

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 806/2024-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 2 de setembro de 2024, Alexandra Coelho Martins (presidente), Sofia Ricardo Borges e Tomás Castro Tavares, acordam no seguinte:

II. RELATÓRIO

A..., **S.A.**, doravante “Requerente”, pessoa coletiva número..., com sede no ..., freguesia..., ...-... Vila Nova de Famalicão, apresentou, em 26 de junho de 2024, pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, com vista à anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação de **Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”)** reportados ao período de dezembro de 2019 a dezembro de 2022 e, bem assim, à anulação dos atos de liquidação em causa, com o consequente reembolso das quantias pagas acrescidas de juros indemnizatórios.

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 28 de junho de 2024 e, de seguida, notificado à AT.

Por requerimento de 2 de julho de 2024, a Requerida veio solicitar a identificação dos atos de liquidação cuja legalidade a Requerente pretende ver sindicada.

Em 15 de julho de 2024, a Requerente procedeu à junção de uma declaração emitida pelo seu fornecedor **B...**, **S.A.**.

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 13 de agosto de 2024, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 2 de setembro de 2024.

Em 4 de outubro 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 exerceu o contraditório sobre a matéria de exceção.

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

POSIÇÃO DA REQUERENTE

De acordo com a Requerente, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, viola o disposto no artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 (“Diretiva IEC¹”), sendo contrária ao direito da União Europeia, conforme declarado pelo Tribunal de Justiça no acórdão proferido no processo C-460/21, *Vapo Atlantic*, de 7 de fevereiro de 2022, pelo que os atos tributários nela fundados são ilegais e devem ser revogados pela AT.

¹ Acrónimo de Impostos Especiais de Consumo.

Na sua perspetiva, a liquidação da CSR pela Requerida, em violação da Diretiva IEC, configura erro de direito “imputável aos serviços”, situação enquadrável no disposto no artigo 78.º, n.º 1, II parte da Lei Geral Tributária (“LGT”), com a conseqüente adequação do meio procedimental de revisão oficiosa, ao qual se aplica o prazo de quatro anos aí previsto.

A Requerente caracteriza a CSR como um imposto e não como uma contribuição financeira, já que não tem por pressuposto uma prestação/benefício emanado da atividade da entidade pública a favor de um grupo de sujeitos passivos, nem a estrutura comutativa característica das contribuições financeiras. Deste modo, a apreciação da legalidade dos correspondentes atos de liquidação cabe na competência material do Tribunal Arbitral.

Sustenta a legitimidade para o procedimento e para a propositura da ação arbitral na qualidade de repercutida legal do imposto, que invoca com amparo no artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, no artigo 9.º, n.º 1, alínea b) do CPPT e nos acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça no processo C-316/22, *Gabel*, de 11 de abril de 2024, e pelo Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 0506/17.2BEALM, de 14 de outubro de 2020, alegando que foi quem, de facto, suportou o valor da CSR, enquanto consumidora final, por efeito da repercussão.

Sobre a CSR, salienta que este tributo recai sobre os sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (“ISP”), aplicando-se à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”), na LGT e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”). No entanto, quem suporta o encargo é o “*consumidor final, i.e., o consumidor do combustível*”, categoria na qual se enquadra.

Refere que a CSR pretende onerar os utilizadores da rede rodoviária na medida do seu consumo de combustível e não os vendedores de produtos petrolíferos, pelo que conclui que aquela contribuição é objeto de repercussão legal para os consumidores finais (contribuinte e

adquirente dos combustíveis), à semelhança do que ocorre nos IEC, como dispõe o artigo 2.º do respetivo Código.

Mais invoca 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, além de que 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, posição a que a Requerente adere.

Em consequência, pugna pela procedência do pedido, solicitando o reembolso da CSR que afirma ter pago, ao abrigo do disposto no artigo 100.º da LGT e do direito da União Europeia, em concreto, do princípio da restituição de impostos cobrados por um Estado-Membro em violação do direito da União e do princípio da equivalência, enquanto corolário do princípio da colaboração leal (v. artigo 4.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia – “TFUE”).

Requer, a final, que o reembolso da CSR impugnada seja acrescido de juros indemnizatórios.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida começa por assinalar que a Requerente não é sujeito passivo das liquidações objeto do pedido, não detém o estatuto fiscal de Depositário Autorizado e/ou Destinatário Registado, não processou qualquer Declaração de Introdução no Consumo (“DIC”), nem apresentou quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado da CSR. Acrescenta que a Requerente beneficiou de reembolso ao abrigo do artigo 93.º do Código dos IEC.

Em relação ao fornecedor de combustíveis, a B..., S.A. salienta que apesar de este ser titular de estatuto fiscal no âmbito do ISP, não foram identificadas as liquidações subjacentes ao pedido, nem se verificou a qualidade em que este atuou.

Denota a inexistência de relação entre DIC e faturas, de onde retira que não são identificáveis os atos de liquidação impugnados pelas faturas juntas pela Requerente aos autos.

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.

Ad cautelem, argumenta que ainda que se considerasse existir competência do Tribunal Arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de CSR, nunca poderia o tribunal pronunciar-se sobre atos de repercussão de CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, por não serem atos tributários, extravasando o âmbito material da arbitragem tributária.

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, ineptidão da petição inicial por falta de objeto e por ininteligibilidade do pedido e contradição entre este e a causa de pedir e, por fim, caducidade do direito de ação.

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 repercutida.

Por outro lado, o diploma que criou a CSR [Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto] não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal. A repercussão da CSR tem natureza meramente económica ou de facto e depende de vários fatores próprios de cada transação comercial. Acresce que não basta à Requerente alegar (e provar) a repercussão económica, tem igualmente que provar que a mesma assume natureza progressiva.

Assinala que mesmo que a CSR, ou parte dela, tenha sido repassada à Requerente, esta teria ainda de demonstrar que foi quem, a final, suportou o encargo do tributo, isto é, que não o repassou no preço dos serviços prestados aos seus clientes, sendo estes os consumidores finais.

Mais refere que a Requerente não provou ter efetuado qualquer pagamento a título de CSR, pois as faturas juntas apenas contêm referência ao IVA. 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.

Sublinha que a Requerente não é sujeito passivo de ISP/CSR e não integra a relação tributária subjacente às liquidações contestadas, não é um terceiro substituído, não suporta o imposto 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, no artigo 9.º, n.º 1 do CPPT e no artigo 18.º, n.º 3 e n.º 4 alínea a) da LGT.

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.

À face do exposto, sustenta 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, que 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.

De seguida, a Requerida argui a ineptidão da petição inicial por duas ordens de razões.

A primeira prende-se com a falta de objeto, em virtude de não terem sido identificados pela Requerente os atos tributários praticados pela AT, nem as DIC submetidas pelo sujeito passivo do imposto, tão-só faturas de aquisição de combustíveis. Por outro lado, dos autos não constam quaisquer elementos dos alegados “atos de repercussão da CSR”.

Acrescenta que não é possível à AT identificar factos essenciais omitidos pela Requerente e estabelecer a correspondência entre os atos de liquidação originados nas DIC apresentadas pela B..., S.A. e as faturas apresentadas pela Requerente, nem sobre a AT recai tal

ónus. Situação que, adianta, não é superável por atuações processuais, como sejam a recolha, consulta ou análise de elementos ao dispor da AT.

Adicionalmente, afirma não ser possível fazer a correspondência entre as quantidades de produtos introduzidos no consumo e as quantidades de produto adquiridas pela Requerente à sua fornecedora, 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, o que pode gerar oscilações, em regra superiores, tendo em conta as temperaturas médias em Portugal.

O segundo fundamento de ineptidão respeita à ininteligibilidade do pedido e à contradição entre este e a causa de pedir. Na perspetiva da Requerida, a Requerente formula um pedido de anulação de liquidações que não identifica, através da mera impugnação de alegadas repercussões, sem sequer identificar o nexo entre estas e aquelas. E fá-lo com assento na ideia errada de que na CSR vigora um regime de repercussão legal e de 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 conseqüente absolvição da Requerida da instância, conforme resulta dos 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, 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.

A este respeito assinala que, estando em causa aquisições no período compreendido entre dezembro de 2019 e dezembro de 2022, na data de apresentação do pedido de revisão oficiosa, em 20 de dezembro de 2023, já estava ultrapassado o prazo de 120 dias para deduzir a reclamação graciosa, previsto na primeira parte do artigo 78.º, n.º 1 da LGT.

Para a Requerida, 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.

Sem conceder, entende, também, que os pedidos de reembolso dos IEC devem ser apreciados à luz do disposto nos artigos 15.º a 20.º do respetivo Código, que prevê o prazo de 3 anos para requerer o reembolso, que se encontrava expirado para todas as aquisições efetuadas pela Requerente em datas anteriores a 28 de dezembro de 2020.

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.

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, da tutela jurisdicional efetiva e do processo equitativo (v. artigos 2.º e 20.º da Constituição).

As faturas juntas pela Requerente não contêm uma única referência à CSR, nem à repercussão na sua esfera, ou ao pagamento da CSR cuja legalidade sindical. Nem foram juntos documentos comprovativos de pagamento ao Estado da CSR. Em síntese, nenhum dos elementos de prova apresentados sustentam os factos invocados no pedido arbitral, nomeadamente que o valor pago pela aquisição do combustível tem incluída a totalidade, ou sequer parte, da CSR paga pelo sujeito passivo de ISP/CSR, e os valores alegadamente suportados a título de CSR, impendendo sobre a Requerente tal prova.

Ainda que a Requerente tivesse provado que tinha sofrido a repercussão dos valores da CSR, os valores invocados são incorretos, pois limitou-se a aplicar à quantidade de litros fornecidos a taxa de CSR em vigor, sem ter em consideração a conversão para a temperatura de referência de 15° C, pelo que sempre seriam inferiores.

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 (v. 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 da ineptidão da petição inicial/pedido arbitral, ou, se assim não se entender, pela absolvição do pedido, por verificação da exceção de caducidade do direito de ação, e/ou da exceção de falta de legitimidade substantiva; ou, por fim, caso assim não se entenda, pela improcedência total do pedido, por infundado e não provado.

POSIÇÃO DA REQUERENTE QUANTO ÀS EXCEÇÕES

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

Sobre a suscitada ilegitimidade, remete para a fundamentação das decisões dos processos arbitrais n.ºs 465/2023-T e 486/2023-T e invoca que a Requerida poderia ter solicitado a produção de prova adicional à Requerente, ao abrigo do disposto no artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, considerando a exceção improcedente.

Sobre a matéria da ineptidão, a Requerente afirma ter identificado os pedidos – anulação do ato de indeferimento tácito e das liquidações de CSR, bem como o seu reembolso acrescido de juros indemnizatórios, e a causa de pedir – a desconformidade da CSR ao direito da União Europeia. Tendo sido perfeitamente perçecionados pela Requerida, como decorre da análise da contestação apresentada. Assim, esta exceção não pode ser julgada procedente.

Refere ainda que juntou aos autos a totalidade dos documentos de que dispunha: as faturas que consubstanciam a repercussão do encargo tributário na sua esfera. Os demais elementos não estão na sua posse, não podendo, por isso, a sua apresentação ser-lhe exigida.

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.

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..., S.A.**, aqui “Requerente”, é uma sociedade que se dedica à atividade principal de construção e reparação de estradas, edifícios, pistas de aeroportos, entre outros – cf. provado por acordo.
- B.** No período compreendido entre dezembro de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu à B..., S.A. combustível (gasolina e gasóleo de diversos tipos) – cf. cópia das faturas constantes do Documento 1 junto pela Requerente:

Ano	Litros de Combustível
2019	140 427,68
2020	1 568 931,65
2021	1 817 082,79
2022	1 992 891,58
TOTAL	5 519 333,70

- C.** As faturas que titulam a aquisição do combustível acima referido não contêm qualquer menção à CSR ou à repercussão deste imposto – cf. cópia das faturas constantes do Documento 1 junto pela Requerente.
- 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 fornecido às empresas C..., SGPS, S.A., A..., S.A., D..., S.A., E..., F..., Lda. e G..., S.A. foi por si integralmente repercutida na esfera das referidas empresas.”* – cf. Documento junto pela Requerente com a resposta às exceções.
- E.** Em 28 de dezembro de 2023, a Requerente, por não concordar com as liquidações de CSR referentes ao período de dezembro de 2019 a dezembro de 2022, no valor de € 611.365,51, apresentou pedido de revisão oficiosa desses atos, junto da Alfândega de Braga, ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.ºs 1 e 7 da LGT. Neste pedido, alega ter suportado a CSR por repercussão legal, na aquisição de combustíveis ao seu fornecedor, e requer a declaração de ilegalidade das liquidações de CSR e o reembolso do imposto, com fundamento na sua ilegalidade por violação do direito da União Europeia – cf. Documento 1 junto pela Requerente e PA.
- F.** Até ao momento, a Requerente não foi notificada de qualquer decisão da AT sobre o referido pedido de revisão oficiosa – provado por acordo.
- G.** Em 26 de junho 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 € 611.365,51, a título de CSR, nos fornecimentos de combustível por si adquirido à B..., S.A., por via da repercussão desse fornecedor, no período entre dezembro de 2019 e dezembro de 2022 (v. artigos 80.º a 82.º e 85.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 em definitivo este imposto, a Requerente não juntou meios de prova idóneos à respetiva comprovação.

Com efeito, as faturas do fornecedor de combustíveis (B..., S.A.) não contêm qualquer menção à CSR e a declaração por aquele emitida também não contém elementos concretos

aptos a comprovar as liquidações da CSR alegadamente repercutida, como, por exemplo, a referência às DIC ou aos atos de liquidação de ISP/CSR.

Aliás, a referida declaração não surge sequer assinada por um representante legal daquela sociedade (B..., S.A.), nem contém data, e limita-se a afirmar, de forma genérica que o encargo da CSR foi repercutido a um conjunto de empresas, no qual se inclui a Requerente. Assim, não versa sobre as concretas transações realizadas com a Requerente; não faz a correspondência entre as operações praticadas e as DIC dos combustíveis transacionados; não estabelece a relação entre as transações e as DIC com as correspondentes liquidações emitidas pela AT e, finalmente, não demonstra a incorporação do encargo da CSR nas faturas de venda de combustível à Requerente, nem tão pouco em que grau e/ou medida tal incorporação se processou, não se podendo presumir a repercussão da CSR.

O extrato junto pela Requerente como Documento 3 é um mero documento interno emitido por esta.

Por outro lado, a Requerente não juntou qualquer meio de prova de ter suportado, a final, o encargo da CSR. Neste âmbito, cabia-lhe evidenciar, se e na medida em que lhe tivesse sido repercutida a CSR pelo seu fornecedor (*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 síntese, nada se comprovou 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, em definitivo, 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, 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 sustenta que, da análise da contestação da Requerida, resulta claro que esta percecionou corretamente o pedido e a causa de pedir.

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) – *“anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão dos atos de liquidação de CSR sindicados, respeitantes ao montante pago a título de CSR por referência ao período supra indicado, bem assim como a anulação dos atos de liquidação aqui em causa por serem considerados como ilegais [...] O reembolso à Requerente do valor total de CSR indevidamente pago [...] acrescido de juros indemnizatórios”* – reconduzindo-se à declaração de ilegalidade e anulação das liquidações de CSR, com as legais consequências.

Em relação à alegada contradição entre o pedido e a causa de pedir esta também não existe, pois a Requerente não pretende atingir os atos de repercussão *qua tale*, antes visa 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

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 RJAT²). Isto porque a Portaria de Vinculação³, no corpo do seu artigo 2.º, delimita o respetivo âmbito à “*apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida [à AT]”*, sem prever outros tributos. (sublinhado nosso)

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

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

A Requerida cita diversas decisões arbitrais para reforçar o seu argumento, mas existem inúmeras outras em sentido distinto, nomeadamente a do processo arbitral 304/2022-T, de 5 de janeiro de 2023⁴, 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),

² 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 [...]”.

³ V. Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

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.

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).

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).

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

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

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

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

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

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

[...]

Ainda poderia acrescentar-se que o universo de entidades que beneficiam ou dão causa

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

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

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

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

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

A Requerida suscita ainda a incompetência material deste Tribunal, 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.

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.

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.

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 (e do ato de segundo grau que os tem por objeto), dos quais, como acima dito, o Tribunal pode conhecer.

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

3. DA ILEGITIMIDADE ATIVA

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 legal para deduzir a ação arbitral.

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.

A Requerente invoca a nova redação do artigo 2.º do Código dos IEC introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro⁸, para demonstrar a repercussão, afirmando que o legislador veio esclarecer que a CSR é sempre repercutida nos consumidores.

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

⁸ O artigo 2.º do Código dos IEC passou a dizer o seguinte: “*Os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública, sendo repercutidos nos mesmos, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*”.

No entanto, este raciocínio apresenta diversos problemas. Desde logo, porque 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.

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 Requerente, estar-se-ia perante um caso flagrante de aplicação retroativa de normas fiscais. Esta conclusão não resulta afastada pela atribuição de natureza interpretativa pelo legislador⁹, 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).

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*

⁹ V. artigo 6.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro.

liquidação, com exceção dos contratos previstos na verba 2 da tabela geral [arrendamento e subarrendamento], cuja liquidação é efetuada nos termos do n.º 8.”). Não é o que sucede na situação vertente, em que os documentos que titulam as vendas de combustível não mencionam a CSR ou o seu quantitativo.

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

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.

Relembra-se que a Requerente baseia a sua intervenção processual na alegação 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. Posto que não se trata de uma repercussão legal, a mera repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual. Requer, nos termos da lei, a demonstração de um interesse legalmente protegido, *i.e.*, que mereça a tutela do direito substantivo. Ora, na situação em apreço, a repercussão de facto não foi evidenciada por factos concretos e circunstanciados, nem 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).

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 ou consumidor final.

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”*¹⁰. 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 desenvolver atividade instrutória em tal domínio.

¹⁰ 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.

A presente decisão não representa uma denegação do direito ao reembolso da CSR, 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 da ação, 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 as demais questões suscitadas e o mérito da causa, 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 (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 oficioso, dado tratar-se de uma mera ficção jurídica destinada a abrir a via contenciosa, servindo, no caso do processo arbitral tributário, para a fixação do *dies a quo* do prazo para apresentação do pedido arbitral, nos termos do art.º 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, não tem este Tribunal de se pronunciar sobre a respetiva anulação ou confirmação.

V. DECISÃO

Atento o exposto, este Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções dilatórias de ineptidão do pedido de pronúncia arbitral e de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar os atos de liquidação de CSR;
- b) Julgar procedente a exceção 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 € **611.365,51**, 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 € **9.180,00** (nove mil e cento e oitenta 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, 24 de janeiro de 2025

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, relatora

Sofia Ricardo Borges

(com declaração de voto)

Tomás Castro Tavares

Declaração de voto

Teria, num primeiro momento, julgado ocorrer a excepção dilatória de ineptidão da petição inicial, por entender reunidos os respectivos pressupostos - uma vez que não foi/não foram junto(s) aos autos, nem identificado(s), o(s) acto(s) tributário(s) (*i.e.*, as liquidações) objecto do Pedido. *Cfr.* art.ºs 10.º/2 do RJAT, 108.º/1 do CPPT, 78.º/2 al. e), e 79.º/3, al. a) do CPTA; e *v.* art.ºs 98.º/1, al. a) do CPPT, 89.º/1 e 4, al. b) do CPTA, 98.º, 186.º e 278.º do CPC. Excepção de conhecimento officioso, que determina a nulidade de todo o processo, obsta ao conhecimento do mérito e é causa de absolvição da instância.

Por outro lado, efectivamente considero que se verifica nos autos a excepção dilatória de ilegitimidade processual activa - porém com fundamento em a Requerente não ser sujeito da relação material controvertida de CSR tal como configurada a lide (*v.*, entre o mais, art.ºs 9.º do CPPT, 9.º do CPTA e 30.º do CPC). O que obsta ao conhecimento do mérito e determina a absolvição da instância.

Mais considero o Tribunal materialmente competente com fundamento distinto - a saber, considero a CSR ao tempo qualificar como Contribuição Financeira, sendo que, ainda assim, a competência material do Tribunal se verifica.

Tudo conforme entendimento que tenho na matéria, e de que cito a título de exemplo, para aí remetendo por economia de voto, as Decisões Arbitrais nos Proc.ºs n.ºs 192/2024-T e 553/2024-T (Singulares), de 09.09.2024 e 30.09.2024, respectivamente, e no Proc.º n.º 811/2023, de 25.09.2024, entre outras que relatei, e como aí desenvolvido.

Aos 24 de Janeiro de 2025,

Sofia Ricardo Borges