pedido.

Nem tão-pouco, que os fornecedores não prestaram informação concreta (mas apenas genérica) sobre a CSR alegadamente repercutida à Requerente, porque se recusaram a fazê-lo ou porque estejam intencionalmente a ocultar informação. O que resultou da prova testemunhal é que os fornecedores afirmaram que não conseguiam, por ser impossível, disponibilizar os elementos detalhados que a Requerente lhes solicitou.

O que se compreende, desde logo, por, na sua maioria, serem meros intermediários no fornecimento de combustível, não tendo sido eles que os introduziram no consumo e que pagaram a CSR ao Estado. Mesmo quanto ao sujeito passivo da CSR, a B..., S.A., que emitiu uma declaração genérica, podem equacionar-se múltiplas razões para que não tenha prestado informação detalhada, nomeadamente por não ser exequível prestá-la nos moldes que a Requerente necessita para demonstrar o que alega, o que implicaria reconstituir o trato sucessivo das DIC, liquidações de CSR e faturas emitidas e saber o montante exato da repercussão. Em qualquer caso, não se pode considerar que este sujeito passivo não colaborou.

Em rigor, a Requerente pretende transferir para o Tribunal Arbitral a identificação de meios probatórios que lhe competem, sem razão justificativa, inexistindo qualquer indício nos autos de que os seus interlocutores se tenham, sem fundamento, recusado a prestá-los.

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

Por outro lado, também não se afigura poder ser atribuída à Requerida a tarefa de indagação dos pressupostos da repercussão económica. 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. Assim, a repercussão *de facto* resulta de decisões comerciais e políticas de preços que relevam da esfera de liberdade económica e autonomia dos operadores económicos, não competindo à AT, ao abrigo do princípio do inquisitório invocado pela Requerente (v. artigo 58.º LGT) desenvolver atividade instrutória em tal domínio.

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

Em síntese, como acima assinalado, a Requerente não demonstrou os dois pressupostos essenciais ao reconhecimento de uma posição substantiva merecedora de tutela: a repercussão da CSR na sua esfera, e o montante em que o foi, e ter suportado de forma efetiva (a final) o encargo deste imposto.

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

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.

Este entendimento não é prejudicado pela circunstância de os factos que confeririam legitimidade à Requerente serem, de igual modo, requeridos como condição de procedência, porquanto a qualidade de repercutido de facto é essencial, quer para o juízo de lesividade que preside à titularidade de um direito legalmente protegido (condição de admissibilidade – v. artigo 9.º, n.º 1 do CPPT), quer para o reembolso do imposto a quem o suportou (questão de mérito).

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

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

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

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

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

Quer dizer que só os sujeitos passivos aí identificados (no artigo 4.º), e só quando 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 consequente absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a) e 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e) do CPTA, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, ficando prejudicados todos os passos seguintes no *iter cognoscitivo* acima delineado.

4. QUESTÕES PREJUDICADAS

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

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

V. DECISÃO

Atento o exposto, este Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- a) Julgar improcedente a exceção dilatória de ineptidão do pedido de pronúncia arbitral;

- b) Julgar parcialmente procedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, na parte relativa ao pedido de declaração de ilegalidade de normas da Lei n.º 55/2007, dispondo, porém, o Tribunal de competência para apreciar o pedido de anulação dos atos de liquidação de CSR;
- c) Em relação à parte em que o Tribunal é competente, julgar procedente a exceção ilegitimidade ativa da Requerente para deduzir o pedido de anulação dos atos de liquidação de CSR e, em consequência, absolver a Requerida da instância;
- d) 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 € **140.514,14**, 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 € **3.060,00** (três mil e sessenta euros), a suportar pela Requerente por decaimento, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT e com a Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de janeiro de 2025

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, relatora por vencimento

António de Barros Lima Guerreiro

Marcolino Pisão Pedreiro
(com voto de vencido)

Vencido. Entendo que as exceções de incompetência e de ilegitimidade deveriam ser julgadas improcedentes pelas razões constantes das decisões arbitrais que subscrevi nos processos 491/2023-T, 1049/2023-T, 73/2024-T, 104/2024-T, 141/2024-T, 230/2024-T, 401/2024-T e 500/2024-T.

Especificamente, no que respeita à exceção de incompetência, parcialmente declarada, consta do pedido, no que releva para a questão em causa, a seguinte pretensão:

A // Declarar a ilegalidade das normas dos artigos 1.º, 2.º, 3.º, 4.º e 5.º da Lei n. 55/2007, de 31 de Agosto, nas redacções vigentes em 2018/2019, com o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, e recusar a sua aplicação;

B // Anular as liquidações de CSR subjacentes às facturas indicadas nos artigos 104 a 107 desta peça, emitidas pela C..., S.A.; B..., S.A.; D..., Lda.; E..., SA; F..., Lda. e G..., Lda. bem como os actos de repercussão consubstanciados em cada uma destas facturas;”

Entendo que, com esta pretensão, o que a Requerente visa é a declaração de ilegalidade das normas na perspetiva da sua desaplicação no caso concreto, condição necessária à anulação das liquidações, e não a declaração da legalidade com o desiderato de suspensão da eficácia de ato legislativo. Por esta razão, entendo que também esta exceção deveria ser julgada totalmente

improcedente.

Marcolino Pisão Pedreiro