

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 533/2023-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário – Imposto – Desconformidade com a Directiva 2008/118

DECISÃO ARBITRAL

Sumário

- I. A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, é um imposto, não se verificando nem a incompetência do tribunal em razão da matéria por estar esta limitada à apreciação das pretensões dos sujeitos passivos relativas a impostos, nem a falta de vinculação prévia da Autoridade Tributária à jurisdição arbitral.
- II. O repercutido tem legitimidade processual activa na acção de impugnação através de processo arbitral.
- III. Não constitui objecto insusceptível de ser apreciado em processo arbitral tributário o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de CSR por ilegalidade abstrata, por violação do Direito da União Europeia.
- IV. A CSR, não prossegue “motivos específicos”, na acepção do artigo 1º, nº 2, da Directiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que se encontram atribuídos à concessionária.

I – Relatório

1. A contribuinte A..., Lda., NIPC... , doravante “a Requerente”, apresentou, em 19 de Julho de 2023, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade dos actos de liquidação que englobam o Imposto sobre Produtos Petrolíferos (doravante, “ISP”), a Contribuição de Serviço Rodoviário (doravante, “CSR”) e outros tributos, referentes ao período decorrido entre Dezembro de 2018 a Dezembro de 2021, somente na parte que respeita ao montante total de € 237.679,85 liquidado a título de CSR, pedindo o reembolso desse montante, acrescido de juros indemnizatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 20 de Julho de 2023, e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 26 de Setembro de 2023; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
7. Por Despacho de 27 de Setembro de 2023, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
8. A AT apresentou a sua Resposta em 27 de Outubro de 2023, juntamente com o Processo Administrativo.

9. Por Despacho de 30 de Outubro de 2023, concedeu-se à Requerente o contraditório sobre matéria de excepção suscitada na resposta da AT.
10. Por Requerimento de 14 de Novembro de 2023, a Requerente respondeu a essa matéria de excepção.
11. Por Despacho de 15 de Novembro de 2023, dispensou-se a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT. As partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas.
12. A Requerida apresentou alegações em 4 de Dezembro de 2023.
13. A Requerente apresentou alegações em 5 de Dezembro de 2023.
14. Por Requerimento de 28 de Dezembro de 2023, a Requerente juntou mais um documento, e aludiu a outras decisões com a mesma Requerente e a mesma causa de pedir.
15. Por Requerimentos de 12 de Janeiro de 2024, a Requerida juntou igualmente documentos.
16. Por Despachos de 25 de Março de 2024, de 24 de Maio de 2024 e de 6 de Junho de 2024 foi prorrogada a data-limite para a prolação e comunicação da decisão arbitral.
17. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.
18. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
19. O processo não enferma de nulidades.

II – Posição das Partes

II. A. Posição da Requerente

1. A Requerente começa por enquadrar a CSR caracterizando-a como uma desagregação do ISP e como, tal como um imposto.
2. De igual modo, a Requerente considera-se como parte legítima na justa medida em que suportou economicamente o imposto.
3. No que à ilegalidade substantiva respeita a Requerente sustenta que a CSR violou o Direito Europeu, por erros de interpretação e aplicação cometidos pela AT.
4. Sublinha que a CSR segue em parte as regras que disciplinam o ISP, mas constitui um imposto distinto, com enquadramento legal, estrutura e finalidade próprias.

5. Ao nível europeu, a tributação dos produtos petrolíferos e energéticos é enquadrada pela Directiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008, que fixa a estrutura comum dos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”) harmonizados e pela Directiva n.º 2003/96, de 27 de Outubro de 2003, que cuida especificamente da tributação dos produtos petrolíferos e energéticos.
6. À luz da Directiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008, sendo da iniciativa do legislador nacional e onerando produtos já sujeitos ao ISP, a CSR configura um imposto não harmonizado incidente sobre produtos sujeitos aos IEC harmonizados (*excisable goods*).
7. Para prevenir que seja posto em causa o sistema harmonizado dos IEC, a Directiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008, subordina a criação destes impostos não harmonizados sobre *excisable goods* à dupla condição de (a) respeitarem a estrutura essencial dos IEC e do IVA e de (b) terem como fundamento um “motivo específico”.
8. De acordo com a jurisprudência consolidada do TJUE, este “motivo específico” não pode corresponder a uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita.
9. Tem, pois, de existir um propósito de cariz económico, social ou ambiental que justifique a tributação.
10. Tem de existir um nexo juridicamente relevante entre a finalidade da tributação e o destino das receitas dela provenientes ou, em alternativa, entre a finalidade da tributação e o efeito prático decorrente da sua imposição.
11. Do artigo 3.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, não se retira que tal especial motivo exista.
12. De igual modo, é salientado que a EP – Estradas de Portugal E.P.E., é não só responsável pela rede rodoviária, mas também, pela rede ferroviária, não existindo qualquer mecanismo que assegure que as receitas decorrentes da CSR não são aplicadas na actividade relacionada com o setor ferroviário.
13. Conclui a Requerente que *inexistindo qualquer conexão entre a liquidação e cobrança da CSR e um qualquer objectivo juridicamente atendível distinto do ISP e sem cariz meramente orçamental, é manifesta a ilegalidade da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto por preterição do disposto no artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva IEC.*

14. A Requerente sustenta, ainda que a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto não é conforme à Constituição da República Portuguesa, por violação do artigo 13.º - violação do princípio da igualdade.
15. Neste sentido, sustenta que sendo a CSR um imposto este tributa a Requerente para além da sua capacidade contributiva.
16. Com efeito, um imposto que onere em exclusivo, ou com especial intensidade alguns cidadãos ou sectores de actividade, terá de concluir-se pela inconstitucionalidade por violação do princípio fundamental da igualdade, dado que onera esta categoria de contribuintes de forma injustificada
17. Por fim, atento o disposto nos artigos 43.º e 100.º, da Lei Geral Tributária, a Requerente sustenta o seu direito a juros indemnizatórios, calculados sobre o valor de imposto pago indevidamente.

II. B. Posição da Requerida

18. Na sua resposta, a Requerida começa por se defender por exceção.
19. Com efeito, na tese da Requerida, a petição inicial é inepta por não serem identificados os atos de liquidação cuja legalidade se contesta.
20. De igual modo, a Requerida considera que a Requerente é parte ilegítima por não ser o sujeito passivo do imposto.
21. E, considera, também, que o Tribunal Arbitral é incompetente, em razão da matéria, para a decisão do pedido na justa medida em que está em causa uma *contribuição financeira* e não um *imposto*.
22. Após invocar as diversas exceções acima referidas, a Requerida começa por recordar as circunstâncias precisas em que foi concebida e introduzida a CSR – como uma espécie de “cisão” do ISP, de modo a especificar-se que uma parte da receita anteriormente gerada pelo ISP passava a estar permanentemente “cativada” como receita da Infraestruturas de Portugal.
23. Mais indica quem, atento o disposto no artigo 4.º do Código dos IEC, assume a condição de sujeito passivo.

24. Sendo que, atento o disposto nos artigos 15.º e 16.º do Código dos IEC, apenas os sujeitos passivos podem requerer o reembolso do imposto que tenha sido erradamente liquidado.
25. De seguida a Requerida sustenta que não se verificam os pressupostos de reembolso e da alegada repercussão da CSR.
26. Existe no Código dos IEC um regime específico para a revisão do acto tributário com base em erro e respectivo reembolso, cujos pressupostos não se encontram preenchidos.
27. De igual modo, não estão verificados os pressupostos a que alude o artigo 78.º, da Lei Geral Tributária, dado que a Requerente não é o sujeito passivo de imposto.
28. Por outro lado, a repercussão do imposto não pode ser presumida, cabendo à Requerida o ónus de demonstrar a sua verificação, o que, no seu entender, não terá sido feito.
29. O valor da CSR que a Requerida afirma ter suportado também não é o correcto dado que se limita a aplicar à quantidade de litros fornecidos a taxa de CSR em vigor.
30. Ora, nos termos do disposto no artigo 91.º do Código do IEC, a unidade tributável é de 1000 litros convertidos para a temperatura de referência de 15.º.
31. Inexistindo a certificação da medição da temperatura na descarga do combustível adquirido é impossível calcular a unidade tributável para efeitos de CSR.
32. O TJUE já se pronunciou no sentido de o direito ao reembolso poder ser negado ao repercutido com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que nos termos da Lei interna esse comprador possa exercer uma acção civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo – o que se verifica no direito nacional.
33. Mais refere que existe um vínculo entre o destino dado às receitas da CSR e o motivo específico que levou à sua criação.
34. Sendo a CSR uma receita própria da Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., esta questão terá de ser analisada à luz do Decreto-Lei n.º 380/2007, que atribui àquela entidade a concessão do financiamento, conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional e que aprova as bases da concessão.
35. Da análise efetuada ao contrato de concessão verifica-se a existência de uma série de objetivos que justificam a CSR que extravasam o domínio meramente orçamental – redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental.

36. Termina afirmando que, tratando-se de um contencioso de mera anulação, o Tribunal Arbitral não se pode pronunciar sobre a restituição de valores por conta de uma declaração de ilegalidade ou de anulação de atos de liquidação.

III – Saneador

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Sem prejuízo da fundamentação da decisão sobre a exceção de incompetência matéria do Tribunal, desde já se refere que o Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

IV – Matéria de Facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, e nos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir

do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).

4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
5. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente até Abril de 2021 usava a firma B..., Lda. (Documento n.º 6 junto ao Requerimento Inicial);
2. Entre Dezembro de 2018 e Dezembro de 2021 a Requerente adquiriu à C..., S.A., 2.137.435,51 litros de gasóleo e 4.879,44 litros de gasolina (Documentos n.º 1 e 7, juntos ao Requerimento Inicial).
3. A C... S.A. repercutiu na Requerente a Contribuição do Serviço Rodoviário que, enquanto sujeito passivo entregou nos cofres do Estado por referência ao combustível fornecido à A..., Lda, conforme documento denominado declaração (Documento n.º 2, junto ao Requerimento Inicial).
4. No período de Dezembro de 2018 a Dezembro de 2021 foi repercutido à Requerente nas aquisições de combustível o valor de € 237.679,85 de CRS (Documentos n.ºs 1 e 2, juntos ao Requerimento Inicial).

5. Em 19 de Dezembro de 2022, a Requerente apresentou, junto da Alfândega de Alverca, pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação de CSR respeitantes aos meses de Dezembro de 2018 a Dezembro de 2021, sobre o qual não recaiu, até à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, qualquer pronúncia da Administração (cf. Documento n.º 4, bem como o processo administrativo remetido pela AT).
6. Em 19 de Julho de 2023, a Requerente apresentou no CAAD o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.

IV. B. Factos não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

V. Sobre a Matéria de Excepção

V. A. - da falta de objecto

1. A Requerida, na sua resposta (arts. 8.º a 77.º) começa por invocar a excepção de ineptidão da petição inicial, por falta de identificação dos actos tributários.
2. Com efeito, a Requerida considera que a mera identificação das faturas de aquisição de combustível não satisfaz a obrigação de identificação dos factos tributários que também constituem o objecto do processo.
3. Assim, e de forma a julgar a excepção invocada, importa analisar se a Requerente, afinal, identificou ou não, de forma adequada, os actos de liquidação contestados.
4. Embora o plano de incidência subjetiva da CSR, tal como previsto pelo artigo 5.º, n.º 1, 1.ª parte, da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, compreenda apenas os sujeitos passivos de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, designadamente, a entidade a quem a Requerente adquiriu combustível, o legislador determinou clara e expressamente que o encargo económico daquele imposto deve recair, por via de repercussão legal, nos respetivos consumidores de combustíveis (como a aqui Requerente). Situação que não é incomum no âmbito dos impostos indirectos.

5. Na “dinâmica” do imposto, as fornecedoras de combustíveis entregam ao Estado, enquanto sujeitos passivos da respetiva relação jurídico-tributária, os valores apurados nos atos de liquidação conjunta de ISP e de CSR praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base nas Declarações de Introdução no Consumo («DIC») por aquelas submetidas.
6. Assim, temos uma relação jurídico-tributária “primária” entre a Requerida e o sujeito passivo (a fornecedora do combustível) e uma relação “secundária” em que por via da repercussão o encargo económico do imposto é transmitido à Requerente. Repercussão esta que é corporizada nas faturas emitidas pela entidade fornecedora do combustível.
7. O que está em causa nos autos é, em primeira linha a contestação da CRS enquanto repercutido, sendo a manifestação externa dessa repercussão cada fatura emitida.
8. E, em face dos documentos juntos com o requerimento inicial parece curial que se conclua que os actos de liquidação contestados se encontram correctamente identificados e individualizados.
9. Como já decidido no processo n.º 468/2020T, em que se discutiu se era o Repercutido quem tinha a obrigação de identificar as liquidações de Imposto do Selo, e foi decidido que: *“os deveres, incluindo os que decorrem do ónus da prova, não podem ultrapassar os limites do estatuto jurídico-tributário de cada um dos sujeitos que confluem na situação tributária subjacente. (...) Pela sua própria natureza, as guias de pagamento do imposto do selo liquidado pelo sujeito passivo, a instituição de crédito que concedeu os financiamentos, é na posse desta que devem estar e não na posse do repercutido. E nada obriga o sujeito passivo a fornecer as guias de pagamento ao repercutido (...)”, pelo que “o estatuto jurídico-tributário do repercutido torna imponível a este a prova do pagamento do imposto que lhe foi repercutido. Basta-lhe provar que suportou o imposto repercutido, porque concedendo-lhe a lei legitimidade para impugnar o imposto que suportou e que considera ter sido indevidamente liquidado, tem apenas de provar que suportou o respetivo encargo”*
10. Em face do exposto, conclui-se que a Requerente identificou com detalhe suficiente os actos tributários (de repercussão) que contesta, improcedendo, pois, a exceção invocada pela Requerida.

V. B. - da falta de legitimidade da Requerente

1. Nos artigos 78.º a 104.º, da sua Resposta, a Requerida invoca a excepção de ilegitimidade da Requerente.
2. Na tese da Requerida, apenas o sujeito passivo que declarou os produtos para consumo e a quem foi liquidado o imposto *reúne condições (e pode identificar os atos de liquidação), para solicitar em caso de erro, a revisão desses atos de liquidação com vista ao reembolso dos montantes cobrados, cfr. artigos 15.º e 16.º do CIEC.*
3. Desde já se adianta que este Tribunal não pode acompanhar o raciocínio da Requerida.
4. Nos termos do disposto no artigo 9º, nº 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário *"têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido"*.
5. O nº 4 da mesma disposição legal acrescenta que *"têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública"*.
6. Por sua vez, o nº 3 do art.º 18.º da LGT refere que *"o sujeito passivo [da relação jurídica tributária] é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável"*.
7. Ora, o facto de a Requerente não se assumir como sujeito passivo em nada altera a conclusão que se alcança em resultado do artigo 9.º do CPPT.
8. Com efeito, o artigo 18.º, n.º 4 da alínea a) faz expressa menção que não é sujeito passivo quem *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*. Esta disposição legal, em coerência com o artigo 9.º do CPPT, expressamente reconhece a legitimidade daqueles que, não sendo sujeitos passivos, suportem o imposto por repercussão legal, como sucede no caso em apreço.

9. É, assim, a Requerente parte legítima, enquanto sujeita ao pagamento (quem suporta economicamente) da CSR, para impugnar as liquidações referentes à mesma.
10. No que respeita à intervenção provocada do fornecedor de combustível, a mesma não se afigura admissível.
11. Como é próprio dos processos de natureza arbitral, a participação das Partes assenta em manifestações de vontade, quer seja através da apresentação (voluntária) de uma pedido de constituição do tribunal, quer através de vinculação genérica.
12. Indefere-se, pois, o pedido de intervenção provocada da entidade fornecedora do combustível.
13. Por todos estes motivos julga-se improcedente a exceção de ilegitimidade processual ativa da Requerente, declarando-se assim que ambas as partes são legítimas.

V. C. da incompetência relativa do Tribunal Arbitral

37. Por fim, e no que a exceções respeita, a Requerida invoca, nos artigos 112.º a 143.º da sua Resposta, a exceção de incompetência do tribunal arbitral.
38. Para tanto, a Requerida parte da premissa de que a CSR não é um imposto, mas sim uma contribuição financeira (art. 3º da LGT), o que a subtrairia à jurisdição dos tribunais arbitrais, nos termos do RJAT e da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março – a “Portaria de vinculação”.
39. Em apoio da sua tese sobre a natureza da CSR, assinala o carácter de contrapartida que presidiu à criação da CSR (pela Lei nº 55/2007, de 31 de Agosto), a sua funcionalização ao princípio do utilizador-pagador – nos quais descortina uma carácter comutativo, ainda que correspondendo a uma bilateralidade difusa.
40. Em consequência, a verificação de uma tal exceção dilatória deveria acarretar a absolvição da Requerida, nos termos dos artigos 576º, n.º 1 e 577º, alínea a) do CPC.
41. A base da argumentação expendida pela Requerida, é que a CSR deve ser qualificada como contribuição financeira e não como imposto, encontrando-se, assim, excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e do art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que estabelece que a vinculação da AT à jurisdição dos

Tribunais Arbitrais se reporta apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo outros tributos, como aqueles que devam ser qualificados como contribuições financeiras.

42. Afigura-se a este Tribunal que a CSR, não obstante um *nomen iuris* que pareceria integrá-la na categoria das “contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (art. 165º, 1, i) da CRP), preenche todos os requisitos de conteúdo pecuniário, carácter coativo, unilateralidade, definitividade, ausência de cariz sancionatório, tendo como credor o Estado ou outros entes públicos, e a afetação à realização de fins públicos – que definem um imposto.
43. Essa qualificação não se modifica pela circunstância de surgirem algumas correspectividades como a da obtenção de receitas para financiamento da utilização de vias públicas – pois as contribuições que assentam no especial desgaste de bens públicos são impostos, como estabelece o art. 4º, 3 da LGT.
44. Falta à CSR o carácter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmaticidade grupal ou colectiva que é necessária à contribuição financeira. O seu regime não determina, para o sujeito activo respectivo, qualquer dever de prestar específico, qualquer contraprestação exigível pelo contribuinte, o que significa que tem o carácter unilateral de um verdadeiro imposto (quando muito, alguma “paracomutatividade”, referente à compensação de prestações de que os sujeitos passivos são presumíveis causadores ou beneficiários – mas não a correspectividade bilateral estrita de uma taxa, sem uma contrapartida aproveitada ou provocada individualmente pelo sujeito passivo, como sucede numa taxa¹).
45. Basta percebermos que, enquanto a CSR é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal (inicialmente, Estradas de Portugal), sendo esta a entidade titular da correspondente receita, os sujeitos passivos da contribuição são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários, e, portanto, não são os destinatários da actividade da Infraestruturas de Portugal. Na sua concepção, a CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos, e é devida pelos sujeitos passivos do ISP, sendo aplicável à sua liquidação,

¹ Sérgio Vasques (2015), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, p. 287.

- cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo.
46. Trata-se, assim, de um imposto de receita consignada (a consignação, desacompanhada de qualquer comutatividade, não subverte a sua natureza), e esta conclusão reforça-se com a posição veiculada pelo Tribunal de Contas na Conta Geral do Estado de 2008:
47. *“Face ao conteúdo normativo das disposições legais aplicáveis aos vários aspectos de que se reveste a problemática da contribuição de serviço rodoviário e tendo em conta os artigos 103.º, 105.º e 106.º da Constituição, a Lei de enquadramento orçamental e a legislação fiscal aplicável, o Tribunal de Contas considera que a contribuição de serviço rodoviário tem as características de um verdadeiro imposto ou, pelo menos, que dada a sua natureza não pode deixar de ser tratada como imposto pelo que, sendo considerada como receita do Estado, não pode deixar de estar inscrita no Orçamento do Estado, única forma de o Governo obter autorização anual para a sua cobrança.*
48. *Com efeito, a contribuição de serviço rodoviário é devida ao Estado, na medida em que é este o sujeito activo da respectiva relação jurídica tributária, pelo que os princípios constitucionais e legais da universalidade e da plenitude impõem a inscrição da previsão da cobrança da sua receita na Lei do Orçamento do Estado de cada ano. (...) Face ao exposto, não se antevê suporte legal bastante, face à Constituição e à lei, para a contribuição de serviço rodoviário ser paga directamente a uma sociedade anónima, sem passar pelo Orçamento do Estado. Para além disso, o Tribunal de Contas não pode deixar de assinalar que esta situação leva a uma saída de receitas e despesas da esfera orçamental e, por consequência, da sua execução, o que conduz à degradação, nesta sede, do âmbito do controlo das receitas e despesas públicas.”*
49. Essa qualificação surge também em Casalta Nabais, que assevera:
50. *“estarmos perante tributos que, atenta a sua estrutura unilateral, se configuram como efectivos impostos, muito embora dada a titularidade activa das correspondentes relações tributárias (e o destino da sua receita), tenham clara natureza parafiscal”².*
51. Lembremos, por fim, que a CSR nasceu, com a Lei nº 55/2007, de 31 de Agosto, como um mero desdobramento do ISP, e, sobre este último, nem o *nomen iuris* permite dúvidas sobre

² Casalta Nabais, José (2019), *Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo*, Coimbra, Almedina, p. 15.

a respectiva natureza.

52. Não há, nesse ponto, qualquer paralelo entre a CSR e a CESE (Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético), relativamente à qual uma decisão arbitral (Processo n.º 714/2020-T) entendeu procedente a exceção de incompetência *ratione materiae*. A CESE, criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, é tida como uma contribuição extraordinária cuja receita é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril, tendo por base, portanto, uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constitui um preço público a pagar pelo conjunto de pessoas singulares ou colectivas que integram o sector energético nacional, o que configura uma bilateralidade genérica ou difusa – que pura e simplesmente não encontramos na CSR.
53. Segue-se, portanto, que, sendo a CSR um imposto, a competência deste tribunal não é afastada por essa circunstância, nos termos do art. 2º do RJAT, e a AT não se desvincula, pela mesma razão, da jurisdição dos tribunais arbitrais, nos termos do art.º 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
54. Esta exceção da incompetência material do tribunal arbitral com fundamento na qualificação da CSR como contribuição financeira improcede, pois, sendo este tribunal competente para apreciação do litígio e encontrando-se a AT vinculada à decisão que vier a ser proferida.
55. Por fim, a Requerida invoca (artigos 128 a 143 da sua Resposta), que a incompetência material do Tribunal também se verifica por estar em causa a apreciação da legalidade do regime da CSR no seu todo. Entende, pois, a Requerida que o que a Requerente pretende é *suspender a eficácia de atos legislativos* (artigo 135 da Resposta) e que *a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação, não é da competência do tribunal arbitral* (artigo 137 da Resposta da Requerida).
56. Desde logo, verifica-se que a Requerida não tem razão na asserção que faz no artigo 135 da sua Resposta. Com efeito, do requerimento inicial resulta que o que a Requerente pretende é a anulação dos atos tributários e o reembolso das quantias pagas acrescidas de juros indemnizatórios. Não está, pois, em causa a fiscalização da legalidade das normas em

abstrato mas apenas a análise da sua aplicação concreta a fatos concretos no enquadramento de um concreto processo impugnatório.

57. Em face do que se deixa exposto, e na linha do já anteriormente decidido o processo n.º 133/2016-T, improcede também a esta exceção sendo o Tribunal competente para a apreciação do pedido.

VI. Sobre o Mérito da Causa

VI.A Fundamentação da decisão - O mérito da causa.

Improcedendo todas as exceções suscitadas, estamos em condições de nos pronunciarmos sobre dois tipos de questões relativas ao mérito da causa:

1. A ilegalidade das liquidações da Contribuição de Serviço Rodoviário e o eventual direito ao seu reembolso.
2. O direito a juros indemnizatórios.

V.A.1. A ilegalidade das liquidações da Contribuição de Serviço Rodoviário e o eventual direito ao seu reembolso.

A ilegalidade invocada pela Requerente consistiria no seguinte:

A CSR configura um imposto não harmonizado incidente sobre produtos sujeitos aos IEC harmonizados (*excisable goods*).

A Directiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro, permite ao legislador nacional que onere produtos já sujeitos ao ISP.

Mas, para prevenir que seja posto em causa o sistema harmonizado dos IEC, a aludida Directiva subordina a criação destes impostos não harmonizados sobre *excisable goods* à dupla condição de:

- a) respeitarem a estrutura essencial dos IEC e do IVA;
- b) terem como fundamento um “motivo específico”.

No entender da Requerente, esse motivo específico não se verifica, visto que a CSR foi criada por razões de ordem puramente orçamental, não fazendo a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que cria a CSR, qualquer apelo a objectivos de política ambiental, energética ou social.

Pelo contrário, as razões invocadas pelo legislador para a criação da CSR reportam-se à necessidade de encontrar receitas próprias para financiamento da EP – Estradas de Portugal, E.P.E., empresa pública concessionária da rede nacional de estradas, entretanto transformada na Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., encontrando-se a receita da CSR genericamente consignada ao referido financiamento.

No âmbito do Proc. n.º 564/2020-T, decidiu-se colocar ao TJUE questões a esse respeito, em sede de reenvio prejudicial:

"1. O artigo 1.º, n.º 2, da Directiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, e designadamente a exigência de “motivos específicos”, deve ser interpretado no sentido de que a finalidade de um imposto é meramente orçamental quando a sua criação é feita com o objectivo de financiar empresa pública concessionária da rede nacional de estradas, por ocasião da renovação da sua concessão, e à qual a receita do imposto fica genericamente afectada, e a sua estrutura não atesta a intenção de desmotivar um qualquer consumo?

2. O Direito da União e os princípios da legalidade e segurança jurídica permitem que o reembolso de impostos indirectos contrários à Directiva n.º 2008/118/CE, de 16 de Dezembro de 2008, seja recusado pelas autoridades nacionais com fundamento no enriquecimento sem causa do sujeito passivo quando não haja disposições legais específicas de Direito interno que o prevejam?

3. O Direito da União permite que, ao fundamentar a recusa do reembolso de impostos indirectos contrários à Directiva n.º 2008/118/CE, de 16 de Dezembro de 2008, as autoridades nacionais presumam a repercussão do imposto e o enriquecimento sem causa do sujeito passivo, obrigando-o a demonstrar que estes não se verificam?"

O TJUE, em decisão de 7 de Fevereiro de 2022 (despacho no processo n.º C-460/21), respondeu:

"1. O artigo 1.º, n.º 2, da Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga

a Diretiva 92/12/CEE, deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos», na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários.

2. O direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais possam fundamentar a sua recusa de reembolsar um imposto indireto contrário à Diretiva 2008/118 na presunção de que esse imposto foi repercutido sobre terceiros e, conseqüentemente, no enriquecimento sem causa do sujeito passivo".

Os tribunais nacionais estão obrigados a seguir a posição do TJUE no que se refere à interpretação e aplicação do Direito da União Europeia: a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo nestes domínios, até por força do primado do Direito da União Europeia, previsto no artigo 8º, 4 da CRP.

A jurisprudência arbitral subsequente acatou essa vinculação, ainda quando tenha procurado adensar e particularizar a formulação encontrada pelo TJUE.

Assim, no respeitante ao “motivo específico”, reconheceu-se que a Lei nº 55/2007 enunciava finalidades próprias para a CSR, mas que isso não bastava para preenchimento dos requisitos estabelecidos pela Directiva nº 2008/118, e retomados pelo TJUE: a CSR tinha por finalidade própria o financiamento de despesas de carácter geral que incumbem obrigatoriamente ao Estado e são susceptíveis de ser financiadas por quaisquer receitas fiscais – e isso denota por si mesmo a ausência de “motivos específicos” para a criação daquele tributo, ferindo-o de ilegalidade abstracta.

Por outras palavras, a afectação da receita a despesas determinadas, podendo constituir um indicador de um motivo específico, não é comprovação suficiente desse motivo específico, exigindo-se a prova de uma ligação directa entre a utilização da receita e a finalidade do imposto – a demonstração de que, por exemplo, a estrutura do imposto serve para desmotivar economicamente condutas que o imposto visa prevenir ou contrariar.

Mas tal comprovação torna-se impossível quando, como no caso da CSR, a receita do imposto esteja destinada a cobrir despesas susceptíveis de serem financiadas pelo produto de impostos

de qualquer natureza – sendo que é manifesto que o financiamento da Infraestruturas de Portugal pode ser obtido pelo produto de impostos de qualquer natureza, é um financiamento decorrente de um motivo meramente orçamental, de obtenção de receita.

Como salientou o próprio TJUE, a ligação directa entre a utilização da receita e a finalidade da CSR ficaria demonstrada se o produto desse imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente associados à utilização dessa rede que é onerada pelo referido imposto – mas não é o caso, e daí o ponto 1 da conclusão a que o TJUE chegou, em resposta ao pedido de decisão prejudicial.

A finalidade específica que poderia justificar a criação da CSR de modo a poder considerar-se conforme com o direito europeu é apresentada em termos muito genéricos, não tendo sido sequer feita a prova de que tenham sido cumpridos os objectivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que se encontram definidos no quadro II do anexo às bases da concessão.

Conclui-se que a CSR é ilegal, por violação da Directiva n.º 2008/118, sendo, em consequência, ilegais as liquidações impugnadas e repercutidas na Requerente.

Especificamente, seguindo a jurisprudência vinculativa do TJUE, tem este tribunal de concluir pela inexistência de motivos específicos na criação da CSR, o que conduz à sua ilegalidade, por violação do disposto na Directiva 2008/118/CE do Conselho, que submete a possibilidade de o Estado criar impostos não harmonizados sobre IEC harmonizados à dupla condição de estes respeitarem a estrutura essencial dos IEC e do IVA, e de terem como fundamento um motivo específico.

VI.A.2. O direito a juros indemnizatórios.

A Requerente solicitou ainda a condenação da Requerida no reembolso da quantia indevidamente paga e no pagamento de juros indemnizatórios.

A Requerida refere que o processo arbitral é um contencioso de mera anulação pelo que não compete aos tribunais arbitrais pronunciarem-se sobre pedidos de restituição de valores na sequência da declaração de ilegalidade.

Neste âmbito importa referir que o artigo 24.º, n.º 1, do RJAT estabelece que “*a decisão arbitral*

sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso, a) Praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral; b) Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito; c) Rever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente; d) Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar”.

Como resulta da conjugação do corpo no n.º 1 com a sua daquele alínea b) a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29º do RJAT] que estabelece, que “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.

Embora o artigo 2º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão "declaração de ilegalidade" para definir a competência dos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais

tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

Entre essas competências incluem-se a de, na sequência de anulação do acto de que é objecto de impugnação judicial, proferir condenação da «Administração Tributária a restituir o imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios», como é entendimento jurisprudencial pacífico do Supremo Tribunal Administrativo.

Como se diz no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 06-08-2017, processo n.º 06112/12, *“o princípio da tutela jurisdicional efectiva com consagração constitucional (cfr. art.º 268.º, n.4, da Constituição da República) somente é alcançado se as sentenças puderem ter todos os efeitos necessários e aptos a proteger o direito ou interesse apreciado pelo Tribunal, assim não podendo limitar-se à mera anulação do acto tributário e podendo o processo de impugnação revestir uma natureza condenatória, caso o contribuinte solicite não só a anulação do acto tributário, mas também a devolução do montante pago acrescido dos respectivos juros”* e que *“o princípio da economia processual que exige que se ponha fim ao litígio utilizando do processo judicial tudo o que puder ser aproveitado para basear uma decisão do Tribunal de onde sai logo uma definição da situação tributária concreta sob análise que não careça de qualquer nova pronúncia da Administração Tributária”*. Impõe-se, pois, a condenação no reembolso da quantia (indevidamente) paga pela Requerente.

Nos termos do disposto no artigo 43.º, 1 da LGT são devidos juros indemnizatórios *“quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*. E, nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, o direito a juros indemnizatórios existe também *“[q]uando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”*.

Nos termos do art. 24.º, 5 do RJAT *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua*

natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde o primeiro aniversário da apresentação do pedido de revisão oficiosa até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

Tudo isso condicionado pela existência, ou não, de erro imputável aos serviços.

No caso em apreço conclui-se pela ilegalidade das liquidações de CSR, em virtude da sua desconformidade com o Direito da União Europeia, o que se traduz na existência de erro imputável aos serviços.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do acto tributário há lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, contados desde a data em que decorreu um ano contado da apresentação da revisão oficiosa até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

VII. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando ilegais e anulando as liquidações de CSR dos períodos de Dezembro de 2018 a Dezembro de 2021, no valor de € 237.679,85;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição da importância indevidamente recebida com base nessas liquidações;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, desde a data em que decorreu um ano contado da apresentação do pedido de revisão oficiosa até à data do processamento da respectiva nota de crédito;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

VIII. Valor do processo

Nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, 1, a), do RJAT e art.º 3.º, 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT) o valor da utilidade económica do pedido é de € 237.679,85.

IX. Custas

Custas no montante de € 4.284,00 (quatro mil, duzentos e oitenta e quatro euros) a cargo da Requerida (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 29 de Julho de 2024

Os Árbitros

Alexandra Coelho Martins
(Árbitro Presidente)
Com voto de vencida

Marta Vicente
(Árbitro Vogal)

Francisco de Carvalho Furtado
(Árbitro Relator)

VOTO DE VENCIDA

Votei vencida por entender que neste processo (533/2023-T) se verifica a exceção de ilegitimidade ativa, com os seguintes fundamentos:

1. O legislador não determinou a repercussão legal da CSR, tendo em conta a redação da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e do Código dos IEC à data dos factos (2018 a 2021).
2. Deste modo, a legitimidade da Requerente tem de ser aferida pela qualidade de mera repercutida de facto, circunstância em que, de acordo com os artigos 9.º do CPPT, 18.º da LGT e 9.º do CPTA, aquela tem de demonstrar um interesse legalmente protegido.
3. Esse interesse há-de corresponder à circunstância de a Requerente ter suportado, do ponto de vista económico, o imposto [CSR] ilegalmente liquidado ao sujeito passivo (no caso, o distribuidor/fornecedor de combustíveis). O que implica duas condições:
 - a. A primeira é que o distribuidor/fornecedor de combustíveis lhe tenha repercutido a CSR;
 - b. A segunda é que o fenómeno da repercussão “voluntária” tenha ficado por aí, ou seja, que não tenha sido, de igual modo, repercutido pela Requerente aos seus clientes o “peso” económico da CSR.
4. Começando pela primeira, constata-se que o distribuidor/fornecedor de combustíveis declarou ter repercutido a CSR à Requerente. Contudo, contrariamente ao que parece resultar da decisão da matéria de facto, não ficou provado o valor específico dessa repercussão (que a Requerente diz ser de € 237 679,85), permanecendo a incerteza em relação ao seu *quantum*.
5. Por outro lado, quanto à segunda condição, mesmo que a repercussão “de facto” do fornecedor de combustível à Requerente e o respetivo valor estivessem assentes, aquela teria de alegar e provar que suportou a CSR em definitivo, sem repercussão a jusante (aos seus clientes). Só assim podemos considerar que a Requerente foi lesada (lesão que invoca e que, portanto, lhe cabe demonstrar), requisito constitutivo da

legitimidade processual. Com efeito, não há qualquer posição jurídica tributária – quer substantiva, quer processual – a tutelar relativamente a uma entidade que não é sujeito passivo (originário ou derivado), nem repercutido legal, nem demonstra ter sofrido prejuízo efetivo pela liquidação do imposto.

6. Neste âmbito, para maior aprofundamento, remeto para a posição adotada nas decisões dos processos arbitrais n.ºs 633/2023-T, 408/2023-T, 375/2023-T e 604/2023-T.
7. Em conclusão, a Requerente não provou ter suportado em definitivo o encargo económico da CSR. Matéria que devia constar como não provada da fundamentação de facto, dado que se afigura essencial para a decisão.
8. E se assim não fora, sempre seria de concluir pela ilegitimidade com os fundamentos constantes da decisão do processo arbitral n.º 332/2023-T, de que se transcreve o ilustrativo sumário:

“I – A CSR, durante algum tempo legalmente autonomizada do ISP, a partir do qual nasceu e ao qual voltou, constituiu sempre um pseudónimo deste – e, portanto, sempre foi um imposto.

II – Tendo sido formulados pedidos de declaração de ilegalidade dos actos de repercussão da CSR e de actos de liquidação desta por parte de Requerente que não é sujeito passivo de ISP, importa aferir preliminarmente a possibilidade de o Tribunal arbitral se pronunciar sobre uns e sobre outros.

III – 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.

IV – Os únicos factos relevantes para apurar a legitimidade da Requerente para impugnar os actos de liquidação da CSR são os referentes às relações estabelecidas com o sujeito passivo que interveio nesses actos.

V – 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 delimitado no artigo 15.º, n.º 2, do CIEC.”

9. Não demonstrando ter sido quem suportou economicamente o encargo da CSR, falece à Requerente legitimidade para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto.
10. A solução preconizada enquadra-se numa interpretação conforme à Constituição (v. artigo 268.º, n.º 4), porquanto o direito à impugnação dos atos lesivos não pode deixar de reportar-se aos sujeitos cuja esfera jurídico-patrimonial sofreu a lesão (os lesados) e não a outros.
11. À face do exposto, teria concluído pela procedência da exceção de ilegitimidade da Requerente, com o conseqüente não conhecimento de mérito e absolvição da Requerida da instância arbitral.

Lisboa, 29 de julho de 2024

Alexandra Coelho Martins