

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 911/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR); competência dos tribunais arbitrais; legitimidade activa

SUMÁRIO:

- I. A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) qualifica-se como um “imposto” e não como uma “contribuição”, pelo que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar a legalidade de actos de liquidação deste tributo.
- II. A Requerente não é o sujeito passivo da CSR mas apenas uma mera adquirente/consumidora de combustíveis rodoviários, que não suportou o encargo daquele imposto por repercussão legal e que não logrou demonstrar um interesse legalmente protegido, pelo que carece de legitimidade activa para contestar a legalidade dos actos de liquidação daquele imposto.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Carla Castelo Trindade, Cristina Aragão Seia e Hélder Faustino, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A... - ..., S.A., titular do número único de pessoa colectiva ..., com sede em ..., freguesia de ..., concelho de ... (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa com o n.º ...2023..., apresentado em 28 de Dezembro de 2023, tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação desta decisão e dos actos que sobre aquela

versaram, nomeadamente dos actos de repercussão da Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) consubstanciados nas facturas referentes à gasolina e ao gasóleo adquiridos no período compreendido entre Janeiro e Maio de 2020 e, bem assim, das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”), com base nas Declarações de Introdução no Consumo (“DIC”) submetidas pela respectiva fornecedora de combustível.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 31 de Julho de 2024 e automaticamente notificado à Requerida.

3. No pedido arbitral a Requerente defendeu, em síntese, que nos termos do artigo 2.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, o Tribunal Arbitral era materialmente competente para conhecer o pedido de anulação das liquidações de CSR, que qualifica como um imposto. Defendeu também a Requerente, com base no artigo 9.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e nos artigos 18.º, n.º 4, alínea a) e 54.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (“LGT”), que tinha legitimidade processual activa para intervir no processo tributário, por suportar o encargo económico do imposto através do mecanismo da repercussão legal. Prosseguiu a Requerente por afirmar que ao não ser o sujeito passivo do imposto mas tão só quem o suporta por via de repercussão, não lhe cabe o ónus de identificar os actos de liquidação de CSR nem de provar a conexão entre os mesmos e as facturas que atestam a repercussão do imposto – tarefa que entende recair sobre a AT por força do princípio do inquisitório (artigo 58.º LGT) e do princípio da colaboração (artigos 59.º LGT e 48.º CPPT). De seguida, efectuou a Requerente um enquadramento do regime geral dos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”) vertido na Directiva 2008/1188/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008 e do regime jurídico da CSR previsto na Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, concluindo, com base em diversa jurisprudência dos tribunais arbitrais, bem como no Despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) de 7 de Fevereiro de 2022, proferido no caso Vapo Atlantic, processo C-460-21, que a CSR não prossegue “motivos específicos”, na acepção do artigo 1.º, n.º 2, da Directiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se

como suficiente, para estabelecer uma relação directa entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objectivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, consubstanciando, por conseguinte, todos os actos tributários praticados ao seu abrigo, designadamente os actos objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, uma violação do direito da União Europeia. Com base nesta desconformidade, e remetendo uma vez mais para a jurisprudência do TJUE, invocou a Requerente que a AT estava obrigada, por força do princípio do primado, a desaplicar as normas nacionais que regulam a CSR e que são contrárias ao Direito Europeu, sendo este um erro de direito imputável aos serviços nos termos e para os efeitos do artigo 78.º, n.º 1, alínea a) da LGT. Neste contexto, concluiu a Requerente pela anulação dos actos tributários contestados, com o consequente reembolso das quantias indevidamente suportadas a título de CSR, no valor total de € 8.863.705,82, acrescida de juros indemnizatórios.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 18 de Setembro de 2024, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 8 de Outubro de 2024, sendo que no dia imediatamente seguinte foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta.

6. Em 12 de Novembro de 2024, a Requerida apresentou a sua resposta e juntou aos autos o processo administrativo, defendendo-se por excepção e por impugnação. Por excepção, começou a Requerida por invocar a incompetência do Tribunal Arbitral, por considerar que a CSR é uma contribuição cuja apreciação da legalidade extravasa o âmbito material da arbitragem previsto nos artigos 2.º do RJAT e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Também a respeito desta exceção, defendeu que o Tribunal Arbitral sempre seria incompetente por outra via, já que do pedido de pronúncia arbitral resulta a contestação pela Requerente da legalidade do regime da CSR no seu todo, não tendo, porém, o Tribunal Arbitral, competência para a fiscalização da legalidade de normas em abstracto, sem enquadramento processual impugnatório de acto concreto de liquidação, nem para a execução de sentenças/decisões. Ainda a respeito desta exceção, alegou a AT que mesmo que o Tribunal Arbitral se considerasse competente para apreciar a legalidade de actos de liquidação de CSR, nunca teria esta competência para pronunciar-se sobre actos de repercussão, subsequentes e autónomos da liquidação. De seguida, invocou a AT que a Requerente não é sujeito passivo da CSR, carecendo de legitimidade para contestar os actos de liquidação daquele tributo, por força do disposto nos artigos 4.º, 15.º e 16.º do CIEC. Ilegitimidade que a AT defendeu resultar igualmente dos artigos 9.º do CPPT e 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, que apenas abrangem os casos de repercussão legal e já não de repercussão meramente económica ou de facto, como sucede no presente caso. Isto sem contar que, no entender da AT, a Requerente não logrou sequer provar que suportou, a final, o encargo da CSR, por ter sido incluído no preço dos combustíveis que adquiriu e não ter sido repassado no preço dos serviços prestados aos seus clientes. Continuou a AT por invocar que o pedido de pronúncia arbitral não respeitou os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial previstos na alínea b), do n.º 2, do artigo 10.º do RJAT, por falta de identificação dos actos de liquidação de ISP/CSR contestados, o que determina a nulidade de todo o processo e implica a ineptidão do pedido por falta de objecto. Defendeu ainda a AT que a Requerente formula um pedido de declaração de ilegalidade de liquidações de CSR através da mera impugnação das alegadas repercussões, sem identificar, porém, o nexos entre as repercussões e as liquidações da CSR, sendo que a eventual ilegalidade de uma não se repercute na outra, ficando assim patente a ininteligibilidade do pedido e a contradição entre este e a causa de pedir, o que implica igualmente a ineptidão do pedido de pronúncia arbitral. Por último, no âmbito da defesa por exceção, defendeu a AT que inexistente no presente caso um erro imputável aos serviços que permitisse utilizar o prazo de 4 anos para a revisão oficiosa previsto na 2.ª parte, do n.º 1, do artigo 78.º da LGT, sendo certo que era aplicável o regime especial previsto nos artigos 15.º a 20.º do CIEC, nos termos do qual o erro na liquidação apenas pode ser contestado no prazo de 3 anos, verificando-se assim a

caducidade parcial do direito de acção quanto a todas as aquisições efectuadas pela Requerente em data anterior a 28 de Dezembro de 2020. De seguida, prosseguiu a AT com a sua defesa por impugnação, invocando que a Requerente não logrou provar que suportou o encargo da CSR que as fornecedoras de combustível alegadamente repercutiram nas respectivas facturas, incumprindo o ónus que sobre si recaía nos termos do artigo 74.º da LGT. Defendeu também a Requerida não se verificar qualquer desconformidade do regime da CSR com o Direito Europeu, inexistindo também qualquer decisão judicial transitada em julgado que tenha declarado ou julgado a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respectiva devolução. Por último, argumentou a AT que ainda que se verificassem os pressupostos legais e processuais, e se considerasse efectuada a prova da repercussão económica da CSR, o Estado-Membro pode recusar/opor-se a um pedido de reembolso, apresentado pelo comprador 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 acção civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo, tal como ocorre no direito nacional.

7. Em 15 de Novembro de 2024, foi a Requerente notificada para, querendo, exercer o direito ao contraditório quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta.

8. A Requerente exerceu aquele direito através de requerimento apresentado em 28 de Novembro de 2024, no qual pugnou pela improcedência de todas as excepções suscitadas pela Requerida, tendo ainda junto aos autos cópia das decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos 294/2023-T, 374/2023-T, 465/2023-T, 486-2023-T, 298/2023-T, 1031/2023-T, 2/2024-T, 913/2023-T e 23/2024-T. De forma sucinta, começou a Requerente por caracterizar o fenómeno da repercussão da CSR, defendendo que este resulta de imposição legal, não tendo assim uma natureza meramente económica ou de facto. De seguida, defendeu a Requerente que a CSR deve ser qualificada como contribuição especial por maiores despesas, pelo que deve ser perspectivada como um verdadeiro imposto, quer em sede constitucional, quer, consequentemente, em sede infraconstitucional. Todavia, defendeu a Requerente que mesmo que se entendesse que a CSR deva ser qualificada como uma contribuição financeira a favor de

entidades públicas, ela enquadrar-se-ia no conceito de tributo a que alude o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o que sempre seria suficiente para efeitos da sua arbitrabilidade. Para a Requerente, não é admissível a restrição ao âmbito material da arbitragem tributária operada pelo artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, sob pena de inconstitucionalidade por violação do disposto no artigo 112.º, n.º 6, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”). Ainda a respeito da competência, sublinhou ainda a Requerente que não visa através da presente acção a declaração da invalidade de quaisquer actos legislativos, mas tão-somente suscitar a invalidade dos actos de repercussão de CSR praticados à luz de um regime desconforme com o direito da União, o que configura uma ilegalidade abstracta susceptível de ser apreciada por qualquer Tribunal, incluindo os Tribunais Arbitrais. Relativamente à legitimidade processual activa e substantiva, retorquiu a Requerente que o regime especial previsto nos artigos 15.º e 16.º do CIEC não é aplicável à CSR, uma vez que a remissão feita no regime jurídico daquele imposto para o CIEC apenas abrange as disposições relativas à liquidação, cobrança e pagamento, ficando assim de fora as normas quanto aos meios e prazos de reacção para contestar este tributo. Reforçou uma vez mais que a repercussão da CSR tem natureza legal, o que defendeu resultar do próprio regime da CSR, bem como do artigo 2.º do CIEC, na redacção conferida, com natureza interpretativa, pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro. Por conseguinte, invocou estarem preenchidos os requisitos atributivos de legitimidade, previstos no artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, mais alegando que mesmo que a repercussão fosse meramente económica, a Requerente continuava a ter legitimidade por força do disposto no artigo 9.º, n.º 1, do CPPT, já que ficou provada a existência de um interesse legalmente protegido, consubstanciada na repercussão do imposto, cuja presunção a AT não logrou afastar. Quanto à legitimidade, invocou por fim que impedir o repercutido de solicitar a restituição do tributo indevidamente suportado directamente junto das respectivas autoridades fiscais nacionais, viola o princípio da efectividade tal qual teorizado pelo TJUE, bem como os princípios constitucionais do acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva (artigo 20.º da CRP) e da igualdade, por discriminar negativamente os repercutidos relativamente aos demais sujeitos da relação jurídico-tributária (artigo 13.º da CRP). Relativamente à ineptidão da petição inicial, referiu a Requerente que o objecto da presente acção arbitral comporta, primordial e autonomamente, os actos de repercussão de CSR ínsitos nas facturas emitidas pela fornecedora

do combustível e, bem assim, os actos de liquidação de CSR que deram origem àqueles actos de repercussão (e sem as quais estes não existiriam). Os primeiros foram, segundo alega, identificados através da junção aos autos das facturas que lhe foram emitidas pela aquisição do combustível. Já quanto aos segundos, entendeu a Requerente ter carreado para o processo todos os elementos identificativos de que dispunha e podia dispor, indicando, expressa e claramente, que se trata dos actos de liquidação de CSR praticados pela AT com base nas DIC submetidas pelo respectivo sujeito passivo, referentes ao gasóleo e à gasolina adquiridos pela Requerente à referida fornecedora de combustível nas datas constantes das facturas e tabela juntas com o pedido de pronúncia arbitral. Interpretar o artigo 74.º, n.º 1 da LGT no sentido de fazer recair o ónus de identificação das liquidações sobre a Requerente enquanto repercutida, resultaria numa violação dos princípios constitucionais do acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva (artigo 20.º da CRP) e da proporcionalidade (artigo 18.º da CSR). Concluiu, assim, pela não verificação da ineptidão da petição inicial. Relativamente à caducidade do direito de acção, alegou a Requerente que a AT baseou esta excepção no incumprimento de um ónus probatório que sobre ela recaía, de identificação das liquidações em causa. Invocou também a Requerente, em reforço do já anteriormente dito, que era inaplicável ao presente caso o regime dos artigos 15.º e 16.º do CIEC, o que afasta a aplicabilidade do prazo de 3 anos previsto naquelas normas para requerer o reembolso do imposto indevidamente suportado. Por fim, defendeu que a ilegalidade abstracta subjacente à violação do Direito Europeu pelas normas nacionais que conformam o regime da CSR consiste num erro imputável aos serviços para efeitos do disposto na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT e, bem assim, que o pedido de revisão foi apresentado dentro do prazo de 4 anos previsto para o efeito, pugnando pela improcedência da excepção de caducidade do direito de acção.

9. No requerimento de exercício do contraditório, defendeu ainda a Requerente que o Tribunal Arbitral devia promover um reenvio prejudicial para o TJUE, caso permanecesse com dúvidas:

“(i) Quanto à legitimidade da Requerente para solicitar directamente a restituição da CSR suportada em violação do direito da União à luz, seja nos termos do acórdão do TJUE de 14 de janeiro de 1997, Société Comateb, procs. apensos C-192/95 a C-218/95, seja ao abrigo

do princípio da efetividade [princípio que exige que os repercutidos tenham «a possibilidade de dirigir o seu pedido de reembolso diretamente contra as autoridades fiscais e que, para o efeito, o Estado-Membro preveja os instrumentos e modalidades processuais necessários» (cf. 78 acórdão do TJUE de 20 de outubro de 2011, Danfoss A/S, proc. C94/10, ponto 28; destacados da Requerente)];

(ii) Quanto à impossibilidade de projeção sobre a Requerente – na sua qualidade de repercutida – do ónus de identificar e de juntar aos autos atos tributários de que não foi destinatária no âmbito da relação jurídico-tributária subjacente, nem tem forma de conhecer, por violação do princípio da efetividade vigente no direito da União [princípio que exige que os repercutidos tenham «a possibilidade de dirigir o seu pedido de reembolso diretamente contra as autoridades fiscais e que, para o efeito, o Estado-Membro preveja os instrumentos e modalidades processuais necessários» (cf. acórdão do TJUE proferido no processo C-94/10, ponto 28)];

(iii) Quanto à aptidão, à luz do princípio jus-europeu da efetividade, das faturas de consumo de combustível juntas aos presentes autos para comprovar, ainda que por via da presunção, a repercussão da CSR na esfera da Requerente;

ou, bem assim,

(iv) Quanto ao efeito direto do artigo 1.º, n.º 2 Diretiva 2008/118/CE, e, nesse domínio, quanto ao alcance, no caso concreto, dos princípios jus-europeus do primado do direito da União e da cooperação leal.”.

10. Ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT, foi proferido despacho arbitral, em 2 de Janeiro de 2025, a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e a conceder às partes a faculdade de apresentarem alegações escritas, por prazo simultâneo de 15 dias, o que a Requerida e a Requerente vieram a fazer, respectivamente, em 16 e 20 de Janeiro de 2025.

II. SANEAMENTO

11. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT e nos artigos 1.º e 3.º da Portaria de Vinculação.

12. Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as excepções de (i) incompetência do Tribunal Arbitral, (ii) ilegitimidade da Requerente (iii) ineptidão do pedido de pronúncia arbitral e (iv) caducidade do direito de acção, o que será feito por esta ordem logo após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

II. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

13. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade de direito português, detida pela empresa B... Portugal, S.A., que integra o Grupo “C...” e que opera em Portugal desde 1989, que tem como principal actividade principal a comercialização por grosso de combustíveis líquidos, com o CAE 46711;
- b) A principal função da Requerente é a comercialização de combustíveis, através da compra a fornecedores independentes e posterior revenda a postos de abastecimento do grupo;
- c) A Requerente efectua as encomendas de combustível aos seus fornecedores com base nas requisições dos postos de abastecimento do grupo, na medida em que não possui qualquer área de armazenamento;
- d) A Requerente celebrou um contrato com a sociedade D..., S.A. (“D...” ou “fornecedora de combustível”), no âmbito do qual foi estabelecida uma fórmula para apuramento do

- preço dos produtos comercializados, que inclui nesse preço uma componente relativa aos “impostos e taxas legalmente em vigor em cada momento”;
- e) Entre Janeiro e Maio de 2020, a Requerente adquiriu à D... 20.416.824 litros de gasolina e 63.850.830 litros de gasóleo, no valor total de 84.267.654,00 litros de combustível;
 - f) A D... emitiu uma declaração, datada de 4 de Setembro de 2023, com o seguinte teor:
“D..., S.A., pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua ..., ..., ... Lisboa, pela presente declara, para os devidos efeitos, que a Contribuição de Serviço Rodoviário por si entregue no período de quatro anos compreendido entre 2019 e 2022, na qualidade de sujeito passivo, junto dos cofres do Estado, por referência ao combustível fornecido à A... - ... S.A. (NIPC ...), foi por si integralmente repercutida na esfera desta última entidade.”;
 - g) Em 28 de Dezembro de 2023, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa, ao abrigo do disposto na 2.ª parte, do n.º 1, do artigo 78.º, da LGT, com vista à anulação das liquidações de CSR e dos actos de repercussão que associou aos 84.267.654,00 litros de combustível adquiridos à D..., solicitando o reembolso do valor total de CSR de € 8.863.705,82;
 - h) Até à presente data, não foi proferida decisão expressa de indeferimento do referido pedido de revisão oficiosa;
 - i) Em 29 de Julho de 2024, a Requerente apresentou o pedido arbitral que deu origem aos presentes autos.

§2 – Factos não provados

14. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, não se consideram provados os seguintes factos:

- 1) A D..., enquanto sujeito passivo da relação jurídico-tributária, entregou ao Estado os valores apurados nos actos de liquidação conjunta de ISP e de CSR praticados pela AT com base nas DIC por aquela submetidas;
- 2) A D..., no período compreendido entre Janeiro e Maio de 2020, repercutiu nas facturas emitidas à Requerente a CSR correspondente a cada um dos consumos de gasóleo e

gasolina, tendo esta última suportado o encargo daquele imposto, no valor global de € 8.863.705,82;

- 3) A Requerente é a consumidora final dos combustíveis rodoviários adquiridos à D..., não tendo repercutido o encargo económico da CSR que alegou ter suportado no preço dos bens e serviços prestados aos seus clientes.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

15. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e nos artigos 596.º, n.º 1 do CPC e 607.º, n.º 3, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

16. O Tribunal Arbitral formou a sua íntima e prudente convicção quanto aos factos provados e não provados através do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos, que foram apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação dos factos e nas regras da experiência, normalidade e racionalidade, em conformidade com os ditames fixados nos artigos 16.º, alínea e) do RJAT e 607.º, n.ºs 4 e 5 do CPC aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

17. Os factos assentes nas alíneas a) a d) e h) foram invocados pela Requerente e não impugnados pela Requerida, razão pela que se deram como provados nos presentes autos. Os factos assentes nas alíneas e) a g) foram dados como provados com base nos documentos juntos ao processo pela Requerente, designadamente os documentos 1 a 4, cujo teor não foi impugnado pela Requerida. O facto assente na alínea i) encontra-se certificado pelo sistema de gestão processual do CAAD.

18. Relativamente ao facto dado como não provado no ponto 1), considerou este Tribunal Arbitral que a falta de junção aos autos das DIC globalizadas submetidas pela fornecedora de combustível, dos consequentes actos de liquidação emitidos pela AT e dos respectivos comprovativos de pagamento, que não foram também associados às facturas e listagens juntas aos autos, não permitem certificar a efectiva liquidação e pagamento da CSR pela introdução no consumo dos combustíveis rodoviários posteriormente adquiridos pela Requerente.

19. Quanto ao facto dado como não provado no ponto 2), impõe-se desde logo registar que a prova da repercussão pressupõe inevitavelmente como ponto de partida a demonstração de que a CSR foi inicialmente liquidada e paga pelo sujeito passivo daquele tributo aquando da introdução no consumo dos produtos a ele sujeitos – o que, conforme se viu, não foi feito pela Requerente.

20. Acresce que a Requerente não cumpriu o critério a observar na prova da repercussão da CSR, tal qual fixado pelo TJUE no despacho *Vapo Atlantic*, proferido em 7 de Fevereiro de 2022, no processo n.º C-460/21. Ao que aqui importa, referiu aquele Tribunal o seguinte:

*“(…) ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos (v., neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, *Les Fils de Jules Bianco e Girard*, 331/85, 376/85 e 378/85, EU:C:1988:97, n.º 17,*

e de 2 de outubro de 2003, *Weber's Wine World e o.*, C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 96).

*45 Não se pode no entanto admitir que, no caso dos impostos indiretos, exista uma presunção segundo a qual a repercussão teve lugar e que cabe ao contribuinte provar negativamente o contrário. Sucede o mesmo quando o contribuinte tenha sido obrigado, pela legislação nacional aplicável, a incorporar o imposto no preço de custo do produto em causa. Com efeito, essa obrigação legal não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutida, mesmo no caso de a violação de essa obrigação conduzir a uma sanção (Acórdão de 14 de janeiro de 1997, *Comateb e o.*, C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.ºs 25 e 26).*

*46 O direito da União exclui assim que se aplique toda e qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e que visem impedir a apresentação de elementos de prova destinados a contestar uma pretensa repercussão (Acórdão de 21 de setembro de 2000, *Michailidis*, C-441/98 e C-442/98, EU:C:2000:479, n.º 42).*

(...)

48 Nestas condições, há que responder à segunda e terceira questões que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais possam fundamentar a sua recusa de reembolsar um imposto indireto contrário à Diretiva 2008/118 na presunção de que esse imposto foi repercutido sobre terceiros e, conseqüentemente, no enriquecimento sem causa do sujeito passivo.”. (destaque nosso)

21. Da aplicação da jurisprudência do TJUE ao presente caso resulta que a repercussão da CSR sobre terceiros não pode em caso algum ser presumida. O que é compreensível, se se tiver em consideração que a repercussão opera aqui como um fenómeno meramente económico, com uma configuração e amplitude variáveis. Como explica SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a edição, Almedina, 2019, p. 399:

“A repercussão (...) pod[e] operar por mais que uma forma sobre os preços. A forma mais comum é a da repercussão descendente, que se verifica quando o vendedor soma o tributo ao preço de um bem, fazendo com que o comprador o suporte: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes sobem o preço na mesma medida, fazendo com que os consumidores o suportem. A repercussão transversal verifica-se quando o vendedor soma o tributo ao preço de um bem diferente daquele que é onerado pelo tributo: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes diluem esse aumento através do agravamento do preço da generalidade das bebidas alcoólicas. Enfim, a repercussão ascendente verifica-se quando o vendedor subtrai o tributo ao preço de um bem de que é comprador, obrigando os fornecedores a suportar-lhe o peso económico: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes obrigam as empresas cervejeiras a baixar o preço nessa mesma medida.

A repercussão constitui um fenómeno que depende em larga medida das condições económicas que rodeiem uma transacção”.

22. Portanto, a ocorrência do fenómeno de repercussão descendente não pode simplesmente ser presumida, até porque tal não resulta da lei, impondo-se uma análise do contexto e dos vários factores que conformam cada transacção comercial para daí extrair a conclusão de que o encargo da CSR foi total ou parcialmente “repassado” ao longo dos vários intervenientes do circuito económico até atingir o consumidor final – o que abrange, necessariamente, a repercussão na esfera da Requerente.

23. E assim é por muito que a repercussão seja expectável e/ou pretendida na lógica de funcionamento do tributo. E assim continuaria a ser mesmo que a repercussão resultasse da lei. A este respeito, sublinha-se que ao contrário do defendido pela Requerente, não constava do regime jurídico da CSR previsto na Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, uma qualquer obrigação legal de repercussão deste tributo. Com efeito, só por via da alteração efectuada ao artigo 2.º do CIEC, concretizada pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, é que se veio estabelecer a

repercussão como pressuposto inerente aos impostos especiais de consumo. Nota-se, porém, que esta alteração feita com uma “mera” natureza interpretativa consubstancia, na verdade, uma alteração materialmente retroactiva. Consequentemente, “[f]ica juridicamente vedada a inferência de que, sendo esta uma norma de aplicação retroactiva, o ISP, e com a ele a CSR, é, e foi, sempre repercutido nos consumidores.”, conforme referiu o Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 30 de Julho de 2024, no processo n.º 118/2024-T, para onde se remetem maiores desenvolvimentos sobre o tema.

24. Em suma, a repercussão carecia de ser demonstrada e esse exercício não foi realizado pela Requerente, que se limitou a alegar que a repercussão ficou contratualmente acordada, bem como a juntar aos autos algumas facturas e listagens, acompanhada da declaração referida na alínea f) dos assentes onde a D... afirma de forma genérica, vaga e abstracta, que repercutiu o encargo da CSR nas vendas de combustível que realizou.

25. Sucede que das facturas/listagens e da referida declaração não decorre, sem mais, a prova da repercussão, sendo este um facto que carecia de demonstração perante as concretas transacções realizadas entre a fornecedora de combustível e a Requerente. O que vale igualmente para a previsão contratual de incluir no preço dos combustíveis adquiridos os encargos com impostos, que na prática podem ou não ser repercutidos e com diferentes amplitudes.

26. Ora, apenas com base nos referidos elementos não é possível fazer a correspondência entre as operações praticadas e as declarações de introdução no consumo dos combustíveis transaccionados; não é possível estabelecer a relação entre as transacções e as DIC com as correspondentes liquidações emitidas pela AT e, finalmente, não é possível demonstrar a incorporação do encargo da CSR nas facturas de venda de gasolina e gasóleo à Requerente, nem tão pouco em que grau e/ou medida tal incorporação se processou. Na verdade, não ficou sequer provado que a D... suportou, ela própria, enquanto intermediária na cadeia de abastecimento/distribuição, o encargo da CSR que a Requerente alega ter sido repercutido na sua esfera.

27. Acresce ao exposto que mesmo que tivesse ficado demonstrada a repercussão da CSR, não ficou ainda assim provado que esse encargo se cristalizou na esfera jurídica da Requerente, inexistindo fundamento para defender que a repercussão apenas importaria no momento da primeira venda de combustível pelo sujeito passivo do imposto. Pelo contrário, impunha-se à Requerente provar que, em última instância, foi a entidade onerada com o tributo em causa, porquanto não incorporou o respectivo custo no preço dos serviços prestados aos seus clientes, que no circuito ou cadeia económico-comercial podem situar-se como os verdadeiros consumidores finais. Foi por isso que não se deu como provado o facto constante do ponto 3) *supra*.

28. Por fim, regista-se que não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, que apesar de serem apresentadas como factos, consistem em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

IV.1. Questões prévias – saneamento

§1 – Incompetência do Tribunal Arbitral

29. Quanto à apreciação da competência material deste Tribunal Arbitral para conhecer do pedido formulado pela Requerente, seguem-se aqui de perto as conclusões a que chegou, entre outros, o Tribunal Arbitral, no acórdão proferido em 29 de Fevereiro de 2024, no processo n.º 467/2023-T.

30. Assim, impõe-se em primeiro lugar aferir se, em termos gerais, são arbitráveis as pretensões referentes à CSR, isto é, se a sindicância da legalidade deste tributo está ou não inserida no âmbito de competência material da arbitragem tributária.

31. Ao que aqui importa, a competência dos Tribunais Arbitrais é delimitada no RJAT nos seguintes termos:

“Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de **tributos**, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”. (negrito nosso)*

32. Âmbito material este que é por sua vez circunscrito na Portaria de Vinculação, da seguinte forma:

“Artigo 2.º

Objecto da vinculação

*Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a **impostos** cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:*

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*

- c) *Pretensões relativas a **direitos aduaneiros** sobre a importação e demais **impostos indirectos** que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) *Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*
- e) *Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de **tributos** com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.”*

33. Apesar de a concatenação das referidas normas jurídicas não apresentar uma resposta incontestável quanto à arbitrabilidade de actos de liquidação de contribuições, que parecem ter sido em parte excluídos do âmbito material da arbitragem tributária pela Portaria de Vinculação – o que tem reflexo na jurisprudência arbitral que não é uniforme nesta matéria –, certo é que resulta incontroversa a inclusão da apreciação da legalidade de actos de liquidação de impostos no âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais.

34. Revela-se, assim, necessário, qualificar a CSR enquanto “contribuição” ou “imposto”, para daí extrair as necessárias consequências quanto à competência material deste Tribunal Arbitral. Esta análise tem sido amplamente discutida e desenvolvida pela jurisprudência, que importa aqui considerar em cumprimento do desiderato de interpretação e aplicação uniforme do direito que emana do artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil.

35. Nas decisões arbitrais proferidas, entre outros, nos processos n.ºs 31/2023-T, 508/2023-T e 520/2023-T, a CSR foi qualificada como uma contribuição, o que levou aqueles Tribunais Arbitrais a julgar procedente a excepção de incompetência material. No acórdão proferido em 16 de Novembro de 2023, no processo n.º 520/2023-T, referiu-se a este respeito o seguinte:

“(…) nem se pode aceitar, à face da presunção de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), que fosse atribuída à CSR a designação de «contribuição» se legislativamente se pretendesse que ela fosse considerada como um «imposto» e não como uma das «demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas» a que aludem o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e o artigo 3.º, n.º 2, da LGT. A expressão do pensamento em termos adequados faz-se necessariamente através da expressão correcta e não uma outra que o dissimule.

Assim, em boa hermenêutica, é de concluir que o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quando se refere a «impostos», está a reportar-se apenas aos tributos a que legalmente é atribuída tal designação (como, por exemplo, o IVA, o IRC e o IRS) e àqueles que, embora tenham outra designação, a própria lei explicitamente considera «impostos» (como sucede com as «contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade», que o n.º 3 do artigo 4.º da LGT identifica e expressamente considera «impostos»). E, paralelamente, aquele artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se estará a reportar a tributos que pela lei são denominados como «taxas» ou «contribuições financeiras a favor das entidades públicas», que não se enquadrem na definição das referidas «contribuições especiais», mesmo que, após análise aprofundada das suas características pelo tribunal previamente definido como competente, se possa concluir que devem ser considerados como impostos especiais, designadamente para efeitos de aplicação das exigências constitucionais relativas a impostos.

No caso da CSR, é manifesto que não se está perante uma «contribuição especial» enquadrável no conceito definido no n.º 3 do artigo 4.º da LGT, pois não assenta «na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos

ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade», pelo que não há suporte literal mínimo para que seja considerada, na perspectiva legislativa, um dos «impostos» a que alude o artigo 2.º da Portaria n.º 112-/2011.».

36. Em sentido contrário pronunciaram-se, entre outros, os Tribunais Arbitrais nas decisões proferidas nos processos n.ºs 564/2020-T, 629/2021-T, 304/2022-T, 305/2020-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 294/2023-T e 410/2023-T, que qualificaram a CSR como imposto e, conseqüentemente, consideraram-na arbitrável. Por todos, cita-se nesta sede o acórdão proferido em 24 de Outubro de 2023, no processo n.º 644/2022-T, que registou a este respeito o seguinte:

“Afigura-se a este tribunal que a CSR, não obstante um nomen iuris que pareceria integrá-la na categoria das “contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (art. 165º, 1, i) da CRP), preenche todos os requisitos de conteúdo pecuniário, carácter coactivo, unilateralidade, definitividade, ausência de cariz sancionatório, tendo como credor o Estado ou outros entes públicos, e a afectação à realização de fins públicos – que definem um imposto.

Essa qualificação não se modifica pela circunstância de surgirem algumas correspectividades como a da obtenção de receitas para financiamento da utilização de vias públicas – pois as contribuições que assentam no especial desgaste de bens públicos são impostos, como estabelece o art. 4º, 3 da LGT.

Falta à CSR o carácter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmaticidade grupal ou colectiva que é necessária à contribuição financeira. O seu regime não determina, para o sujeito activo respectivo, qualquer dever de prestar específico, qualquer contraprestação exigível pelo contribuinte, o que significa que tem o carácter unilateral de um verdadeiro imposto (quando muito, alguma “paracomutatividade”, referente à compensação de prestações de que os sujeitos passivos são presumíveis causadores ou beneficiários – mas não a correspectividade bilateral estrita de uma taxa, sem uma contrapartida

aproveitada ou provocada individualmente pelo sujeito passivo, como sucede numa taxa).

Basta percebermos que, enquanto a CSR é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal (inicialmente, Estradas de Portugal), sendo esta a entidade titular da correspondente receita, os sujeitos passivos da contribuição são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários, e, portanto, não são os destinatários da actividade da Infraestruturas de Portugal. Na sua concepção, a CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos, e é devida pelos sujeitos passivos do ISP, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo.

Trata-se, assim, de um imposto de receita consignada (a consignação, desacompanhada de qualquer comutatividade, não subverte a sua natureza), e esta conclusão reforça-se com a posição veiculada pelo Tribunal de Contas na Conta Geral do Estado de 2008 (...)

Lembremos, por fim, que a CSR nasceu, com a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, como um mero desdobramento do ISP, e, sobre este último, nem o nomen iuris permite dúvidas sobre a respectiva natureza.

Não há, nesse ponto, qualquer paralelo entre a CSR e a CESE (Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético), relativamente à qual uma decisão arbitral (Proc. n.º 714/2020-T) entendeu procedente a excepção de incompetência ratione materiae. A CESE, criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, é tida como uma contribuição extraordinária cuja receita é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril, tendo por base, portanto, uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constitui um preço público a pagar pelo conjunto de pessoas singulares ou colectivas que integram o sector energético nacional, o que configura uma bilateralidade genérica ou difusa – que pura e simplesmente não encontramos na CSR.”

37. Cabendo tomar posição, e evitando repetições desnecessárias e contrárias à economia processual que se exige, acompanha este Tribunal Arbitral a jurisprudência que qualifica a CSR como um imposto, já que este é um tributo que efectivamente não reúne as características de bilateralidade difusa e de responsabilidade de grupo inerente às contribuições. Por conseguinte, nem se revela necessário indagar se as contribuições se inserem ou não no âmbito material da arbitragem, uma vez que resulta incontroverso do RJAT e da Portaria de vinculação que tal âmbito abrange a apreciação da legalidade de questões referentes a impostos, onde se inclui a CSR.

38. Apesar de, em termos gerais, as matérias referentes à CSR serem arbitráveis, para se concluir pela competência material do Tribunal Arbitral é ainda necessário analisar e confrontar o concreto pedido formulado pelas Requerentes com a delimitação que resulta do RJAT e da Portaria de Vinculação.

39. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente concluiu da seguinte forma:

“TERMOS EM QUE,

O PRESENTE PEDIDO ARBITRAL DEVE SER CONSIDERADO PROCEDENTE, POR PROVADO E FUNDADO, DECLARANDO-SE:

A) A ANULAÇÃO DO ATO DE INDEFERIMENTO (TÁCITO) DO PEDIDO DE REVISÃO OFICIOSA N.º ...2023...;

B) A ILEGALIDADE DOS ATOS DE REPERCUSSÃO DA CSR CONSUBSTANCIADOS NAS FATURAS REFERENTES À GASOLINA E AO GASÓLEO RODOVIÁRIO ADQUIRIDOS PELA REQUERENTE NO DECURSO DO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE JANEIRO DE 2020 E MAIO DE 2020;

C) E, BEM ASSIM, DAS CORRESPONDENTES LIQUIDAÇÕES DE CSR PRATICADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, COM BASE NAS DIC'S SUBMETIDAS PELA RESPETIVA FORNECEDORA

DE COMBUSTÍVEIS, DETERMINANDO-SE, NESSA MEDIDA, A SUA ANULAÇÃO,

TUDO,

D) COM AS DEMAIS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS, DESIGNADAMENTE, COM O REEMBOLSO À REQUERENTE DE TODAS AS QUANTIAS SUPOSTADAS A ESSE TÍTULO, ACRESCIDAS DOS RESPETIVOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS, CONTADOS NOS TERMOS PETICIONADOS, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 43.º DA LGT.”.

40. Relativamente ao pedido formulado em B), avança-se desde já que a apreciação da legalidade de actos de repercussão de CSR extravasa o âmbito material da arbitragem tributária.

41. Tal como evidencia SÉRGIO VASQUES, ob. cit., p. 399, os actos 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*”.

42. Fenómeno este que não se subsume a nenhuma das realidades visadas pelo artigo 2.º do RJAT anteriormente transcrito, que determina que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar a legalidade de actos de liquidação (alínea a) do n.º 1) e de actos de fixação da matéria tributável/matéria colectável/valores patrimoniais na eventualidade de não terem originado qualquer acto de liquidação (alínea b) do n.º 1).

43. Com efeito, independentemente da posição que se adopte sobre a natureza jurídica dos actos de repercussão – i.e., saber se são actos que integram uma relação jurídico-tributária complexa ou se são um fenómeno económico de natureza estritamente privada – certo é que aqueles não são *actos tributários em sentido lato*, porque não envolvem o apuramento da matéria colectável/tributável através da aplicação de uma norma tributária substantiva a um caso concreto e muito menos *actos 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 (neste sentido *vide* SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Almedina, 2017, p. 278).

44. Este é, de resto, o entendimento que tem sido defendido por diversa jurisprudência que se pronunciou sobre o tema, concretamente pelos Tribunais Arbitrais constituídos nos processos n.º 296/2023-T, 375/2023-T, 332/2023-T, 408/2023-T e 467/2023-T. Por todos, reproduz-se nesta sede em reforço das considerações já realizadas, o excerto das conclusões a que chegou o Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 1 de Fevereiro de 2024, no processo n.º 296/2023-T:

“III.6. A possibilidade de os tribunais arbitrais sindicarem actos de repercussão Como os Colectivos que decidiram os processos n.ºs 408/2023-T e 375/2023-T, o presente Tribunal arbitral entende que não tem competências para apreciar directamente – e sem mais – actos de repercussão. Ainda que se possam integrar numa relação tributária complexa, tais actos ocorrem a jusante dos actos de liquidação e a competência que o legislador atribuiu aos tribunais arbitrais esgota-se – no que ao caso importa – na sindicância dos actos de liquidação. Isso decorre directamente das normas legais, mas corresponde também ao ensinamento da doutrina: Alberto Xavier, distinguindo a substituição tributária da repercussão, escrevia que nesta temos “um devedor de imposto, que é do mesmo passo contribuinte, e um terceiro que não desempenha qualquer papel na obrigação tributária.”

Para Leite de Campos/Benjamim Rodrigues/Lopes de Sousa, entre o terceiro repercutido “e o sujeito activo não existe vínculo jurídico, no sentido de que o repercutido não é devedor do sujeito activo. A sua obrigação não nasce da realização do facto tributário, mas sim da realização de um facto ao qual a lei liga o direito de o sujeito passivo de repercutir e a correlativa obrigação do repercutido de reembolsar o sujeito passivo quando este exerça o seu direito. Daqui decorre, nomeadamente, que as relações entre o sujeito passivo e o repercutido inadimplente se regem pelo Direito privado.”

Sendo isso assim em tese geral, face ao elenco das competências dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, e que constam dos artigos 2.º a 4.º do RJAT, nem sequer é preciso discutir a natureza jurídica desses actos de repercussão porque, qualquer que seja, não estão contemplados na única potencial norma atributiva de competência a este Tribunal: a da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT: “A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;”. Quer dizer que este Tribunal se declara liminarmente incompetente para apreciar o primeiro pedido da Requerente (declarar a ilegalidade dos actos de repercussão da CSR consubstanciados nas facturas referentes ao gásóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pela Requerente).”.

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

46. Em sentido oposto, e sem necessidade de mais valorações, reconhece-se o presente Tribunal Arbitral competente para apreciar os pedidos formulados pela Requerente em A), C) e D). É que ao contrário do defendido pela Requerida, não visa a Requerente com aqueles pedidos sindicar a legalidade do regime da CSR como um todo, nem suspender a eficácia de acto legislativo, mas tão só contestar a legalidade de actos de liquidação e de actos de segundo grau que sobre aqueles versaram. Por conseguinte, considera este Tribunal Arbitral que aqueles pedidos são subsumíveis ao âmbito material da arbitragem previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, improcedendo a excepção invocada pela AT a este respeito.

§2 – Ilegitimidade

47. Na resposta que apresentou invocou também a Requerida a ilegitimidade processual activa e substantiva da Requerente para solicitar o reembolso da CSR alegadamente suportada.

48. Quanto a este tema, pronunciaram-se já de forma extensa e cuidada os Tribunais Arbitrais, cuja jurisprudência cumpre aqui ter em consideração em respeito do já mencionado artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil.

49. Ao que importa, referiu-se, entre outros, o seguinte no acórdão arbitral proferido em 1 de Fevereiro de 2024, no âmbito do processo n.º 296/2023-T:

“III.7. A possibilidade de os tribunais arbitrais sindicarem actos de liquidação (inerentemente ligados a actos de repercussão) por solicitação dos repercutidos

Numa passagem do seu manual, Sérgio Vasques afirma 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”.

Qualquer que seja a posição a adoptar em tese geral – e, salvo disposição legal em contrário, não há razões para pôr em causa a possibilidade de os contribuintes de facto serem admitidos a invocarem perante os Tribunais, incluindo arbitrais, a ilegalidade dos impostos que efectivamente pagaram –, tem de se ter em conta o quadro legislativo, e este foi invocado pela AT na sua Resposta para pôr em causa a possibilidade de a repercutida poder vir pedir a revisão de liquidações que lhe eram alheias . Fê-lo (...) com base numa alegada restrição legal do círculo de sujeitos que podem solicitar o reembolso da CSR, fazendo a equiparação desses pedidos de reembolso a pedidos de revisão (...)

A questão é: pode ela [a Requerente] suscitar a revisão das liquidações de CSR em que não teve intervenção – e que, aliás, não consegue identificar – ainda que apenas na medida em que tais liquidações contendam com os pagamentos por

ela feitos? Rectius: pode ela, supondo que todo o iter procedimental que desembocou no PPA cumpre os requisitos (o que ainda teria de se apurar) – pode a Requerente, perguntava-se, suscitar a revisão das liquidações conjuntas (e acumuladas) de ISP e CSR no segmento que invoca dizer-lhe respeito?

A questão está em saber se, portanto, no quadro processual que ficou descrito, pode este Tribunal declarar a ilegalidade das “liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva Fornecedora de Combustíveis”, ainda que delimitando o âmbito da ilegalidade de tais liquidações pela correspondência aos “atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pela Requerente no decurso do ano de 2021” – uma vez que, em tudo o que as exceda, não foi formulada qualquer pretensão arbitral.

(...) 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”), assim redigida: “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 respectivo imposto.”. Por sua vez, as disposições relevantes desse artigo 4.º (epigrafado “Incidência subjectiva”), para as quais tal norma remete, têm a seguinte redacção: “1 - São sujeitos passivos de impostos especiais de consumo: a) O depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado;

(...)

2 - São também sujeitos passivos, sem prejuízo de outros especialmente determinados no presente Código:

a) A pessoa que declare os produtos ou por conta da qual estes sejam declarados, no momento e em caso de importação;”

Desde a redacção inicial destas normas, dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, também 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 subjectiva”. 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 – e só quando preencham requisitos adicionais – podem suscitar questões sobre, como se escreve no n.º 1 desse artigo 15.º, “o erro na liquidação”.

50. Ora, a Requerente não é sujeito passivo de CSR, mas tão só uma mera adquirente/consumidora de combustíveis, pelo que fica liminarmente afastada a sua legitimidade para suscitar a ilegalidade das liquidações daquele imposto, por força do regime especial previsto no artigo 15.º do CIEC.

51. Mas ainda que aquele regime não fosse aplicável, a verdade é que a Requerente continuaria a não ter legitimidade processual activa para discutir em juízo a legalidade das liquidações de CSR.

52. Remete-se aqui, uma vez mais, para as conclusões já alcançadas pela jurisprudência, em concreto, pelo Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 15 de Janeiro de 2024, no âmbito do processo n.º 375/2023-T, onde se referiu, ao que importa, o seguinte:

“III.3. Ilegitimidade das Requerentes

20. Não consta do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) 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, como previsto na closure rule do art. 29.º, n.º 1, do RJAT, em concreto e de acordo com a natureza dos casos omissos, das normas de natureza processual do Código de Processo e de Procedimento Tributário (“CPPT”), do CPTA e do CPC.

21. A regra geral do direito processual, que emana do art. 30.º do CPC, é a de que é parte legítima quem tem “interesse direto” em demandar[1], 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” (vd. art. 9.º, n.º 1, do CPTA).

22. 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[2], cujo sujeito passivo é delimitado no artigo 18.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (“LGT”), como “a pessoa singular ou colectiva, 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 directo, substituto ou responsável.”

23. No domínio tributário, 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 (vd. art. 1.º, n.º 2, da LGT).

24. O CPPT contém uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido” (vd. art. 9.º, n.ºs 1 e 4, do CPPT). No mesmo sentido, ainda que referindo-se somente à

legitimidade no procedimento, a LGT determina no seu art. 65.º que “têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.”

25. De notar que, em relação aos responsáveis (sujeitos passivos não originários, tal como os substitutos), o legislador teve a preocupação de justificar a razão pela qual lhes é concedida legitimidade processual. Quanto aos responsáveis solidários, 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” (vd. art. 9.º, n.º 2, do CPPT). No tocante 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” (vd. art. 9.º, n.º 3, do CPPT). Em ambas as situações, apesar de não corresponderem à figura do sujeito passivo originário, constitui-se uma relação jurídico-tributária entre estas categorias de sujeitos passivos derivados e o credor tributário Estado, que encerra prestações – principais (de pagamento da obrigação tributária) e acessórias, o que sucede igualmente com o substituto.

26. Na situação em análise, as Requerentes invocam a qualidade de repercutidos legais para deduzirem a acção arbitral.

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

28. Apesar de o repercutido não ser sujeito passivo, a alínea a) do n.º 4 do art. 18.º da LGT pressupõe 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 desta forma que o repercutido legal é titular de um interesse legalmente protegido, condição exigida para que possa intervir em juízo (vd. art. 9.º, n.ºs 1 e 4, do CPPT).

29. Neste âmbito, assinala JORGE LOPES DE SOUSA: “nos casos de repercussão legal do imposto, apesar de aquele que suporta o encargo do imposto não ser sujeito passivo, é-lhe assegurado o direito de reclamação, recurso e impugnação [art. 18.º, n.º 4, da LGT]. São casos de repercussão legal os do IVA e dos impostos especiais de consumo, pois, em face do respectivo regime legal, a lei exige o pagamento dos tributos aos intervenientes no processo de comercialização dos bens ou serviços, visando fazer com que eles venham a ser pagos pelos consumidores finais, que são os titulares da capacidade contributiva que se pretende tributar.” – vd. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, p. 115.

30. JORGE LOPES DE SOUSA assinala ainda que, em matéria tributária, “é de considerar ser titular de um interesse susceptível de justificar a intervenção no procedimento tributário quem possa ser directamente afectado pelo que nele possa vir a ser decidido, inclusivamente quando esteja em causa uma mera situação de vantagem derivada do ordenamento jurídico, o que será a interpretação que melhor se compagina com o direito constitucionalmente garantido de participação dos cidadãos nas decisões que lhes disserem respeito (art. 267.º, n.º 5, da CRP), como tal se tendo de considerar, necessariamente, todas as que tenham repercussão directa na sua esfera jurídica.” – vd. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, p. 120. Raciocínio que, atenta a identidade de razões, deve considerar-se aplicável ao processo judicial tributário.

31. *Com posição similar, LIMA GUERREIRO, em anotação ao art. 18.º, n.º 4, da LGT, refere que o preceito “admite que, da repercussão do IVA, possa resultar a lesão de um interesse legitimamente protegido (é no mesmo sentido a anotação de Saldanha Sanches ao referido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, in ‘Fisco’, número 28, pgs. 29 e sgs.). Essa lesão será suficiente para a fundamentação de impugnação judicial ou, se verificasse que este não era o meio apropriado dado o princípio constitucional da tutela plena e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos, da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido. A fórmula utilizada declara expressamente, no entanto, a possibilidade de reclamação, impugnação ou recurso contra repercussão ilegalmente efectuada pelo sujeito passivo do IVA, imposto de selo ou de outros tributos sujeitos a mecanismo idêntico, pelo que se infere implicitamente não ser em geral a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse, mas a impugnação judicial o meio adequado para reacção contra a repercussão ilegal do imposto, por razões certamente resultantes da similitude da lesão causada por acto ilegal de liquidação e da lesão resultante de repercussão ilegal e do facto de, no nosso sistema processual tributário, a impugnação não visar necessariamente efeitos meramente demolitórios do acto tributário mas também a reparação de qualquer lesão sofrida pelo impugnante. [...]. O não ser sujeito passivo não quer dizer obrigatoriamente ilegitimidade para intervir no procedimento, em caso de lesão de direito ou interesse legalmente protegido de qualquer natureza.”*

32. *No entanto, afigura-se claro que a CSR não constitui um caso de repercussão legal. A Lei n.º 55/2007, de 31/8, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, nem sequer, adiante-se, de repercussão meramente económica, isto, sem prejuízo de ser um dado que, em princípio, as empresas[3] repassam nos preços praticados os gastos em que incorrem, independentemente da sua natureza (e, portanto, incluindo os gastos tributários), por forma a concretizarem o objetivo lucrativo que preside à sua criação e*

manutenção (vd. artigos 22.º do Código das Sociedades Comerciais e 980.º do Código Civil).

33. *Infere-se do articulado das Requerentes que estas legitimam a sua intervenção processual no facto singelo de lhes ter sido repercutida a CSR pelas empresas distribuidoras de combustíveis, caracterizando-se no artigo 31.º do ppa como um “consumidor” de combustíveis, sobre o qual “recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo”.*

34. *Contudo, importa, antes de mais, salientar que a repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, pois o artigo 9.º do CPPT requer a demonstração de um interesse legalmente protegido, i.e., que mereça a tutela do direito substantivo. Além de que a Requerente não tem a qualidade de “consumidor” de combustíveis, no sentido de consumidor final sobre o qual recai ou deve recair o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”). Na verdade, e começando por esta última parte, as Requerentes são sociedades que se dedicam ao transporte, nacional e internacional, de mercadorias. Desta forma, o combustível adquirido é um factor de produção no circuito económico (de uma cadeia de comercialização de bens), um gasto da actividade de prestação de serviços de transporte realizada pelas Requerentes, não configurando um consumo final. Nestes termos, se a CSR, conforme alegam as Requerentes, se destina a ser suportada pelo consumidor, à partida estas não fazem parte das entidades potencialmente lesadas, que são os consumidores e não os operadores económicos.*

35. *Acresce que, nos termos da Lei que prevê a CSR (Lei n.º 55/2007, de 31/8), não existe qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo do ponto de vista económico, pelo que é errónea a afirmação das Requerentes de que é sobre as mesmas que “recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo [da CSR]”. Basta atentar, para esta conclusão, no art. 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.”[4] Assim, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma. Nem se identifica como prevendo tal repercussão a norma do art. 3.º, n.º 1, da mesma lei que diz que a CSR “constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis”.

36. Importa também assinalar, com relevância para esta questão, que a remissão para o Código dos Impostos Especiais de Consumo (“CIEC”) efectuada pela Lei da CSR é expressamente circunscrita aos procedimentos de “liquidação, cobrança e pagamento”.

37. Em resultado do acima exposto, conclui-se, em síntese, o seguinte:

i. A referida Lei n.º 55/2007 define o sujeito passivo e devedor da CSR, mas não contém qualquer regra de repercussão legal, nem se pronuncia sobre a sua repercussão económica;

ii. As ora Requerentes não são consumidoras finais, o que significa que os gastos em que incorrem são presumivelmente, de acordo com as regras da experiência comum, repercutidos no elo subsequente do circuito económico até atingirem os consumidores finais, esses sim, onerados com o encargo económico do imposto e demais gastos incorridos na produção dos bens e serviços;

iii. Se a CSR foi economicamente repercutida pelos distribuidores de combustíveis às ora Requerentes, não há razões para crer que estas, no exercício de uma atividade económica que visa o lucro e dentro dessa racionalidade, não tenham também repassado de alguma forma o encargo da CSR, no todo ou em parte, para

os seus clientes, os quais nem sequer são os consumidores finais (os próprios clientes).

38. Ora, não sendo as ora Requerentes os sujeitos passivos da CSR, nem repercutidos legais desta contribuição, não lhes assiste legitimidade processual, a menos que, como interessadas, aleguem e demonstrem factos que suportem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade, i.e., a menos que evidenciem a existência de um interesse direto e legalmente protegido na sua esfera, passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo, ónus que sobre as mesmas impende.

39. Contudo, o único facto que as ora Requerentes alegam para este efeito é o de lhes ter sido repercutida a CSR. Qualificam esta repercussão, erradamente, como legal, embora não indiquem onde está prevista essa repercussão – que, a ser “legal”, sempre teria de constar de uma norma com essa natureza (a qual, porém, não existe). O paralelismo que as Requerentes estabelecem entre a CSR e o IVA não tem qualquer suporte jurídico, pois a repercussão neste último imposto tem previsão legal expressa no art. 37.º do Código do IVA, permitindo o seu controlo e prova, dado que o imposto e respetivo montante são mencionados na factura emitida pelo fornecedor de bens ou prestador de serviços.

40. Também não tem qualquer pertinência a equiparação que as ora Requerentes pretendem estabelecer entre a CSR e o Imposto do Selo que tanto pode incidir sobre o sujeito passivo originário (em relação ao qual se verifica a capacidade contributiva) como sobre outra entidade. Neste último caso, como sucede de forma paradigmática com as operações financeiras, a doutrina e jurisprudência têm qualificado o fenómeno como substituição tributária sem retenção (vd., a título de exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 25 de março de 2015, processo n.º 01080/13). Conforme atrás referido, o substituto é uma espécie do género “sujeito passivo”, logo dispõe de legitimidade activa para demandar o

Estado, além de que, à semelhança do IVA, a liquidação do imposto é perfeitamente controlável através da documentação emitida, pois, nos termos do art. 23.º, n.º 6, do Código do Imposto do Selo, “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.”

41. Acresce que, sem prejuízo de a CSR ter sido consagrada como “contrapartida” da utilização da rede rodoviária nacional, a Lei não indica ou sequer sugere sobre quem é que deve constituir encargo, contrariamente ao que as ora Requerentes afirmam (nas suas palavras, o apontado “consumidor de combustíveis”, que, todavia, na realidade, a Lei não aponta...).

42. Rigorosamente, as ora Requerentes são tão-só clientes comerciais dos sujeitos passivos que liquidaram a CSR. Não são os sujeitos passivos dos actos tributários – de liquidação de CSR – impugnados. Não integram, nem são parte da relação tributária, nem são repercutidos legais. E também não se descortina, nem disso foi feita prova, que tenham sido as Requerentes a suportar economicamente o imposto, para o que seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas:

i. Que a CSR foi repercutida às ora Requerentes, quais os montantes e em que períodos;

ii. Que, por sua vez, o preço dos serviços de transportes que prestam aos seus clientes não comportam a repercussão de CSR (ou a medida em que não a comportam, se se tratar de repercussão parcial), por forma a poderem sustentar que suportaram, de forma efectiva, o encargo do imposto e o respetivo quantum.

43. As ora Requerentes limitaram-se a juntar declarações genéricas dos seus fornecedores de combustíveis, as quais estão longe de conter os elementos concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto. Não lograram, por

isso, atestar que suportaram o tributo contra o qual reagem. E esta seria, segundo entendemos, a única forma de lhes poder ser reconhecida a legitimidade residual para a presente acção arbitral, tendo em conta que não são sujeitos passivos, nas diversas modalidades que o conceito acomoda, nem repercutidos legais da CSR.

44. Aliás, compreende-se que o legislador não tenha adoptado um conceito irrestrito de legitimidade activa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura suscitaria, quer na ligação entre o acto de liquidação do imposto, a determinação da sua efectiva 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. Ou seja, o mesmo imposto poderia ser restituído a diversos intervenientes, de forma dificilmente controlável e mapeável, com manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade.

45. Por fim, não se diga que as ora Requerentes ficaram desprovidas de tutela, pois nada impede o ressarcimento, através de uma acção civil de repetição do indevido instaurada contra os seus fornecedores, se reunirem os devidos pressupostos, nos termos declarados pelo Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de outubro de 2011, no processo C-94/10, Danfoss A/S (pontos 24 a 29). Nesta perspectiva, está acautelada a observância do princípio fundamental da tutela jurisdicional efetiva (vd. artigo 20.º da Constituição).

46. De assinalar, adicionalmente, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo já entendeu, em relação a um caso de liquidação de Imposto Automóvel (correspondente ao actual 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 (vd. Acórdão de 1/10/2003, processo n.º 0956/03).”.

53. Ora, conforme já anteriormente referido, inexistente no regime jurídico da CSR uma imposição legal de repercussão do imposto, sendo apenas expectável em face da lógica subjacente a este tributo que o respectivo encargo seja repassado para os intervenientes que estão a jusante no circuito económico-comercial e que procedam à aquisição dos combustíveis. O que significa que não estavam preenchidos os pressupostos atributivos de legitimidade que constam do artigo 18.º, n.ºs 3 e 4, alínea a), da LGT.

54. Para além disto, a Requerente também não logrou provar que suportou definitivamente na sua esfera jurídica o encargo da CSR, quem em si teria alegadamente sido repercutido pela D..., o que significa que também não logrou demonstrar um interesse legalmente protegido, merecedor de tutela do direito substantivo, por forma a invocar a norma residual atributiva de legitimidade prevista no artigo 9.º do CPPT.

55. Conclusões estas que, sublinha-se ainda, não violam os princípios constitucionais da igualdade e do acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva (artigos 13.º e 20.º da CRP), nem tão pouco o princípio da efectividade tal qual teorizado pelo TJUE. É que a Requerente, apesar de não integrar o âmbito da relação jurídico-tributária e de não ter legitimidade para contestar a legalidade dos actos de liquidação da CSR, mantém de forma plena o direito de demandar directamente a D..., no âmbito da relação jurídico-privada estabelecida entre ambas, através de uma acção civil de repetição do indevido, exigindo nessa sede o reembolso do imposto que alega ter indevidamente suportado por via da repercussão nas aquisições de combustível que realizou.

56. Pelo exposto, julga-se procedente a excepção dilatória de ilegitimidade activa da Requerente, 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.

57. Em face do decidido, fica prejudicada, porque inútil, a apreciação das demais questões suscitadas no processo, não existindo necessidade de promover o reenvio prejudicial para o TJUE quanto a qualquer questão por não ter o Tribunal Arbitral dúvidas quanto ao sentido e alcance do direito da União Europeia aqui aplicável.

V. DECISÃO

58. Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade de actos de repercussão de CSR;
- b) Julgar improcedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar actos de liquidação de CSR;
- c) Julgar procedente a exceção dilatória de ilegitimidade activa da Requerente e, em consequência, absolver a Requerida da instância;
- d) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

59. Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 8.863.705,82.

VII. CUSTAS

60. Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 110.160,00, a suportar pela Requerente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2025

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Presidente e Relatora)

Cristina Aragão Seia
(vencida nos termos da declaração em anexo)

Hélder Faustino

DECLARAÇÃO DE VOTO

Não acompanhamos o sentido da, excepcional e bem fundamentada, decisão de julgar procedentes as exceções da incompetência, em razão da matéria, do Tribunal Arbitral, para conhecer o pedido de apreciação da legalidade de atos de repercussão de CSR, bem como da ilegitimidade da Requerente.

Como resulta do artigo 3º, a CSR corresponde à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional - tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis – e constitui uma fonte de financiamento da mesma no que respeita à respectiva concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras forma de financiamento.

Subscrevendo o decidido, entre outros, no Acórdão 304/2022-T, concluímos que:

- (...) 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 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”.

Em conclusão, a CSR é um verdadeiro imposto.

No que respeita à competência, 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 “actos de liquidação de tributos”, categoria ampla que compreende a tripartição clássica reflectida 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.

Mesmo na perspectiva da competência “relativa”, apesar de o artigo 2º da 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.

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

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

Isto, aliás, na linha do que determina o Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (para onde remete o regime da CSR no artigo 5º da Lei55/2007), no seu artigo 2º quando determina que “os impostos especiais sobre o 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”.

Ora, resulta do disposto no artigo 18.º, n.º 4, a), da LGT, que quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal, **ainda que não seja sujeito passivo da relação jurídica tributária, mantém o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias contra os actos de liquidação que geram a repercussão.**

De qualquer modo, para além da legitimidade activa da Requerente se encontrar coberta pelo referido preceito, essa legitimidade é também reconhecida pela regra geral do artigo 9.º, n.º 1, do CPPT, segundo a qual *“têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”*.

No pedido, a Requerente identifica as facturas emitidas pelos fornecedores de combustíveis em que sustenta ter ocorrido necessariamente repercussão da CSR.

Os actos impugnados encontram-se identificados e documentados pelo único meio possível, qual seja, a emissão de facturas emitidas pelo fornecedor do combustível que consubstancia a repercussão do encargo tributário na esfera jurídica dos adquirentes, estando estes impossibilitados de obter elementos de informação que estão na posse de uma terceira entidade, por não serem eles o sujeito passivo do imposto.

Como se refere no texto do acórdão supra, *“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 e 268.º, n.º 4 da Constituição”.

De qualquer forma, entendemos que a repercussão da CSR se presume, por recurso à livre apreciação dos factos de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros [artigo 16º, e) do RJAT e artigo 607º, n.º 5 do CPC].

Seguimos integralmente neste ponto, o que se decidiu no processo arbitral n.º 1015/2023-T, de 28-05-2024:

- “A repercussão da CSR nos consumidores de combustíveis é manifestamente pretendida pela lei, ao estabelecer que o financiamento da rede rodoviária nacional «é assegurado pelos respectivos utilizadores» e que «a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis» ((artigos 2.º e 3.º do CIEC na redacção anterior à Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro).

Assim, a existência de repercussão do tributo no consumidor final numa situação em que a lei pretende que ela exista, como sucede com a CSR, tem de se presumir, à face das regras da experiência que os árbitros devem aplicar na fixação da matéria de facto, pois trata-se de uma situação normal, que corresponde ao andamento natural das coisas, quod plerumque accidit.

Neste contexto, deve dizer-se que a presunção de que ocorreu efectivamente repercussão quando ela está prevista na lei e não há qualquer facto que permita duvidar da correspondência do facto presumido à realidade, não é incompatível com o Direito da União, designadamente à face do Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no processo C-460/21.

O que aí se refere, relativamente a prova de uma situação de enriquecimento sem causa, que constitui excepção ao direito ao reembolso de quantias cobradas em violação do Direito da União, é que «o direito da União exclui assim que se aplique toda e qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos

noutras pessoas e que visem impedir a apresentação de elementos de prova destinados a contestar uma pretensa repercussão (Acórdão de 21 de setembro de 2000, Michailidis, C-441/98 e C-442/98, EU:C:2000:479, n.º 42)».

Isto é, o que o TJUE considera incompatível com o Direito da União é a utilização exclusiva de uma presunção de repercussão para prova de uma situação excepcional de enriquecimento sem causa, derivada de omissão de repercussão, impedindo ao operador que devia fazer a repercussão a apresentação de elementos de prova destinados a demonstrar que não ocorreu.

Mas, no caso em apreço, o que esta em causa não é a prova de uma situação de exceção, mas sim a prova da situação normal de ter existido a repercussão pretendida por lei e não há obstáculos a que seja apresentada prova de que a repercussão não ocorreu, abalando a operacionalidade da referida presunção natural. O que sucede, é que nenhuma prova foi apresentada que permita entrever que a repercussão não tenha ocorrido.

Por outro lado, é manifesta a acrescida dificuldade de prova positiva da repercussão, em situação em que a Requerente apenas tem na sua posse as facturas em que apenas se indica o preço em que se presume estar incluída a CSR e essa acentuada dificuldade deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina "iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur".

Por outro lado, «a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido» (artigo 58.º da LGT), pelo que tinha o dever de diligenciar, na sequência da apresentação do pedido de revisão oficiosa, no sentido de apurar quais as liquidações que ela própria emitiu e os pagamentos que recebeu relativas ao pagamento de CSR pela fornecedora de combustíveis e confirmar ou não se foram ou não efectuados os pagamentos das

facturas pela Requerente, se necessário através de exame à contabilidade da Requerente e informações bancárias.

É apenas nas situações em que, após a produção das provas e a realização de diligências necessárias para apurar a factualidade relevante para a decisão, subsistem dúvidas sobre factos em que deve assentar a decisão que funcionam as regras do ónus da prova, valorando procedimentalmente as dúvidas contra aquele a quem é atribuído o ónus da prova.

As regras do ónus da prova não significam que seja sobre a parte à qual ele é atribuído que recai o dever de trazer ao processo os meios de prova dos factos relevantes para decisão, dispensando a parte contrária de tal tarefa, pois a Administração Tributária nunca está dispensada de, em cumprimento do princípio do inquisitório, antes de aplicar as regras do ónus da prova, «realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido», por força do artigo 58.º da LGT.

«No procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos, podendo designadamente juntar actas e documentos, tomar declarações de qualquer natureza do contribuinte ou outras pessoas e promover a realização de perícias ou inspecções oculares» (artigo 50.º do CPPT), independentemente de o ónus da prova recair ou não sobre o contribuinte.

A expressão «todas as diligências necessárias» não dá margem para interpretação restritiva quanto aos deveres de realização de diligências que a lei impõe a AT.

*O princípio do inquisitório, enunciado neste artigo 58.º da LGT, situa-se a **montante do ónus de prova** (acórdão do STA de 21-10-2009, processo n.º 0583/09), só operando as regras do ónus da prova quando, após o devido cumprimento daquele princípio, se chegar a uma situação de dúvida (*non liquet*) sobre os factos relevantes para a decisão do procedimento tributário, situação esta em que a matéria de facto é decidida contra a parte a quem é imposto tal ónus.*

Por isso, não podem aplicar-se as regras do ónus da prova contra o sujeito passivo, valorando contra ele as dúvidas sobre a matéria de facto, em situação em que não foi

cumprido adequadamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira o princípio do inquisitório: se houve omissão absoluta de diligências no procedimento que tinham potencialidade para esclarecer os factos relevantes para a apreciação da causa, a falta de prova tem de ser valorada contra a Autoridade Tributária e Aduaneira”.

Efectivamente, independentemente do critério de repartição do ónus da prova ao caso aplicável, a Administração Tributária está vinculada, ao nível do procedimento, ao princípio da verdade material, pelo qual lhe cabe o poder-dever de realizar todas as diligências que entenda serem úteis para a descoberta da verdade, constituindo um afloramento deste princípio o disposto no artigo 58.º da LGT. Por outro lado, os órgãos da Administração Pública estão sujeitos a um princípio de colaboração, e, como tal, “*devem actuar em estreita colaboração com os particulares, cumprindo-lhes, designadamente, prestar aos particulares as informações e os esclarecimentos de que careçam, apoiar e estimular as suas iniciativas e receber as suas sugestões e informações*”, princípio esse igualmente consagrado nos artigos 11º, n.º 1, do CPA, 59º da LGT e 48º do CPPT.

Aliás, o contribuinte não pode ver agravada a sua situação fiscal pelo facto de não lhe ser possível apresentar uma prova documental específica a que não pode ter acesso, quando a Autoridade Tributária se absteve de obter essa mesma prova pelos seus próprios meios.

Desse modo, tendo presentes todos os elementos constantes do processo arbitral, consideraríamos totalmente improcedentes as excepções da incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido arbitral e da ilegitimidade da Requerente, devendo, conseqüentemente, ser julgado procedente o pedido.

O Árbitro Adjunto,

(Cristina Aragão Seia)