

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 688/2023-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário; Pressupostos processuais; Competência dos tribunais arbitrais para apreciar actos de repercussão; Legitimidade dos repercutidos para suscitar a ilegalidade dos actos de liquidação de impostos especiais de consumo.

SUMÁRIO:

I – A designação que o legislador adoptou para uma parcela do ISP que, durante algum tempo, foi dele legalmente autonomizada, é irrelevante para determinar a sua natureza jurídica.

II – Todos os tribunais arbitrais são dotados da competência da competência e esta implica que possam determinar a natureza jurídica das situações que lhe podem ser submetidas.

III – Tendo sido formulados pedidos de declaração de ilegalidade dos actos de repercussão da CSR e de actos de liquidação desta por parte de Requerentes que não são sujeitos passivos de ISP/CSR, importa aferir preliminarmente a possibilidade de o Tribunal arbitral se pronunciar sobre uns e sobre outros.

IV – Uma vez que a competência dos Tribunais arbitrais se circunscreve, no aqui relevante, à avaliação de *actos de liquidação*, os actos de repercussão são, *qua tale*, inarbitráveis.

V – Os únicos factos relevantes para apurar a legitimidade das Requerentes para impugnar os actos de liquidação da CSR são os referentes às relações estabelecidas com os sujeitos passivos que intervieram nesses actos.

VI – Havendo um regime especial de revisão no Código dos Impostos Especiais de Consumo, para o qual remetia o n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, o círculo dos potenciais impugnantes dos actos de liquidação da CSR coincide necessariamente com o círculo dos potenciais credores do reembolso (até porque só eles podem invocar um interesse relevante) e está delimitado no artigo 15.º, n.º 2, do CIEC.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 29 de Setembro de 2023, na sequência da presunção de indeferimento tácito de um *pedido de promoção de revisão oficiosa* apresentado em 10 de Março de 2023 junto da Alfândega do Jardim do Tabaco,
 - A..., LDA., titular do número único de pessoa coletiva ..., com sede em ..., ..., ..., ...-... ... (A..., Lda.),
 - B..., LDA., titular do número único de pessoa coletiva..., com sede em ..., ..., ..., ...-... ... (B...),
 - C..., LDA., titular do número único de pessoa coletiva ..., com sede em ..., ..., ..., ...-... ... (C...), e
 - D..., LDA., titular do número único de pessoa coletiva..., com sede em..., ..., ..., ...-... ... (D...)

(Requerentes), apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), 3.º-A, n.º 2, e 10.º, n.º 1, al. a), e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT).
2. Pretendiam que fosse declarada “a ilegalidade dos *atos de repercussão da CSR* [Contribuição de Serviço Rodoviário] *consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pelas Requerentes durante o período compreendido entre março de 2019 e novembro de 2022 e, bem assim, das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração [Sic] Tributária e Aduaneira com base nas DIC* [Declaração de Introdução no Consumo] *submetidas pela respetivas Fornecedoras de Combustíveis*”, no montante total de € 1.811.082,57 (um milhão, oitocentos e onze mil, oitenta e dois euros e cinquenta e sete cêntimos).

3. Em 12 de Outubro, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) apresentou requerimento, dirigido ao Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), nos seguintes termos:

“A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT), notificada em 9/10/2023 do pedido de constituição de tribunal arbitral no processo supramencionado, apresentado por A..., LDA. E OUTRAS., NIPC ..., vem informar, que analisado o pedido, não detetou a identificação de qualquer ato tributário. Identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Tributária.

Tendo em conta, que

a) A competência dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, abrange exclusivamente a apreciação direta da legalidade de ato(s) de liquidação ou de ato(s) de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de ato(s) daquele tipo, conforme decorre do n.º 1, do artigo 2.º do RJAT e como se depreende das referências expressas que se fazem na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º, do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT;

b) Conforme dispõe expressamente a alínea b), do n.º 2, do artigo 10º do RJAT, do requerimento em que é formulado o pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral;

c) Sem a identificação, por parte dos interessados, do ato ou atos tributários, cuja ilegalidade é invocada, não pode o dirigente máximo da AT exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT.

Solicita-se que seja(m) identificado(s) os ato(s) de liquidação cuja legalidade o requerente pretende ver sindicada, entendendo-se que o termo inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13º do RJAT só ocorre após a notificação, à Autoridade Tributária e Aduaneira, da

identificação, em concreto, do(s) ato(s) de liquidação cuja ilegalidade é suscitada.”

4. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal Arbitral em 22 de Novembro de 2023, e não tendo nem a Requerente nem a Requerida suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 14 de Dezembro.
5. Tendo o Presidente do CAAD entendido que seria o Tribunal Arbitral a entidade competente para a pronúncia sobre o requerido pela AT, foi o requerimento referido em 3. integrado nos autos. Porém, sendo ele dirigido a entidade alheia ao Tribunal Arbitral Colectivo, entendeu este que a pretensão da Requerida poderia ser-lhe apresentada na sua resposta, razão pela qual, em 10 de Julho, foi proferido despacho a convidar a AT a, querendo, apresentá-la e solicitar a produção de prova adicional no prazo de 30 dias.
6. Em 25 de Janeiro, a AT apresentou resposta – em que, entre o mais, suscitou as excepções adiante apreciadas e, para o caso da sua improcedência, solicitou a intervenção provocada da “*Fornecedora de Combustíveis*” à Requerente (a E..., SA) – e juntou o processo administrativo (PA).
7. Em 9 de Fevereiro, a AT solicitou a junção aos autos da decisão proferida no processo n.º 332/2023 “*relativa a pedido de reembolso de CSR, em moldes similares ao do presente processo*”.
8. Em 1 de Abril, foi proferido despacho que, entre o mais, concedia prazo às Requerentes para “*exercer o contraditório, por 15 dias, sobre as excepções invocadas pela AT ou resultantes da decisão que esta fez juntar aos autos.*”.
9. Em 23 de Abril, as Requerentes apresentaram a sua réplica e juntaram aos autos cópias de sete decisões proferidas por tribunais constituídos no CAAD (nos processos 294/2023-T, 374/2023-T, 465/2023-T, 486/2023-T, 298/2023-T, 410/2023-T e 676/2023-T).
10. Em 15 de Maio, a Requerente solicitou a junção aos autos de quatro *declarações* idênticas da E..., SA, assinadas por “F...”. Como só a entidade mencionada era diferente,

reproduz-se o seu texto comum e, entre parêntesis rectos, a identificação das destinatárias dos fornecimentos:

“E..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, pela presente declara, para os devidos efeitos, que a Contribuição de Serviço Rodoviário por si entregue, na qualidade de sujeito passivo, junto dos cofres do Estado, por referência ao combustível rodoviário fornecido à
[D..., Lda, com o número de identificação de pessoa coletiva...;
B..., Lda, com o número de identificação de pessoa coletiva...;
A..., Lda, com o número de identificação de pessoa coletiva...;
C..., Lda, com o número de identificação de pessoa coletiva ...],
nos anos de 2019 a 2022, foi por si integralmente repercutida na esfera da referida empresa.”

11. Na mesma ocasião, a Requerente juntou outra declaração, em papel timbrado (e com carimbo) da G..., Lda., com assinatura de “G...”, do seguinte teor:

“a G..., Lda., pessoa coletiva n.º..., com sede em ..., ..., ...-... ..., vem declarar, que no âmbito da relação comercial existente na aquisição de combustíveis, do período de 01/01/2019 a 31/12/2022 por parte da vossa empresa B..., LDA, pessoa coletiva n.º...; A..., Lda, com o número de identificação de pessoa coletiva..., foi por si integralmente repercutida na esfera da referida empresa.”

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

12. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

13. Requerentes e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.

14. Importa estabelecer preliminarmente – e oficiosamente – se o pedido de pronúncia arbitral (PPA) se contém no âmbito das atribuições do tribunal arbitral e, atentas também

as exceções invocadas pela AT, a da sua legitimidade passiva e a da legitimidade activa das Requerentes.

15. É o que se verá a seguir.

III. DIREITO

III.1. Questões a decidir

Seguindo o percurso argumentativo das decisões dos processos n.^{os} 296/2023-T e 332/2023, ambas de 1 de Fevereiro de 2024, com as devidas adaptações às circunstâncias do caso, entende o presente Tribunal que o **primeiro núcleo de questões** a discutir é o da *arbitrabilidade* da disputa.

Isso supõe estabelecer, *em primeiro lugar*, duas coisas:

- a) que a jurisdição arbitral pode aferir se a CSR é um imposto ou uma contribuição;
- b) que, sendo uma contribuição, ainda assim está dentro do perímetro de jurisdição atribuída legalmente aos Tribunais Arbitrais do CAAD e está compreendida no âmbito de vinculação que foi fixado para a AT pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (que “*Vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa*”, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do RJAT).

Ambas as questões são puramente de Direito.

Em segundo lugar, e caso se conclua pela competência do Tribunal para decidir sobre matérias atinentes à CSR, importa apurar se é igualmente competente para se pronunciar sobre ambos os pedidos das Requerentes: sobre os actos de repercussão de que alega terem sido sujeitos passivos e sobre os actos de liquidação que ocorreram a montante desses.

Um **segundo núcleo de questões** é o que se prende com a *posição das Requerentes no processo arbitral*. Assim, passado o anterior nível de análise, importa avaliar:

- a) se foi liquidada CSR às Requerentes, ou, pelo menos, se adquiriram combustíveis a alguém que a tenha pago; para se aferir da viabilidade de cada um dos dois pedidos formulados pelas Requerentes a matéria de facto relevante é apenas essa;

b) a legitimidade e interesse das Requerentes em relação aos dois pedidos formulados (ou só em relação àquele que seja considerado arbitrável, se algum), uma vez que os requisitos para se conhecer da “*ilegalidade dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gásóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pelas Requerentes*” (que é o pedido – e o interesse – imediato destas) não são idênticos aos que se colocam para se poder decidir sobre “*a ilegalidade (...) das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração [Sic] Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respetivas Fornecedoras de Combustíveis*” (que constitui o pedido “*consequencial*” das Requerentes);

c) a admissibilidade da coligação de requerentes e da cumulação de pedidos.

Um **terceiro núcleo de questões** a discutir – caso se ultrapassem as anteriores – é o da *regularidade do PPA*. Isso implica estabelecer, *em primeiro lugar*, que

a) o PPA não era inepto (por não identificação dos actos de liquidação visados, como foi alegado pela AT, ou por contradição entre o pedido e a causa de pedir); e que

b) o que o PPA visa não é uma pronúncia abstracta sobre o regime da CSR (como entende a AT).

Um **quarto núcleo de questões**, se acaso se resolverem positivamente as anteriores, tem a ver com a *regularidade do pedido de revisão oficiosa*, pressuposto necessário, desde logo, da tempestividade do pedido arbitral. No caso, isso passaria por estabelecer:

a) a *legitimidade* da Requerente para solicitar essa “revisão oficiosa” (sendo certo que o estatuto de *sujeito passivo* da relação tributária – o único para o qual remete a norma do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), que as Requerentes designam na “réplica” como o “*regime geral*” de revisão – não é o seu; e sendo certo que há uma norma específica do CIEC – a do n.º 2 do seu artigo 15.º, que as Requerentes designam na “réplica” como o “*regime especial de revisão oficiosa*” – que reserva aos *sujeitos passivos* da relação tributária a possibilidade de obter o reembolso desses impostos);

b) a *tempestividade* do pedido de revisão (quer em termos do fundamento invocado – uma vez que os prazos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT são diferentes consoante tais fundamentos –, quer em termos da contagem desses prazos a partir do *dies a quo* relevante);
e

c) a *regularidade* do pedido de revisão (na medida em que tem de ser *dirigido ao autor do acto* – o n.º 1 do artigo 78.º da LGT prevê a “*revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou*” e o n.º 3 do artigo 15.º do CIEC estipula que o “*pedido de reembolso deve ser apresentado na estância aduaneira competente*”; e na medida em que as entidades a quem as Requerentes endossaram tal pedido poderiam não ter sido, no caso, as autoras dos *actos antecedentes*).

Uma **quinta questão**, a ser abordada só após resolvidas as anteriores a favor da competência do Tribunal, da arbitrabilidade da questão suscitada e da legitimidade, tempestividade e regularidade das pretensões formuladas junto da alfândega do Jardim do Tabaco, da Alfândega de Aveiro e da Delegação Aduaneira da Covilhã e, conseqüentemente – mas não só conseqüentemente – também junto deste Tribunal, seria a da (i)legalidade da cobrança dos valores da CSR face ao Direito da União ou à Constituição. Sobretudo porque o que está em causa, na materialidade das coisas, é apenas *uma (transitória) alteração da designação atribuída a uma parte do ISP, que era integralmente válido antes de o legislador lhe mudar o nome para CSR (e de consignar essa parcela do que era antes o ISP), e continuou a sê-lo depois de o legislador ter deixado de lhe chamar CSR (mesmo tendo continuado a consignar a mesma receita à mesma entidade)*¹.

Um **sexto núcleo de questões** seria o da possibilidade de *dissociação* dos actos de liquidação da CSR e do ISP, sendo certo que só aqueles estavam em causa – o que se poderia designar como a questão da *dissociação jurídica*; e, sendo certo que a *não repercussão integral e exacta* dos montantes de tributação incidentes sobre os combustíveis poderia ter a ver com qualquer das componentes da imposição fiscal única, determinar qual delas (ou qual a

¹ O n.º 2 do artigo 4.º (epígrafado “*Montante da consignação*”) da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, manteve os montantes exactos que antes correspondiam à dita “CSR”:

“*A parte da receita de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos a consignar ao serviço rodoviário é de 87 (euro)/1000 l da receita relativa à gasolina, de 111 (euro)/1000 l da receita relativa ao gasóleo rodoviário e de 123 (euro)/1000 kg da receita relativa ao GPL auto, montantes que integram os valores das taxas unitárias fixados nos termos do n.º 1 do artigo 92.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.*”

Ou seja: uma vez que não se divisa que tais montantes de ISP sejam desconformes com o Direito da União, o que, em direitas contas, foi julgado desconforme com ele – na sequência do pedido de reenvio prejudicial que levou ao despacho proferido em 7 de Fevereiro de 2022 no Proc.º C-460/21 –, foi apenas a designação do primeiro regime de consignação de receitas que o legislador desavisadamente criou...

percentagem de qualquer delas) é que *não* teria sido repercutida integralmente – o que se poderia designar como a questão da *dissociação económica*.

Finalmente, um **sétimo núcleo de questões** teria a ver com *tecnicidades* da decisão a proferir em caso de juízo de desconformidade da CSR e das implicações dessa desconformidade na situação das Requerentes (e das suas Fornecedoras de Combustíveis), designadamente:

- a) A possibilidade de *duplicação dos “reembolsos”*, caso as Fornecedoras de Combustíveis entendessem usar dos mesmos mecanismos (ou de outros) para obter o reembolso dos montantes pagos a título de CSR;
- b) A *não-homogeneidade* da tributação no momento da introdução no consumo e no da sua repercussão (os problemas da ampliação dos volumes com a variação das temperaturas e do possível desfasamento entre sujeitos passivos e repercutidos, miscigenando os volumes de combustíveis que passam de uns para outros);
- c) A correspondência a estabelecer entre a *tributação por grosso* e a *repercussão a retalho* e entre as entidades que aparecem como responsáveis pela introdução no consumo e as entidades que comercializam os combustíveis já onerados com a CSR;
- d) A correspondência a estabelecer entre as facturas identificadas pelas Requerentes e as declarações de introdução no consumo que originaram a cobrança da CSR;
- e) A possibilidade de as Requerentes terem já obtido a recuperação de CSR ao abrigo do regime de reembolso de impostos sobre combustíveis para as empresas de transporte de mercadorias²;
- f) A possibilidade de ter havido também repercussão a jusante e as suas implicações, tanto mais que uma das Requerentes (a D...) tem como seu objecto social, além de outras actividades, “*Comercialização de combustíveis, lubrificantes e afins. Exploração e gestão de postos de combustíveis, de estações e áreas de serviço e atividades relacionadas.*”.

Prossigamos então, por ordem, começando pelas questões de *competência e âmbito da jurisdição*, que, nos termos do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos

² Diga-se que as Requerentes juntaram com o pedido uma listagem dos reembolsos de CSR derivados desse regime em relação à A... Lda. (num total de € 480.322,13), à B... (num total de € 123.154,49), e à C... (num total de € 86.720,99).

(CPTA) – aplicável por força do disposto na alínea *c*) do n.º 1 artigo 29.º do RJAT – “*precede o de qualquer outra matéria*”.

III.2. A questão da arbitrabilidade

III.2.1. A possibilidade de haver processos arbitrais sobre contribuições e a natureza da CSR

Uma vez que a competência dos tribunais arbitrais a constituir no âmbito do CAAD está estabelecida no artigo 2.º do RJAT e abrange (al. *a*) do seu n.º 1) a “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*”, mas o proémio do n.º 2 da já citada Portaria n.º 112-A/2011 circunscreveu – ao menos literalmente – tal vinculação às “*pretensões relativas a impostos cuja administração (...) esteja cometida*” à AT, tem-se discutido se as pretensões referentes a “*contribuições*” podem ser objecto de apreciação por tais tribunais³.

Face à argumentação desenvolvida pela AT em anteriores respostas, negando à CSR a natureza de imposto, a primeira das questões contenciosas era logo a da sua natureza. Não assim nos presentes autos, em que a resposta da AT se limita a invocar algumas decisões arbitrais que *recusaram arbitrabilidade a contribuições financeiras que foram tidas como tais* (decisões dos processos n.ºs 182/2019-T, 138/2019-T, 123/2019-T, 248/2019-T, 714/2020-T e 585/2020-T) e a socorrer-se de duas das decisões em que se considerou prejudicada essa indagação na jurisdição arbitral por se entender que a vinculação da AT a essa jurisdição se faz nos estritos termos da redacção da norma da Portaria n.º 112-A/2011 (decisões dos processos n.ºs 31/2023-T e 508/2023-T). E isto não obstante essas decisões *terem admitido a eventual classificação doutrinal da CSR como imposto* – uma vez que em ambas se escreveu que (negrito aditado),

³ Na fórmula usada na decisão do processo n.º 629/2021-T, “*Isso não releva do âmbito de competência do tribunal, releva do âmbito de sujeição a ele de um dos intervenientes processuais.*”, invocando em nota a “*decisão do caso n.º 146/2019-T (com um voto de vencido) que acaba por reconduzir a primeira [“competência – delimitada legislativamente”] a incompetência absoluta e a segunda [“vinculação – delimitada pela portaria dentro da liberdade de opção atribuída por lei”] a incompetência relativa.*”.

*“utilizando a Constituição e a Lei designações específicas para classificar os vários tipos de tributos, terá de se presumir também que, para efeito da definição das competências dos tribunais arbitrais, se pretendeu aludir à classificação que a legislativamente foi adoptada em relação a cada tributo e **não à que o intérprete poderá considerar mais apropriada, como base em considerações de natureza doutrinal.**”*

Na verdade, porém, das mesmas decisões poderia resultar um outro obstáculo à intervenção dos tribunais arbitrais do CAAD porque, nas suas palavras (negritos aditados),

*“**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.**”*

Essa dupla fundamentação – a invocação do que parece ser uma presunção judicial *iuris et de iure* de falta de vinculação da AT *por causa da terminologia da portaria de vinculação* e uma presunção judicial *iuris et de iure* de que a designação dada pelo legislador a um tributo é *insindicável* (aparentemente até fora da jurisdição arbitral⁴) – não é inteiramente reproduzida na Resposta da AT, que se limita a defender a *incompetência* do presente Tribunal com base – não na alegada natureza de “contribuição” (e não de imposto) da CSR, como em outros processos, mas – nas “preocupações legislativas e regulamentares na limitação do âmbito da arbitragem tributária e ao alcance restritivo do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quando

⁴ Sublinhe-se que o argumento da “*evidente intenção de restringir o âmbito inicial da arbitragem tributária em relação à amplitude permitida pela lei de autorização legislativa*” também é utilizado **por ligação à designação que o legislador que criou a CSR lhe atribuiu** (cfr. as decisões dos processos n.ºs 31/2023-T, 520/2023-T – reproduzido depois na decisão do Processo n.º 467/2023-T – e 876/2023-T). Recorde-se o último trecho citado (e realçado) das decisões invocadas pela AT: “**A expressão do pensamento em termos adequados faz-se necessariamente através da expressão correcta e não uma outra que o dissimule.**”.

se refere a «impostos»”, invocando, como referido, o decidido no “*processo n.º 31/2023-T, em que foi Árbitro Presidente o Senhor Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa*”, bem como o decidido pelo colectivo por si presidido no processo n.º 508/2023-T (e o seu voto de vencido no processo n.º 294/2023-T).

A primeira variante dessa argumentação renuncia expressamente a estabelecer, por via arbitral, a natureza da CSR – em homenagem à liberdade de vinculação que o legislador atribuiu ao autor da portaria de vinculação, por entender que outra solução implicaria “*impor indagações com esse nível de dificuldade, incerteza de resultados e morosidade para definição da competência dos tribunais arbitrais*”. Nesse sentido, como se escreveu na decisão n.º 31/2023-T (negrito aditado) e depois se veio a repetir,

“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.”

A ideia de que a vinculação da AT à jurisdição arbitral *depende estritamente da letra da portaria* – quaisquer que pudessem ser as reservas que existiriam na altura da sua aprovação quanto à jurisdição arbitral tributária –, vedando a esta jurisdição arbitral a *competência da competência* que lhe é típica (cfr. artigo 18.º da Lei da Arbitragem Voluntária - LAV⁵), como reconhecido pelo Supremo Tribunal de Justiça⁶, não parece ser congruente com o pacífico

⁵ A lei sobre arbitragem voluntária é expressamente invocada pelo artigo 181.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e este é aplicável na jurisdição arbitral por via da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. A epígrafe do referido artigo 18.º da LAV é “*Competência do tribunal arbitral para se pronunciar sobre a sua competência*”. O seu n.º 1 dispõe do seguinte modo:

“O tribunal arbitral pode decidir sobre a sua própria competência, mesmo que para esse fim seja necessário apreciar a existência, a validade ou a eficácia da convenção de arbitragem ou do contrato em que ela se insira, ou a aplicabilidade da referida convenção.”

⁶ Por último, pode ver-se o Acórdão do STJ de 17 de Abril de 2024, no processo 3283/22.1 T8STR.E1.S1, onde se escreveu o seguinte:

alargamento da competência dos tribunais arbitrais *para lá da letra do RJAT*, **designadamente onde a letra da Portaria n.º 112-A/2011 apontava para outra solução**. Recorde-se, por exemplo, o que se escreveu na decisão do processo n.º 51/2012-T (negritos aditados, excepto onde assinalado por nota):

“A leitura do artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, publicada conforme o disposto no artigo 4.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, exclui (literalmente) do âmbito da vinculação da ATA à jurisdição arbitral, “(...) as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos (...) de retenção na fonte que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º CPPT.” (nosso sublinhado).

Sendo inquestionável a natureza administrativa do procedimento revisão oficiosa, não se distinguindo este, nesse plano, do procedimento de reclamação graciosa, certo é que o n.º 3, aplicável por remissão do n.º 4, ambos do artigo 132º CPPT, apenas refere expressamente este último.

Porém, tendo o legislador dotado o procedimento de revisão oficiosa de um regime próprio, previsto no artigo 78ºLGT, com especificidades relativamente aos fundamentos, prazos, entidade competente para a sua apreciação e, sobretudo, efeitos, referentes aos previstos em sede de procedimento de reclamação graciosa do artigo 68º e seguintes, importa determinar qual o alcance da remissão da Portaria n.º 112-A/2011 aos “termos dos artigos 131º e 133º.”

Não cuidando, por ora, de apreciar o problema à luz da natureza do processo arbitral, em tese, duas interpretações são admissíveis, a saber:

a) ao remeter para os artigos 131º e 132º CPPT, a AT pretendeu apenas impedir que o contribuinte ficasse habilitado a reagir directamente, junto da

“Como decidiu o Acórdão do STJ de 10.03.2011, P. 5961/09.1TVLSB.L1,S1:

“Não podendo olvidar-se que sendo os tribunais arbitrais constitucionalmente configurados como “tribunais” – isto é, como entidades dotadas das características de independência e imparcialidade que caracterizam o núcleo essencial da função jurisdicional, a que compete definir o direito nas concretas situações litigiosas entre os particulares – não poderá deixar de lhes estar reservada uma relevante parcela da jurisdição, abrangendo, desde logo e em primeira linha, a aferição da sua própria competência emergente do legítimo exercício da autonomia privada pelos interessados, consubstanciada na convenção de arbitragem.”

jurisdição arbitral, contra actos de retenção na fonte, entre outros, sem necessidade de exame prévio por parte da AT, abrindo assim a porta à equiparação, para efeitos de impugnabilidade, do procedimento de revisão oficiosa ao procedimento de reclamação graciosa.

Será esta a tese propugnada pela REQUERENTE, que legitima a sua interpretação com base na construção doutrinária, designadamente LOPES DE SOUSA (Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado e comentado⁷, I Volume, 2006, pp. 945-959), e corrente jurisprudencial, nomeadamente seguida pelos Acórdãos citados pela REQUERENTE nos esclarecimentos à p.i. que apresentou), segundo a qual o racional da necessidade de reclamação graciosa prévia não se prende com o regime próprio desta (diverso da revisão oficiosa), mas antes com a oportunidade de a AT se pronunciar sobre a pretensão do contribuinte, evitando assim a submissão aos tribunais de putativos litígios. Dito de outro modo, não se terá querido atribuir competência também aos tribunais arbitrais relativamente a actos subtraídos da competência dos tribunais judiciais, corolário do princípio que aqueles devem funcionar como jurisdição alternativa destes.

Não se descure que esta tese traduz uma visão ampla da vinculação da AT à jurisdição arbitral, que contrasta com a segunda tese, segundo a qual:

b) ao remeter para os artigos 131º e 132º CPPT, a AT pretendeu efectivamente remeter para a regime aí previsto, portanto exigindo como condição da sua vinculação à pronúncia arbitral em sede de impugnação da ilegalidade de actos de retenção na fonte, entre outros, a precedência de procedimento próprio de reclamação graciosa.”

Há-de reconhecer-se que não há lógica alguma em pretender, em simultâneo, *alargar e restringir* o âmbito das previsões expressas da Portaria, como não a há na defesa, por um lado, do estrito respeito ao âmbito de vinculação expresso na Portaria e, por outro, na defesa do alargamento dos actos sujeitos à jurisdição arbitral – caso em que se poderia entender que a suposta “*intenção de restringir o âmbito inicial da arbitragem tributária*” seria, pelo menos,

⁷ Negrito no original.

igual. No entanto, escreveu-se, por exemplo, na decisão do processo n.º 742/2014-T (negritos aditados):

“No art. 2.º do RJAT, em que se define a «Competência dos tribunais arbitrais», não se inclui expressamente a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos tributários, pois, na redacção introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, apenas se indica a competência dos tribunais arbitrais para «a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta» e «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».

Porém, o facto de a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do art. 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente a reclamação graciosa, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele art. 2.º do RJAT.”

Outro tanto poderia ainda dizer-se quanto à condenação em juros indemnizatórios nos casos de procedência do pedido arbitral. Por exemplo, no processo n.º 66/2013-T escreveu-se (negrito aditado):

“Na verdade, apesar de não existir qualquer norma expressa nesse sentido, tem-se vindo pacificamente a entender nos tribunais tributários, desde a entrada em vigor dos códigos da reforma fiscal de 1958-1965, que pode ser cumulado em processo de impugnação judicial pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do acto, por nesses códigos se referir que o direito a juros indemnizatórios surge quando, em

reclamação graciosa ou processo judicial, a administração seja convencida de que houve erro de facto imputável aos serviços.”

Já que, então, a letra da Portaria e da lei umas vezes é um limite intransponível, outras um mero ponto de partida para que o intérprete e aplicador determine(m) o âmbito da jurisdição arbitral ou as consequências das suas decisões, é de duvidar que a “*boa hermenêutica*”⁸ seja a da vinculação estrita à letra das normas (e não a, oposta, do seu alargamento sem o seu amparo). Mas mesmo que assim fosse, essa “*boa hermenêutica*” teria uma particularidade no que diz respeito às questões colocadas nos tribunais arbitrais sobre a CSR: em situações em que as Requerentes *não são* sujeitos passivos da relação tributária, chega à mesma solução, em termos materiais, das teses que, por caminhos não coincidentes, recusam conhecer de mérito – quer por diagnosticarem falta de legitimidade das Requerentes (decisões dos processos n.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 375/2023-T, 376/2023-T, 408/2023-T, 409/2023-T, 438/2023-T, 466/2023-T, 467/2023-T, 490/2023-T, 537/2023-T, 604/2023-T, 847/2023-T e 981/2023-T), quer por identificarem ineptidão da petição inicial (decisões dos processos n.º 364/2023-T; n.ºs 376/2023-T, 467/2023-T e 981/2023-T⁹; e n.º 537/2023-T¹⁰).

Na verdade, com qualquer desses fundamentos (ilegitimidade ou ineptidão), a AT é absolvida da instância e as custas arbitrais recaem sobre as Requerentes – exactamente como na corrente (certo que mais genérica, por abranger também situações em que os requerentes são os próprios sujeitos passivos da relação tributária) que nega a competência dos Tribunais do CAAD para arbitrar as questões referentes à CSR. E, assim sendo, a “*boa hermenêutica*” e o que, à sua face, só pode então ser uma *menos boa hermenêutica*, coincidem na recusa da possibilidade de os tribunais arbitrais determinarem a anulação de actos de liquidação

⁸ Assim designada nas decisões dos processos n.ºs 31/2023-T, 508/2023-T, 520/2023-T, 675/2023-T e 876/2023-T e ainda, por reprodução da primeira, no processo n.º 372/2023-T. O argumento foi igualmente invocado nos votos de vencido nos processos n.ºs 294/2023-T, 363/2023-T e 410/2023-T.

⁹ Estas três decisões assentam numa dupla fundamentação: ilegitimidade das Requerentes e ineptidão da petição inicial e, por isso, surgem em duplicado na listagem.

¹⁰ No decisório só se invoca a ilegitimidade da Requerente, mas no Sumário, a mais desta, faz-se referência à ineptidão da Petição inicial, razão pela qual também surge em duplicado na listagem.

praticados pela AT em relação à introdução de combustíveis no mercado *quando quem recorre à jurisdição arbitral não é sujeito passivo dos impostos liquidados por verificação desse facto tributário* – isto é, quando quem pretende obter essa anulação é um terceiro não interveniente nessa relação tributária. O que implica que a corrente arbitral verdadeiramente minoritária é a que anula as liquidações em benefício de terceiros a elas, e apenas na medida em que eles sejam afectados por uma suposta repercussão de uma específica componente dessas liquidações (a da CSR), corrente essa que, até ao momento, se circunscreve às decisões dos processos n.ºs 294/2023-T, 298/2023-T, 374/2023-T, 410/2023-T, 465/2023-T, 486/2023-T, 491/2023-T, 523/2023-T, 534/2023-T, 676/2023-T e 800/2023-T.

Uma vez que se afigura ao presente Tribunal, com a jurisprudência maioritária do CAAD sobre a CSR¹¹, que esta era um imposto (mal) disfarçado de contribuição¹², e como entende que as designações que o legislador escolhe para os tributos não vinculam o aplicador¹³ (desde o Imposto de Justiça do Código das Custas Judiciais aprovado pelo Decreto-Lei n.º 44.329, de 8 de Maio, que era uma taxa, à Taxa Municipal de Protecção Civil, que o Tribunal Constitucional repetidamente entendeu que não é uma taxa¹⁴, às possíveis configurações da taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas, que nalgumas circunstâncias será uma taxa e em

¹¹ Até ao presente, a mais das 11 decisões enumeradas no parágrafo anterior do texto, **foram proferidas decisões no CAAD que envolviam a CSR** nos processos n.ºs 83/2012-T, 69/2018-T, 564/2020-T, 629/2021-T, 304/2022-T, 305/2022-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 296/2023-T, 332/2023-T, 363/2023-T, 364/2023-T, 372/2023-T, 375/2023-T, 376/2023-T, 396/2023-T, 397/2023-T, 398/2023-T, 294/2023-T, 408/2023-T, 409/2023-T, 438/2023-T, 452/2023-T, 466/2023-T, 467/2023-T, 490/2023-T, 508/2023-T, 520/2023-T, 537/2023-T, 604/2023-T, 644/2023-T, 675/2023-T, 874/2023-T e 981/2023-T.

¹² Como se escreveu no Sumário da decisão do processo n.º 629/2021-T – para o qual se remete se mais detença porquanto, no presente caso, a AT não chega a pôr em causa a natureza de imposto da CSR (só a sua vinculação pela designação adoptada na Portaria) –,

“Uma parcela de um imposto especial de consumo não deixa de ser um imposto especial de consumo por o legislador lhe atribuir uma narrativa (de resto oscilante entre a compensação de custos e a contrapartida de benefícios) e lhe providenciar uma consignação orgânica (mormente se a entidade que dela beneficia deixa de ter como função única providenciar a suposta contrapartida que justificaria a alteração de género).”

¹³ Dizia Américo Braz Carlos, *Impostos - Teoria Geral*, 5.ª Ed. Actualizada, Almedina, Coimbra, 2020, p. 42: “a qualificação formal das prestações exigidas nem sempre é coincidente com a sua real natureza. Têm existido tributos formalmente designados por taxas que são verdadeiros impostos e vice-versa.”

¹⁴ Cfr. Suzana Tavares da Silva, *As taxas e a coerência do sistema tributário*, 2.ª Ed., Coimbra Ed., Coimbra, 2013, pp. 45 e ss.

outras não¹⁵), julga-se improcedente a argumentação da AT nesta parte e afirma-se a competência do presente Tribunal Arbitral para avaliar questões relacionadas com a CSR.

Quais sejam elas, é do que se trata a seguir.

III.3. A questão da posição das Requerentes no processo arbitral

Como se viu, as Requerentes solicitaram ao Tribunal duas coisas: que fosse declarada a ilegalidade

- *“dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pelas Requerentes durante o período compreendido entre março de 2019 e novembro de 2022”*

e

- *“das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respetivas Fornecedoras de Combustíveis”.*

A arbitrabilidade do litígio tanto pode resultar do primeiro pedido, como do segundo, como de ambos. A jurisprudência arbitral sobre CSR que tinha sido desencadeada pelos sujeitos passivos, ie, pelos intervenientes na relação jurídico-tributária, não abordou a questão de saber se

a) é possível em geral aos tribunais arbitrais apreciarem *“a ilegalidade dos actos de repercussão”*; e se, sendo isso possível em geral,

b) também é possível apreciar *“a ilegalidade dos atos de repercussão da CSR”* (como se pretendia no pedido das Requerentes).

Ambas as questões foram, porém, objecto de tratamento nas decisões proferidas nos processos entrados no CAAD a partir de 2023.

¹⁵ Vg. Acórdãos n.ºs 418/2017, 611/2017, 848/2017, 34/2018, 332/2018, 4/2020, e Decisões Sumárias n.ºs 331/2019, 348/2019 e 423/2019.

Vejam os então, começando por estabelecer os factos necessários a decidir dessas possibilidades:

III.4. Factos provados

- a) A Requerente A..., LDA. (NIPC...), tem como objeto social “*Indústria de transportes de quaisquer mercadorias*”;
- b) A Requerente C... LDA. (NIPC...), tem como objeto social “*Indústria de Transportes em Automóveis*”;
- c) A Requerente B..., LDA. (NIPC...), tem como objeto social “*prestação de serviços nas áreas dos transportes e distribuição de mercadorias e logística, a fabricação de carroçarias, reboques e semi reboques*”;
- d) A Requerente D..., LDA. (NIPC...), tem como objeto social “*Aluguer de viaturas com e sem condutor e atividades complementares. Transportes públicos de mercadorias em ligeiros. Importação, comercialização e montagem de viaturas; Importação, comercialização, fabrico, montagem, reparação e assistência de carroçarias de carga. Prestação de serviços de manutenção, reparação e assistência a veículos. Comercialização e montagem de pneus; Comercialização e aluguer de equipamentos, acessórios e produtos relacionados com veículos e com a atividade transportadora. Comercialização de combustíveis, lubrificantes e afins. Exploração e gestão de postos de combustíveis, de estações e áreas de serviço e atividades relacionadas. Gestão de frotas de veículos e da respetiva documentação, bem como de parques e de equipamentos. Gestão e exploração de franquias.*”;
- e) Em 2019, 2020, 2021 e 2022, a Requerente A..., LDA. adquiriu à E..., SA, e à H... [Fornecedoras de Combustível] gasóleo rodoviário, sobre o qual incidiu CSR, nos montantes correspondentes à seguinte listagem de facturas:

Montantes de CSR suportados pela A... Lda., por força das aquisições de combustível efetuadas E... e H...

Entidade	Fornecedor	Tipo Combustível	Ano	QI (Litros)	Nº de fatura	CSR	Total CSR
		Gasóleo	2021	53 628,56	1102601204	0,111	5 974,75
		Gasóleo	2021	129 041,45	1102602273	0,111	14 412,40
		Gasóleo	2021	110 324,09	1102603694	0,111	12 245,97
		Gasóleo	2021	139 302,60	1102616437	0,111	15 482,82
		Gasóleo	2021	169 247,86	1102618503	0,111	18 786,51
		Gasóleo	2021	149 919,85	2002024676	0,111	16 641,10
		Gasóleo	2021	148 943,01	2002041511	0,111	16 532,67
		Gasóleo	2022	134 019,61	2150225338	0,111	14 876,18
		Gasóleo	2022	134 761,68	2150234691	0,111	14 956,66
		Gasóleo	2022	305,28	2150238110	0,111	40,56
		Gasóleo	2022	736,04	2150251662	0,111	81,70
		Gasóleo	2021	138 288,54	1102605651	0,111	15 350,03
		Gasóleo	2021	161 495,47	1102607645	0,111	17 926,00
		Gasóleo	2021	139 726,95	1102609443	0,111	15 509,03
		Gasóleo	2021	151 689,77	1102611411	0,111	16 837,66
		Gasóleo	2021	146 001,86	1102612703	0,111	16 528,11
		Gasóleo	2021	163 357,61	1102616270	0,111	18 132,73
		Gasóleo	2021	482,67	1102616437	0,111	53,68
		Gasóleo	2021	166 064,80	1102616603	0,111	18 656,16
		Gasóleo	2021	171 407,43	1102621831	0,111	19 026,22
		Gasóleo	2021	148 832,67	1102622742	0,111	16 520,46
		Gasóleo	2021	162 007,66	1102624807	0,111	18 082,76
		Gasóleo	2021	151 108,52	1102625620	0,111	16 772,62
		Gasóleo	2021	155 002,94	1102627640	0,111	17 205,33
		Gasóleo	2021	151 601,69	1102628843	0,111	16 827,78
		Gasóleo	2021	155 688,62	1102630659	0,111	17 279,26
		Gasóleo	2021	153 983,77	2002030623	0,111	17 092,20
		Gasóleo	2021	170 058,46	2002015675	0,111	18 876,49
		Gasóleo	2021	1 708,67	2002024676	0,111	189,66
		Gasóleo	2021	3 405,66	2002041511	0,111	378,03
		Gasóleo	2021	1 355,57	2002051621	0,111	150,47
A...	E...	Gasóleo	2022	151 083,34	2002051621	0,111	14 550,25
		Gasóleo	2022	159 312,67	2002055800	0,111	17 683,71
		Gasóleo	2022	157 008,46	2002074453	0,111	17 428,05
		Gasóleo	2022	125 804,27	2002091574	0,111	13 954,27
		Gasóleo	2022	161 550,10	2002101449	0,111	17 832,06
		Gasóleo	2022	177 445,36	2002121411	0,111	19 696,44
		Gasóleo	2022	147 429,71	2150200323	0,111	16 394,70
		Gasóleo	2022	115 928,56	2150210250	0,111	12 857,89
		Gasóleo	2022	132 024,94	2150216743	0,111	14 654,77
		Gasóleo	2022	155 443,01	2150221678	0,111	17 254,17
		Gasóleo	2022	1 003,58	2150225338	0,111	111,44
		Gasóleo	2022	146 771,42	2150238110	0,111	16 291,63
		Gasóleo	2022	134 808,20	2150240635	0,111	14 903,40
		Gasóleo	2022	127 482,31	2150251662	0,111	14 150,54
		Gasóleo	2022	144 387,61	2150260670	0,111	16 027,02
		Gasóleo	2022	120 017,00	2150264204	0,111	14 387,50
		Gasóleo	2022	138 386,86	2150273467	0,111	15 360,94
		Gasóleo	2022	127 104,68	2150278084	0,111	14 106,66
		Gasóleo	2022	147 619,20	2150287607	0,111	16 395,74
		Gasóleo	2022	133 179,34	2150290794	0,111	14 782,80
		Gasóleo	2022	146 678,88	2150296630	0,111	16 281,47
		Gasóleo	2022	126 218,60	2150103160	0,111	14 232,26
		Gasóleo	2019	68 473,32	7111800638	0,111	7 600,54
		Gasóleo	2019	9 510,03	7111800639	0,111	1 048,61
		Gasóleo	2019	72 383,96	7111804163	0,111	8 034,62
		Gasóleo	2019	9 837,52	7111804164	0,111	1 091,66
		Gasóleo	2019	31 163,56	7111806563	0,111	3 459,16
		Gasóleo	2019	6 244,66	7111806564	0,111	693,16
	H...	Gasóleo	2019	4 680,36	7111806565	0,111	517,30
		Gasóleo	2019	61 698,16	7111806566	0,111	6 847,17
		Gasóleo	2019	76 598,23	7111806564	0,111	8 468,85
		Gasóleo	2019	84 721,80	7111812368	0,111	9 404,12
		Gasóleo	2019	97 645,16	7111815469	0,111	10 838,61
		Gasóleo	2019	79 894,32	7111817525	0,111	8 858,27
		Gasóleo	2019	73 326,74	7111820602	0,111	8 139,27

		Gasóleo	2019	94 252,03	7111823024	0,111	10 461,98
		Gasóleo	2019	106 745,33	7111826203	0,111	11 848,73
		Gasóleo	2019	115 339,92	7111829174	0,111	12 802,73
		Gasóleo	2019	98 060,00	7111831732	0,111	10 867,89
		Gasóleo	2019	89 252,81	7111833590	0,111	9 907,06
		Gasóleo	2019	90 528,35	7111835002	0,111	11 047,42
		Gasóleo	2019	94 782,25	7111839125	0,111	10 520,63
		Gasóleo	2019	114 774,99	7111842282	0,111	12 740,02
		Gasóleo	2019	99 887,01	7111844475	0,111	11 085,28
		Gasóleo	2019	103 248,19	7111847831	0,111	11 480,33
		Gasóleo	2019	102 900,19	7111850292	0,111	11 425,25
		Gasóleo	2019	95 721,81	7111853054	0,111	10 625,12
		Gasóleo	2020	92 412,82	7111859429	0,111	10 257,82
		Gasóleo	2020	122 709,19	7111858509	0,111	13 030,04
		Gasóleo	2020	108 189,98	7111861404	0,111	12 059,09
		Gasóleo	2020	88 178,00	7111863005	0,111	9 787,00
		Gasóleo	2020	114 067,88	7111862980	0,111	12 861,53
		Gasóleo	2020	113 612,76	7111869258	0,111	12 611,02
		Gasóleo	2020	13 037,55	7111869259	0,111	1 447,17
		Gasóleo	2020	90 407,00	7111871818	0,111	10 036,18
		Gasóleo	2020	102 194,29	7111874112	0,111	11 343,57
		Gasóleo	2020	250,00	7111874535	0,111	27,78
		Gasóleo	2020	102 270,36	7111879172	0,111	11 352,01
		Gasóleo	2020	112 896,75	7111878802	0,111	12 531,54
		Gasóleo	2020	100 719,37	7111881216	0,111	11 179,85
		Gasóleo	2020	140 007,51	7111883988	0,111	15 540,83
		Gasóleo	2020	134 898,44	7111885381	0,111	14 951,53
		Gasóleo	2020	146 810,05	7111889334	0,111	16 296,02
		Gasóleo	2020	130 401,01	7111891482	0,111	14 474,51
		Gasóleo	2020	123 318,18	7111894801	0,111	13 688,32
		Gasóleo	2020	133 083,95	7111890984	0,111	14 838,85
		Gasóleo	2020	142 913,71	7111899904	0,111	15 863,42
		Gasóleo	2020	133 226,57	7111902333	0,111	14 788,15
		Gasóleo	2020	151 730,83	7111905251	0,111	16 042,10
		Gasóleo	2020	131 870,88	7111907774	0,111	14 837,87
A...	H...	Gasóleo	2020	147 269,78	7111910057	0,111	16 346,84
		Gasóleo	2020	128 843,78	7111912589	0,111	14 301,66
		Gasóleo	2020	125 602,82	7111915197	0,111	13 941,91
		Gasóleo	2021	128 998,04	7111917841	0,111	14 318,85
		Gasóleo	2021	87 108,59	7111919907	0,111	9 858,83
		Gasóleo	2021	6 537,48	7111922327	0,111	725,69
		Gasóleo	2021	4 753,57	7111924421	0,111	527,65
		Gasóleo	2021	7 231,37	7111926835	0,111	802,68
		Gasóleo	2021	5 695,51	7111929508	0,111	551,27
		Gasóleo	2021	5 471,51	7111931878	0,111	607,34
		Gasóleo	2021	5 151,87	7111934824	0,111	571,86
		Gasóleo	2021	3 028,11	7111937044	0,111	402,72
		Gasóleo	2021	1 695,11	7111940164	0,111	187,05
		Gasóleo	2021	2 302,45	7111942705	0,111	255,57
		Gasóleo	2021	1 465,47	7111945501	0,111	162,67
		Gasóleo	2022	11 298,89	7112001600	0,111	1 254,15
		Gasóleo	2022	24 273,08	7112004825	0,111	2 694,38
		Gasóleo	2022	27 369,97	7112007830	0,111	3 038,07
		Gasóleo	2022	29 290,89	7112011030	0,111	3 251,27
		Gasóleo	2022	28 223,27	7112013924	0,111	2 910,78
		Gasóleo	2022	21 162,30	7112017230	0,111	2 349,02
		Gasóleo	2022	8 298,74	7112017231	0,111	920,94
		Gasóleo	2022	16 771,86	7112020788	0,111	1 780,68
		Gasóleo	2022	10 244,23	7112020799	0,111	1 093,11
		Gasóleo	2022	31 930,09	7112023900	0,111	3 544,24
		Gasóleo	2022	27 715,30	7112027050	0,111	3 070,40
		Gasóleo	2022	7 480,21	7112030520	0,111	831,41
		Gasóleo	2022	7 429,38	7112030521	0,111	824,68
		Gasóleo	2022	6 580,74	7112030522	0,111	730,46
		Gasóleo	2022	5 563,75	7112030523	0,111	616,47
		Gasóleo	2022	28 805,26	7112033557	0,111	3 164,08
		Gasóleo	2022	32 621,11	7112037110	0,111	3 620,04
		Gasóleo	2022	26 444,49	7112039551	0,111	2 935,34
		Gasóleo	2022	32 185,20	7112043028	0,111	3 572,50
		Gasóleo	2022	26 948,04	7112046020	0,111	2 991,23
		Gasóleo	2022	33 505,83	7112049581	0,111	3 719,15
		Total Litros			17 166 794,37		Total CSR 1 338 504,19

f) Em 2019, 2020, 2021 e 2022, a Requerente B... adquiriu à E..., SA, à, à I... e à G... [Fornecedoras de Combustível] gasóleo rodoviário e gasolina, sobre os

quais incidiu CSR, nos montantes correspondentes à seguinte listagem de facturas:

Montantes de CSR suportados pela B... por força das aquisições de combustível efetuadas à E... à H... à G...

Entidade	Fornecedor	Tipo Combustível	Ano	Qt (Litros)	Nº de factura	CSR	Total CSR
		Gasóleo	2021	9 106,94	1130594281	0,111	1 011,09
		Gasóleo	2021	20 230,08	1130598030	0,111	2 211,54
		Gasóleo	2021	68 200,52	1130628300	0,111	6 470,26
		Gasóleo	2021	70 078,89	1130633910	0,111	7 840,30
		Gasóleo	2021	556,09	2000015835	0,111	61,73
		Gasóleo	2021	65 377,52	2000024744	0,111	7 256,60
		Gasóleo	2021	81 907,48	2000041347	0,111	8 871,73
		Gasóleo	2022	38 206,10	2150025622	0,111	4 240,77
		Gasóleo	2022	42 733,87	2150034497	0,111	4 743,46
		Gasóleo	2022	613,29	2150037900	0,111	68,58
		Gasóleo	2021	45 356,45	1130602258	0,111	5 034,79
		Gasóleo	2021	65 894,73	1130606796	0,111	7 314,32
		Gasóleo	2021	56 420,11	1130610441	0,111	6 202,83
		Gasóleo	2021	62 526,46	1130615478	0,111	6 940,44
		Gasóleo	2021	62 862,04	1130619022	0,111	6 944,39
		Gasóleo	2021	68 752,83	1130624705	0,111	7 409,56
		Gasóleo	2021	661,01	1130628300	0,111	73,37
		Gasóleo	2021	66 975,40	1130638016	0,111	7 050,28
		Gasóleo	2021	71 785,41	1130644306	0,111	7 968,16
		Gasóleo	2021	60 666,29	1130647654	0,111	6 733,66
		Gasóleo	2021	65 117,69	1130652301	0,111	7 228,09
		Gasóleo	2021	65 956,54	1130656379	0,111	7 321,18
		Gasóleo	2021	70 530,82	1130661384	0,111	7 828,82
		Gasóleo	2021	68 004,58	1130664326	0,111	7 548,21
		Gasóleo	2021	67 004,42	1130671046	0,111	7 437,49
		Gasóleo	2021	66 820,56	2000006631	0,111	7 417,56
		Gasóleo	2021	72 352,10	2000015635	0,111	8 031,09
		Gasóleo	2021	1 141,30	2000024744	0,111	126,88
		Gasóleo	2021	1 853,02	2000041347	0,111	205,69
		Gasóleo	2021	10,35	2000051656	0,111	1,15
		Gasóleo	2022	56 829,37	2000051856	0,111	6 285,86
		Gasóleo	2022	66 911,42	2000066586	0,111	7 427,17
		Gasóleo	2022	65 460,08	2000074317	0,111	7 266,07
		Gasóleo	2022	53 236,08	2000091470	0,111	5 909,20
		Gasóleo	2022	70 421,81	2000101435	0,111	7 816,82
		Gasóleo	2022	72 202,75	2000121370	0,111	8 014,51
		Gasóleo	2022	56 327,45	2150000251	0,111	6 252,35
		Gasóleo	2022	39 157,08	2150010581	0,111	4 340,44
		Gasóleo	2022	44 497,42	2150013449	0,111	4 930,21
		Gasóleo	2022	44 497,42	2150016733	0,111	4 930,21
		Gasóleo	2022	49 122,03	2150022020	0,111	5 452,56
		Gasóleo	2022	40 078,47	2150037900	0,111	4 448,71
		Gasóleo	2022	42 983,35	2150047085	0,111	4 771,15
		Gasóleo	2022	42 231,45	2150051728	0,111	4 667,69
		Gasóleo	2022	42 309,97	2150060579	0,111	4 666,41
		Gasóleo	2022	43 767,69	2150064122	0,111	4 858,21
		Gasóleo	2022	45 957,37	2150073296	0,111	5 101,27
		Gasóleo	2022	44 056,23	2150078079	0,111	4 800,13
		Gasóleo	2022	47 704,10	2150087490	0,111	5 295,16
		Gasóleo	2022	42 490,41	2150090621	0,111	4 716,44
		Gasóleo	2022	47 890,28	2150096685	0,111	5 315,82
		Gasóleo	2022	40 070,25	2150103198	0,111	4 447,80
		Gasóleo	2022	45,04	8801428672	0,111	5,10
		Gasóleo	2020	3 912,74	4838	0,111	434,31
		Gasóleo	2020	2 548,81	12819	0,111	282,82
		Gasóleo	2020	3 733,50	38635	0,111	414,42
		Gasóleo	2020	3 780,55	52186	0,111	417,42
		Gasóleo	2020	4 179,34	60695	0,111	463,21
		Gasóleo	2020	3 292,15	69034	0,111	365,43
		Gasóleo	2021	2 614,22	28487	0,111	290,18
		Gasóleo	2021	696,70	35586	0,111	96,53
		Gasóleo	2021	1 087,19	42624	0,111	120,88
		Gasóleo	2021	1 748,38	50829	0,111	194,07
		Gasóleo	2021	576,11	66054	0,111	63,26
		Gasóleo	2021	800,82	75488	0,111	88,89
		Gasóleo	2019	11 835,12	7111800832	0,111	1 291,50

		Gasóleo	2019	49 058,82	7111800833	0,111	5 445,53
		Gasóleo	2019	53 193,87	7111804148	0,111	5 904,50
		Gasóleo	2019	21 481,88	7111804149	0,111	2 384,49
		Gasóleo	2019	21 481,88	7111806947	0,111	2 384,49
		Gasóleo	2019	1 212,38	7111808948	0,111	134,57
		Gasóleo	2019	35 626,18	7111808949	0,111	3 952,28
		Gasóleo	2019	12 813,91	7111809650	0,111	1 422,34
		Gasóleo	2019	53 421,17	7111809681	0,111	5 929,75
		Gasóleo	2019	62 927,53	7111812385	0,111	6 992,73
		Gasóleo	2019	74 992,01	7111815943	0,111	8 324,11
		Gasóleo	2019	58 828,04	7111817522	0,111	6 485,49
		Gasóleo	2019	59 449,90	7111820599	0,111	6 559,94
		Gasóleo	2019	73 717,31	7111823020	0,111	8 152,82
		Gasóleo	2019	77 843,24	7111828199	0,111	8 618,40
		Gasóleo	2019	90 442,28	7111829173	0,111	10 039,09
		Gasóleo	2019	83 329,35	7111831729	0,111	9 229,58
		Gasóleo	2019	57 588,99	7111833588	0,111	6 389,94
		Gasóleo	2019	65 679,23	7111838899	0,111	7 290,39
		Gasóleo	2019	69 937,50	7111839122	0,111	7 703,10
		Gasóleo	2019	81 888,21	7111842279	0,111	9 067,39
		Gasóleo	2019	71 796,99	7111844472	0,111	7 969,47
		Gasóleo	2019	81 024,43	7111847028	0,111	8 993,71
		Gasóleo	2019	73 871,31	7111850288	0,111	8 199,72
		Gasóleo	2019	68 318,08	7111853051	0,111	7 581,37
		Gasóleo	2020	70 342,01	7111855427	0,111	7 807,98
		Gasóleo	2020	85 147,25	7111858857	0,111	9 451,34
		Gasóleo	2020	68 313,87	7111861482	0,111	7 582,84
		Gasóleo	2020	63 518,70	7111863093	0,111	7 050,59
		Gasóleo	2020	64 979,77	7111866298	0,111	7 212,75
		Gasóleo	2020	62 547,00	7111869253	0,111	6 942,72
		Gasóleo	2020	8 500,85	7111869254	0,111	728,23
		Gasóleo	2020	50 956,25	7111871726	0,111	5 656,14
		Gasóleo	2020	30,00	7111871727	0,111	3,22
		Gasóleo	2020	60 992,47	7111874110	0,111	6 770,16
		Gasóleo	2020	58 575,40	7111876189	0,111	6 551,87
		Gasóleo	2020	61 805,00	7111878890	0,111	7 208,42
		Gasóleo	2020	58 914,25	7111881213	0,111	6 517,48
		Gasóleo	2020	76 298,20	7111883685	0,111	8 469,10
		Gasóleo	2020	70 055,00	7111886878	0,111	7 777,22
		Gasóleo	2020	74 795,74	7111889932	0,111	8 290,00
		Gasóleo	2020	62 813,92	7111891479	0,111	6 972,35
		Gasóleo	2020	60 000,36	7111894698	0,111	6 600,03
		Gasóleo	2020	57 418,59	7111896982	0,111	6 373,24
		Gasóleo	2020	64 518,50	7111899601	0,111	7 151,55
		Gasóleo	2020	62 200,50	7111902331	0,111	6 804,26
		Gasóleo	2020	65 830,82	7111905249	0,111	7 307,22
		Gasóleo	2020	58 790,27	7111907771	0,111	6 522,39
		Gasóleo	2020	62 770,96	7111913055	0,111	6 967,58
		Gasóleo	2020	68 182,07	7111912898	0,111	7 343,99
		Gasóleo	2020	55 491,50	7111915195	0,111	6 159,59
		Gasóleo	2021	52 429,59	7111917838	0,111	5 819,88
		Gasóleo	2021	58 725,09	7111919605	0,111	6 488,48
		Gasóleo	2021	49 180,70	7111922324	0,111	5 459,73
		Gasóleo	2021	16 578,04	7111924419	0,111	1 840,16
		Gasóleo	2021	11 099,42	7111926832	0,111	1 268,84
		Gasóleo	2021	2 740,35	7111929605	0,111	304,18
		Gasóleo	2021	2 307,63	7111931875	0,111	256,15
		Gasóleo	2021	3 030,84	7111934821	0,111	408,02
		Gasóleo	2021	2 800,37	7111937041	0,111	311,84
		Gasóleo	2021	2 082,29	7111949181	0,111	231,13
		Gasóleo	2021	1 054,51	7111942702	0,111	117,05
		Gasóleo	2021	1 059,56	7111945688	0,111	117,01
		Gasóleo	2021	1 085,74	7111948375	0,111	118,30
		Gasóleo	2021	756,77	7111951629	0,111	84,00
		Gasóleo	2022	6 530,46	7112001657	0,111	724,88
		Gasóleo	2022	14 636,08	7112004623	0,111	1 624,89
		Gasóleo	2022	20 075,13	7112007628	0,111	2 328,27
		Gasóleo	2022	26 280,87	7112011028	0,111	2 939,95
		Gasolina	2022	57,00	7112013622	0,087	4,95
		Gasóleo	2022	22 226,59	7112013622	0,111	2 467,15
		Gasóleo	2022	11 298,32	7112017226	0,111	1 254,11
		Gasóleo	2022	9 588,80	7112017227	0,111	1 064,26

		Gasolina	2022	29,00	7112020795	0,087	2,52
		Gasóleo	2022	9 509,48	7112020795	0,111	1 058,58
		Gasóleo	2022	7 681,80	7112020796	0,111	852,60
		Gasolina	2022	31,00	7112020797	0,087	2,70
		Gasóleo	2022	6 103,56	7112020797	0,111	673,16
		Gasóleo	2022	21 743,12	7112023897	0,111	2 413,49
		Gasolina	2022	29,50	7112027052	0,087	2,57
		Gasóleo	2022	10 818,37	7112027052	0,111	1 178,84
		Gasolina	2022	28,50	7112027053	0,087	2,48
		Gasóleo	2022	10 693,24	7112027053	0,111	1 186,06
		Gasóleo	2022	7 132,06	7112030614	0,111	791,66
		Gasolina	2022	29,50	7112030615	0,087	2,57
		Gasóleo	2022	6 891,46	7112030615	0,111	754,90
		Gasóleo	2022	6 793,88	7112030618	0,111	754,12
		Gasóleo	2022	4 815,85	7112030617	0,111	534,56
		Gasolina	2022	44,50	7112033554	0,087	3,87
		Gasóleo	2022	21 238,43	7112033554	0,111	2 357,50
		Gasolina	2022	21,00	7112037107	0,087	1,83
		Gasóleo	2022	23 870,86	7112037107	0,111	2 649,87
		Gasolina	2022	27,50	7112030648	0,087	2,30
		Gasóleo	2022	21 524,87	7112030648	0,111	2 389,27
		Gasolina	2022	30,80	7112043020	0,087	2,08
		Gasóleo	2022	25 751,57	7112043026	0,111	2 858,42
		Gasolina	2022	27,00	7112048017	0,087	2,36
		Gasóleo	2022	22 069,80	7112048017	0,111	2 538,53
		Gasolina	2022	50,70	7112048659	0,087	4,41
		Gasóleo	2022	26 540,46	7112048659	0,111	2 945,09
		Gasóleo	2020	38,02	20001312	0,111 €	4,22 €
		Gasóleo	2020	57,56	20001312	0,111 €	6,33 €
		Gasóleo	2020	55,46	20001312	0,111 €	6,10 €
		Gasóleo	2020	32,42	20001312	0,111 €	3,60 €
		Gasóleo	2020	47,36	20001312	0,111 €	5,26 €
		Gasóleo	2020	33,41	20001312	0,111 €	3,71 €
		Gasóleo	2020	47,81	20001312	0,111 €	5,32 €
		Gasóleo	2020	35,00	20001453	0,111 €	3,89 €
		Gasóleo	2020	49,00	20001453	0,111 €	4,44 €
		Gasóleo	2020	53,84	20001453	0,111 €	5,95 €
		Gasóleo	2020	60,46	20001453	0,111 €	6,71 €
		Gasóleo	2020	51,88	20001312	0,111 €	5,76 €
		Gasóleo	2020	54,12	20001913	0,111 €	6,01 €
		Gasóleo	2020	42,31	20001913	0,111 €	4,70 €
		Gasóleo	2020	67,41	20001913	0,111 €	7,48 €
		Gasóleo	2020	44,83	20001913	0,111 €	4,95 €
		Gasóleo	2020	43,87	20001913	0,111 €	4,87 €
		Gasóleo	2020	54,11	20001913	0,111 €	6,01 €
		Gasóleo	2020	51,33	20001913	0,111 €	5,70 €
		Gasóleo	2020	48,11	20002087	0,111 €	5,12 €
		Gasóleo	2020	52,87	20002087	0,111 €	5,87 €
		Gasóleo	2020	38,56	20002087	0,111 €	4,06 €
		Gasóleo	2020	49,34	20002087	0,111 €	5,48 €
		Gasóleo	2020	58,58	20002087	0,111 €	6,28 €
		Gasóleo	2020	159,67	20002087	0,111 €	17,69 €
		Gasóleo	2020	58,51	20002087	0,111 €	6,27 €
		Gasóleo	2020	45,44	20002225	0,111 €	5,04 €
		Gasóleo	2020	59,53	20002225	0,111 €	6,61 €
		Gasóleo	2020	43,36	20002225	0,111 €	4,81 €
		Gasóleo	2020	51,53	20002225	0,111 €	5,72 €
		Gasóleo	2020	41,18	20002381	0,111 €	4,57 €
		Gasóleo	2020	37,27	20002381	0,111 €	4,14 €
		Gasóleo	2020	32,21	20002381	0,111 €	3,58 €
		Gasóleo	2020	48,97	20002381	0,111 €	5,44 €
		Gasóleo	2020	47,52	20002381	0,111 €	5,27 €
		Gasóleo	2020	42,36	20002381	0,111 €	4,70 €
		Gasóleo	2020	48,44	20002514	0,111 €	5,15 €
		Gasóleo	2020	41,47	20002514	0,111 €	4,60 €
		Gasóleo	2020	41,56	20002514	0,111 €	4,61 €
		Gasóleo	2020	42,53	20002514	0,111 €	4,72 €
		Gasóleo	2020	47,87	20002688	0,111 €	5,32 €
		Gasóleo	2020	57,36	20002688	0,111 €	6,37 €
		Gasóleo	2020	59,05	20002688	0,111 €	6,55 €
		Gasóleo	2020	188,51	20002688	0,111 €	21,04 €
		Gasóleo	2020	53,48	20002626	0,111 €	5,94 €

		Gasóleo	2020	48,06	20002828	0,111 €	5,33 €
		Gasóleo	2020	48,27	20002828	0,111 €	5,14 €
		Gasóleo	2020	33,88	20002828	0,111 €	3,78 €
		Gasóleo	2020	47,80	20002828	0,111 €	5,32 €
		Gasóleo	2020	10,43	20002979	0,111 €	1,10 €
		Gasóleo	2020	38,80	20002979	0,111 €	4,00 €
		Gasóleo	2020	41,36	20002979	0,111 €	4,59 €
		Gasóleo	2020	92,53	20002979	0,111 €	9,94 €
		Gasóleo	2020	43,51	20002979	0,111 €	4,63 €
		Gasóleo	2020	25,79	20002979	0,111 €	2,86 €
		Gasóleo	2020	47,83	20003130	0,111 €	5,29 €
		Gasóleo	2020	43,86	20003130	0,111 €	4,68 €
		Gasóleo	2020	37,75	20003130	0,111 €	4,19 €
		Gasóleo	2020	50,48	20003130	0,111 €	5,00 €
		Gasóleo	2020	36,27	20003130	0,111 €	3,91 €
		Gasóleo	2020	31,87	20003281	0,111 €	3,52 €
		Gasóleo	2020	46,07	20003281	0,111 €	5,11 €
		Gasóleo	2020	31,40	20003281	0,111 €	3,49 €
		Gasóleo	2020	54,08	20003678	0,111 €	6,00 €
		Gasóleo	2020	38,46	20003678	0,111 €	4,06 €
		Gasóleo	2020	47,29	20003678	0,111 €	5,25 €
		Gasóleo	2020	47,30	20003678	0,111 €	5,29 €
		Gasóleo	2021	62,60	21000091	0,111 €	6,66 €
		Gasóleo	2021	44,52	21000091	0,111 €	4,94 €
		Gasóleo	2021	35,36	21000091	0,111 €	3,83 €
		Gasóleo	2021	41,74	21000091	0,111 €	4,63 €
		Gasóleo	2021	39,00	21000248	0,111 €	4,33 €
		Gasóleo	2021	41,20	21000248	0,111 €	4,57 €
		Gasóleo	2021	38,20	21000248	0,111 €	4,24 €
		Gasóleo	2021	54,83	21000248	0,111 €	6,09 €
		Gasóleo	2021	39,67	21000248	0,111 €	4,40 €
		Gasóleo	2021	92,72	21000091	0,111 €	10,29 €
		Gasóleo	2021	156,00	21000091	0,111 €	17,32 €
		Gasóleo	2021	198,56	21000248	0,111 €	20,71 €
		Gasóleo	2021	148,00	21000248	0,111 €	16,21 €
		Gasóleo	2021	178,00	21000248	0,111 €	19,70 €
		Gasóleo	2021	184,00	21000248	0,111 €	20,42 €
		Gasóleo	2021	140,00	21000248	0,111 €	15,54 €
		Gasóleo	2021	160,00	21000666	0,111 €	16,66 €
		Gasóleo	2021	55,80	21000401	0,111 €	6,17 €
		Gasóleo	2021	33,62	21000401	0,111 €	3,73 €
		Gasóleo	2021	57,31	21000401	0,111 €	6,38 €
		Gasóleo	2021	55,46	21000666	0,111 €	6,18 €
		Gasóleo	2021	17,30	21000666	0,111 €	1,82 €
		Gasóleo	2021	47,70	21000666	0,111 €	5,29 €
		Gasóleo	2021	28,13	21000666	0,111 €	3,12 €
		Gasóleo	2021	57,08	21000666	0,111 €	6,40 €
		Gasóleo	2021	72,52	21000401	0,111 €	8,06 €
		Gasóleo	2021	88,00	21000401	0,111 €	9,53 €
		Gasóleo	2021	152,00	21000401	0,111 €	16,67 €
		Gasóleo	2021	179,00	21000401	0,111 €	19,87 €
		Gasóleo	2021	187,00	21000401	0,111 €	20,73 €
		Gasóleo	2021	47,70	21000725	0,111 €	5,29 €
		Gasóleo	2021	51,22	21000725	0,111 €	5,69 €
		Gasóleo	2021	41,04	21000725	0,111 €	4,59 €
		Gasóleo	2021	50,27	21000725	0,111 €	5,58 €
		Gasóleo	2021	43,33	21000725	0,111 €	4,81 €
		Gasóleo	2021	42,58	21000895	0,111 €	4,73 €
		Gasóleo	2021	41,82	21000895	0,111 €	4,54 €
		Gasóleo	2021	50,10	21000895	0,111 €	5,56 €
		Gasóleo	2021	41,16	21000895	0,111 €	4,60 €
		Gasóleo	2021	55,56	21000895	0,111 €	6,17 €
		Gasóleo	2021	102,00	21001235	0,111 €	11,32 €
		Gasóleo	2021	88,00	21001235	0,111 €	9,77 €
		Gasóleo	2021	38,67	21001081	0,111 €	4,29 €
		Gasóleo	2021	34,26	21001081	0,111 €	3,81 €
		Gasóleo	2021	65,83	21001081	0,111 €	7,32 €
		Gasóleo	2021	53,12	21001081	0,111 €	5,90 €
		Gasóleo	2021	62,60	21001235	0,111 €	6,90 €
		Gasóleo	2021	28,00	21001235	0,111 €	2,89 €
		Gasóleo	2021	52,56	21001235	0,111 €	5,83 €
		Gasóleo	2021	54,65	21001235	0,111 €	6,07 €

		Gasóleo	2021	47,63	21001236	0,111 €	5,29 €
		Gasóleo	2021	38,75	21001425	0,111 €	4,30 €
		Gasóleo	2021	45,48	21001425	0,111 €	5,05 €
		Gasóleo	2021	52,87	21001425	0,111 €	5,87 €
		Gasóleo	2021	48,55	21001425	0,111 €	5,39 €
		Gasóleo	2021	39,98	21001425	0,111 €	4,44 €
		Gasóleo	2021	29,25	21001805	0,111 €	3,25 €
		Gasóleo	2021	61,20	21001805	0,111 €	6,79 €
		Gasóleo	2021	51,70	21001805	0,111 €	5,74 €
		Gasóleo	2021	42,44	21001805	0,111 €	4,71 €
		Gasóleo	2021	34,71	21001813	0,111 €	3,85 €
B...		Gasóleo	2021	28,92	21001813	0,111 €	3,21 €
		Gasóleo	2021	50,25	21001988	0,111 €	5,58 €
		Gasóleo	2021	47,60	21001988	0,111 €	5,28 €
		Gasóleo	2021	30,00	21001988	0,111 €	3,33 €
		Gasóleo	2022	20,00	22003616	0,111 €	2,22 €
		Gasóleo	2022	50,98	22003616	0,111 €	5,68 €
		Gasóleo	2022	43,50	22003616	0,111 €	4,83 €
		Gasóleo	2022	39,63	22003808	0,111 €	4,40 €
		Gasóleo	2022	58,69	22003808	0,111 €	6,29 €
		Gasóleo	2022	43,73	22003808	0,111 €	4,85 €
		Gasóleo	2022	35,63	22003808	0,111 €	3,95 €
Total Litros				6 033 421,74		Total CSR	669 700,07 €

- g) Em 2019, 2020, 2021 e 2022, a Requerente C... adquiriu à E... , SA, e à H... [Fornecedoras de Combustível] gasóleo rodoviário, sobre o qual incidiu CSR, nos montantes correspondentes à seguinte listagem de facturas:

Montantes de CSR suportados pela **C...**, por força das aquisições de combustível efetuadas à **E** à **H**

Entidade	Fornecedor	Tipo Combustível	Ano	Qt (Litros)	Nº de factura	CSR	Total CSR
		Gasóleo	2021	1 873,86	1100769773	0,111	186,78
		Gasóleo	2021	34 824,58	1100802210	0,111	3 866,53
		Gasóleo	2021	27 909,74	1100804031	0,111	3 097,98
		Gasóleo	2021	47 802,89	1100816384	0,111	5 308,10
		Gasóleo	2021	60 249,70	1100818403	0,111	6 687,72
		Gasóleo	2021	52 479,74	2000025050	0,111	5 826,26
		Gasóleo	2021	53 837,57	2000041477	0,111	5 983,77
		Gasóleo	2022	26 320,83	2150025480	0,111	2 921,61
		Gasóleo	2022	27 559,49	2150034808	0,111	3 059,10
		Gasóleo	2022	-209,00	2190005558	0,111	-22,20
		Gasóleo	2021	38 379,15	1100805860	0,111	4 260,06
		Gasóleo	2021	42 390,91	1100807599	0,111	4 705,39
		Gasóleo	2021	37 813,94	1100808353	0,111	4 187,36
		Gasóleo	2021	40 469,43	1100811396	0,111	4 492,11
		Gasóleo	2021	41 348,20	1100812705	0,111	4 589,05
		Gasóleo	2021	66 488,13	1100815102	0,111	7 386,06
		Gasóleo	2021	198,62	1100816384	0,111	21,82
		Gasóleo	2021	57 848,90	1100819587	0,111	6 420,97
		Gasóleo	2021	69 064,87	1100821082	0,111	7 666,00
		Gasóleo	2021	64 422,90	1100823011	0,111	7 146,84
		Gasóleo	2021	58 229,59	1100824752	0,111	6 462,48
		Gasóleo	2021	66 868,06	1100826183	0,111	7 411,02
		Gasóleo	2021	67 148,84	1100827819	0,111	7 448,30
		Gasóleo	2021	51 485,81	1100828831	0,111	5 718,01
		Gasóleo	2021	64 473,38	1100830980	0,111	7 146,54
		Gasóleo	2021	66 734,30	2000011150	0,111	7 401,51
		Gasóleo	2021	60 268,34	2000016078	0,111	6 682,01
		Gasóleo	2021	1 877,84	2000041477	0,111	186,22
		Gasóleo	2022	48 684,04	2000051950	0,111	5 403,63
		Gasóleo	2022	67 013,52	2000066588	0,111	7 438,50
		Gasóleo	2022	64 923,19	2000074080	0,111	7 199,47
		Gasóleo	2022	54 852,68	2000081844	0,111	6 088,05
		Gasóleo	2022	44 268,46	2000091274	0,111	4 917,13
		Gasóleo	2022	63 000,56	2000102900	0,111	6 989,72
		Gasóleo	2022	63 822,07	2000121504	0,111	7 084,26
		Gasóleo	2022	44 082,20	2150000227	0,111	4 893,12
		Gasóleo	2022	25 142,71	2150010590	0,111	2 790,84
		Gasóleo	2022	28 124,90	2150016738	0,111	3 121,87
		Gasóleo	2022	31 418,43	2150021903	0,111	3 487,46
		Gasóleo	2022	30 301,34	2150038278	0,111	3 363,45
		Gasóleo	2022	30 842,40	2150047097	0,111	3 401,32
		Gasóleo	2022	27 421,50	2150061754	0,111	3 043,76
		Gasóleo	2022	30 179,02	2150080588	0,111	3 349,87
		Gasóleo	2022	27 914,80	2150084148	0,111	3 088,54
		Gasóleo	2022	31 740,22	2150073304	0,111	3 523,16
		Gasóleo	2022	23 603,15	2150076060	0,111	2 633,26
		Gasóleo	2022	30 414,58	2150087470	0,111	3 378,02
		Gasóleo	2022	28 304,45	2150091100	0,111	3 148,45
		Gasóleo	2022	30 741,53	2150096820	0,111	3 412,31
		Gasóleo	2022	29 327,31	2150103251	0,111	3 266,33
		Gasóleo	2019	17 849,20	7111801140	0,111	1 980,07
		Gasóleo	2019	8 311,86	7111801150	0,111	922,62
		Gasóleo	2019	19 511,78	7111804148	0,111	2 166,81
		Gasóleo	2019	8 370,11	7111804147	0,111	920,08
		Gasóleo	2019	21 473,02	7111806940	0,111	2 383,51
		Gasóleo	2019	10 489,30	7111806946	0,111	1 164,31
		Gasóleo	2019	21 055,57	7111808880	0,111	2 337,15
		Gasóleo	2019	29 991,87	7111812364	0,111	3 329,08
		Gasóleo	2019	38 852,74	7111815480	0,111	4 309,05
		Gasóleo	2019	27 058,80	7111817521	0,111	3 003,53
		Gasóleo	2019	30 297,70	7111820568	0,111	3 363,06
		Gasóleo	2019	34 361,04	7111823010	0,111	3 812,07
		Gasóleo	2019	38 135,28	7111826198	0,111	4 233,02
		Gasóleo	2019	34 293,75	7111829172	0,111	3 808,81
		Gasóleo	2019	28 706,70	7111831730	0,111	3 196,44
		Gasóleo	2019	29 006,19	7111833585	0,111	3 219,89

		Gasóleo	2019	33 465,52	7111839121	0,111	3 716,89	
		Gasóleo	2019	38 696,21	7111842278	0,111	4 295,28	
		Gasóleo	2019	33 011,18	7111844471	0,111	3 664,24	
		Gasóleo	2019	33 727,32	7111847627	0,111	3 743,73	
		Gasóleo	2019	38 690,07	7111850287	0,111	4 072,60	
		Gasóleo	2019	32 815,25	7111853060	0,111	3 642,40	
		Gasóleo	2020	31 877,27	7111855426	0,111	3 538,38	
		Gasóleo	2020	43 944,68	7111858558	0,111	4 877,05	
		Gasóleo	2020	35 608,82	7111861461	0,111	3 962,58	
		Gasóleo	2020	31 918,00	7111863662	0,111	3 542,90	
		Gasóleo	2020	50 565,41	7111866472	0,111	4 058,79	
		Gasóleo	2020	37 708,19	7111869251	0,111	4 185,61	
		Gasóleo	2020	3 373,35	7111869252	0,111	374,44	
		Gasóleo	2020	33 469,13	7111871515	0,111	3 715,07	
		Gasóleo	2020	37 689,94	7111874109	0,111	4 182,58	
		Gasóleo	2020	38 412,62	7111875188	0,111	4 041,00	
		Gasóleo	2020	37 278,90	7111878868	0,111	4 137,95	
		Gasóleo	2020	30 151,75	7111881212	0,111	4 012,85	
		Gasóleo	2020	45 100,48	7111883884	0,111	5 008,15	
		Gasóleo	2020	48 361,50	7111886378	0,111	5 367,03	
		Gasóleo	2020	60 029,18	7111889331	0,111	6 663,24	
		Gasóleo	2020	48 548,68	7111891475	0,111	5 388,88	
		Gasóleo	2020	43 649,23	7111894507	0,111	4 845,08	
		Gasóleo	2020	47 835,19	7111896981	0,111	5 309,71	
		Gasóleo	2020	50 128,12	7111899900	0,111	5 564,05	
		Gasóleo	2020	50 870,73	7111902330	0,111	5 646,65	
		Gasóleo	2020	53 260,57	7111905248	0,111	5 910,81	
		Gasóleo	2020	62 228,48	7111907770	0,111	6 907,38	
		Gasóleo	2020	54 623,77	7111910052	0,111	6 052,14	
		Gasóleo	2020	43 740,01	7111912384	0,111	4 855,14	
		Gasóleo	2020	50 932,58	7111915104	0,111	5 663,52	
		Gasóleo	2021	47 478,45	7111917837	0,111	5 270,11	
		Gasóleo	2021	50 424,81	7111919904	0,111	5 597,15	
		Gasóleo	2021	21 028,60	7111922323	0,111	2 333,95	
		Gasóleo	2021	14 633,67	7111924418	0,111	1 624,34	
		Gasóleo	2021	20 298,17	7111926831	0,111	2 252,87	
		Gasóleo	2021	21 162,18	7111929804	0,111	2 349,00	
		Gasóleo	2021	16 466,95	7111931874	0,111	1 821,16	
		Gasóleo	2021	18 381,12	7111934830	0,111	2 040,35	
		Gasóleo	2021	14 339,29	7111937840	0,111	1 561,33	
		Gasóleo	2021	6 044,53	7111940160	0,111	670,84	
		Gasóleo	2021	3 653,17	7111942701	0,111	405,50	
		Gasóleo	2021	3 209,50	7111945087	0,111	356,29	
		Gasóleo	2021	2 883,81	7111948374	0,111	332,31	
		Gasóleo	2021	1 362,28	7111951628	0,111	151,21	
		Gasóleo	2021	335,62	7111953725	0,111	37,28	
		Gasóleo	2022	10 853,81	7112001656	0,111	1 204,77	
		Gasóleo	2022	21 945,71	7112004822	0,111	2 435,97	
		Gasóleo	2022	25 282,54	7112007627	0,111	2 808,38	
		Gasóleo	2022	29 514,95	7112011027	0,111	3 276,16	
		Gasóleo	2022	24 462,32	7112013921	0,111	2 714,21	
		Gasóleo	2022	13 049,22	7112017224	0,111	1 448,45	
		Gasóleo	2022	14 548,68	7112017225	0,111	1 614,93	
		Gasóleo	2022	12 321,54	7112020752	0,111	1 367,69	
		Gasóleo	2022	12 545,77	7112020753	0,111	1 392,58	
		Gasóleo	2022	4 984,92	7112020754	0,111	553,33	
		Gasóleo	2022	30 517,38	7112023686	0,111	3 367,43	
		Gasóleo	2022	16 161,61	7112027060	0,111	1 792,83	
		Gasóleo	2022	11 775,84	7112027061	0,111	1 307,12	
		Gasóleo	2022	8 975,95	7112030510	0,111	774,33	
		Gasóleo	2022	7 346,65	7112030511	0,111	815,48	
		Gasóleo	2022	7 164,64	7112030512	0,111	795,28	
		Gasóleo	2022	6 398,27	7112030513	0,111	710,21	
		Gasóleo	2022	28 869,77	7112033553	0,111	3 207,87	
		Gasóleo	2022	28 685,48	7112037105	0,111	3 184,09	
		Gasóleo	2022	25 857,95	7112039547	0,111	2 870,23	
		Gasóleo	2022	13 484,30	7112043347	0,111	1 496,76	
		Gasóleo	2022	16 672,35	7112043348	0,111	1 850,63	
		Gasóleo	2022	27 668,30	7112048016	0,111	3 059,87	
		Gasóleo	2022	30 264,43	7112049558	0,111	3 359,35	
		Total Litros		4 317 272,36			Total CSR	479 217,23

h) Em 2021 e 2022, a Requerente D... adquiriu à E..., SA [Fornecedora de Combustível] gasóleo rodoviário, sobre o qual incidiu CSR, nos montantes correspondentes à seguinte listagem de facturas:

Montantes de CSR suportados pela D... por força das aquisições de combustível efetuadas em E...

Entidade	Fornecedor	Tipo Combustível	Ano	Qt (Litros)	Nº de factura	CSR	Total CSR
		Gasóleo	2021	101,17	1130595625	0,111	11,23
		Gasóleo	2021	210,51	1130607007	0,111	23,37
		Gasóleo	2021	480,90	1130629957	0,111	53,38
		Gasóleo	2021	199,57	1130635083	0,111	22,15
		Gasóleo	2021	588,23	2000026761	0,111	62,88
		Gasóleo	2021	364,35	2000042165	0,111	40,44
		Gasóleo	2022	818,87	2150029854	0,111	68,45
		Gasóleo	2022	378,34	2150037049	0,111	41,77
		Gasóleo	2021	198,31	1130601691	0,111	22,01
		Gasóleo	2021	183,48	1130607910	0,111	20,37
		Gasóleo	2021	295,78	1130610080	0,111	32,93
		Gasóleo	2021	290,00	1130614893	0,111	32,20
		Gasóleo	2021	201,31	1130620904	0,111	22,35
		Gasóleo	2021	283,27	1130623708	0,111	31,44
		Gasóleo	2021	174,38	1130637712	0,111	19,36
		Gasóleo	2021	173,74	1130645334	0,111	19,29
		Gasóleo	2021	389,08	1130647878	0,111	43,19
		Gasóleo	2021	614,90	1130654049	0,111	68,25
		Gasóleo	2021	838,47	1130657249	0,111	70,87
		Gasóleo	2021	494,07	1130658424	0,111	54,84
		Gasóleo	2021	593,28	1130664761	0,111	65,85
D...	E...	Gasóleo	2021	390,40	1130672655	0,111	43,33
		Gasóleo	2021	482,17	2000001884	0,111	53,52
		Gasóleo	2021	205,10	2000018561	0,111	22,77
		Gasóleo	2022	332,78	2000052994	0,111	36,94
		Gasóleo	2022	385,69	2000067030	0,111	42,81
		Gasóleo	2022	803,88	2000079110	0,111	67,03
		Gasóleo	2022	247,48	2000091580	0,111	27,47
		Gasóleo	2022	283,59	2000104476	0,111	31,48
		Gasóleo	2022	431,03	2000123350	0,111	47,84
		Gasóleo	2022	523,07	2150000355	0,111	58,06
		Gasóleo	2022	282,32	2150010196	0,111	31,34
		Gasóleo	2022	461,49	2150016748	0,111	51,23
		Gasóleo	2022	342,75	2150023982	0,111	38,05
		Gasóleo	2022	299,37	2150038503	0,111	33,23
		Gasóleo	2022	511,54	2150048618	0,111	56,78
		Gasóleo	2022	378,22	2150053029	0,111	41,78
		Gasóleo	2022	319,20	2150062360	0,111	35,44
		Gasóleo	2022	347,94	2150065779	0,111	38,62
		Gasóleo	2022	554,58	2150074076	0,111	61,56
		Gasóleo	2022	585,72	2150079656	0,111	65,01
		Gasóleo	2022	617,74	2150089493	0,111	68,57
		Gasóleo	2022	408,33	2150091614	0,111	45,32
		Gasóleo	2022	306,72	2150100725	0,111	34,05
Total Litros				16 744,98	Total CSR		1 858,69 €

III.5. Fundamentação dos factos provados

As listagens supra reproduzidas consolidavam as facturas que as Requerentes juntaram aos autos, e não foram postas em causa pela AT na estrita dimensão do que se deu como provado: que as Requerentes adquiriram, às referidas fornecedoras de combustíveis, gasóleo rodoviário e gasolina, sobre os quais tinha incidido CSR no momento da introdução no consumo.

III.6. A possibilidade de os tribunais arbitrais sindicarem actos de repercussão

Como os Colectivos que decidiram os processos n.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 375/2023-T, 376/2023-T, 409/2023-T, 466/2023-T, 467/2023-T, 490/2023-T, 537/2023-T e 847/2023-T, o presente Tribunal arbitral entende que não tem competências para apreciar actos de repercussão. Ainda que se possam integrar numa relação tributária complexa, tais actos ocorrem a jusante dos actos de liquidação e a competência que o legislador atribuiu aos tribunais arbitrais esgota-se – no que ao caso importa¹⁶ – na sindicância dos *actos de liquidação*. Isso decorre directamente das normas legais, mas corresponde também ao ensinamento da doutrina: Alberto Xavier¹⁷, distinguindo a substituição tributária da repercussão, escrevia que nesta temos “*um devedor de imposto, que é do mesmo passo contribuinte, e um terceiro que não desempenha qualquer papel na obrigação tributária.*”

Para Leite de Campos/Benjamim Rodrigues/Lopes de Sousa¹⁸, entre o terceiro repercutido

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

Sendo isso assim em tese geral, face ao elenco das competências dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, e que constam dos artigos 2.º a 4.º do RJAT, nem sequer é

¹⁶ Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do RJAT, os tribunais arbitrais constituídos no CAAD também são competentes para “*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;*”.

¹⁷ *Manual de Direito Fiscal I*, Reimpressão, s/ed., Lisboa, 1981, p. 409.

¹⁸ *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª ed, encontro da escrita, Lisboa, 2012, p. 187, Tenha-se em conta que, embora os AA. admitissem que essa “*primeira impressão*” desse lugar a “*uma nova noção de sujeito passivo*” (p. 188), acabavam por concluir (p. 189) que “*A repercussão efectua-se fora do âmbito da obrigação tributária.*” e (p. 190), que “*a repercussão é estranha à relação jurídico tributária*”.

No mesmo sentido – ainda que aparentemente por referência ao IVA, Nina Aguiar, in *Códigos Anotados e Comentados - Justiça Tributária - LGT.CPPT.RGIT.RCPITA.RAT.LPFA*, Lexit, 2018, p. 45: “*aquele que suporta o imposto*”, “*Não é (...) sujeito de qualquer relação jurídica tributária.*”

preciso discutir a natureza jurídica desses actos de repercussão porque, qualquer que seja, não estão contemplados na única potencial norma atributiva de competência a este Tribunal: a da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT: “*A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*”. Quer dizer que este Tribunal se declara liminarmente incompetente para apreciar o primeiro pedido da Requerente (declarar *a ilegalidade dos actos de repercussão da CSR consubstanciados nas facturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pela Requerente*).

Tal não impede que, por via do seu segundo pedido (o de que o Tribunal declare *a ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela AT com base nas DIC submetidas pela respectiva Fornecedora de Combustíveis*), a Requerente possa ainda obter uma pronúncia de mérito da jurisdição arbitral. Isso, porém, depende de outra indagação:

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

Numa passagem do seu manual¹⁹, Sérgio Vasques afirma que “*Se o repercutido estará à margem da relação tributária, não estará por isso à margem do direito.*”, referindo que a LGT lhe reconhece o direito “*à reclamação, recurso, impugnação ou pronúncia arbitral*”²⁰.

Qualquer que seja a posição a adoptar em tese geral – e, salvo disposição legal em contrário, não há razões para pôr em causa a possibilidade de os *contribuintes de facto* serem admitidos a invocarem perante os Tribunais, incluindo arbitrais, a ilegalidade dos impostos que efectivamente pagaram –, tem de se ter em conta o quadro legislativo, e este foi invocado pela AT na sua Resposta para pôr em causa a possibilidade de a repercutida poder vir pedir a revisão de liquidações que lhe eram alheias²¹. Fê-lo a coberto do argumento da ineptidão do PPA por

¹⁹ *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, p. 401.

²⁰ Dispõe o n.º 4 do artigo 18.º do RJAT que

“*Não é sujeito passivo quem:*

a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias; (...)”.

não incluir “a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido arbitral;”, como expressamente exigido na alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT; fê-lo invocando o “Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul datado de 30-06-2022, processo n.º 138/17.5BELRS (...) “a petição inicial de impugnação que não identifica o acto tributário impugnado, que não formula a pretensão concreta por referência àquele e que não indica os factos concretos que justificariam a adopção da providência judiciária requerida é inepta ””; mas fê-lo igualmente com base numa alegada restrição legal do círculo de sujeitos que podem solicitar o reembolso da CSR, fazendo a equiparação desses pedidos de reembolso a pedidos de revisão (sublinhado no original):

“apenas os sujeitos da liquidação, i.e. os sujeitos passivos que declararam os produtos para consumo e que efetuaram o pagamento das imposições correspondentes, podem solicitar a revisão das liquidações/reembolso da CSR junto da alfândega competente e reúnem as condições para e podem identificar os atos de liquidação.”

Isto porque “no âmbito dos IEC, de acordo com o estatuído nos artigos 15.º e 16.º do CIEC, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto;”.

Acrescentando que

“Prevê o CIEC normativos legais que se fundamentam no regime próprio dos impostos especiais de consumo, designadamente, por se tratarem de impostos monofásicos, que incidem apenas na fase da declaração para consumo, o que, regra geral, ocorre uma única vez (ao contrário dos impostos plurifásicos, que incidem em todas as fases do circuito económico, através do crédito do imposto a jusante e do débito a montante);”.

²¹ O Tribunal não fez uma indagação de Direito Comparado, mas como resulta do n.º 58 da decisão que o TJUE proferiu, em 2 de Outubro de 2003, no processo C-147/01 (*Weber's Wine World Handels-GmbH et al. v. Abgabenberufungskommission Wien*), essa é uma solução que não é específica do Direito nacional:

“na medida em que tenha efectivamente havido repercussão, foram os consumidores que suportaram o encargo do imposto sobre as bebidas alcoólicas. Ora, nem a ordem jurídica do Land de Viena nem a da República da Áustria oferecem, em geral, aos consumidores a possibilidade de invocarem, no quadro de um procedimento de tributação, a ilegalidade de um imposto assim repercutido.”

Em todo o caso, invocando o Acórdão do TJUE de 20 de Outubro de 2011, proferido no âmbito do processo C-94/10, concluía:

“ainda que a repercussão económica viesse a ser provada no âmbito do presente processo, entende o TJUE que um Estado-Membro se pode opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil;

*

O Tribunal entendeu ser incompetente para se pronunciar sobre a declaração de ilegalidade da repercussão (o primeiro pedido da Requerente) –, porque esta é subsequente e exterior ao acto tributário, decorrendo de uma relação de direito privado e, portanto, não cabe no âmbito dos actos da AT que o legislador lhe permitiu sindicar –, mas entende que tem obviamente competência para se pronunciar sobre o segundo pedido da Requerente – a declaração de ilegalidade do acto tributário. Ser competente, porém, apenas preenche o *pressuposto processual referente ao Tribunal*, não o que é respeitante à Requerente. A questão é: pode ela suscitar a revisão das liquidações de CSR em que não teve intervenção – e que, aliás, não consegue identificar – ainda que apenas na medida em que tais liquidações contendam com os pagamentos por ela feitos? *Rectius*: pode ela, supondo que todo o *iter* procedimental que desembocou no PPA cumpre os requisitos (o que ainda teria de se apurar) – pode a Requerente, perguntava-se, suscitar a revisão das liquidações conjuntas (e acumuladas) de ISP e CSR no segmento que invoca dizer-lhe respeito?

A questão está em saber se, portanto, *no quadro processual que ficou descrito*, pode este Tribunal declarar a ilegalidade das *“liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respetivas Fornecedoras de Combustíveis”*, ainda que delimitando o âmbito da ilegalidade de tais liquidações pela *correspondência aos “atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao*

gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pelas Requerentes durante o período compreendido entre março de 2019 e novembro de 2022” – uma vez que, em tudo o que as exceda, não foi formulada qualquer pretensão arbitral.

Num comentário de divulgação das primeiras decisões arbitrais sobre a CSR²² escreveu-se (p. 10):

“o parque automóvel português é composto por 6,5 milhões de veículos ligeiros, a que acrescem 500 mil veículos pesados, num total de cerca de 7 milhões de veículos em circulação.

Se, por hipótese, admitirmos que cada automobilista fará, relativamente à CSR, um “pedido de revisão do ato de liquidação” e considerando que podem ser revistos os atos de liquidação relativos aos últimos quatro anos, temos que este contencioso poderá somar 28 milhões de processos!”

Numa publicação anterior da mesma fonte²³ tinha-se escrito:

“Com efeito, tem sido pacífico na doutrina e na jurisprudência que os IECs [Impostos Especiais de Consumo] 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.”

A confirmar-se a natureza “pacífica” de tal entendimento – o que não é relevante apurar para os presentes autos – tal permitiria considerar legítima a determinação legislativa do artigo

²² “A Contribuição de Serviço Rodoviário: enquadramento e desenvolvimentos recentes”, edição de Março de 2023 da *Newsletter* do *Tax Litigation Team* encabeçado por Rogério Fernandes Ferreira, disponível em https://www.rfflawyers.com/xms/files/KnowHow/Newsletters/2023/03_Marco/A_Contribuicao_de_Servico_Rodoviario_enquadramento_e_desenvolvimentos_recetes_marco_2023.pdf

²³ “A contribuição de serviço rodoviário e a legitimidade processual dos consumidores finais”, edição de Agosto de 2022 da *Newsletter* do *Tax Litigation Team* encabeçado por Rogério Fernandes Ferreira, disponível em <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/a-contribuicao-de-servico-rodoviario-e-a-legitimidade-processual-dos-consumidores-finais/4579/>. A passagem foi reproduzida no comentário referido na nota anterior.

6.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro (“Altera o Código dos Impostos Especiais de Consumo, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e o Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29 de maio, transpondo as Diretivas (UE) 2019/2235, 2020/1151 e 2020/262”) ao atribuir natureza interpretativa à “redação conferida pela presente lei ao artigo 2.º do Código dos IEC”. Isto porque, dada a proibição constitucional da retroactividade de disposições fiscais que abrangem os elementos essenciais dos impostos (artigo 103.º da Constituição), só nesse caso é que tal alteração (a introdução do inciso “sendo repercutidos nos mesmos” – sendo os “mesmos” os “contribuintes” onerados segundo o “princípio da equivalência”, “na medida dos custos que (...) provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública”) seria verdadeiramente interpretativa e, portanto, constitucionalmente legítima.

Ora, como também se referiu, qualquer que seja, em tese geral, a possibilidade de o repercutido invocar a ilegalidade das liquidações que originam a repercussão, no âmbito dos impostos especiais de consumo há uma norma que o veda e que o legislador manteve incólume ao longo das 25 alterações que, em 24 anos, introduziu no CIEC: a do n.º 2 do artigo 15.º (epigrafado “Regras gerais do reembolso”), assim redigida:

“Podem solicitar o reembolso os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respectivo imposto.”.

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

“1 - São sujeitos passivos de impostos especiais de consumo:

a) O depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado;

(...)

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

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

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

Quer dizer que só *os sujeitos passivos* aí identificados – e só quando preencham requisitos adicionais – podem suscitar questões sobre, como se escreve no n.º 1 desse artigo 15.º, “*o erro na liquidação*”.

*

Sobre a possibilidade de certos interessados serem impedidos de contestar a legalidade de certos tributos (em geral ou numa específica jurisdição) já o TJUE referiu²⁴ que

“na ausência de regulamentação comunitária em matéria de repetição de impostos nacionais indevidamente cobrados, cabe à ordem jurídica interna dos Estados-Membros designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais dos recursos judiciais destinados a assegurar a protecção dos direitos de que os cidadãos gozam com base no direito comunitário.”

38. Por razões de segurança jurídica, os Estados-Membros estão, em princípio, autorizados a limitar, a nível nacional, o reembolso de impostos indevidamente cobrados. Contudo, estas limitações devem respeitar o princípio da equivalência, nos termos do qual as disposições nacionais devem aplicar-se de maneira idêntica às situações puramente nacionais e às situações reguladas pelo direito comunitário, e o princípio da eficácia, que impõe que o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária não se torne praticamente impossível ou excessivamente difícil.”

²⁴ Nos ns. 37 e 38 da decisão citada na nota 21.

Daqui resulta que, na lógica do Direito da União, nada impede que o legislador nacional limite (e não apenas na jurisdição arbitral, embora por maioria de razão nesta, dada a sua *competência por atribuição*), os modos e as condições de, e os interessados na, obtenção da declaração de ilegalidade dos actos de liquidação por razões ligadas à prevalência do Direito da União – designadamente excluindo a possibilidade de *quem quer que seja que não tenha tido intervenção neles* suscitar a avaliação dessa desconformidade²⁵.

Diga-se, mas apenas como *obiter dictum*, que tal opção legislativa, que tem de se admitir justificada face à impraticabilidade de se gerir um sistema, digamos, “*aberto*” (como o que resultaria dos números indicados acima), foi aliás, no que diz respeito à contrariedade de tais liquidações com o Direito da União, considerada justificável no despacho do TJUE no Processo n.º C-94/10, desde que o “*comprador possa exercer uma acção civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil*”.

Se essa condição está ou não preenchida no caso não cabe, evidentemente, a este Tribunal apurar: tal perquisição só poderia ocorrer aquando da aferição da conformidade do sistema legal de recuperação de montantes pagos a título de CSR com o Direito da União (na fase da decisão sobre o fundo), e o Tribunal já concluiu que a Requerente não está em condições de o poder levá-lo a confrontar-se com tal questão (como o poderiam fazer os sujeitos passivos da relação tributária).

III.8. Conclusão sobre a legitimidade da Requerente e sobre as demais questões enunciadas

Concluindo-se que o presente Tribunal arbitral é *incompetente* para se pronunciar sobre o primeiro pedido da Requerente (porque não pode pronunciar-se sobre actos subsequentes aos, e autónomos dos, actos de liquidação), e resultando da lei que a Requerente é parte *ilegítima* para suscitar o segundo (questionar *os actos de liquidação da CSR que pudessem ter alguma ligação com os ditos actos de repercussão*), conclui-se que a Requerida terá de ser absolvida

²⁵ Como se referiu supra, nota 21, é o que acontece na Áustria.

da instância, ficando prejudicados todos os passos seguintes no *iter* cognoscitivo acima delineado.

Não se opinando sobre o mérito, ficam igualmente prejudicados os pedidos de “restituição” e de pagamento de juros indemnizatórios.

IV. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, decide-se:

- a) Considerar o presente Tribunal arbitral incompetente para se pronunciar sobre o pedido de declaração dos “*actos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pelas Requerentes durante o período compreendido entre março de 2019 e novembro de 2022*”;
- b) Considerar a Requerente parte ilegítima para suscitar a declaração de “*ilegalidade (...) das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respetivas Fornecedoras de Combustíveis*”;
- c) Em consequência, absolver a AT da instância, condenando a Requerente nas custas, nos termos abaixo fixados.

V. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. *e*), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *ex vi* da alínea *a*) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do

processo em € 1.811.082,57 (um milhão, oitocentos e onze mil, oitenta e dois euros e cinquenta e sete cêntimos).

VI. CUSTAS

Custas a cargo das Requerentes, no montante de € 23.868,00 (vinte e três mil, oitocentos e sessenta e oito euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT.

Lisboa, 14 de Junho de 2024

A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o sigam.

O árbitro presidente e relator

Victor Calvete

A árbitro adjunta

Marisa Isabel Almeida Araújo

O árbitro adjunto (com voto de vencido)

Vítor Braz

Declaração

Atento o teor do duto acórdão e a decisão sobre a incompetência do Tribunal arbitral e a ilegitimidade da Requerente, apresento as observações seguintes:

Sobre a competência do Tribunal arbitral

O Tribunal de Justiça da União Europeia, em Despacho proferido a 7 de fevereiro de 2022, sobre o Processo C-460/21, conclui 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 sobre a ilegalidade desse tributo.

No âmbito da CSR estamos perante uma questão jurídica que integra a competência do Tribunal arbitral, relacionada com a apreciação da legalidade dos atos tributários e respetiva legalidade dos inerentes atos de liquidação desse imposto, criado pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto. Tributo entendido como em desconformidade com o Direito da União Europeia, nomeadamente, com o n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16/12/2008, tendo por base o entendimento sufragado pelo referido Despacho proferido pelo TJUE em 07/02/2022, no Proc. C-460/21.

Sobre a CSR e as respetivas taxas, verifica-se que possuem valor fixo, estabelecido na 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.

Observa-se que na interpretação das peças processuais devem observar-se o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, pelo que o Tribunal deve extrair da redação dada ao pedido na petição inicial o sentido mais favorável aos interesses do peticionante.

Da conjugação do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT (norma que atribui aos tribunais arbitrais a competência para a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos), com o n.º 2 do artigo 3.º da LGT (norma que identifica como tributos os impostos e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de

entidades públicas), resulta a conclusão de que a competência material dos tribunais arbitrais compreende a declaração de ilegalidade dos atos inerentes ou decorrentes da liquidação de tributos.

Por outro lado, a disposição do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ao declarar que a AT se vincula à jurisdição dos tribunais arbitrais que tenham por objeto a apreciação das “pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida”.

Impõe-se concluir que todos os atos tributários relacionados com um imposto (CSR) – como sucede com os atos objeto da presente ação – são arbitráveis, nos termos dos artigos 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março e do art.º 2.º do RJAT.

Observa-se anterior Decisão e respetiva fundamentação, a qual concluiu, em síntese, que: “não procede a alegada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral em virtude da natureza do tributo, uma vez que a competência dos tribunais arbitrais abrange a apreciação das pretensões dos sujeitos passivos referentes a qualquer espécie de tributo, nos termos do art.º 2.º do RJAT; e também não se verifica a falta de vinculação prévia da Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais no presente processo, por força do art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que limita essa vinculação prévia às “pretensões relativas a impostos” (...) Nos termos do corpo do art.º 99.º do CPPT, “constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade”, entendendo-se que aqui se inclui a ilegalidade abstrata da liquidação (CAAD, decisão arbitral de 31.01.2018, Proc. n.º 104/2017-T).” – Cf. Proc. 304/2022T.

Nos presentes autos pretende-se a apreciação da ilegalidade de atos tributários de CSR, incluindo de repercussão, decorrentes da aplicação de um regime – o da CSR – desconforme com o direito da União, nos termos já decretados pelo TJUE. A este propósito, entendemos que a invalidade dos atos tributários corresponde “a uma consequência da sua desconformidade perante a ordem jurídica. Embora o legislador tributário faça expressa referência ao conceito de “ilegalidade”, deverá o conceito ser interpretado em termos amplos, no sentido de desconformidade jurídica, por referência a imperativos de natureza constitucional, internacional, de direito da União, legal, regulamentar, ou mesmo por referência a atos tributários anteriores (...)” (cf. Hugo Flores da Silva, O regime das invalidades e da revogação no novo CPA e o seu impacto no procedimento tributário, in *Temas de Direito Tributário*, 2017, Centro de Estudos Judiciários, p. 18).

Nesse sentido, refira-se posição doutrinal: “[h]á (...) fundamentos que são invocáveis tanto como fundamento de oposição à execução fiscal como de impugnação judicial. Estão nestas condições a (...) ilegalidade abstrata da liquidação, por a ilegalidade não residir no ato que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas residir na própria lei cuja aplicação é feita. Cabem aqui os casos de normas que violam regras de hierarquia superior como as normas constitucionais ou de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal (...) ou leis de valor reforçado (...) ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares. A ilegalidade é abstrata porque, afetando a própria lei, não depende do ato que faz a sua aplicação em concreto. Estando prevista como fundamento de oposição à execução fiscal, esta ilegalidade abstrata constitui também um vício de violação de lei, pois a liquidação terá feito aplicação de uma norma que não é válida à face de uma regra de hierarquia superior” - cf. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, p. 709.

Acresce referir que se integram no “conceito de ilegalidade abstrata todos os casos de atos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal” - cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09-04-2014, proferido no processo n.º 076/14.

Essa apreciação cabe na competência jurisdicional dos tribunais – entre os quais, do presente Tribunal Arbitral –, sublinhando o Supremo Tribunal Administrativo, a este propósito, que, “Como dizem Mário Esteves de Oliveira e Rodrigo Esteves de Oliveira, in CPTA e ETAF anotados, p. 440, “Excluída da competência dos tribunais administrativos encontra-se a declaração de inconstitucionalidade (material, orgânica ou formal) com força obrigatória geral de quaisquer normas administrativas, por se tratar de matéria constitucionalmente reservada ao Tribunal Constitucional (alínea a) do artigo 281.º da CRP). O que se permite aos tribunais administrativos é coisa diferente: é que, num processo que não tenha por objeto a declaração da ilegalidade com força obrigatória geral do regulamento, mas uma outra pretensão ou pedido, desapliquem o regulamento inconstitucional ou qualificadamente ilegal aos feitos submetidos a julgamento, é dizer, que julguem incidentalmente dessas questões e vícios regulamentares, com efeitos circunscritos ao processo em causa.” - cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21-01-2009, proferido no processo n.º 0811/08.

Acresce que, tendo-se pretendido criar, por via de lei, um regime de arbitragem em matéria tributária suficientemente amplo de modo que o recurso aos Tribunais arbitrais constituísse uma real alternativa aos tribunais tributários (quer na vinculação da AT, quer na apreciação da legalidade dos factos e dos atos tributários subjacentes e que sustentam o próprio ato de liquidação), os Tribunais arbitrais são competentes para se pronunciarem sobre respetiva legalidade – cf. al. a) n.º 1, art.º 2.º e art.º 4.º, ambos do RJAT.

Sobre a legitimidade da/s Requerente/s

Quando é cobrado imposto em violação do direito da União Europeia é entendido que subiste a obrigação de restituí-lo ao sujeito passivo (SP), nos termos da lei e da jurisprudência da EU e nacional, salvaguardadas as situações de enriquecimento sem causa.

O pedido em apreciação consiste em saber se nos termos desses ordenamentos jurídicos, os restantes intervenientes nas operações comerciais e, em regra, os contribuintes consumidores finais a quem o imposto possa ter sido repercutido e que o possam ter suportado economicamente têm o direito de exigir diretamente da Requerida/Estado a apreciação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto indevidamente pago, caso seja provado ter sido acrescido ao preço de compra do bem/produto por eles adquirido.

As empresas petrolíferas, em regra, repercutem o ISP e, no caso a CSR, nos operadores a jusante. Enquanto impostos aplicados ao consumo, estes caracterizam-se pelo facto de o seu encargo financeiro poder ser repercutido -repercussão fiscal - nos intervenientes na atividade comercial, maxime, no consumidor final.

A legitimidade deve ser enquadrada no âmbito das relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a administração tributária e as pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas - têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem um interesse legalmente protegido. - cf. n.º 2 do art.º 1.º e art.º 65.º da LGT.

Nos termos da alínea a) do n.º 4 do art.º 18.º da LGT 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”. Nesse sentido, o CPPT contém uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido” – cf. art.º 9.º do CPPT.

No caso da CSR alegadamente paga pela/s Requerente/s, enquanto consumidor final, existe a demonstração de um interesse legalmente protegido e que merece a tutela do direito, porquanto é no contribuinte consumidor final que, em regra, recai o pagamento dos tributos indiretos.

Por fim, atenta a jurisprudência da UE, o “Tribunal de Justiça referiu expressamente a possibilidade de o comprador final poder exigir, directamente às autoridades nacionais, a restituição do montante do imposto indevido cujo encargo suportou. “ – cf. Acórdão Comateb e O (-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20) de 14 de Janeiro de 1997.”

A plena eficácia do direito de reparação e a proteção efetiva dos contribuintes poderia ficar manifestamente prejudicada perante uma interpretação restrita no sentido de apenas os SP (no caso de CSR) gozarem do direito de ação e de pedirem o reembolso ao Estado – art.ºs. 4.º a 12.º e 15.º a 20.º do CIEC, limitando-se formalmente a outros sujeitos da relação tributária a efetiva reparação dos prejuízos incorridos - os contribuintes que possam ter suportado efetivamente o imposto e ser objetivamente lesados pelos respetivos atos de liquidação.

Nesse sentido, aquele Tribunal afirma: “Por conseguinte, no caso em que um Estado-Membro tenha cobrado um imposto especial sobre o consumo em violação do direito da União e o sujeito passivo tiver repercutido este sobre o seu cliente, um direito a indemnização deste cliente contra o Estado não pode ser recusado com o fundamento de que é de excluir de antemão um nexo de causalidade directo entre a cobrança do imposto e o dano do cliente.” – cf. Proc. C-94/10, conclusões.

Termos em que a/s Requerente/s, na qualidade de consumidor final dos produtos sujeitos a ISP e, subsequentemente a CSR, a quem este imposto possa ter sido repercutido, é titular de um interesse legalmente protegido e, *ipso facto*, de legitimidade processual, enquanto forma de acesso à justiça e de proteção dos direitos e reparação dos prejuízos que suportou com o pagamento da CSR, considerada em desconformidade com o direito da União.

Por sua vez, o invocado direito de acesso à justiça, em matéria tributária, através da jurisdição civil contra o SP, o qual se limitou a cumprir a lei vigente e que, em princípio, não obteve qualquer ganho, afigura-se que tal possibilidade seria difícil ou inexistente, na medida em que não ocorre nenhuma das situações previstas no artigo 476º do Código Civil. Observa-se que a repetição do indevido dependeria, ainda, do enriquecimento sem causa do SP, o qual, em regra, não ocorreu por ter entregado ao Estado um imposto que repercutiu no consumidor final.

Por fim, atento o princípio da efetividade deve ser igualmente reconhecido ao consumidor final, em regra, o repercutido de impostos indiretos, o direito de reclamar diretamente junto da administração tributária os montantes de imposto indevidamente liquidados e alegadamente pagos, com os demais poderes de impugnação junto dos Tribunais, incluindo o presente Tribunal arbitral - cf. Acórdão do TJUE de 20 de outubro de 2011, Proc. C-94/10.

O árbitro adjunto,

Vítor Braz