



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP,RL
 ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
 & ASSOCIADOS



Nº08/23

NEWSLETTER

A CONTRIBUIÇÃO DE SERVIÇO RODOVIÁRIO: ENQUADRAMENTO E DESENVOLVIMENTOS RECENTES

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact contact@rfflawyers.com.

*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address newsletter@rffadvogados.com.

Legal 500 – Band 1 Tax “Portuguese Law Firm”/ Band 1 Tax “RFF Leading Individual” and highlighted in “Hall of Fame”, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019
 Chambers & Partners – Band 1 Tax “RFF Ranked Lawyer”, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 and Band 1 “Private Wealth Law” - HNW “RFF Ranked Lawyer”, 2018
 International Tax Review – “Best European Newcomer” (shortlisted) 2013 / “Tax Controversy Leaders”, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / “Indirect Tax Leaders”, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / “Women in Tax Leaders Guide”, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / “European Best Newcomer”, 2016 / “Tax Firm of the Year”, “European Tax Disputes of the Year” and “European Indirect Tax Firm of the Year”, (shortlisted) 2017
 Best Lawyers – “RFF Tax Lawyer of the Year”, 2014 / “Recommended Lawyers”, 2015, 2016, 2017, 2018
 Who’s Who Legal – “RFF Corporate Tax Adviser of the Year”, 2013, 2015, 2016 / “RFF Corporate Tax Controversy Thought Leader”, 2017 “Corporate Tax: Advisory and Controversy”, 2017, 2018, 2019
 Legal Week – RFF was the only Portuguese in the “Private Client Global Elite Lawyers” 2018, 2019
 STEP Private Clients Awards - RFF “Advocate of the Year 2019” (shortlisted)
 IBFD Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020

Sumário

O TJUE proferiu um acórdão que considera que a Contribuição de Serviço Rodoviário viola a Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, e o Tribunal Arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) proferiu decisões que considera que aquela Contribuição é um imposto, que os seus sujeitos passivos têm legitimidade processual ativa para contestar as respetivas liquidações e que um pedido de revisão oficiosa de atos de liquidação daquela Contribuição apresentado com fundamento em erro imputado ao legislador, já decorrido o prazo de reclamação administrativa, é intempestivo.



www.rfflawyers.com
 Avenida da Liberdade, 136 – 3º e 4º (Receção)
 1250-146 Lisboa • Portugal
 Rua Eng.º Ferreira Dias n.º 924
 4100-241 Porto
 T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244



INTRODUÇÃO

Como já deixámos enunciado na nossa [newsletter](#) anterior, a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), criada pela [Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto](#), tem em vista financiar a rede rodoviária nacional, a cargo da Infraestruturas de Portugal, S.A., no que respeita à conceção, ao projeto, à construção, ao financiamento, à conservação, à exploração, à requalificação e ao alargamento das redes rodoviárias nacionais.

A dita “Contribuição” incide sobre a gasolina, o gasóleo e o gás de petróleo liquefeito (GPL), sujeitos ao Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) e dele não isentos.

Atualmente, o valor da Contribuição é de € 87, para cada 1000L de gasolina, de € 111, por cada 1000L de gasóleo rodoviário e de € 123, por cada 1000 Kg de GPL Auto, e é devida pelos sujeitos passivos do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos.

Dita a lei citada que esta Contribuição é devida pelos sujeitos passivos do ISP. Nota-se, porém, que sendo o ISP um imposto especial de consumo (IEC), o que tendencialmente acontece é que,

apesar de ser o sujeito passivo o obrigado a entregar o montante do imposto, vai ser o consumidor final a suportá-lo efetivamente.

BREVE ENQUADRAMENTO HISTÓRICO

Em face da importância das estradas para o desenvolvimento do país, o Estado português, enquanto garante do serviço público, assegurava também, diretamente, o serviço de administração rodoviária.

Com efeito, em 1927, através do [Decreto-Lei n.º 13:969, de 20 de julho](#), foi criada a Junta Autónoma de Estradas, à qual foi atribuído o estudo, a construção e a reconstrução de estradas. Através desse diploma, foi também prevista a criação de uma entidade, provisoriamente denominada de Direção Geral de Estrada, à qual ficou afeto o serviço de manutenção, corrente, das estradas nacionais.

Em 1929, a Direção Geral de Estradas foi extinta, pelo [Decreto-Lei n.º 16:866, de 22 de maio](#), passando todos os serviços relacionados com estradas a estar concentrados na Junta Autónoma das Estradas.

Mais tarde, concretamente em 1999, a Junta Autónoma de Estradas foi reestruturada. O Decreto-Lei n.º 237/99, de 25 de junho, previu um modelo de organização e de gestão assente na existência de três institutos: o Instituto das Estradas de Portugal, o Instituto para a Construção Rodoviária e o Instituto para a Conservação e Exploração da Rede Rodoviária.

Em 2002, e através do Decreto-Lei n.º 227/2002, de 30 de outubro, ocorreu a fusão destes três institutos públicos, numa só entidade, procedendo-se à transferência das competências cometidas a cada um desses organismos para o Instituto das Estradas de Portugal – IEP.

Em 2004, mediante o Decreto-Lei n.º 239/2004, de 21 de dezembro, foi a vez de o Instituto das Estradas de Portugal ser transformado em entidade pública empresarial, com a denominação de EP – Estradas de Portugal, Entidade Pública Empresarial, E.P.E..

Já em 2007, através do Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de novembro e por forma a submeter o modelo de gestão das estradas às regras e melhores práticas de gestão privada, a EP – Estradas de Portugal, E.P.E. foi convertida em sociedade anónima de capitais públicos,

com a denominação de EP – Estradas de Portugal, S.A..

Nesta sequência, em 23 de novembro de 2007, foi assinado um contrato de concessão entre o Estado português e a EP – Estradas de Portugal, S.A., cujas bases foram aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de novembro, e que torna esta última concessionária geral da rede rodoviária nacional por 75 anos.

Ainda em 2007 foi constituído, mediante o Decreto-Lei n.º 148/2007, de 27 de abril, um novo instituto público denominado Instituto de Infraestruturas Rodoviárias, I.P., ao qual cabia o exercício dos poderes de autoridade do Estado, a título principal, relativamente à rede rodoviária nacional. Já a EP – Estradas de Portugal, S.A. desempenharia funções de administração daquela rede.

Em 2015, através do Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29 de maio, a Rede Ferroviária Nacional - REFER, E.P.E. é incorporada, por fusão, na EP - Estradas de Portugal, S.A. que é, assim, transformada em sociedade anónima, passando a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A. (IP, S.A.).

Enquanto sucessora da universalidade dos bens, dos direitos e das obrigações,

legais e contratuais, da EP – Estradas de Portugal, S.A., a IP, S.A. recebeu determinadas “contraprestações”, de entre as quais se elencam a CSR.

Mais recentemente, em 2022, através da Lei 24-E/2022, de 30 de dezembro, reforça-se a consignação parcial da receita do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos ao serviço rodoviário, tendo em vista financiar a rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, S. A. (IP, S. A.)

Feito o enquadramento histórico que antecede, importa aferir das recentes Decisões do TJUE e do tribunal arbitral, nas quais se reconheceu a legitimidade processual do sujeito passivo da Contribuição de Serviço Rodoviário para contestar as liquidações da CSR e, bem assim, do acerto das recentes Decisões arbitrais, nas quais se qualificou aquela Contribuição como um imposto.

A DECISÃO DO TJUE

Na Decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia proferida no âmbito do processo n.º C-460/21 sublinha-se que, quando há violação de disposições do direito da União, há o direito, por parte do sujeito passivo – definido, para efeitos de CSR, como destinatário

registado que introduz produtos petrolíferos no consumo, tal como sucede no âmbito do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos – de obter o reembolso dos impostos contrários à Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008.

De facto, defende o TJUE que o direito da União deverá ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais possam fundamentar a sua recusa de reembolsar um imposto contrário à Diretiva 2008/118, na presunção de que esse imposto foi repercutido sobre terceiros e, por consequência, no enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

A PRIMEIRA DECISÃO ARBITRAL

O Tribunal arbitral constituído no âmbito do processo n.º 629/2021-T apreciou três exceções dilatórias, invocadas pela Administração tributária, que poderiam obstar ao conhecimento do mérito da ação: a incompetência do Tribunal Arbitral, a ilegitimidade do sujeito passivo e a caducidade do direito de ação. Julgou improcedentes as duas primeiras exceções invocadas e procedente a última, não tendo conhecido do mérito do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado.

De acordo com o Tribunal arbitral, a CSR é um imposto, e não uma contribuição financeira, por não haver coincidência entre sujeito passivo (introdutor dos produtos no mercado) e o contribuinte (adquirente dos combustíveis).

Em sustento de tal entendimento, nota o Tribunal arbitral que, na CSR, existe apenas uma relação indireta e presumida entre o contribuinte (terceiro) e o prestador, e que não existe um grupo prévio a que se possa imputar o seu pagamento. A este respeito, considerou o Tribunal arbitral que não se poderá considerar “grupo” o dos utilizadores da rede rodoviária nacional, nem o dos sujeitos passivos desta Contribuição, nem, por fim, o dos utilizadores da rede rodoviária nacional com veículos elétricos (ou velocípedes).

Para o Tribunal arbitral, a utilidade proporcionada pelas estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal não é segmentável da proporcionada pelas demais estradas, ao que acresce a circunstância de cada vez mais utilizadores dessas estradas usarem carros elétricos ou serem velocípedes.

Uma outra razão que conduziu à qualificação da CSR como imposto e que foi apontada pelo Tribunal arbitral reside

no facto de ter deixado de existir consignação orgânica das receitas da CSR. a partir da conversão da EP – Estradas de Portugal, S.A. em IP, S.A., que integrou, também, como vimos, a Rede Ferroviária Nacional - REFER, E.P.E.

Por fim, notou ainda o Tribunal arbitral que a mudança de designação de uma parte da receita do ISP de “imposto” para “contribuição” é juridicamente inepta para transformar um imposto em contribuição financeira.

Em suma, considerou o Tribunal arbitral que a CSR é um imposto, para cujas pretensões os tribunais arbitrais têm competência de apreciação, determinando-se, desta forma, a improcedência da exceção de incompetência do Tribunal arbitral arguida pela Administração tributária.

Entendeu, ainda, o Tribunal arbitral que não há fundamento legal para excluir a legitimidade do próprio sujeito passivo da relação tributária e que a invocação do eventual enriquecimento sem causa não implica ilegitimidade, mas, antes, uma espécie de pedido reconvenicional, ainda que invocado de forma preventiva, a ser apreciado em sede do conhecimento do mérito.

Relativamente à caducidade do direito de ação, decidiu o Tribunal arbitral, por seu turno, que não estava em causa um “erro imputável aos serviços”, mas, sim, um erro imputado ao próprio legislador, que só poderia ser fundamento de Revisão Oficiosa apresentado no prazo de reclamação administrativa.

Por este motivo, entendeu o Tribunal Arbitral que o pedido de Revisão Oficiosa foi apresentado intempestivamente, julgando procedente a exceção de caducidade do direito de ação e, conseqüentemente, não conhecendo do mérito do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado.

Nestes termos, e na sequência da Decisão do TJUE e do Tribunal arbitral que reconhecem legitimidade processual aos sujeitos passivos desta Contribuição para contestarem a legalidade das respetivas liquidações, importa avaliar, por um lado, o reconhecimento dessa legitimidade. Por outro lado, na sequência de Decisão arbitral que qualifica a CSR como um imposto, importa aferir do acerto dessa qualificação.

A RECENTE DECISÃO ARBITRAL

Mais recentemente, por decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 304/2022-T, o Tribunal arbitral decidiu

que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, deve ser interpretado no sentido de que o imposto em causa, cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa concessionária da rede rodoviária nacional, e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários, não prossegue «*motivos específicos*», sendo, por isso, o imposto incompatível com a diretiva.

Nesta sequência, considerou o Tribunal arbitral que, sendo as liquidações ilegais por erro imputável à Administração tributária, o imposto foi indevidamente pago, dando lugar ao seu reembolso, acrescido de juros indemnizatórios.

Neste ponto, e quanto ao alegado enriquecimento sem causa na esfera jurídica do sujeito passivo, invocado pela Administração tributária, resultante do reembolso, o Tribunal arbitral não ter sido demonstrado, não resultando automaticamente da repercussão do imposto.

A LEGITIMIDADE PROCESSUAL DO REPERCUTIDO PARA A CONTESTAÇÃO DA CSR

Decorre do exposto que, tanto o TJUE, como o Tribunal arbitral, entenderam

que o sujeito passivo da relação tributária de CSR tem legitimidade processual ativa para contestar as respetivas liquidações de CSR.

Nesta sequência, questiona-se se o repercutido – o consumidor final, isto é, de quem na prática suportou o imposto – terá, também, legitimidade processual para contestar as liquidações de CSR, com o objetivo de obter a sua anulação e, conseqüentemente, o seu reembolso, e, ainda que a tenha, se é necessário o litisconsórcio com o sujeito passivo.

Em primeiro lugar, é parte legítima numa ação quem tem interesse direto em demandar. Por seu turno, a existência de interesse direto em demandar é determinada em função da utilidade que possa derivar, para o autor, da procedência daquela concreta ação.

No âmbito de processo judicial tributário, têm legitimidade para intervir os sujeitos passivos da relação tributária. Significa isto que tem legitimidade a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que está vinculado ao cumprimento da prestação tributária – seja como contribuinte direto, substituto ou responsável e, ainda, a quem suporte o

encargo económico do imposto através do mecanismo da repercussão legal.

Nestes termos, importa indagar se a CSR, sendo um imposto especial de consumo, consubstancia um caso de repercussão legal, em que a transferência do encargo do imposto para um terceiro, alheio à relação tributária, resulta de imposição legal; ou se, pelo contrário, materializa um caso de mera repercussão fiscal voluntária, resultando isso na ilegitimidade processual ativa do repercutido.

Com efeito, tem sido pacífico na doutrina e na jurisprudência que os IECs implicam casos de repercussão legal. Sustenta-se, nesse sentido, que os impostos especiais de consumo procuram onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública e que, por essa razão, deverá ser o verdadeiro titular da capacidade contributiva a ser onerado com o encargo do imposto.

Nesta sequência, tendo em conta que a CSR adere (em parte) ao regime dos IEC, que o financiamento da rede rodoviária nacional deve ser assegurada pelos seus próprios utilizadores (e não pelas entidades que se dediquem ao comércio dos produtos petrolíferos e

sujeitos passivos de ISP) e que resulta de uma interpretação conjunta e sistemática do regime da CSR que esta contribuição pretende onerar os utilizadores da rede rodoviária e na medida do seu consumo de combustíveis, conclui-se no sentido da CSR ser também objeto do fenómeno da repercussão legal.

Desta forma, os consumidores finais – os repercutidos – terão legitimidade processual ativa para contestar as liquidações da CSR, de forma a obter a sua anulação e respetivo reembolso, não sendo, como tal, necessário o litisconsórcio, ou seja, que os sujeitos passivos também contestem as liquidações de CSR.

Destarte, os consumidores finais não carecem da intervenção processual dos sujeitos passivos da CSR para terem legitimidade processual ativa para contestarem as liquidações, sendo processualmente desnecessária uma ação concertada entre as operadoras, sujeitas a CSR, e os consumidores finais, seja em que moldes for, para que estes últimos possam fazer valer os seus interesses.

Já a legitimidade processual ativa dos próprios sujeitos passivos de CSR é discutível. Com efeito, esclareceu já o

TJUE que, quando há prova que houve repercussão do imposto noutra pessoa que não o operador, não haverá direito ao reembolso do imposto indevidamente cobrado ao sujeito passivo, sob pena de enriquecimento sem causa.

Nestes termos, a legitimidade destes sujeitos pode ser questionada, na medida em que se poderá entender que, se se provar que o imposto foi suportado na íntegra por terceiro, aqueles não têm interesse em agir por não poderem retirar qualquer utilidade económica da eventual procedência da contestação da legalidade das liquidações de CSR.

A QUALIFICAÇÃO DA CSR COMO IMPOSTO

O Tribunal Arbitral considerou que a CSR é um imposto, não uma contribuição financeira.

Ora, a qualificação da CSR como imposto não se coaduna com a constatação de que esta Contribuição constitui a “contraprestação” paga pelos utilizadores pela utilização da rede rodoviária, estando como tal legalmente prevista, segundo um princípio de equivalência.

De facto, caso entendamos que tais contribuições constituem prestações

pecuniárias e coativas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, dir-se-á que a CSR tem características, sim, mas de contribuição especial. Ou seja, à semelhança, por exemplo, da Contribuição para o Audiovisual, a CSR é contribuição consignada por lei à prestação de um serviço público, no caso presente definido no contrato de concessão de que é objeto.

De facto, a CSR é uma prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública (alfândegas, em representação do Estado português), em contrapartida da utilização do sistema rodoviário nacional, e de que os contribuintes de facto aproveitam.

Apesar de as decisões em causa ainda não estarem, tanto quanto lográmos apurar, consolidadas na ordem jurídica portuguesa, a verdade é que está aberto o caminho para uma via contenciosa que se adivinha concorrida, em face do reconhecimento da legitimidade, procedimental e processual, dos sujeitos passivos, e dos contribuintes de facto, da CSR.

Lisboa, 03 de fevereiro de 2023

Rogério M. Fernandes Ferreira

Vânia Codeço

João Mário Costa

Rita Lima de Sousa

José Pedro Barros

Carolina Mendes

Álvaro Pinto Marques

Patrícia da Conceição Duarte

Inês Reigoto

(Tax Litigation Team)

www.rfflawyers.com