

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 486/2024-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 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 – 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.

III – 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.

DECISÃO ARBITRAL

REQUERENTE: A..., LDA

REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

I. RELATÓRIO

AS PARTES: CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL. TRAMITAÇÃO DO PROCESSO

1. No dia 3 de Abril de 2024, na sequência da presunção de indeferimento tácito de um pedido de promoção de revisão oficiosa apresentado em 4 de Setembro de 2023, junto da Alfândega de Aveiro, A..., Lda., titular do número de identificação fiscal..., com sede na Rua ..., nº ..., ..., Aveiro (Requerente), formulou pedido de constituição

1.

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. Para apreciação da legalidade dos actos tributários de liquidação praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), respeitantes à Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), cujo encargo tributário no montante de 193.220,92 euros, foi repercutido na esfera jurídica da Requerente pelos fornecedores: B..., C..., CRL, D..., SA, E..., Lda, F..., SA, na sequência da aquisição de 1.740729,5 litros de gasóleo, no período decorrente entre Agosto de 2019 e Dezembro de 2022, requerendo a sua anulação e conseqüente restituição, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º, nº 1 e 100º, nº 1 da LGT.
3. Fundamenta o seu pedido, e conforme é reconhecido pela AT, com base nos seguintes factos: 1) Ter a Requerente na qualidade de consumidora de combustíveis “suportado” na íntegra a CSR, por via da repercussão desta no preço do combustível adquirido; 2) Desconformidade entre a Lei nº 55/2007, de 31 de Agosto e a Directiva 2008/118/CE e desconformidade, face ao Direito da União Europeia, das normas internas que instituíram a CSR; 3) Existência de erro imputável aos serviços da AT; 4) Dever de anulação de actos tributários objecto do presente processo e conseqüente direito da Requerente ao reembolso dos montantes pagos a título de CSR.
4. No dia 05/04/2024, o pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 03/04/2024, foi aceite e automaticamente comunicado às Partes, tendo sido a AT notificada da apresentação do PPA em 10/04/2024.
5. A Requerente apresentou a petição inicial assinada e com a indicação do valor da utilidade económica do processo, juntando procuração forense, comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem e cinco documentos.
6. Em 12/04/2024, a Requerida AT apresentou requerimento, dirigido ao Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em que requer:

Solicita-se que seja(m) identificado(s) os atos de liquidação cuja legalidade a Requerente pretende ver sindicada, entendendo-se que o termo

2.

inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13º do RJAT só ocorre após a notificação da identificação, em concreto, do(s) ato(s) de liquidação cuja ilegalidade é suscitada.”

7. Em 12/04/2024, o Presidente do CAAD remeteu a questão do requerimento para o tribunal arbitral a constituir, por ser o competente para a sua apreciação.
8. Em 15/04/2024, a Requerida comunicou a designação de juristas para a representar.
9. Em 27/05/2024, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 2 do art. 6º e da alínea a) do nº 1 do art. 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros deste tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo, no prazo aplicável.
10. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal Arbitral em 27/05/2024, e não tendo nem a Requerente, nem a Requerida, suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 18/06/2024, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1 do art. 11º do RJAT, o que foi comunicado em 21/06/2024.
11. Em 24/06/2024, o Tribunal Arbitral proferiu o despacho a que se refere o art. 17º do RJAT, o qual foi notificado nesta data.
12. Em 28/06/2024, a Requerida apresentou resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação e juntou o processo administrativo (PA).
13. Em 05/08/2024, o Tribunal Arbitral proferiu um despacho a dispensar a realização de reunião a que alude o art. 18º do RJAT, por não ter sido requerida a audição de testemunhas e concedeu um prazo de quinze dias para a Requerente se pronunciar sobre a matéria das excepções deduzidas pela Requerida e determinou que a decisão arbitral seria proferida até 18/12/2024.
14. Em 09/09/2024, a Requerida apresentou a sua resposta às excepções

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

-
- O tribunal arbitral foi regularmente constituído.
 - As Partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
 - Importa estabelecer preliminarmente – e oficiosamente – se o pedido de pronúncia arbitral (PPA) se contém no âmbito das atribuições do tribunal arbitral e é legítimo, atentas também as exceções invocadas pela AT.
 - É o que se verá a seguir.

Face à similitude entre a matéria em apreciação no presente processo e a que foi decidida em 01/02/2024, no processo n.º 332/2023-T, que foi também subscrita pelo Presidente e pelo árbitro adjunto relator deste tribunal, seguir-se-á, *mutatis mutandis*, a sua fundamentação e será tomada a decisão em conformidade.

III. DIREITO

III.1. Questões a decidir

Hierarquizando as diferentes questões a apreciar por este tribunal, entende-se que o **primeiro núcleo de questões** a discutir é o da *arbitrabilidade* da disputa.

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

- a) ou que a CSR é um imposto;
- b) ou que, sendo uma contribuição (como entende a AT), 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 actos em que, como escreve no PPA, “*a Requerente, esteve necessariamente ausente do procedimento tendente à liquidação do tributo.*” – tal como, segundo a AT, ausentes deles estiveram também as suas fornecedoras de combustíveis, à excepção da B... .

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

a) se foi liquidada CSR à Requerente, ou, pelo menos, se adquiriu combustíveis a alguém que a tenha pago; para se aferir da viabilidade de cada um dos dois pedidos formulados pela Requerente a matéria de facto relevante é apenas essa;

b) a legitimidade e interesse da Requerente em relação à ilegalidade das liquidações de CSR praticadas pela AT, com base nas DIC submetidas pela B... ou pelas entidades indeterminadas que forneceram os combustíveis à F... S.A., à C..., CRL, à a D..., S.A. e à E... Lda..

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); e que

b) o que o PPA visa não é uma pronúncia abstracta – ou a “suspensão” – do regime da CSR.

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), designado como *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 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 a entidade a quem a Requerente endossou tal pedido poderia não ter sido, no caso, a autora dos *actos de liquidação*).

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 de Aveiro 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, uma vez que a *não repercussão integral e*

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...

exacta dos montantes de ISP/CSR *poderia ter a ver tanto com uma como com a outra das duas componentes da imposição fiscal única*, importaria então determinar qual delas (ou qual a percentagem de ambas) 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 preferir em caso de juízo de desconformidade da CSR e das implicações dessa desconformidade na situação da Requerente (e das suas Fornecedoras de Combustível), designadamente:

- a) A possibilidade de *duplicação dos “reembolsos”*, caso as Fornecedoras de Combustível entendessem usar dos mesmos mecanismos (ou de outros) para obter o reembolso dos montantes pagos a título de CSR – que, no caso da B... e no caso das empresas indeterminadas que introduziram no consumo os combustíveis fornecidos à Requerente pela F... S.A., pela C..., CRL, pela D..., S.A. e pela E... Lda., entregaram efectivamente, ao Estado;
- 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 pela Requerente e as declarações de introdução no consumo que originaram a cobrança da CSR;
- e) A possibilidade de ter havido também repercussão a jusante e as suas implicações.

Prossigamos então, começando pelas questões de *competência e âmbito da jurisdição*, que, nos termos do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) – aplicável por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do 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 lhes esteja cometida*”, tem-se discutido se as pretensões referentes a “*contribuições*” podem ser objecto de apreciação por tais tribunais². Aliás, uma parte da Resposta da AT é dedicada a defender a *natureza não unilateral da CSR* e, conseqüentemente – estriba-se em doutrina vária para invocar a incompetência do presente Tribunal.

Tendo tal tese sido uniformemente desconsiderada nas decisões do CAAD proferidas a propósito da CSR (processos ns. 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, 408/2023-T, 375/2023-T e 534/2023-T³),

*

Entende o presente Tribunal, com a jurisprudência do CAAD já citada⁴, que a CSR era um imposto (mal) disfarçado de contribuição. Como se escreveu no Sumário da decisão do processo n.º 629/2021-T,

² 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 (...) 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.*”.

³ Neste aresto remete-se para as anteriores decisões nos processos ns. 113/2023-T (já mencionado) e 410/2023-T, que concluíram no mesmo sentido.

⁴ A tese firmada na decisão n.º 508/2023-T renuncia expressamente a estabelecer essa natureza em homenagem à liberdade que o legislador atribuiu ao autor da portaria de vinculação, por ter entendido 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, escreve o seguinte (negrito aditado):

“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).”

Nessa decisão, os argumentos usados para caracterizar a CSR como imposto foram essencialmente os seguintes (negritos no original, *notas suprimidas):

- histórico:

*“A Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (“Regula o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E.”) criou a CSR por **desdobramento do ISP** – que é, indiscutivelmente, um imposto especial de consumo*. Como se escrevia no artigo 7.º dessa lei, sob a epígrafe “Fixação das taxas do ISP”,*

*“As taxas do ISP são estabelecidas por portaria conjunta nos termos do Código dos Impostos Especiais de Consumo, **por forma a garantir a neutralidade fiscal e o não agravamento do preço de venda dos combustíveis em consequência da criação da contribuição de serviço rodoviário.**”*

(...)

*a **única diferença** entre os € 525,1 milhões que o ISP perdeu e os € 525,1 milhões que a CSR ganhou em 2008 **residiu na alteração da sua designação e na sua afectação. Enquanto imposto especial de consumo louvava-se na cobertura de um custo: os custos ambientais que o preço dos combustíveis não internalizavam (uma externalidade). A partir do momento em que uma parte – **arbitrária** – da receita gerada pelo ISP **passou a ter a designação de CSR, passou (parece – mas contra o já referido pelo legislador*) a louvar-se no benefício proporcionado aos causadores do custo.**”***

- conceptual:

“Procurando identificar os critérios de distinção das taxas, das contribuições financeiras, das contribuições especiais e dos impostos, a A. [Suzana Tavares da Silva, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2013]*

*“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.”*

recorre, para a delimitação dos contornos das contribuições financeiras, aos critérios desenvolvidos pelo Tribunal Constitucional Alemão:

“1) incidir sobre um grupo homogéneo; 2) manter uma proximidade com a obrigação tributária e as suas finalidades; 3) corresponder a uma relação encargo/benefício capaz de demonstrar que as receitas geradas são fruídas pelos membros do grupo” (p. 91).”

(...)

“a CSR apresenta diferenças muito significativas em relação ao comum das contribuições financeiras, sejam elas contribuições para a segurança social, quotas para associações públicas, “taxas” de regulação ou as “grandes contribuições” que foram surgindo a título transitório e se vão mantendo (Contribuição sobre o Sector Bancário, Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético - CESE, Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, ...).

Em primeiro lugar, **nessas contribuições para a segurança social, quotas para associações públicas, “taxas de regulação” e “contribuições”, o sujeito passivo é o contribuinte** (na CESE há mesmo uma proibição da sua repercussão), enquanto que **na CSR um e outro são diferentes**: o sujeito passivo (quem tem de entregar o imposto ao Fisco) é o introdutor dos produtos no mercado e o contribuinte (quem tem de suportar a exacção fiscal) é o adquirente dos combustíveis (incluindo, como a já citada jurisprudência arbitral evidencia, adquirentes de combustíveis que nada têm a ver com a utilização das estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal).

Em segundo lugar, o nexó grupal – que faria das contribuições financeiras uma espécie de taxas colectivas – não se estabelece com os sujeitos passivos da CSR, mas sim com terceiros não participantes na relação tributária. (...)

Em terceiro lugar, **enquanto nas contribuições para a segurança social, quotas para associações públicas, “taxas de regulação” e “contribuições” é a pertença ao grupo que permite de imediato a identificação do devedor** – sendo a indução de um custo ou a obtenção de um benefício presumida a partir dessa inclusão nele – **na CSR não há nenhum grupo prévio a que se possa imputar o pagamento: é porque se paga a CSR que se supõe que se integra o grupo.** (...)

Em quarto lugar, o princípio da equivalência – a que se recorre para conferir unidade de sentido às contribuições financeiras*, equiparando-se o pagamento feito à repartição, tendencialmente idêntica (ou, pelo menos, com base em características dadas e estáveis), dos custos especificamente gerados pelo grupo homogéneo (ou dos benefícios auferidos pelo grupo homogéneo, como nas “taxas” das autoridades reguladoras, ou, forçando mais ou menos a nota, nas tais “grandes contribuições”) – assume na CSR uma ligação a um índice variável: o do consumo dos “grandes combustíveis rodoviários”*. Com a agravante de o presumido benefício não ter uma relação directa com esse índice variável: por um lado, as vias da Rede Rodoviária

Nacional (que foram concessionadas, em 2007, à EP - Estradas de Portugal, E.P.E.) não são a totalidade das estradas nacionais (além das auto-estradas concessionadas, e da rede municipal – urbana e rural –, o Plano Rodoviário Nacional prevê a transferência para as autarquias das estradas que não estejam nele incluídas). Noutras palavras: a utilidade proporcionada pela circulação nas estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal não é segmentável da que é proporcionada pelas demais; por outro lado, uma fracção crescente dos utilizadores dessa sub-parcela das vias de circulação automóvel – a rede rodoviária nacional – não fica sujeita a essa “contribuição”: o dos utilizadores dela com veículos eléctricos ou velocípedes. (...)

Em quinto lugar, e não obstante – como já referido – não ser bom critério determinar a natureza de um tributo a partir da sua consignação material ou orgânica, certo é que a EP - Estradas de Portugal, E.P.E. só gastava o dinheiro em estradas (e no mais necessário a poder fazê-lo, incluindo as suas despesas correntes), mas, com a fusão, em 2015, com a Rede Ferroviária Nacional - REFER E.P.E. para dar origem à Infraestruturas de Portugal, isso deixou de ser assim.”*

E, em termos de índices da natureza da CSR⁵,
- doutrinal:

*“- na recolha de Casalta Nabais Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 42-43, refere-se, a propósito da CSR (e de outras figuras aí referidas), “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**.”. Como o A. escreve em Direito Fiscal, 11.^a ed, Almedina, Coimbra, 2021, pp. 53-54, “**o critério para a distinção entre os tipos de tributos [reporta-se] exclusivamente à estrutura da relação tributária**, ao tipo de relação que se estabelece entre os respetivos sujeito ativo e passivo, e não à titularidade activa dessa relação (...) É, pois, a estrutura bilateral da relação jurídica, em que assentam tanto as taxas como as contribuições financeiras, que revela a natureza comutativa destes tributos, os quais, porque concretizam uma efectiva troca de utilidades económicas, têm por base [...] uma *legitimidade económica*. / O que vale também relativamente à titularidade da receita dos tributos. De facto, esta titularidade, até porque **está para além da relação tributária integrando [-se ...] numa relação financeira a constituir-se a***

⁵ Escreveu-se então:

“Ainda que a qualificação jurídica de um tributo como imposto ou não-imposto tenha de depender das suas características intrínsecas (...), não são indiferentes os índices que – sendo externos a essa qualificação – foram invocados pela Requerente e pela Requerida. Assim, para começar, a jurisprudência do CAAD (e dos tribunais estaduais que a examinaram) não é indiferente”.

jusante da relação tributária, nada pode dizer sobre o tipo de tributo.” (*destaques aditados*).

(...)

“Filipe de Vasconcelos Fernandes, ob. cit., p. 116, sublinha que “o nexu bilateral que subjaz ao respetivo facto tributário [tem] carácter derivado, já que resulta de uma presunção de benefício ou utilidade na esfera dos sujeitos passivos, por pertencerem ou integrarem, num determinado intervalo de tempo, um grupo, tendencialmente homogéneo de interesses”, e desdobra este, na página seguinte, numa “homogeneidade de interesses” – que, segundo informa, na literatura alemã por vezes se designa por “homogeneidade de grupo” – e numa “responsabilidade de grupo (...) que se deve ao facto de os sujeitos passivos deste tipo de tributo partilharem um ónus ou responsabilidade de custeamento ou suporte da atividade pública que não pode atribuir-se isoladamente, mas apenas em face daquela que é a respetiva inserção no grupo a que efetivamente pertencem.””.

e

- jurisprudencial:

“apenas DUAS das 19 decisões do CAAD que a Requerente invoca (na sua Resposta às exceções) para afirmar que tais tribunais arbitrais têm aceite a sua jurisdição sobre a CSR o poderiam substanciar (as dos processos n.ºs 483/2014-T e 147/2015-T8, que autonomizaram o seu tratamento), sendo as demais resultantes da consideração indiferenciada da CSR com o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP).*

O mesmo se diga para a jurisprudência dos Tribunais superiores, ainda que estes não tenham de cuidar da delimitação da sua competência em função da natureza do tributo, e se não conheçam decisões suas sobre a CSR.

Também não é indiferente que o Tribunal de Contas, a pp. 90 do seu Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2008 (<https://erario.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2008/pcge2008-v1.pdf>), tenha considerado o seguinte:

“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.””

Evidentemente, sendo a CSR um imposto, a questão da competência do presente Tribunal deixa de ser controvertida, e fica prejudicada a indagação de saber se as questões relativas às *contribuições* se incluem no âmbito da jurisdição dos Tribunais arbitrais do CAAD – e, ou, no da vinculação da AT à sua jurisdição.

III.3. A questão da posição da Requerente no processo arbitral

Resulta do processo que a Requerente solicitou ao Tribunal que fossem “*anulados os atos tributários melhor identificados no frontispício desta petição*”.

Vejamos então.

III.4. Factos provados

a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que se dedica à prospecção, extracção e ao comércio de argilas, areias, seixo e inertes, ao transporte rodoviário de mercadorias por conta de outrem e à produção e comercialização de argamassas.

b) Segundo o quadro-resumo constante do PPA, e abaixo reproduzido, no período compreendido entre agosto de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu, no âmbito da sua atividade comercial, 1.740.729,05 (um milhão setecentos e quarenta mil setecentos e vinte e nove vírgula cinco) litros de gasóleo às sociedades gasolineiras, a que fez corresponder, *no momento da introdução no consumo*, um montante total de 193.220,92€:

CSR – VALORES ANUAIS

<u>Gasóleo</u>		
ANO	LITROS ABASTECIDOS	CSR SUPORTADA
2019	178.563	19.820,49 €
2020	502.190	55.743,09 €
2021	533.870,01	59.259,57 €
2022	526.106,04	58.397,77 €
TOTAL	1.740.729,05	193.220,92 €

c) A Requerente apresentou revisão oficiosa, junto da Alfândega de Aveiro, que foi recebida por esta em 04/09/2023, e apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral no dia 03/04/2024.

III.5. Factos não provados

Não se provou em que medida é que o preço pago pela Requerente, por força da compra do combustível, compreendeu um valor de CSR, uma vez que nenhuma prova foi oferecida sobre qual a medida da repercussão dessa componente do preço de venda dos combustíveis em cada fase do processo de circulação destes até à sua aquisição pela Requerente à B..., à F... S.A., à C..., CRL, à D..., S.A. e à E... Lda.

III.6. Fundamentação dos factos provados

O quadro-resumo supra reproduzido consolida as facturas que constam do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, na estrita dimensão do que se deu como provado: que a Requerente adquiriu, às referidas fornecedoras de gasóleo rodoviário, sobre os quais tinha necessariamente incidido CSR no momento da introdução no consumo.

III.7. A possibilidade de os tribunais arbitrais sindicarem actos de liquidação por solicitação dos repercutidos

Numa passagem do seu manual⁶, 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*”⁷.

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

⁶ *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, p. 401.

⁷ 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; (...)*”.

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 alheias⁸. Fê-lo a coberto do argumento da ineptidão do PPA por não incluir a identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral, como expressamente exigido na alínea *b*) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT; fê-lo também com base na caracterização da relação da Requerente com as suas Fornecedoras de Combustíveis como uma relação comercial de direito privado entre empresas, à qual a administração tributária é estranha; 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, pois, apenas o sujeito passivo que declarou os produtos para consumo a quem foi liquidado o imposto e que efectuou o correspondente pagamento, 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 (artigo 15º e 16º do CIEC).

Isto porque, defendeu, como o n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (diploma que criou a CSR), determina a aplicação do CIEC (e da LGT e do Código de Procedimento e Processo Tributário - CPPT) à “*liquidação, cobrança e pagamento*” da CSR, sempre teria de se aplicar o disposto no n.º 2 do artigo 15.º do CIEC, o qual estabelece que o reembolso só poderá ser solicitado pelos 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 respetivo imposto, o que bem se compreende por força das características dos impostos em causa.

Acrescentando que estas disposições legais do CIEC fundamentam-se no regime próprio dos impostos especiais de consumo, designadamente, por se tratarem de impostos monofásicos,

⁸ 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.”

que incidem apenas na fase da declaração para consumo, o que, regra geral, ocorre uma única vez.

Diferentes são os impostos plurifásicos, como é o caso do IVA, que incidem em todas as fases do circuito económico, através do crédito do imposto a jusante e do débito a montante.

À opção do legislador não terá, certamente, sido alheio o facto de a liquidação do ISP, que tem por base as declarações de introdução no consumo, abranger vendas efetuadas a um vasto conjunto de entidades que são totalmente alheias à relação jurídica tributária.

Assim, no âmbito dos impostos especiais sobre o consumo, encontra-se previsto no CIEC um regime específico, e, conforme referem Sérgio Vasques e Tânia Carvalhais Pereira: *“O reembolso por erro corresponde, materialmente, à revisão do ato tributário, com fundamento em erro dos serviços, previsto no artigo 78º da LGT, aqui com um prazo mais curto de 3 anos”* (in “Os Impostos Especiais de Consumo”, Editora Almedina, 2016, a págs. 364).

Inexistindo, assim, qualquer dúvida, que, no que concerne aos impostos especiais sobre o consumo, o regime previsto no CIEC (artigos 15.º a 20.º) é o aplicável quando se suscite a questão da revisão do ato tributário e conseqüente reembolso com os fundamentos previstos nas mesmas normas, incluindo o do erro na liquidação.

O que decorre, expressamente, do n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que criou a CSR, ao estabelecer que, quanto às matérias de *“liquidação, cobrança e pagamento”* da CSR, se aplica o CIEC, disciplina regulada no Capítulo II, da Parte Geral, relativo, precisamente, à liquidação, cobrança e pagamento, no qual se inserem as disposições relativas ao reembolso.

Sendo que, tal como ocorre no âmbito dos IEC, e em outros tipos de impostos, as disposições especiais previstas nos respetivos códigos prevalecem sobre as normas gerais previstas na LGT e no CPPT.

*

A questão é: pode a Requerente suscitar a revisão das liquidações de CSR em que não teve intervenção, ainda que apenas na medida em que tais liquidações contendam com os pagamentos por ela feitos? *Rectius*: pode ela, supondo que todo o *iter* procedimental que desembocou no PPA cumpre os requisitos (o que ainda teria de se apurar) – pode a Requerente, perguntava-se, suscitar a revisão das liquidações conjuntas (e acumuladas) de ISP e CSR no segmento que invoca dizer-lhe respeito?

A questão está em saber se, portanto, no quadro processual que ficou descrito, pode este Tribunal declarar a ilegalidade das liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pela respectiva fornecedora de combustíveis que os introduziu no consumo (a B...) e por entidades não identificadas que forneceram o gasóleo adquirido pela Requerente F... S.A., à C..., CRL, à D..., S.A. e à E... Lda., ainda que delimitando o âmbito da ilegalidade de tais liquidações pela correspondência aos actos de repercussão da CSR consubstanciados nas facturas referentes ao gasóleo rodoviário adquirido pela Requerente no decurso do período compreendido entre Agosto de 2019 e Dezembro 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 CSR⁹ 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 fonte¹⁰ tinha-se escrito:

⁹ “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_recents_-marco_2023.pdf

¹⁰ “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

“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 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.”

<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.

Por sua vez, as disposições relevantes desse artigo 4.º (epígrafado “*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*”. 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*”.

Entende o Tribunal que a interpretação literal dessa remissão é manifestamente insustentável. Desde logo porque é indistintamente feita para o CIEC, *para o CPPT e para a LGT*. Ora, é claro que não será necessário fazer notar que a pretensão da Requerente começa justamente por se fundar na invocação do procedimento de revisão oficiosa geral (da LGT) para poder preencher os requisitos do recurso à jurisdição arbitral.

Supõe-se que a demonstração da insustentabilidade dessa interpretação restritiva (e selectiva) da remissão fica feita, mas ainda se acrescenta o seguinte: a pretender-se que a norma do n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007 convocaria estritamente só as normas dos três diplomas sobre a *liquidação, cobrança e pagamento*, teria provavelmente de se concluir que:

- a remissão para a LGT abrangeria só as normas da Secção I do Capítulo IV (“*Pagamento da prestação tributária*”) e da Secção II do mesmo Capítulo IV (“*Caducidade do direito de liquidação*”), e mais alguns artigos avulsos: vg, o 52.º (“*Garantia da cobrança da prestação tributária*”);

- a remissão para o CPPT abrangeria só as normas do Capítulo VII do Título II (“*Da cobrança*”) e, eventualmente, as normas sobre “*pagamento*” das subsecções I (“*Da extinção por pagamento coercivo*”) e II (“*Da extinção por pagamento voluntário*”) da Secção X (“*Da extinção da execução*”) do Capítulo II (“*Do processo*”) do Título IV (“*Da execução fiscal*”); e

- a remissão para o CIEC abrangeria só o Capítulo referente à “*Liquidação, pagamento e reembolso do imposto*”, quando esse é o segundo capítulo da *Parte Geral* de um Código cujo primeiro capítulo está epigrafado “*Princípios e regras gerais*” – e que seria inadequado não ter em conta.

Acresce que mesmo que se pretendesse fazer passar por plausível uma tal interpretação literal, ainda haveria que lidar com a contrariedade suplementar da inserção sistemática do referido artigo 15.º do CIEC: é que ele consta justamente desse segundo capítulo – sobre “*Liquidação, pagamento e reembolso do imposto*”.

Portanto:

- há no CIEC um regime especial de revisão que, no âmbito que delimita, prevalece sobre o regime geral;

- a norma de remissão do regime da CSR para o CIEC (e o CPPT e a LGT) não pode ser tão estreita como a Requerente a quer fazer;

- mesmo que o fosse, não deixaria de incluir a norma do artigo 15.º do CIEC, que estabelece o círculo de legitimidade para a obtenção de reembolsos.

*

Sobre a possibilidade de certos interessados serem impedidos de contestar a legalidade de certos tributos (em geral ou numa específica jurisdição) já o TJUE referiu¹¹ que

¹¹ Nos ns. 37 e 38 da decisão citada na nota 8.

“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.”

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 desconformidade¹².

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 potenciais de contencioso que foram indicados acima¹³), 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

¹² Como se referiu supra, nota 8, é o que acontece na Áustria.

¹³ Cfr. supra, nota 9 e texto associado.

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).

À mesma conclusão chegaram, por outra via, as decisões proferidas nos processos n.ºs 408/2023-T e 375/2023-T.

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

Resultando da lei que a Requerente é parte *ilegítima* para questionar *os actos de liquidação da CSR que pudessem ter alguma ligação com as suas aquisições de gasóleo rodoviário a um sujeito passivo de ISP/CSR e a não sujeitos passivos*, conclui-se que a Requerida terá de ser absolvida da instância, ficando prejudicados todos os passos seguintes no *iter* cognoscitivo acima delineado, incluindo as questões de constitucionalidade (que só poderiam ser abordadas depois de se estabelecer a competência do Tribunal e a legitimidade da Requerente).

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) Julgar a Requerente parte ilegítima para suscitar a declaração de ilegalidade das liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pelas fornecedoras de combustíveis, quer directa (no caso da B...), quer indirectas (no caso das F... S.A., C..., CRL, D..., S.A. e E... Lda.).
- b) Em consequência, absolver a Requerida da instância, condenando a Requerente nas custas, nos termos abaixo fixados.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em €193.220,92 (cento e noventa e três mil duzentos e vinte euros e noventa e dois cêntimos), valor da utilidade económica atribuído pela Requerente, sem oposição da Requerida, nos termos do art. 296.º, n.º 2 do CPC e art. 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicáveis por força das alíneas a), b) e e) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT e do n.º 2 do art. 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, no montante de € 3.672,00 (três mil seiscientos e setenta e dois 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, 13 de Dezembro de 2024

O árbitro presidente

Victor Calvete

O árbitro adjunto (relator)

José Nunes Barata

O árbitro adjunto

Catarina Belim

(com Declaração de Voto Vencido em anexo de 2 páginas)

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

Declaração de Voto Vencido – Árbitra Catarina Belim

Com todo o respeito pela decisão do coletivo, no meu entender a presente ação seria improcedente não pela exceção de ilegitimidade, mas, numa análise de mérito, porque a Requerente não logrou cumprir o ónus da prova que lhe incumbe no artigo 74.º da LGT de provar que a CSR lhe foi efetivamente repercutida.

Conforme posição da decisão do processo arbitral n.º 38/2024 (para cujos fundamentos se remetem), é entender da presente signatária que:

- o nosso sistema jurídico, como também sucede com o espanhol, atribui expressamente legitimidade processual ativa aos repercutidos a CSR;
- tal legitimidade (*legitimatio ad causam*) deve ser configurada como um pressuposto processual e não como condição de procedência do mérito da ação, na senda da posição centenária de Barbosa de Magalhães, segundo a qual “é à relação jurídica, que o autor apresenta – e não à que virá a ser constatada pela sentença – que deve atender-se para a determinação da legitimidade das partes; não sendo assim, essa determinação só poderia fazer-se depois do julgamento do mérito do pedido”. O nosso sistema jurídico atribui expressamente legitimidade processual ativa aos repercutidos. A determinação da

legitimidade não envolve um juízo de procedência ou de improcedência da pretensão formulada: é à relação jurídica, que o autor apresenta – e não à que virá a ser constatada pela sentença – que deve atender-se para a determinação da legitimidade das partes.

- Importa ainda referir que as menções anteriores não são postas em causa pela consideração de que o CIEC estabelece um regime especial de revisão, à luz do qual a Requerente não teria legitimidade para despoletar. De facto, tal argumentação parte do princípio de que, entre outras, a disposição do artigo 15.º do CIEC é aplicável à CSR, mas tal pressuposto jurídico não se verifica, dado que o tributo é objeto de uma regulamentação própria, constante de um diploma autónomo, e a remissão para o CIEC (a par da LGT e do CPPT) refere-se apenas “à sua liquidação, cobrança e pagamento”, não já ao “reembolso” ou sequer às garantias aplicáveis. É certo que o Capítulo II do CIEC abarca as regras de “liquidação, pagamento e reembolso do imposto”. Porém, não existe nenhuma remissão em bloco para o regime legal previsto nesse capítulo; como também não existe qualquer remissão para o regime de *reembolso* constante dos artigos 15.º a 20.º dos CIEC, sendo que o próprio CIEC na epígrafe do capítulo e no regime distingue tais matérias.
- pelo que, com todo o respeito pela decisão do coletivo, a presente signatária, não teria dado como verificadas as exceções invocadas pela AT prosseguindo para a análise de direito da questão.
- nesta sede, a Requerente listou e juntou faturas de aquisição de combustível junto dos respetivos fornecedores, mas essas faturas não identificam nem mencionam qualquer montante de CSR pelo que não permitem, por si só e de forma isolada, sem elementos adicionais (designadamente, declarações dos fornecedores de combustíveis a atestar que repercutiram, nos valores faturados à Requerente nas faturas e períodos em causa, o montante relativo à CRS e que este montante repercutido integrou as liquidações de ISP que lhes foram efetuadas pela AT na qualidade de sujeitos passivos de CRS) concluir ou inferir (aí atuando por presunção) que o valor invocado pela Requerente lhe foi repercutido a título de CRS (o que permitiria a respetiva conexão aos atos tributários que constituem objeto desta ação arbitral). Assim, na medida em que o ónus da prova de fatos constitutivos de direito, nos termos do artigo 74.º da LGT, recai sobre quem os

invoque, não tendo a Requerente logrado fazer prova da repercussão que alega, não se dá como provada a repercussão de CSR na Requerente no valor de € 193.220,92 sendo conseqüentemente improcedente a ação na parte principal, com as demais conseqüências legais.

A árbitra,

Catarina Belim