

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 703/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR). Competência dos tribunais arbitrais. Legitimidade processual.

SUMÁRIO:

- I. A Contribuição de Serviço Rodoviário consubstancia um tributo que deve ser qualificado como imposto, pelo que sob essa qualificação os tribunais arbitrais têm competência para apreciar os correspondentes atos de liquidação.*
- II. A Requerente não suportou o encargo da Contribuição de Serviço Rodoviário por repercussão legal; daí que a legitimidade “material” da Requerente deve ser aferida pela qualidade de mera repercutida de facto, circunstância em que tem de demonstrar um interesse legalmente protegido, como se extrai do cotejo dos artigos 9.º do CPPT, 18.º da LGT e 9.º do CPTA.*
- III. Esse interesse há de corresponder à circunstância de ter suportado, do ponto de vista económico, o imposto [CSR] ilegalmente liquidado ao sujeito passivo fornecedor dos combustíveis, situação que implica o preenchimento de duas condições: a primeira é que o fornecedor de combustíveis tenha repercutido, de facto, à Requerente, a CSR; e a segunda é que o fenómeno da repercussão “voluntária” tenha ficado por aí, sem que a Requerente tenha, de igual modo, repercutido aos seus clientes o “peso” económico da CSR.*
- IV. Não tendo ficado provado o valor da CSR repercutido pelos fornecedores de combustíveis, nem que a Requerente tenha suportado o encargo económico do imposto em definitivo, falece àquela legitimidade “material” para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto.*

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (Presidente), José Nunes Barata e Tomás Castro Tavares (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD para formar Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 12 de agosto de 2024, acordam o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., pessoa coletiva com o NIPC..., com sede na ..., nº ..., ..., -..., ..., ..., Distrito de Santarém, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral com vista à apreciação da legalidade dos atos tributários de liquidação respeitantes à Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”), cujo encargo tributário foi alegadamente repercutido na esfera jurídica da Requerente pelos fornecedores B... LDA., C..., UNIPessoal LDA., D... S.A., E... LDA., F..., S.A., G... LDA., H... S.A., I... LDA., J... LDA., K... LDA., L... S.A., M..., S.A., N... SOCIEDADE UNIPessoal LDA., O... LDA., P... LDA., Q... LDA., R..., LIMITADA, S..., LDA., T... LDA., U..., LDA., V... LIMITADA, W... LDA., X... LDA., Y..., LDA., Z..., LIMITADA, AA... LDA., BB... LDA., CC..., LDA., DD..., S.A., E..., FF..., LDA., GG..., LDA., HH... LDA., II... LDA., JJ... S.A., KK... LDA., LL... LDA., MM... LDA., NN..., LDA., OO... LDA., PP... LDA., QQ... S.A., RR... S.A., SS..., LDA., TT... UNIPessoal, LDA., UU..., LDA., VV... CRL., WW... UNIPessoal LDA., XX... LDA., YY... LDA., ZZ... LDA., AAA..., LDA., BBB... LDA., CCC..., LDA., DDD... UNIPessoal LDA., EEE..., LDA., FFF..., LDA., GGG..., LDA., HHH... LDA., III... LDA., JJJ... LDA., KKK..., LDA., LLL... S.A., MMM...LDA., NNN... - S.A., OOO... LDA., PPP... S.A., GGG... LDA., RRR... UNIPessoal LDA., SSS..., LDA., TTT...- LDA., UUU..., LDA., VVV... LDA., WWW... LDA., XXX... S.A., YYY..., LDA., ZZZ..., UNIPessoal LDA., AAAA... LDA., BBBB..., LDA.,CCCC..., DDDD... UNIPessoal LDA.,

na sequência da alegada aquisição de 8.716.357,85 (oito milhões setecentos e dezasseis mil trezentos e cinquenta e sete vírgula oitenta e cinco) litros de gasóleo e, em face da qual terá suportado 967.515,72 Euros (novecentos e sessenta e sete mil quinhentos e quinze euros e setenta e dois cêntimos) de CSR e 1.275,22 (mil duzentos e setenta e cinco vírgula vinte e dois) litros de gasolina e, em face da qual suportou 110,94 Euros (cento e dez euros e noventa e quatro cêntimos) de CSR àquela entidade – cfr. cópias das faturas emitidas pela entidade referida que juntou como documentos n.º 1 a 12 - a Requerente não se conformando com os “atos tributários” *supra* identificados, considerando que os mesmos enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, pretende a respetiva anulação com as demais consequências legais.

Posição da Requerente

Alegou a Requerente, no essencial:

- a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto – diploma legislativo que criou a CSR – é contrário ao direito comunitário e viola a Diretiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 (“Diretiva IEC”), circunstância que torna ilegais e, consequentemente, anuláveis as liquidações deste tributo;

- de acordo com o artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), «[a]s disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático» [sublinhado da impugnante].

- esta norma constitucional corresponde ao reconhecimento do princípio do primado do Direito europeu, reiteradamente afirmado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) desde os acórdãos *Costa c. E.N.E.L.* (Processo n.º 6/64) e *Simmenthal* (Processo n.º 106/77), sublinhando o TJUE nesta última decisão que «[...] as disposições do Tratado e os atos das instituições diretamente aplicáveis têm por efeito, nas suas relações com o direito interno dos Estados-Membros, não apenas tornar inaplicáveis de pleno direito, desde o momento da sua entrada em vigor, qualquer norma de direito interno que lhes seja contrária, mas também – e dado que tais disposições

e atos integram, com posição de precedência, a ordem jurídica aplicável no território de cada um dos Estados-Membros – impedir a formação válida de novos atos legislativos nacionais, na medida em que seriam incompatíveis com as normas do direito comunitário» [sublinhados nossos];

- entende a Requerente estar a Autoridade Tributária obrigada a não aplicar normas de Direito interno ordinário – in casu, as já mencionadas disposições da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto – em prol da salvaguarda do disposto na Diretiva IEC, sendo essa obrigação decorrente do princípio do primado do Direito europeu previsto nos artigos 8.º, n.º 4, da CRP e 1.º, n.º 1, da LGT, do princípio da colaboração leal e, bem assim, da cláusula geral de empenhamento na construção da União Europeia prevista no artigo 7.º, n.ºs 5 e 6, da CRP;

- entende a Requerente que a omissão deste dever constitui erro imputável aos serviços, suscetível de justificar a aplicação do prazo alargado de quatro anos estabelecido no artigo 78.º, n.º 1, da LGT;

- verificando-se, no presente caso, uma clara violação do direito comunitário no ato de liquidação objeto do presente pedido de revisão, tem a requerente a legitimidade e o direito de requerer a restituição da CSR que lhe foi indevidamente cobrada, por erro imputável aos serviços, no prazo alargado de quatro anos estabelecido no artigo 78.º, n.º 1, da LGT;

- Por outro lado, nos termos do *supra* citado artigo 78.º, n.º 4, da LGT, o fundamento da revisão oficiosa reside também na injustiça grave ou notória da liquidação;

- a injustiça é, no caso, grave porque se traduz na imposição de um encargo patrimonial em clara violação do Direito Europeu e da própria CRP, sendo certo que, caso os mesmos fossem devidamente respeitados, não recairia sobre a Requerente o pagamento da CSR e o valor do preço a pagar pelo combustível seria mais baixo;

- por outras palavras e concretamente: da violação do Direito Europeu e da CRP resultou uma tributação no montante de 967.626,66 Euros (novecentos e sessenta e sete mil seiscentos e vinte e seis euros e sessenta e seis cêntimos) quando não era devida qualquer tributação, o que imediatamente evidencia o intolerável desajustamento da tributação face à realidade factual;

- por sua vez, o erro na origem da injustiça grave e/ou notória não é, no caso, imputável ao contribuinte (art. 78º-4, da LGT);

- A Requerente remeteu por correio registado com AR, a revisão oficiosa no dia 31 de outubro de 2023, para a Alfândega de Peniche, a requerer que fossem anulados os atos de liquidação indevidamente emitidos, e a devolução do valor invalidamente cobrado, pedido que foi recebido em 2-11-2023;

- A Autoridade Tributária, não se pronunciou, conforme estava obrigada nos termos previstos no artigo 57.º n.º 1 da LGT, - dentro do prazo de 4 meses -, consubstanciando, deste modo um indeferimento tácito;

- A Requerente é uma sociedade comercial constituída sob a forma anónima que se dedica ao comércio e extração de pedras e rochas, designadamente, mármore e granitos;

- No período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu, no âmbito da sua atividade comercial, 8.716.357,85 (oito milhões setecentos e dezasseis mil trezentos e cinquenta e sete vírgula oitenta e cinco) litros de gasóleo e 1.275,22 (mil duzentos e setenta e cinco vírgula vinte e dois) litros de gasolina às sociedades B... LDA., C..., UNIPessoal LDA., D... S.A., E... LDA., F..., S.A., G... LDA., H... S.A., I... LDA., J... LDA., K... LDA., L... S.A., M..., S.A., N... SOCIEDADE UNIPessoal LDA., O... LDA., P... LDA., Q... LDA., R..., LIMITADA, S..., LDA., T... LDA., U..., LDA., V... LIMITADA, W... LDA., X... LDA., Y..., LDA., Z..., LIMITADA, AA... LDA., BB... LDA., CC..., LDA., DD..., S.A., E..., FF..., LDA., GG..., LDA., HH... LDA., II... LDA., JJ... S.A., KK... LDA., LL... LDA., MM... LDA., NN..., LDA., OO... LDA., PP... LDA., QQ... S.A., RR... S.A., SS..., LDA., TT... UNIPessoal, LDA., UU..., LDA., VV... CRL., WW... UNIPessoal LDA., XX... LDA., YY... LDA., ZZ... LDA., AAA..., LDA., BBB... LDA., CCC..., LDA., DDD... UNIPessoal LDA.,

EEE..., LDA., FFF..., LDA., GGG..., LDA., HHH... LDA., III... LDA., JJJ... LDA., KKK..., LDA., LLL... S.A., MMM...LDA., NNN... - S.A.,
OOO... LDA., PPP... S.A., GGG... LDA., RRR... UNIPessoal LDA., SSS..., LDA., TTT...- LDA., UUU..., LDA., VVV... LDA., WWW...
LDA., XXX... S.A., YYY..., LDA., ZZZ..., UNIPessoal LDA., AAAA... LDA., BBBB..., LDA.,CCCC..., DDDD... UNIPessoal.
(doravante também designadas “Gasolineiras”) – cfr. **documentos n.º 1 a 12.**

CSR – VALORES ANUAIS

Gasóleo

ANO	LITROS ABASTECIDOS	CSR SUPORTADA
2019	497.509,77	55.223,58 €
2020	2.141.864,33	237.746,94 €
2021	2.995.716,39	332.524,52 €
2022	3.081.267,36	342.020,68 €
TOTAL	8.716.357,85	967.515,72 €

Gasolina

ano	litros abastecidos	csr suportada
2019	-	- €
2020	290,00	25,23 €
2021	816,55	71,04 €
2022	168,67	14,67 €
TOTAL	1.275,22	110,94 €

- O preço por si pago pelos combustíveis assinalados compreendeu, por força da repercussão efetuada pelas referidas “Gasolineiras”, os montantes suportados por esta entidade a título de CSR aquando da introdução dos combustíveis no consumo, ascendendo o encargo tributário repercutido sobre a Requerente a 967.626,66 Euros (novecentos e sessenta e sete mil seiscentos e vinte e seis euros e sessenta e seis cêntimos) – cfr. **documentos n.º 1 a 12.**

- Por não se conformar com os atos tributários em questão, a Requerente apresentou a revisão oficiosa e a presente pronúncia arbitral, no âmbito da qual expõe as razões em que alicerça a sua posição e pelas quais considera padecerem tais atos de ilegalidade, determinante da respetiva anulação nos termos do artigo 163.º do CPA, tudo com as demais consequências legais;

- considera a Requerente que tais atos tributários são ilegais e, conseqüentemente, anuláveis, em virtude de (i) alegada preterição do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IEC e, por via disso, da violação do princípio do primado do Direito europeu insito no artigo 8.º, n.º 4, da CRP e (ii) da violação do princípio da igualdade fiscal, decorrente da violação do subprincípio da capacidade contributiva, insitos no artigo 13.º da CRP;

- o repercutido é, independentemente da modalidade de repercussão, titular de um interesse legalmente protegido justificativo da atribuição de legitimidade procedimental e processual para discussão da legalidade da dívida tributária, tudo nos termos dos artigos 9.º, n.ºs 1 e 2, e 65.º da LGT, e 9.º, n.º 1, do CPPT;

-
- é total a irrelevância da modalidade de repercussão, havendo apenas que aferir quem **de facto** suportou o encargo do imposto ou, por outras palavras, aquele que demonstrar ter suportado o encargo do imposto terá legitimidade procedimental e/ou processual para contestar a legalidade das liquidações, quer detenha ou não a qualidade de sujeito passivo;
 - resulta dos **documentos n.º 1 a 12** juntos à presente pronúncia arbitral, o encargo inerente ao pagamento daqueles valores da CSR foi transferido pelo respetivo sujeito passivo para a esfera da Requerente;
 - de acordo com a Lei n.º 24-E/2022, publicada a 30 de dezembro, pretendeu o legislador introduzir no artigo 2.º do CIEC uma referência expressa à imposição legal de repercussão dos impostos especiais de consumo, atribuindo-se, no artigo 6.º da referida Lei, natureza interpretativa a tal alteração legislativa;
 - é entendimento da Autoridade Tributária que os sujeitos passivos da CSR não podem obter o reembolso de montantes suportados a este título precisamente porque é prática uniforme e reiterada a sua repercussão na esfera jurídica dos adquirentes de combustível fóssil, como é o caso da Requerente;
 - Na ausência de qualquer conexão entre a liquidação e cobrança da CSR e um qualquer objetivo juridicamente atendível, distinto do ISP e sem cariz meramente orçamental, **é manifesta a ilegalidade da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, por preterição do disposto no artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IEC;**
 - Classificando-se a CSR como um imposto, pelos motivos que *supra* se elencaram, a sua conformidade à CRP e, mais concretamente, ao princípio fundamental da igualdade, previsto no artigo 13.º CRP, afere-se através da aplicação do princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada sujeito passivo deverá contribuir para o financiamento das funções gerais do Estado na medida da respetiva força económica;
 - como é jurisprudência assente dos tribunais superiores, «*O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação. Consiste este critério em que a incidência e a repartição dos impostos – dos “impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar” (na formulação clássica portuguesa, de Teixeira Ribeiro, “A justiça na tributação” in “Boletim de Ciências Económicas”, vol. XXX, Coimbra 1987, n.º 6, autor que também se lhe refere como “capacidade para pagar”) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício). A atual Constituição da República não consagra expressamente este princípio com longa tradição no direito constitucional português - a Carta Constitucional de 1826 expressa-o na fórmula de tributação “conforme os haveres” dos cidadãos e, na Constituição de 33, o artigo 28º consigna-o na obrigação imposta a todos os cidadãos de contribuir para os encargos públicos “conforme os seus haveres”). Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (cfr. Casalta Nabais “O dever fundamental de pagar impostos”, págs. 445 e segs., onde, no entanto, se defende que, embora o princípio não careça – para ter suporte constitucional – de preceito específico e direto, não é de todo inútil ou indiferente a sua consagração expressa)» – cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003, de 12 de fevereiro de 2003.;*
 - Como defende o Tribunal Constitucional, «*o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a*

introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional (nestes precisos termos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 306/2010)» – cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 695/2014, de 15 de outubro de 2014;

- não se identifica qualquernexo entre a aquisição de combustíveis fósseis e uma utilização especialmente intensa das estradas incluídas na rede rodoviária nacional, sendo certo que (i) os adquirentes dessa matéria-prima poderão limitar-se a utilizar vias excluídas dessa rede, como por exemplo as estradas municipais e (ii) não está demonstrado que todos veículos com motores de combustão utilizem de forma mais intensa as vias integradas na rede rodoviária nacional, podendo suceder em alguns casos que a utilização por veículos elétricos e a gás seja até mais intensa;

- ao fazer incidir um imposto sobre um conjunto restrito de contribuintes, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, padece de inconstitucionalidade material, por preterição do princípio constitucional da igualdade, previsto no artigo 13.º da CRP, na medida em que onera de forma injustificada um conjunto de contribuintes em face do seu setor de atividade económica, fazendo-os contribuir em maior medida para o financiamento de funções do Estado igualmente aproveitáveis por todos os cidadãos;

- são consequentemente ilegais todas as liquidações de CSR, designadamente, as melhor identificadas no frontispício desta petição, o que naturalmente implica a sua anulação nos termos do artigo 163.º do CPA e a consequente restituição dos montantes ilegalmente liquidados e subsequentemente repercutidos na esfera jurídica da Requerente, com as demais consequências legais;

- além do reembolso da CSR paga, a Requerente tem ainda direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º-3, da LGT.

Posição da AT

Em 24 de setembro de 2024, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, bem como juntou na mesma data o respetivo processo administrativo, invocando em síntese:

- a) Como ponto prévio: que são distintos e com finalidades diferentes o Documento de Introdução no Consumo (DIC) e a faturas, sendo o primeiro o que consubstancia o ato de liquidação e o segundo que, sendo fiscalmente relevante, não é um ato de liquidação de imposto;
- b) Que o vocábulo “repercutidos” (art. 2º, do Código dos Impostos Especiais de Consumo – CIEC) apenas viu a sua existência consagrada com a alteração operada pelo artigo 3º da Lei nº 24-E/2022, que entrou em vigor em 1.1.2023;
- c) Aquele que suporta o encargo do imposto por repercussão legal não é sujeito passivo, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou pedido de pronúncia arbitral – art 18, da LGT;
- d) A CSR é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos (ISP) identificados no artigo 4º, do CIEC;
- e) A espécie tributária da CSR é qualificada como contribuição e não como imposto, encontrando-se, assim, excluída do âmbito material da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º, do RJAT, e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (“Portaria de Vinculação”), tal como entendeu o Tribunal Arbitral no acórdão

proferido em 29 de maio de 2023, no processo n.º 31/2023-T;

- f) Que estando a CSR excluída da arbitragem tributária, por não abranger os tributos que devam ser qualificados como contribuição, não se encontra verificada a arbitrabilidade do *thema decidendum*, não sendo, por isso, os Tribunais Arbitrais do CAAD materialmente competentes para conhecer do mérito do pedido em apreço
- g) Que estamos perante uma exceção dilatória nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, al. a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa.
- h) Que a incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido da Requerente resulta ainda do facto de esta questionar a legalidade do regime da CSR, no seu todo, pelo que pretendendo em rigor a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa, visa, com a presente ação, suspender a eficácia de atos legislativos, o que extravasa as competências dos Tribunais Arbitrais.
- i) Que, ainda que se considerasse a competência do Tribunal Arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR, nunca poderia o Tribunal Arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, que não são atos de tributários e que, para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto;
- j) Que, por outro lado, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e consequente pedido de reembolso do imposto, uma vez que esta possibilidade é restringida, independentemente do tipo de erro ou da situação que motive o reembolso, ao sujeito passivo.
- k) Que não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica da repercutida económica ou de facto, não podendo a entidade, em que alegadamente teria sido repercutido o imposto, apresentar pedidos de revisão ou de reembolso por erro, pelo que não sendo a Requerente sujeito passivo nos termos e para o efeito do disposto no artigo 4.º do CIEC, não tem legitimidade para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, consequentemente, o presente pedido arbitral, por não integrar a relação tributária relativa à liquidação originada pela DIC.
- l) Que, por outras palavras, carece a Requerente de legitimidade, atendendo ao disposto no artigo 18.º, n.º 4, alínea a), do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro (Lei Geral Tributária – LGT), pois não é sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal, porquanto não está em causa uma alegada situação de repercussão legal, visto que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto.
- m) Que não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, sendo reconhecido que a repercussão da

CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, porquanto, tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo (como o ISP/ISPPE, IABA ou IT), o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos que podem ser tidos em conta na política de definição dos preços de venda.

- n) Que não basta à Requerente alegar (e provar) a repercussão económica no seio da CSR, tendo igualmente de provar que a mesma assume natureza progressiva, uma vez que a repercussão pode ser regressiva, quando é o vendedor que suporta o aumento do encargo tributário, e nesse caso a Requerente não tem qualquer interesse/direito na relação jurídica tributária, não sendo sequer contribuinte.
- o) Que não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, subsequente e autónomo do(s) ato(s) de liquidação de ISP/CSR, sendo que as faturas não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, e que o valor pago a título de CSR pelo sujeito passivo de ISP/CSR, pode, ou não, ter sido repercutido, no preço pago pela adquirente dos combustíveis.
- p) Que dada a natureza da repercussão da CSR, ainda que o sujeito passivo de ISP/CSR “repasse” o custo da CSR, ou parte dele, no preço de venda dos combustíveis, os seus clientes não são, necessariamente, quem suporta, a final, o encargo do tributo, uma vez que os adquirentes de combustíveis enquanto operadores económicos que desenvolvem uma atividade comercial e que utilizam os combustíveis como fatores de produção no circuito económico procuram, também eles, repassar nos preços praticados todos os gastos em que incorrem, por forma a concretizarem o objetivo lucrativo da sua atividade económica, não sendo assim de considerar consumidores finais.
- q) Que seguir o alegado pela Requerente, quando a mesma enquanto sociedade comercial desenvolve atividade com fins lucrativos, repassa, necessariamente no preço dos serviços prestados, os gastos em que incorre, nomeadamente com a aquisição de combustíveis, pelo que as entidades potencialmente lesadas com o encargo da CSR, serão os consumidores finais de tais serviços e não a Requerente.
- r) Que, conseqüentemente, verifica-se a falta de legitimidade da Requerente, como reconheceram as decisões proferidas no âmbito dos Processos n.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 375/2023-T, 408/2023-T, 438/2023-T, 466/2023-T, 467/2023-T e 490/2023-T.
- s) Que a Requerente não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu às suas fornecedoras, tem incluído o valor da CSR pago pelo sujeito passivo de CSR, nem que suportou, a final, o encargo de tal tributo, ou sequer que ela própria não o repassou no preço dos serviços prestados aos seus clientes, sendo estes os consumidores finais.

- t) Que, em suma, a Requerente não é sujeito passivo, nem de ISP, nem de CSR, consequentemente, não efetuou qualquer introdução no consumo de produtos petrolíferos, bem como não integrou, nem integra, nem é parte da relação tributária subjacente às liquidações contestadas (não era/é devedora, nem era/é a entidade que estava obrigada a proceder ao pagamento do imposto ao Estado).
- u) Que a Requerente apesar de alegar, não concretiza, nem fundamenta, nem logra provar que efetuou qualquer pagamento a título de CSR, pois não indica a Requerente qualquer informação a esse respeito, nomeadamente como e a que título efetuou os alegados pagamentos, quando é que alegadamente foram feitos.
- v) Que todas as faturas identificadas, por si só, não fazem prova do alegado pagamento, pois não consubstanciam fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes, pelo que é forçoso concluir que não logra fazer prova de que efetivamente ocorreu repercussão, parcial ou total, da CSR na aquisição dos combustíveis à sua fornecedora e que, nessa sequência, efetuou o pagamento e suportou, a final, o encargo da CSR (sem o ter repassado, a jusante, no preço dos serviços prestados pela Requerente).
- w) Que, ter-se-á de concluir que a Requerente não é sujeito passivo de CSR, e não integra a relação tributária subjacente às liquidações contestadas, não sendo a devedora, nem quem estava obrigado ao seu pagamento ao Estado, que está a jusante do sujeito passivo na cadeia económica, que em termos jurídicos não é um terceiro substituído, que não suporta a contribuição por repercussão legal, nem tão pouco corresponde ao consumidor final, pelo que não tem legitimidade nem para apresentar o pedido de revisão oficiosa nem, consequentemente, o presente pedido arbitral, nos termos do n.º 2, do artigo 15.º do CIEC e dos n.º 3 e 4, al. a), do artigo 18.º da LGT;
- x) A seguir o alegado pela Requerente, a mesma enquanto sociedade comercial desenvolve atividade com fins lucrativos, repassa, necessariamente no preço dos serviços/mercadorias prestados, os gastos em que incorre, nomeadamente com a aquisição de combustíveis, pelo que as entidades potencialmente lesadas com o encargo da CSR, serão os consumidores finais de tais serviços e não a Requerente;
- y) Contrariamente ao pretendido pela Requerente, não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, mas antes a possibilidade da repercussão económica ou de facto, total ou parcial, sendo que as faturas apresentadas não corporizam atos de repercussão de CSR, nem atestam que tal tributo foi suportado pela Requerente, enquanto consumidora final, como alegado;
- z) E de onde decorre a falta de legitimidade da Requerente conforme entendimento sufragado em diversas decisões dos Tribunais Arbitrais, designadamente as proferidas nos processos n.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 375/2023-T, 408/2023-

T, 438/2023-T, 466/2023-T, 467/2023-T e 490/2023-T;

- aa) Conclui a sua Resposta pedindo a extinção da instância arbitral e absolvida da mesma a Requerida, face à verificação da exceção da incompetência em razão da matéria, e/ou da exceção da ilegitimidade processual, e/ou da exceção da ineptidão da petição inicial/pedido arbitral OU caso assim não se entenda, ser a Requerida absolvida do pedido, face à verificação da exceção de caducidade do direito de ação, e/ou da exceção de falta de legitimidade substantiva OU, caso assim não se entenda, ser o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente, por infundado e não provado;
- bb) No caso *sub judice*, a Requerente não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu às suas fornecedoras, tem incluído o valor da CSR pago pelo sujeito passivo de CSR, nem que suportou, a final, o encargo de tal tributo, ou sequer que ela própria não o repassou no preço dos serviços prestados aos seus clientes, sendo estes os consumidores finais;
- cc) Todas as faturas junto aos autos, por si só, não fazem prova do alegado pagamento pois não consubstanciam fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes alegados pela Requerente;
- dd) É de concluir que a Requerente não é sujeito passivo de CSR e não integra a relação tributária subjacente à liquidação contestada, não sendo o devedor, nem quem estava obrigado ao seu pagamento ao Estado, que está a jusante do sujeito passivo na cadeia económica, que em termos jurídicos não é um terceiro substituído, que não suporta a contribuição por repercussão legal, nem tão pouco corresponde ao consumidor final, pelo que não tem legitimidade nem para apresentar o pedido de revisão oficiosa nem, consequentemente, o presente pedido arbitral, nos termos do n.º 2, do artigo 15.º do CIEC e dos n.º 3 e 4, al. a), do artigo 18.º da LGT;
- ee) A aceitar-se que a Requerente tenha legitimidade para efetuar os pedidos de revisão e da anulação parcial das liquidações de CSR alegadamente suportada, para além de se estar sem fundamento perante a violação de normas da constelação normativa dos IEC, poder-se-ia estar perante uma situação de ilegítima, infundada e indevida restituição reiterada de elevadas quantias monetárias a diversas entidades com base nos mesmos (alegados) factos, sem qualquer possibilidade de controlo;
- ff) Por tudo exposto, inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arroga, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º, al. e) e 578.º do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da

causa, devendo, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida da instância;

- gg) Por outro lado ou noutra perspetiva, a petição da Requerente é **inepta** porque não identifica quaisquer atos de liquidação de ISP/CSR praticados pela administração tributária e aduaneira, nem as Declarações de Introdução no Consumo (DIC) submetidas pelos alegados sujeitos passivos desse imposto (CSR):
- hh) Ou seja: o pedido arbitral não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, requisito essencial à aceitação do pedido, designadamente a identificação do(s) ato(s) tributário(s) objeto do pedido é condição essencial para a aceitação do pedido de constituição do tribunal arbitral, pelo que deverá ser declarado inepto;
- ii) E não é possível à Requerida identificar factos essenciais omitidos pela Requerente, por ser impossível estabelecer qualquer correlação/correspondência entre os atos de liquidação praticados pelos sujeitos passivos de ISP/CSR e o alegado e as faturas mencionadas pela Requerente no pedido arbitral, de onde não constam quaisquer dados que permitam a associação às correspondentes liquidações;
- jj) Verifica-se, deste modo, a exceção de ineptidão da petição inicial, na medida em que o pedido arbitral não identifica qualquer ato tributário, violando o requisito da al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, o que determina a nulidade de todo o processo, e, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, dá lugar à absolvição da instância, conforme os artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, al. b) e 278.º, n.º 1, al. b), do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º do RJAT, devendo, conseqüentemente, determinar-se a nulidade de todo o processo e a absolvição da Requerida da instância;
- kk) Acresce que a falta de identificação do ato de liquidação em discussão impede a aferição da tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa das liquidações formulados pela Requerente sendo que a contagem do prazo para a apresentação dos referidos pedidos, inicia-se a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação (global);
- ll) E constatando-se que a Requerente apresenta impugnação no tribunal arbitral em 31-05-2024, do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 31-10-2023 junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, e que para a apreciação da tempestividade da apresentação do pedido arbitral não pode deixar de ser previamente apreciada a questão da tempestividade do pedido de revisão, face à não identificação do ato tributário em litígio é impossível fazer tal apreciação ou ponderação;
- mm) Por outro lado, estando a Requerida vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado a liquidação em estrita

observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços.

- nn) Acresce que, de acordo com a consulta à aplicação Gestão de Informação de Suporte (GIS), verifica-se que as fornecedoras indicadas: Q... S.A. (...) e LLL... AS (...), são titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP; DD..., S.A. (...) foi titular de estatuto fiscal até 07-10-2020; OOO... Lda (...) foi titular de estatuto até 30/07/2019; ZZZ... Unipessoal Lda (...) foi titular de estatuto nos seguintes períodos: de 13/08/2020 a 11/09/2020; de 29/09/2020 a 03/04/2021; de 07/06/2021 a 14/06/2021 e de 28/09/2021 a 06/10/2021; As restantes fornecedoras: KKK..., Lda. - ...; I..., Lda. -...; X..., Lda. -...; YYY..., Lda -...; B...Lda. - ...; M... , S.A - ...; H... SA -...; T... Lda - ...; SSS..., Lda - ...; RR... Lda - ...; MM... Lda -...; SS..., Lda -...; HHH... Lda - ...; J... Lda -...; DDDD..., Lda -...; VV... CRL - ...; BBBB..., Lda -...; GGG..., Lda -...; GG... , Lda - ...; AA..., Lda - ...; OO... Lda., PP... Lda -...; CCCC... Lda - ...; NNN..., S.A - ...; Z..., Lda - ...; HH... Lda -...; N... Unipessoal Lda -...; F... S A -...; TT... Unip. Lda-...; YY..., Lda -...; AAA..., Lda - ...; U..., Lda -...; S..., Lda -...; DDD... Unipessoal Lda - ...; LL... Lda -...; II... Lda - ...; V... Lda - ...; BB... Lda -...; PPP... S.A., GGG... Lda -...; FF..., Lda - ...; P... Lda - ... BBB... Lda - ...; EE... ...; III... Lda -...; CCC..., Lda -...; Maria O... Lda - ...; C..., Unip. Lda - ...; NN..., Lda -...; KK..., Lda - ...; L... S.A - ...; CC..., Lda -...; WW... Unip. Lda -...; QQ... S.A - ...; G... Lda - ...; K... Lda - ...; JJJ... Lda -...; JJ...SA -...; WWW... Lda - ...; TTT... - Lda -...; UUU..., Lda - ...; R... Lda -...; UU... (...) -...; Lda - ...; D... S.A -...; W... Lda - ...; RRR..., Unipessoal Lda -...; E... Lda - ...; Y..., Lda - ...; FFF..., Lda - ...; EEE..., Lda - ...; GGG..., Lda -...; ZZ... Lda -...; XXX... S.A - ...; VVV... Lda - ... e XX... Lda - ..., **não são titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP;**

- oo) No caso sub judice, a Requerente não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu às suas fornecedoras, tem incluído o valor da CSR pago pelo sujeito passivo de CSR, nem que suportou, a final, o encargo de tal tributo, ou sequer que ela própria não o repassou no preço dos serviços prestados aos seus clientes, sendo estes os consumidores finais;
- pp) Todas as faturas junto aos autos, por si só, não fazem prova do alegado pagamento pois não consubstanciam fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes alegados pela Requerente;
- qq) É de concluir que a Requerente não é sujeito passivo de CSR e não integra a relação tributária subjacente à liquidação contestada, não sendo o devedor, nem quem estava obrigado ao seu pagamento ao Estado, que está a jusante do sujeito passivo na cadeia económica, que em termos jurídicos não é um terceiro substituído, que não suporta a contribuição por repercussão legal, nem tão pouco corresponde ao consumidor final, pelo que não tem legitimidade nem para apresentar o pedido de revisão oficiosa nem,

consequentemente, o presente pedido arbitral, nos termos do n.º 2, do artigo 15.º do CIEC e dos n.º 3 e 4, al. a), do artigo 18.º da LGT;

- rr) A aceitar-se que a Requerente tenha legitimidade para efetuar os pedidos de revisão e da anulação parcial das liquidações de CSR alegadamente suportada, para além de se estar sem fundamento perante a violação de normas da constelação normativa dos IEC, poder-se-ia estar perante uma situação de ilegítima, infundada e indevida restituição reiterada de elevadas quantias monetárias a diversas entidades com base nos mesmos (alegados) factos, sem qualquer possibilidade de controlo;
- ss) Por tudo exposto, inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arroga, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º, al. e) e 578.º do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, consequentemente, a Requerida ser absolvida da instância;
- tt) Por outro lado ou noutra perspetiva, a petição da Requerente **é inepta** porque não identifica quaisquer atos de liquidação de ISP/CSR praticados pela administração tributária e aduaneira, nem as Declarações de Introdução no Consumo (DIC) submetidas pelos alegados sujeitos passivos desse imposto (CSR):
- uu) Ou seja: o pedido arbitral não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, requisito essencial à aceitação do pedido, designadamente a identificação do(s) ato(s) tributário(s) objeto do pedido é condição essencial para a aceitação do pedido de constituição do tribunal arbitral, pelo que deverá ser declarado inepto;
- vv) E não é possível à Requerida identificar factos essenciais omitidos pela Requerente, por ser impossível estabelecer qualquer correlação/correspondência entre os atos de liquidação praticados pelos sujeitos passivos de ISP/CSR e o alegado e as faturas mencionadas pela Requerente no pedido arbitral, de onde não constam quaisquer dados que permitam a associação às correspondentes liquidações;
- ww) Verifica-se, deste modo, a exceção de ineptidão da petição inicial, na medida em que o pedido arbitral não identifica qualquer ato tributário, violando o requisito da al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, o que determina a nulidade de todo o processo, e, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, dá lugar à absolvição da instância, conforme os artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, al. b) e 278.º, n.º 1, al. b), do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º do RJAT, devendo, consequentemente, determinar-se a nulidade de todo o processo e a absolvição da Requerida da instância;

- xx) Acresce que a falta de identificação do ato de liquidação em discussão impede a aferição da tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa das liquidações formulados pela Requerente sendo que a contagem do prazo para a apresentação dos referidos pedidos, inicia-se a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação (global);
- yy) E constatando-se que a Requerente apresenta impugnação no tribunal arbitral em 31-05-2024, do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 31-10-2023 junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, e que para a apreciação da tempestividade da apresentação do pedido arbitral não pode deixar de ser previamente apreciada a questão da tempestividade do pedido de revisão, face à não identificação do ato tributário em litígio é impossível fazer tal apreciação ou ponderação;
- zz) Por outro lado, estando a Requerida vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado a liquidação em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços.
- aaa) Acresce que, de acordo com a consulta à aplicação Gestão de Informação de Suporte (GIS), verifica-se que as fornecedoras indicadas: Q... S.A. (...) e LLL..., AS (...), são titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP; DD..., S.A. (...) foi titular de estatuto fiscal até 07-10-2020; OOO... Lda (...) foi titular de estatuto até 30/07/2019; ZZZ..., Unipessoal Lda (...) foi titular de estatuto nos seguintes períodos: de 13/08/2020 a 11/09/2020; de 29/09/2020 a 03/04/2021; de 07/06/2021 a 14/06/2021 e de 28/09/2021 a 06/10/2021; As restantes fornecedoras: KKK..., Lda. - ...; I..., Lda. -...; X..., Lda. -...; YYY..., Lda -...; B...Lda. - ...; M... , S.A - ...; H... SA -...; T... Lda - ...; SSS..., Lda - ...; RR... Lda - ...; MM... Lda -...; SS..., Lda -...; HHH... Lda - ...; J... Lda -...; DDDD..., Lda -...; VV... CRL - ...; BBBB..., Lda -...; GGG..., Lda -...; GG... , Lda - ...; AA..., Lda - ...; OO... Lda., PP... Lda -...; CCCC... Lda - ...; NNN..., S.A - ...; Z..., Lda - ...; HH... Lda -...; N... Unipessoal Lda -...; F... S A -...; TT... Unip. Lda-...; YY..., Lda -...; AAA..., Lda - ...; U..., Lda -...; S..., Lda -...; DDD... Unipessoal Lda - ...; LL... Lda -...; Il... Lda - ...; V... Lda - ...; BB... Lda -...; PPP... S.A., GGG... Lda -...; FF..., Lda - ...; P... Lda - ... BBB... Lda - ...; EE... ...; III... Lda -...; CCC..., Lda -...; Maria O... Lda - ...; C..., Unip. Lda - ...; NN..., Lda -...; KK..., Lda - ...; L... S.A - ...; CC..., Lda -...; WW... Unip. Lda -...; QQ... S.A - ...; G... Lda - ...; K... Lda - ...; JJJ... Lda -...; JJ...SA -...; WWW... Lda - ...; TTT... - Lda -...; UUU..., Lda - ...; R... Lda -...; UU... (...) -..., Lda - ...; D... S.A -...; W... Lda - ...; RRR..., Unipessoal Lda -...; E... Lda - ...; Y..., Lda - ...; FFF..., Lda - ...; EEE..., Lda - ...; GGG..., Lda -...; ZZ... Lda -...; XXX... S.A - ...; VVV... Lda - ... e XX... Lda - ..., **não são titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP.**

Por despacho de 25-9-2024 foi a Requerente notificada para exercer o contraditório relativamente às exceções suscitadas

na Resposta.

A Requerente em 9-10-2024 respondeu às exceções concluindo pela sua improcedência.

Por despacho de 18 de outubro de 2024, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo do artigo 16.º, alínea c), do RJAT, e do princípio da proibição da prática de atos inúteis, considerando que se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais, e que o contraditório, relativamente à defesa por exceção, foi exercido.

No mesmo despacho foi fixado prazo para apresentação de alegações finais escritas.

Ambas as partes apresentaram as respetivas alegações finais em 4-11-2024 e 5-11-2024.

SANEAMENTO

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

Cumprе apreciar as exceções, de:

- (i) Incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria;
- (ii) Ilegitimidade processual e substantiva da Requerente;
- (iii) Ineptidão da petição inicial (por falta de objeto e contradição entre o pedido arbitral e a causa de pedir);
- (iv) Caducidade do direito de ação

A apreciação das exceções será efetuada pela ordem supra identificada, a título prévio, logo após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

II. FUNDAMENTAÇÃO

Matéria de facto

A - Factos provados

Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa e, em especial, para apreciação das exceções suscitadas, consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente é uma sociedade comercial constituída sob a forma anónima que se dedica ao comércio e extração de pedras e rochas, designadamente, mármore e granitos;
- B.** No período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu por compra, no âmbito da sua atividade comercial, 8.716.357,85 (oito milhões setecentos e dezasseis mil trezentos e cinquenta e sete vírgula oitenta e cinco) litros de gasóleo e 1.275,22 (mil duzentos e setenta e cinco vírgula vinte e dois) litros de gasolina às sociedades B... LDA., C..., UNIPessoal LDA., D... S.A., E... LDA., F..., S.A., G... LDA., H... S.A., I... LDA., J... LDA., K... LDA., L... S.A., M..., S.A., N... SOCIEDADE UNIPessoal LDA., O... LDA., P... LDA., Q... LDA., R..., LIMITADA, S..., LDA., T... LDA., U..., LDA., V... LIMITADA, W... LDA., X... LDA., Y..., LDA., Z..., LIMITADA, AA... LDA., BB... LDA., CC..., LDA., DD..., S.A., E..., FF..., LDA., GG..., LDA., HH... LDA., II... LDA., JJ... S.A., KK... LDA., LL... LDA., MM... LDA., NN..., LDA., OO... LDA., PP... LDA., QQ... S.A., RR... S.A., SS..., LDA., TT... UNIPessoal, LDA., UU..., LDA., VV... CRL., WW... UNIPessoal LDA., XX... LDA., YY... LDA., ZZ... LDA., AAA..., LDA., BBB... LDA., CCC..., LDA., DDD... UNIPessoal LDA., EEE..., LDA., FFF..., LDA., GGG..., LDA., HHH... LDA., III... LDA., JJJ... LDA., KKK..., LDA., LLL... S.A., MMM...LDA., NNN... - S.A., OOO... LDA., PPP... S.A., GGG... LDA., RRR... UNIPessoal LDA., SSS..., LDA., TTT...- LDA., UUU..., LDA., VVV... LDA., WWW... LDA., XXX... S.A., YYY..., LDA., ZZZ..., UNIPessoal LDA., AAAA... LDA., BBBB..., LDA.,CCCC..., DDDD... UNIPessoal LDA... (doravante também designadas “Gasolineiras”) – cfr. **documentos n.º 1 a 12.**
- C.** A Requerente, alegando terem-lhe sido liquidados pelas sobreditas fornecedoras de combustível as CSR respetivas, apresentou, em 2-11-2023, na Alfândega de Peniche, pedido de revisão oficiosa dos alegados atos de liquidação/repercussão...
- D.** ... no âmbito da qual expõe as razões em que alicerça a sua posição e pelas quais considera padecerem de ilegalidade, alegados atos de liquidação de CSR no período de outubro de 2019 a dezembro de 2022...
- E.** ... repercutidos pelas gasolineiras mencionadas em B. nas vendas de gasóleo e gasolina à Requerente e referidas supra [cfr Doc 13 junto pela Requerente e proc administrativo junto aos autos pela AT, constituído apenas pelo requerimento);
- F.** Não tendo sido notificada de qualquer despacho incidente sobre o mencionado pedido de revisão oficiosa, a Requerente, em 31-5-2024, formulou o pedido de pronúncia arbitral que dá origem a estes autos;
- G.** As “gasolineiras” mencionadas supra, em B., não são. Titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP/CSR.

B. FACTOS NÃO PROVADOS

Não está provado:

- que nas aquisições de combustíveis mencionados supra em B., as fornecedoras tivessem repercutido nas respetivas faturas de venda os valores da CSR.

C. Motivação para a fixação do sobredito quadro factual.

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de selecionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigo 607º, nº 3, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, bem como o processo administrativo e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados, bem como não provados os factos acima referenciados.

No que concerne aos factos dados como não provados, este Tribunal Arbitral entende que as faturas emitidas pelas comercializadoras/fornecedoras de combustíveis quando desacompanhadas das DIC globalizadas, dos consequentes atos de liquidação e dos respetivos comprovativos de pagamento, não permitem certificar a efetiva liquidação e pagamento da CSR pela introdução no consumo das quantidades de combustível referidos em A., da matéria de facto provada.

Igualmente, quanto aos factos dados como não provados, impõe-se 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 supra, não foi demonstrado pela Requerente.

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, *Michaïlidis*, 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, consequentemente, no enriquecimento sem causa do sujeito passivo. (destaque nosso)

Da aplicação da jurisprudência do TJUE ao presente caso resulta que a repercussão da CSR sobre terceiros – que não decorre de qualquer imposição legal prevista na Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que instituiu a CSR, sendo tão só “expectável” perante o regime e funcionamento deste tributo –, não pode ser em qualquer caso presumida. O que é compreensível, se se tiver em consideração que a repercussão opera aqui como um fenómeno económico, com uma configuração e amplitude variáveis.

Como explica SÉRGIO VASQUES: “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 transação”. [Manual de Direito Fiscal, 2.ª edição, Almedina, 2019, p. 399].

Consequentemente, a ocorrência do fenómeno de repercussão descendente não pode simplesmente ser presumida por mais que tenha sido querida na lógica de funcionamento do tributo. Ao invés, impõe-se uma análise do contexto e dos vários fatores que conformam cada transação 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. É que, conforme se referiu, a Requerente não demonstrou que suportou em definitivo o encargo da CSR, ou seja, que no preço dos serviços que presta aos seus clientes não estava contemplada a repercussão da CSR, por forma a poder sustentar que suportou, de forma efetiva, o encargo do imposto.

Ora, este exercício de prova não foi realizado pela Requerente, que se limitou a estabelecer meros juízos presuntivos de que suportou a CSR em virtude de uma suposta – embora inexistente – obrigação legal de repercussão do encargo daquele tributo.

Na realidade, a Requerente procurou provar a repercussão através das faturas de aquisição do combustível às fornecedoras, sem que destas conste a CSR/litro e CSR suportada, sendo que tais documentos não fazem a correspondência entre as operações praticadas e as declarações de introdução no consumo dos combustíveis transacionados; não estabelecem a relação entre as transações e as DIC com as correspondentes liquidações emitidas pela AT e, finalmente, não demonstra no caso concreto da Requerente a incorporação do encargo da CSR nas faturas de venda de gasolina e gasóleo à Requerente, nem tão pouco em que grau e/ou medida em que tal incorporação se processou.

Acresce que mesmo que a Requerente tivesse demonstrado a liquidação e repercussão da CSR, sempre inexistiriam elementos nos autos que permitam certificar que o encargo da CSR se cristalizou na sua esfera jurídica, isto é, que foi a Requerente a entidade que em última instância foi onerada com o tributo em causa, porquanto não incorporou o seu custo no preço dos serviços prestados aos seus clientes, que podem situar-se no circuito ou cadeia económico-comercial como os verdadeiros consumidores finais.

Concluindo ou sintetizando: para formar a sua convicção fundou-se o Tribunal nos elementos de prova documentais juntos aos autos, designadamente, as faturas relativas às aquisições de combustível pela Requerente – faturas juntas pela Requerente (Docs 1 a 12) e que não espelham as alegadas repercussões de CSR, ou seja, não mencionam o valor de CSR, nem existe qualquer correlação feita com os atos de liquidação correspondentes. Na realidade, é a própria Requerente que refere que este tributo está incluído no respetivo preço de venda pelas entidades fornecedoras desses produtos petrolíferos, pelo que não consta de forma autónoma de cada uma das faturas emitidas.

Dito doutro modo: não foi feita prova que tenha sido a Requerente a suportar economicamente o imposto em causa, a final, dado que, para fazer tal prova, seria necessário demonstrar ainda duas vertentes cumulativas:

- (i) Que a CSR foi repercutida à Requerente, quais os montantes e em que períodos;
- (ii) Que foi a Requerente que suportou em definitivo o encargo da CSR, ou seja, que no preço dos serviços que presta aos seus clientes não estava contemplada a repercussão da CSR (e/ou em que medida não estava), por forma a poder sustentar que suportou, de forma efetiva, o encargo do imposto.

III. FUNDAMENTAÇÃO (cont.)

O DIREITO

A. QUESTÃO PRÉVIA: INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL EM RAZÃO DA MATÉRIA

Quanto à competência deste Tribunal, impõe-se em primeiro lugar aferir se, em termos gerais, o pedido, tal como formulado pela Requerente, é arbitrável, isto é, se a apreciação de pretensões referentes à CSR se encontra ou não inserida no âmbito de competência material da arbitragem tributária.

Como é sabido e afigura-se pacífico, é pelo critério do pedido que se afere a competência de um tribunal.

Assim é que nesta sede, puramente formal, irrelevam quaisquer considerações em torno da viabilidade substancial da pretensão deduzida, as quais apenas deverão ser aferidas na fase do julgamento da causa.

Deste modo, não se verificará aquele apontado vício da instância se a pretensão concretamente deduzida, apreciada em abstrato e alheando-se de qualquer avaliação do seu mérito, couber no quadro das competências jurisdicionais do tribunal em que a ação pende.

No caso presente não subsistem dúvidas de que a pretensão deduzida — de resto, de modo bastante claro e sem qualquer ambiguidade ou equivocidade — é a de invalidação de diversos atos de liquidação da CSR, com fundamento em que o conteúdo exatório desses atos foi repercutido na esfera jurídica da Requerente e assacando-se-lhes vício que, de acordo com a argumentação sufragada, seria causa da respetiva ilegalidade.

Para apreciar a competência do tribunal é indiferente, portanto, saber se o vício invocado procede quer no que diz respeito à existência efetiva dos seus elementos constitutivos quer mesmo no que diz respeito ao efeito invalidante que se lhe atribui — tudo isso pertence já ao conhecimento da questão de fundo — ou se as requerentes têm legitimidade adjetiva para o invocar em juízo, matéria que ingressará já no quadro da apreciação da exceção de ilegitimidade.

Ora, a jurisdição arbitral tributária é competente para conhecer de pretensões relativas à “*declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos*” [art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT]. Tanto basta, assim, para concluir pela manifesta improcedência da exceção de incompetência com este fundamento, na medida em que o que se peticiona não é a declaração de ilegalidade dos atos de repercussão do encargo de pagamento da CSR, mas antes a declaração de ilegalidade de atos de liquidação deste tributo cujos efeitos foram alegadamente repercutidos nas esferas da Requerente, pretensão que claramente se compreende no âmbito material da jurisdição arbitral tributária como se verá.

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)*

Este âmbito material é, por sua vez, circunscrito na Portaria de Vinculação, nos seguintes termos:

“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.” (negrito nosso)

Ainda que a conjugação das referidas normas jurídicas não apresente uma resposta incontestável quanto à arbitrabilidade de atos 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, o certo é que resulta incontroversa a inclusão no âmbito da competência material dos Tribunais Arbitrais a apreciação da legalidade de atos de liquidação de impostos.

Para o efeito de se responder a esta questão, torna-se 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.

Designadamente e entre outras, nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 508/2023-T e 520/2023-T, a CSR foi qualificada como uma contribuição, o que levou aqueles Tribunais Arbitrais a julgar procedente a exceção 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.”.

Em sentido contrário, pronunciaram-se 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, 410/2023-T e 861/2023-T que qualificaram a CSR como imposto e, conseqüentemente, consideraram-na arbitrável. Para o efeito, o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 644/2022-T, de 24 de Outubro de 2023, decidiu no seguinte sentido:

“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 correspondências 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 corresponsabilidade 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.”.

Assim sendo, cabendo tomar posição sobre a querela jurídica, este Tribunal Arbitral subscreve e acompanha a jurisprudência maioritária que **qualifica a CSR como um imposto**, uma vez que este corresponde a um tributo que efetivamente não reúne as características de bilateralidade difusa e de responsabilidade de grupo inerente às contribuições. Consequentemente, 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.

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 os concretos pedidos formulados pela Requerente com a delimitação que resulta do RJAT e da Portaria de Vinculação.

Ora, como a própria Requerida admite *“foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a impostos, aqui não se incluindo tributos de outra natureza, tais como as contribuições”*.

Com o devido respeito por diferentes entendimentos jurisprudenciais, nomeadamente arbitrais, é entendimento deste tribunal arbitral que não se trata, na verdade, de contribuição, mas antes de um imposto. O que determina a qualificação de um tributo como contribuição financeira é o facto desse tributo ter por finalidade compensar prestações administrativas de que o sujeito passivo dessa mesma contribuição seja presumidamente beneficiário ou que a elas tenha dado causa. Não importa, pois, a designação que o legislador atribui ao tributo, mas sim a sua natureza intrínseca, a qual tem de respeitar os princípios subjacentes à qualificação de cada categoria de tributo.

Dito de outro modo, e retornando ao caso concreto da CSR, seria necessário que a prestação pública beneficiasse o respetivo sujeito passivo.

Assim sendo, não se vislumbra como considerar a CSR uma contribuição, já que esta é estabelecida a favor da empresa Infraestruturas de Portugal, SA (atual entidade titular da correspondente receita), os sujeitos passivos são as empresas responsáveis pela introdução no consumo dos produtos petrolíferos (principalmente empresas distribuidoras de combustíveis) mas os beneficiários e os responsáveis pelo financiamento da tarefa da Infraestruturas de Portugal é a população em geral, incluindo tanto os utilizadores da rede rodoviária nacional concessionada à Infraestruturas de Portugal, como os utilizadores de vias rodoviárias não incluídas da rede concessionada. Ora, esta generalidade contraria a alegada natureza de contribuição da CSR. A este respeito, e seguindo de muito perto a posição assumida, entre outros, nos Acórdãos proferidos no âmbito dos processos do CAAD n.ºs 113/2023-T, de 15-07-2023, 410/2023, de 13-11-2023, 375/2023-T, de 15/01/2024, 101/2024, de 04-06-2024 e 957/2023, de 8-7-2024, entende este Tribunal Arbitral, na linha dessas decisões, que improcede a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria.

Há ainda porém, nesta matéria, um argumento que importa rebater e que assenta no paralelismo que, por vezes, se tenta estabelecer entre a CSR e a CESE (Contribuição Especial para o Setor Energético).

É, segundo nos parece, argumento algo falacioso na medida em que a caracterização da CESE é substancialmente distinta da CSR, e, como tal, não é aplicável a jurisprudência arbitral que veio declarar a incompetência do Tribunal Arbitral *ratione materiae* para a apreciação de litígios que tinham como objeto a CESE.¹

Na verdade, a CSR não é equiparável ao previsto para a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE) na medida em que a receita obtida pela CESE² é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de abril, com o objetivo de estabelecer mecanismos que contribuam para a sustentabilidade sistémica do sector energético, e tem por base uma contraprestação de pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional. Ou seja: não se reconduz à taxa *stricto sensu*, visto que não incide sobre «uma prestação concreta e individualizada que a Administração dirija aos respetivos sujeitos passivos», nem preenche o requisito de unilateralidade que caracteriza o imposto, uma vez que não tem como finalidade exclusiva a angariação de receita, nem se destina à satisfação das necessidades financeiras do Estado, antes se pretendendo que o sector energético contribua para a cobertura do risco sistémico que é inerente à sua atividade.³

Ora situação bem diferente da que ocorre com a CSR, em que os beneficiários e os responsáveis pelo financiamento da tarefa da Infraestruturas de Portugal são a população em geral.

Por último, aos argumentos expostos acresce mencionar que a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), reforça este entendimento quanto à qualificação da CSR como imposto. Segundo o TJUE, à luz do Direito da União Europeia, esta qualificação “compete ao Tribunal de Justiça”, em função das características objetivas de imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada pelo direito nacional (cf. Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) — Fondazione Santa Lucia, processo C-189/15, acórdão de 18 de janeiro de 2017, §29; e Test Claimants in the FII Group Litigation, processo C-446/04, acórdão de 12 de dezembro de 2016, §107, entre outros).

A acrescer a estas decisões, o TJUE teve oportunidade de se pronunciar sobre a questão atinente à CSR no âmbito do processo arbitral n.º 564/2020-T, no qual foi promovido um pedido de reenvio prejudicial. Analisada a decisão proferida pelo TJUE conclui-se que este qualificou a CSR como imposto, porquanto na decisão (Despacho do Tribunal de Justiça de 07 de fevereiro de 2022 - *Vapo*

¹ Neste sentido, cfr: Acórdão proferido no âmbito do Processo n.º 714/2020-T, de 12-07-2021.

² A CESE foi criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, como contribuição extraordinária que tem “*por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do sector energético*”, incidindo sobre as pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional.

³ Nestes termos, como se disse no Acórdão supracitado, proferido no processo n.º 957/2023-T, «*a CESE trata-se de um tributo de carácter comutativo, embora baseado numa relação de bilateralidade genérica ou difusa que, interessando a um grupo homogéneo de destinatários e visando prevenir riscos a este grupo associados, se efectiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades desse sector, assumindo assim a natureza jurídica de contribuição financeira.*»

Atlantic, processo C-460/21) o Tribunal de Justiça, não colocou em causa essa qualificação e assume, para efeitos do artigo 1 da Diretiva 2008/118, um conceito funcional ou autónomo de imposto indireto que abrange «quaisquer “imposições” indiretas que, pelas suas características estruturais e teleológicas, não tenham um “motivo específico” na aceção da diretiva e possam, por conseguinte, privar o imposto especial de consumo harmonizado.⁴

Seguindo o raciocínio inerente à decisão do TJUE, o tributo criado pela lei portuguesa – e que este designou por “contribuição” – constitui um imposto porquanto, por opção do legislador português, representa uma imposição indireta sem motivo específico e como tal suscetível de frustrar os desideratos de harmonização positiva subjacentes à Diretiva 2008/118. Ou seja, o legislador português apesar de classificar o tributo como “contribuição”, definiu a respetiva incidência subjetiva em termos análogos à do ISP (artigo 5 da Lei n.º 55/2017, de 31 de agosto), colocando-se, assim, no âmbito de aplicação do artigo 1, n.º 2 da Diretiva 2008/118.

Isto significa que, como mencionado na decisão proferida no citado processo 957/2023-T, «mesmo que, à luz da jurisprudência do Tribunal Constitucional português, a CSR houvesse de ser qualificada como uma contribuição financeira (inconstitucional, desde já se avança), nem por isso ela – tal como está desenhada – deixaria de ser um imposto indireto na aceção da Diretiva. Isto sob pena de os Estados-membros poderem, em função da maior ou menor criatividade constitucional em termos de tributos públicos, frustrar os propósitos de harmonização e de neutralidade no plano dos impostos indiretos sobre o consumo.»

Posto isto, resulta clara a posição do TJUE vertida no despacho proferido no processo C-460/21, a 7 de fevereiro de 2022, quando afirma que a CSR foi criada com uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita (imposto), não lhe estando subjacente qualquer “*motivo específico*” de política ambiental, energética ou social, dando-se por reproduzidos os demais argumentos. Assim, a questão da qualificação jurídica como imposto está consagrada na decisão do TJUE, e em numerosa jurisprudência dos nossos Tribunais arbitrais.

Acresce ainda que as taxas da CSR possuem valor fixo, estabelecido na própria Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, incidindo sobre os litros do produto transacionado/introduzido no consumo e não sobre o valor da transação, reforçando a sua natureza de imposto específico, uma vez que possui um valor fixo, independente do nível de preço. O mesmo se aplica ao ISP-Conservação de Serviço Rodoviário. Quanto ao demais afirmado pela Requerida sobre a incompetência do Tribunal, considerando que na interpretação das peças processuais se deve observar o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, e que o Tribunal deve extrair da redação dada ao pedido na petição inicial o sentido mais favorável aos interesses do peticionante, improcedem todos os outros argumentos aduzidos pela Recorrida.

⁴ Vd. par. 26 do Despacho Vapo Atlantic.

Em suma, a questão jurídica em discussão nos presentes autos integra a competência do Tribunal arbitral, na medida em que se trata de apreciação de atos tributários e respetiva legalidade da liquidação da CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto. Como se disse, face à posição sufragada no supramencionado Acórdão do TJUE, há que considerar este tributo desconforme ao Direito da União Europeia, nomeadamente, ao n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16/12/2008, como resulta sufragado pelo despacho proferido pelo TJUE em 07/02/2022, no âmbito do processo n.º C-460/21.

Termos em que se conclui pela competência material do Tribunal arbitral – Cf. al. a) n.º 1, art.º 2.º e art.º 4.º, ambos do RJAT e pela improcedência da invocada exceção.

Questão prévia: ilegitimidade processual

Seguindo de perto e, por vezes, mesmo de muito perto, as considerações tecidas nos acórdãos arbitrais proferidos por Tribunais Coletivos presididos por quem também preside ao presente Tribunal nos processos n.ºs 357/2024-T, 1036/2023-T, 649/2024-T, 645/2024-T, 50/2024-T e 295/2024-T, dir-se-á o seguinte:

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, por via da aplicação do artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, que remete para as disposições legais de natureza processual do Código de Processo e de Procedimento Tributário (“CPPT”), do CPTA e do CPC.

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

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

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 (*vide* artigo 1.º, n.º 2, da LGT).

Do CPPT resulta a existência de 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” (vide artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT). No mesmo sentido, ainda que se refira somente à legitimidade no procedimento, a LGT determina no seu artigo 65.º que “têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.”. E o artigo 78.º da LGT assegura a mesma posição de legitimidade ou ilegitimidade conferida pelas regras gerais sobre o tema.

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” (vide artigo 9.º, n.º 2 do CPPT), enquanto no que respeita 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” (vide artigo 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.

In casu, a Requerente invoca a qualidade de repercutido legal para deduzir a ação arbitral (SÉRGIO VASQUES, afirma acertadamente que “se o repercutido estará à margem da relação tributária, não estará por isso à margem do direito.” - Cfr. Manual de Direito Fiscal, 2.ª ed., p. 401), referindo que a LGT lhe reconhece o direito “à reclamação, recurso, impugnação ou pronúncia arbitral”.

Contudo, importa começar por reafirmar que a figura do repercutido não se enquadra na categoria de sujeito passivo, nos termos do citado artigo 18.º, n.º 3 da LGT, 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 (vide artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).

Apesar de o repercutido não ser sujeito passivo, a alínea a) do n.º 4 do artigo 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 (vide artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).

Conforme resulta da jurisprudência do CAAD (cfr., entre outros e além dos já citados) o acórdão proferido no processo n.º 296/2023-T, de 1 de fevereiro de 2024) “(...)qualquer que seja a posição a adotar 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 efetivamente 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. (...)”

Neste âmbito, JORGE LOPES DE SOUSA, refere que “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 [artigo 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 (...) respetivo 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. (...) “É de considerar ser titular de um interesse suscetível de justificar a intervenção no procedimento tributário quem possa ser diretamente afetado 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 direta na sua esfera jurídica (...) – Cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, pp. 115 a 120).

Ora, conforme muito bem se assinalou no acórdão do CAAD, de 1 de fevereiro de 2024, proferido no âmbito do processo 296/2023-T, “qualquer que seja, em tese geral, a possibilidade de o repercutido invocar a ilegalidade das liquidações que originam a repercussão, no âmbito dos impostos especiais de consumo **há uma norma que o veda e que o legislador manteve incólume ao longo das 25 alterações** que, em 24 anos, introduziu no CIEC: a do n.º 2 do artigo 15.º (epigrafiado “Regras gerais do reembolso”).” (negrito nosso).

A referida disposição legal (artigo 15.º, n.º 2, do CIEC) estabelece que “podem solicitar o reembolso os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provêm o pagamento do respetivo imposto.”

Por sua vez, as disposições relevantes desse artigo 4.º (epigrafiado “Incidência subjetiva”), para as quais tal norma remete, têm a seguinte redação:

“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;"

Efetivamente, desde a redação 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 subjetiva”. Quer dizer que nenhum legislador – nem mesmo o que entendeu atribuir natureza interpretativa à alusão à tipicidade da repercussão dos impostos especiais de consumo – considerou necessário, para o que ora importa, alargar o círculo dos “sujeitos passivos” para lá do “destinatário certificado”.

Quer dizer que só os sujeitos passivos aí identificados, e só quando preencham requisitos adicionais, podem suscitar questões sobre, tal como resulta do n.º 1 desse artigo 15.º, “o erro na liquidação”. Ora, esta solução apresenta total cabimento face à impraticabilidade que seria fazer a gestão de um sistema demasiadamente aberto a todo o género e tipo de reembolsos, com uma duvidosa forma de controlo (a esta mesma conclusão chegaram, entre outras, as decisões proferidas nos processos n.ºs 296/2023-T, 408/2023-T, 375/2023-T, 633/2023-T e 861/2023-T).

Por outro lado, afigura-se claro que a CSR não constitui um caso de repercussão legal.

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

Pois bem, infere-se do articulado da Requerente que esta legitima a sua intervenção processual do facto singular de lhe ter sido repercutida a CSR pelas empresas fornecedoras de combustíveis (e que não são sujeitos passivos de ISP/CSR) caracterizando-se como um *consumidor* de combustíveis, sobre o qual recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo.

Todavia, a repercussão económica – pois é deste tipo de repercussão de que se trata - 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 recai o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”) pois na verdade, o combustível adquirido é um fator de produção no circuito económico, pelo que se a CSR se destina a ser suportada pelo consumidor, à partida a Requerente, esta não faz parte das entidades potencialmente lesadas e que são ou seriam os consumidores e não os operadores económicos.

Acresce que nos termos da lei que prevê a CSR, não existe qualquer referência sobre quem deve recai o encargo do tributo do ponto de vista económico, pelo que será errónea a conclusão de que é sobre a Requerente que recai tal encargo. Basta atentar, para esta conclusão, no artigo 5.º, n.º 1 da citada lei: *“A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.”*

Assim, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, pelo que o artigo 5.º, n.º 1, não remete para o artigo 2.º do CIEC (que prevê a repercussão legal nos impostos especiais sobre o consumo), mas apenas para as normas desse código que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo.

Como salienta o acórdão do CAAD, de 8 de janeiro de 2024, proferido no âmbito do processo 408/2023-T, doutrina a que se adere:

“1. A 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;

2. A Requerente não é consumidor final, o que significa que os gastos em que incorre 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;

3. Se a CSR foi economicamente repercutida pelos distribuidores de combustíveis à Requerente, não há razões para crer que esta, no exercício de uma atividade económica que visa o lucro e dentro dessa racionalidade, não tenha também repassado de alguma forma o encargo da CSR, no todo ou em parte, para os seus clientes, que nem sequer são os consumidores finais (os próprios clientes).”

Ora, não sendo a Requerente o sujeito passivo da CSR, nem repercutido legal desta contribuição, não lhe assiste legitimidade processual, a menos que, como interessada, alegue e demonstre factos que suportem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade, i.e., que evidencie um interesse direto e legalmente protegido na sua esfera, passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo, ónus que sobre si impende.

Contudo, o único facto que a Requerente alega para este efeito é o de lhe ter sido repercutida a CSR, qualificando esta repercussão, erradamente, como legal: a ser “legal”, sempre teria de constar de uma norma com essa natureza, a qual, porém, não existe.

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 a Requerente afirma.

Na realidade, a Requerente é tão-só um cliente comercial dos sujeitos passivos que liquidaram a CSR.

Assim é que, tal como foi afirmado no acórdão do CAAD, de 8 de janeiro de 2024, proferido no âmbito do processo 408/2023-T:

“Não integra, nem é parte da relação tributária, nem é repercutido legal. Também não se descortina, nem disso foi feita prova, que tenha sido a Requerente a suportar economicamente o imposto, para o que seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas: — Que a CSR foi repercutida à Requerente, qual o montante e em que períodos; — Que, por sua vez, o preço dos serviços de transportes que presta aos seus clientes não comportam a repercussão de CSR e em que medida, por forma a poder sustentar que suportou de forma efetiva o encargo do imposto”.

Conforme se deixou referido supra, a Requerente limitou-se a juntar várias faturas dos seus fornecedores de combustíveis (gasóleo e gasolina) que, como se viu, estão longe de conter os elementos concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto.

Posto isto, a Requerente não logrou, por isso, atestar que suportou o tributo contra o qual reage. E esta seria, segundo entendemos, a única forma de lhe poder ser reconhecida a legitimidade residual para a presente ação arbitral, tendo em conta que não é sujeito passivo, nas diversas modalidades que o conceito acomoda, nem repercutido legal da CSR.

Igualmente, como acima referido, e tal resulta dos acórdãos do CAAD, de 8 de janeiro de 2024 e de 1 de fevereiro de 2024, proferido no âmbito dos processos n.ºs 408/2023-T e 296/2023-T, compreende-se que o legislador não tenha adotado um conceito irrestrito de legitimidade ativa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura suscitaria, quer na ligação entre o ato de liquidação do imposto, a determinação da sua efetiva repercussão (económica) e a determinação do seu quantum; quer ainda no potencial desdobramento/duplicação de devoluções de imposto indevidas: simultaneamente ao sujeito passivo e ao(s) múltiplos repercutido(s) económicos da cadeia de valor.

Isto é, o mesmo imposto poderia ser restituído a diversos intervenientes, de forma dificilmente controlável, com manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade.

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

A este propósito adiante-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo já entendeu, em relação a um caso de liquidação de Imposto Automóvel (correspondente ao atual Imposto sobre Veículos), que o adquirente não tem legitimidade para impugnar a respetiva liquidação, precisamente por não se tratar de um caso de repercussão legal (*vide* Acórdão de 1 de outubro de 2003, processo n.º 0956/03) – Cfr ainda, na mesma linha, os Acórdãos do CAAD nos processos n.ºs 295/2024-T proferidos por Tribunais Coletivos presididos pelo árbitro que também preside a este Tribunal

Em suma, em face do exposto deve julgar-se verificada a exceção de ilegitimidade da Requerente, constituindo uma exceção dilatória de conhecimento oficioso que obsta a que o Tribunal conheça a questão de fundo e demais questões suscitadas, com a consequente absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a) e 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e) do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.

Assim é que, em resultado da apreciação das questões prévias referentes à (in)competência do Tribunal Arbitral em razão da matéria e à ilegitimidade processual, resulta que o presente Tribunal arbitral é materialmente competente para se pronunciar sobre a ilegalidade e anulação das liquidações de CSR; todavia, a Requerente é parte ilegítima para suscitar o pedido de ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Requerida.

Com a procedência desta exceção fica prejudicada a apreciação do mérito do pedido e das demais questões suscitadas no processo.

III. DECISÃO

Com base no exposto, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência material e, em consequência, declarar competente este Tribunal Arbitral competente para apreciar da ilegalidade e anulação dos atos objeto dos autos e mencionados supra;

- b) Julgar procedente a exceção de ilegitimidade ativa e, em consequência absolver a Requerida da instância;
- c) Julgar prejudicada a apreciação das demais questões e exceções suscitadas e
- d) Condenar a Requerente nas custas atento o seu decaimento.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€ 967.626,66**, de acordo com o disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º- A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT.

CUSTAS

Custas no montante de **€ 13.464,00**, a cargo da Requerente, por ter sido total o seu decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

- **Notifique-se.**

Porto, 5 de fevereiro de 2025

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão

Presidente e Relator

José Nunes Barata

Árbitro Adjunto

Tomás Castro Tavares

Árbitro Adjunto