

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 33/2024-T

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

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

1. A Contribuição de Serviço Rodoviário consubstancia um tributo que deve ser qualificado como imposto, pelo que, sob essa qualificação, os tribunais arbitrais têm competência para apreciar os correspondentes actos de liquidação.
2. A Requerente não suportou o encargo da Contribuição de Serviço Rodoviário por repercussão legal, pelo que carece de legitimidade processual para contestar a legitimidade dos actos de liquidação do identificado imposto (CSR), já que as facturas da fornecedora de combustíveis não permitem atestar que a Requerente suporta efectivamente o tributo contra o qual reage, nem essa prova poderia resultar de depoimentos de testemunhas ou de declarações de parte.

I. RELATÓRIO

1. No dia 4 de Janeiro de 2024, o sujeito passivo A..., S.A., doravante designada “Requerente”, NIPC ..., com sede na ..., ...-... ..., na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito dos quatro pedidos de revisão oficiosa, apresentados em 30.05.2023, junto das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, sobre as liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), referentes aos meses de Maio de 2019 a 25 de Novembro de 2022, incidentes sobre o sujeito passivo responsável pela introdução no mercado do gásóleo

1.

rodoviário que a Requerente adquiriu a B..., LDA., cujo encargo tributário esta sociedade repercutiu na esfera da Requerente, na sequência da aquisição por esta à mesma de 97027 litros de combustível, em face da qual suportou €12.780,32, não se conformando com o mesmo, veio, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, al. a), 3.º-A, n.º 2 e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, todos, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações de CSR, bem como das decisões finais de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado pela Requerente em 4 de Janeiro de 2024 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente comunicado à Requerida que foi do mesmo notificada em 8 de Janeiro de 2024.

3. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como Árbitro único do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 26 de Fevereiro de 2024, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar o Árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 15 de Março de 2024.

4. Os fundamentos que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, os seguintes:

4.1. A Requerente insurge-se contra o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, com referência à impugnação das liquidações de CSR respeitantes aos meses de Maio de 2019 a 25 de Novembro de 2022, entendendo que esses actos enfermam de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, e por via disso, de vícios de diversa ordem, razão pela qual solicita a constituição de Tribunal Arbitral, requerendo a emissão de pronúncia tendente às respectivas anulações.

4.2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral é tempestivo, nos termos do art. 10º, nº1, RJAT, uma vez que a presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa teve lugar no dia 30.9.2023, por força dos arts. 106º CPPT e do art. 57º LGT.

4.3. As entidades a quem foi liquidada a CSR entregaram ao Estado, enquanto sujeitos passivos da respectiva relação jurídico tributária os valores apurados nos atos de liquidação de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) e de CSR.

4.4. Assim, no período compreendido entre 1.5.2019 e 25.11.2022 a Requerente adquiriu à referida fornecedora de combustível um total de 97027 litros de gasóleo rodoviário na prossecução do seu objecto social.

4.5. A mencionada fornecedora de combustível repercutiu nas respetivas facturas a CSR correspondente a cada um dos consumos realizados pela Requerente, tendo a Requerente, por conseguinte, suportado integralmente este imposto.

4.6. Assim, com a aquisição do referido combustível em 2019, 2020 2021 e 2022, a Requerente suportou, a título de CSR, a quantia global de € 12.780,32.

4.7. A fornecedora do gasóleo confirmou à Requerente que repercutiu para si a CSR, pelo que foi a mesma que a suportou.

4.8. A Lei 55/2017, de 31 de Agosto, não estabelece qualquer contrapartida indirecta ou presumivelmente aproveitada pelos sujeitos passivos da CSR nem tão-pouco evidenciando qualquer objetivo extrafiscal de modelação de comportamentos desses mesmos sujeitos passivos, razão por que não é uma contribuição financeira, mas antes um verdadeiro imposto, dado o seu carácter inequivocamente unilateral.

4.9. Importa sublinhar a inequívoca legitimidade da Requerente para a propositura da presente acção arbitral, uma vez que, tendo suportado o encargo inerente às liquidações de CSR acima identificadas, informação prestada pela fornecedora supra identificada, é titular legalmente protegida, para solicitar a respectiva anulação e reembolso dos montantes ilegalmente liquidados, em virtude da aplicação subsidiária das normas ínsitas nos arts. 9º, 18º, nº4, a) e 95º da LGT, e 9º do CPPT, conforme estipula o artigo 29.º, n.º 1, alíneas a), b) e c), do RJAT.

4.10. Pese embora a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto não preveja, expressamente, uma obrigação legal de repercussão sobre os consumidores finais dos combustíveis, tal

obrigação decorre, ainda assim, do disposto no n.º 2 daquele diploma onde se pode ler que "o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P.E., tendo em conta o disposto no Plano Rodoviário Nacional, é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável" e do previsto no artigo 3.º, de acordo com o qual "a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como está verificada pelo consumo dos combustíveis".

4.11. Note-se que, de acordo com a Lei n.º 24-E/2022, publicada a 30 de Dezembro, o legislador introduziu no artigo 2.º do CIEC uma referência expressa à imposição legal de repercussão dos impostos especiais de consumo, atribuindo-se, no artigo 6.º da referida Lei, natureza interpretativa a tal alteração legislativa.

4.12. Em conformidade com o referido artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118, os Estados-Membros podem liquidar outros impostos indirectos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo desde que estejam preenchidos dois requisitos cumulativos: i) estes impostos sejam cobrados por motivos específicos; e, ii) estas imposições estejam em conformidade com as normas da União aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao Imposto sobre o Valor Acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto.

4.13. A CSR, aprovada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, e extinta pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, está em desconformidade com o regime geral dos impostos especiais de consumo, vertido na Directiva 2008/118, daí decorrendo a violação do direito da União Europeia.

4.14. Essa desconformidade resulta do facto de a CSR não prosseguir “motivos específicos”, na acepção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, não sendo suficiente para esse efeito o objectivo orçamental.

4.15. Estava, por isso, a AT obrigada a desaplicar a mesma, por contrariedade ao Direito da União Europeia, nos termos do art. 8º, nº4, da Constituição, verificando-se, por isso, a existência de erro imputável aos serviços, designadamente para efeitos do disposto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78º da LGT.

4.16. Impunha-se à AT determinar, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa que antecede, a anulação dos actos tributários *sub judice* e, pelos mesmos motivos, proceder ao reembolso das quantias indevidamente suportadas pela Requerente a título de CSR.

4.17. Assim, devem ser anulados os actos tributários objecto do presente processo arbitral e, conseqüentemente, devolvidas à Requerente as quantias pela mesma suportadas a título de CSR, no montante global de € 12.780,32 (doze mil, setecentos e oitenta euros e trinta e dois cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios, devidos nos termos do artigo 43.º, n.º 3, al. d), da Lei Geral Tributária.

5. Em 29 de Abril de 2024, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, bem como juntou o respectivo processo administrativo, invocando em síntese o seguinte:

5.1. A CSR é qualificada como contribuição financeira e não como imposto, encontrando-se, assim, excluída do âmbito material da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º, do RJAT, e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (“Portaria de Vinculação”), tal como entendeu o Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 29 de Maio de 2023, no processo n.º 31/2023-T.

5.2. A incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido da Requerente resulta ainda do facto de esta questionar a conformidade jurídico-constitucional do regime jurídico da CSR no seu conjunto, tendo em vista a suspensão da eficácia de actos legislativos aprovados por lei da Assembleia da República no exercício das suas competências, o que extravasa as competências dos Tribunais Arbitrais previstas no artigo 2.º e 3.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria de Vinculação.

5.3. Mesmo que o Tribunal Arbitral se considerasse competente para apreciação da legalidade dos actos de liquidação de CSR, nunca seria possível ao Tribunal Arbitral pronunciar-se sobre actos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos da sua liquidação.

5.4. Este é, aliás, o entendimento uniformemente defendido pela jurisprudência, concretamente pelos Tribunais Arbitrais nas decisões proferidas no âmbito dos Processos

n.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 375/2023-T, 408/2023-T, 438/2023-T, 466/2023-T, 467/2023-T e 490/2023-T.

5.3. Verifica-se assim a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral, que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos artigos 576.º e 577.º, al. a), do CPC, aplicáveis *ex vi* da al. e) do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.

5.4. Decorre dos artigos 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), que o reembolso só poderá ser solicitado pelos sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto.

5.5. A Requerente não procedeu à introdução no consumo da CSR, pelo que não apresenta a necessária legitimidade, cuja ilegitimidade resulta ainda do facto de nos termos do artigo 18.º, n.º 4, al. a), do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, não ser sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal.

5.6. Contrariamente ao que a Requerente alega, não existe no âmbito da CSR um acto tributário de repercussão legal, subsequente e autónomo do(s) ato(s) de liquidação de ISP/CSR, sendo que as facturas não corporizam actos de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, e que o valor pago a título de CSR pelo sujeito passivo de ISP/CSR, pode, ou não, ter sido repercutido, no preço pago pelos adquirentes dos combustíveis.

5.7. Na situação em análise, a requerente não é o sujeito passivo das liquidações objecto do pedido, não sendo detentor dos estatutos fiscais de Depositário Autorizado e/ou Destinatário Registado (n.º 1, do artigo 4.º do CIEC); como tal não processou qualquer Declaração de Introdução no Consumo de produtos sujeitos a ISP (artigo 10º, do CIEC); também não apresentou quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado da CSR reivindicada no presente pedido, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC); não estando identificadas as liquidações subjacentes ao pedido não é possível verificar, com rigor, a qualidade em que actuaram

as fornecedoras da requerente.

5.8. A AT verificou que a B..., Lda (...) foi titular de estatuto fiscal em sede de ISP, até 10-10-2022, podendo ter sido sujeito passivo nas liquidações em causa durante o esse período, mas após esta data não pode ter sido responsável pela introdução dos produtos no consumo nem, conseqüentemente, pelo pagamento da CSR correspondente, sendo mera intermediária na cadeia de abastecimento.

5.9. Salienta-se ainda que a ora requerente beneficiou de reembolso ao abrigo do artigo 93º-A, do CIEC.

5.10. No caso *sub judice*, a Requerente não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu às suas fornecedoras, tem incluído o valor da CSR pago pelo sujeito passivo de ISP/CSR, nem que suportou, a final, o encargo de tal tributo, isto é, que não o repassou no preço dos serviços prestados aos seus clientes, sendo estes os consumidores finais.

5.11. Inexistindo efectiva titularidade do direito a que a Requerente se arroga, esta carece de legitimidade processual que sustente a sua pretensão, o que consubstancia uma excepção dilatória nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º, al. e) e 578.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida da instância.

5.12. Caso assim não se entenda, carece a Requerente de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma excepção peremptória nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 576.º n.º 1 e n.º 3 e 579.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido.

5.13. O pedido arbitral não preenche nem satisfaz os pressupostos legais de aceitação, uma vez que viola o artigo 10.º, n.º 2, al. b), do RJAT, uma vez que do pedido deve constar a identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido arbitral, o que não ocorreu, e cuja falta impede a Requerida de exercer em toda a plenitude o contraditório.

5.14. Não são identificados quaisquer actos de liquidação de ISP/CSR praticados pela administração tributária e aduaneira, nem as Declarações de Introdução no Consumo (DIC) submetidas pelos alegados sujeitos passivos de imposto, e dos documentos juntos aos autos pela Requerente não constam quaisquer elementos dos alegados actos de repercussão da CSR.

5.15. Por todo o exposto, verifica-se a exceção de ineptidão da petição inicial, na medida em que o pedido arbitral não identifica qualquer acto tributário, violando o requisito da al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, o que determina a nulidade de todo o processo, e, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, dá lugar à absolvição da instância, conforme artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, al. b) e 278.º, n.º 1, al. b), do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º do RJAT, devendo, conseqüentemente, determinar-se a nulidade de todo o processo e a absolvição da Requerida da instância.

5.16. Verifica-se ainda a caducidade do direito de acção, já que a Requerente não pode fazer-se valer do prazo de 4 (quatro) anos previsto na segunda parte do artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, pelo que se verificando a apresentação do pedido de revisão oficiosa em 30.05.2023, o mesmo terá sido apresentados de forma intempestiva, assim como o pedido de pronúncia arbitral.

5.17. Porquanto, tomando por referência o alegado pela Requerente – aquisições no período compreendido entre Maio de 2019 a Dezembro de 2022, há muito que se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa de 120 (cento e vinte) dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/CSR, previsto no artigo 78.º, n.º 1, primeira parte da LGT.

5.18. A caducidade consubstancia uma excepção dilatória, por assim ser qualificada, especialmente nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 89.º, n.º 1, 2 e 4, al. k), do CPTA, pelo que deverá ser a Requerida absolvida do pedido ou da instância.

5.19. Não logra a Requerente fazer prova do que alega, designadamente que a Requerente pagou e suportou integralmente o encargo do pagamento da CSR por repercussão, sendo que, nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova de factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoque.

5.20. Exigir que seja a Requerida a fazer prova de que não houve repercussão, isto é, fazer prova de facto negativo, configura uma exigência de prova diabólica, a qual é inconstitucional por violação dos princípios da proporcionalidade, da tutela jurisdicional efectiva e do processo equitativo, preceituados nos artigos 2.º e 20.º da Constituição da República Portuguesa, e do direito ao contraditório e à ampla defesa.

5.21. Os documentos n.ºs 2 a 37, correspondem a facturas de aquisição de combustíveis – os mesmos, por si só, não fazem prova do alegado pagamento.

5.22. Não tendo sido, também, apresentados, além disso, quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado do ISP/CSR, consubstanciados pela apresentação dos respectivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC) e das Declarações Aduaneiras de Importação/Documentos Administrativos Únicos (DAI/DAU) com averbamento do número de movimento de caixa.

5.23. Por outro lado, qualquer declaração genérica que seja apresentada pela Requerente, na qual a sua fornecedora declare que repercutiu na Requerente a CSR, não contém os elementos concretos indispensáveis à comprovação de que tal sucedeu efetivamente.

5.23. Assim, em conformidade com o demonstrado, considera-se que nenhum dos elementos de prova apresentados, sustentam qualquer alegado facto invocado no pedido arbitral, nomeadamente que o valor pago pelo combustível que adquiriu às suas fornecedoras, tem incluída a totalidade (ou sequer, parte) da CSR paga pelo sujeito passivo de ISP/CSR, nem constitui prova bastante quanto aos valores alegadamente suportados a título de CSR, o que deve ser devidamente valorado em termos de prova, sendo certo que impedia sobre a Requerente o ónus de tal prova.

5.24. É que, a admitir-se a condenação da AT à restituição dos montantes que a Requerente alegadamente suportou, a título de CSR, sem a exacta identificação do ato tributário em causa, poderia conduzir ao absurdo de a AT vir a ser, sucessivamente, condenada a pagar os mesmos montantes de CSR, mais do que uma vez, a todos os intervenientes no circuito económico de comercialização de combustíveis rodoviários, que se veriam indevidamente enriquecidos em claro prejuízo do erário público.

5.25. Ainda que a repercussão económica viesse a ser provada no âmbito do presente processo, entendeu o TJUE no Acórdão do TJUE, de 20 de Outubro de 2011, proferido no âmbito do processo C-94/10, que um Estado-Membro se pode opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma 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.

5.26. Face ao supra, deve o Tribunal Arbitral decidir como aqui propugnado pela Requerida, no sentido da improcedência do pedido de anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como da anulação das liquidações de ISP/CSR, não havendo, conseqüentemente lugar ao reembolso da CSR alegadamente repercutida, nem ao pagamento de juros indemnizatórios.

6. Por despacho de 30 de Abril de 2024, foi a Requerente notificada para exercer o direito ao contraditório sobre as excepções, bem como para indicar a que factos pretende inquirir a testemunha que arrolou, tendo esta respondido às excepções em 14 de Maio de 2024, onde sustentou em síntese o seguinte:

6.1. A Requerente já se pronunciou detalhadamente sobre a questão da competência do Tribunal Arbitral no seu requerimento inicial, o que naturalmente aqui dá por reproduzido, convocando ainda o acórdão proferido no processo 486/2023-T, de 14 de Dezembro de 2023 para reforçar a sua posição.

6.2. Do mesmo passo, em relação à ilegitimidade, aqui se dá por reproduzido o que sobre a questão já se disse no requerimento inicial, concluindo-se assim que improcede igualmente esta excepção, sendo que para reforço desta posição também se convoca aqui o que foi decidido no mesmo acórdão supra citado.

6.3. Em relação à falta de prova de que suportou o imposto contra o qual reage, é manifesta a improcedência desta excepção, em primeiro lugar porque a alegada falta de

prova do pagamento dos valores referentes à CSR, a ocorrer, relevaria para efeitos do mérito da causa, e não como excepção.

6.4. Em qualquer caso, o pagamento da CSR pela Requerente resulta dos documentos juntos com a petição sob os n.ºs 2 a 37, e da configuração legal do tributo, e do próprio objecto social da Requerente, sendo manifesto que que sendo a Requerente uma organização de produtores, e constituindo o gasóleo um bem absolutamente essencial à prossecução do seu objecto social, os sujeitos passivos iniciais, transferiram para si o pagamento desse encargo conforme lhe foi declarado e afirmado no requerimento inicial.

6.5. Improcede igualmente a alegada ineptidão da petição inicial, dando-se aqui por reproduzido, o que se refere, de forma absolutamente cristalina, no acórdão arbitral proferido no processo 410/2023-T a propósito de tema idêntico ao que aqui se discute.

6.6. Quanto à caducidade do direito de acção, no caso da Requerente, o pedido de revisão foi apresentado em 30.05.2023, tendo por objecto a impugnação de CSR cobrada em facturas emitidas entre Maio de 2019 a 25 de Novembro de 2022, não tendo havido decisão do pedido de revisão oficiosa até 04.01.2024, data em que a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral.

6.7. Ainda que sob o título de impugnação, a Requerida tece comentários quanto à alegada falta de valores a título de CSR por parte da Requerente, o que pode constituir matéria de excepção.

6.8. Quanto à alegada falta de pagamento dos valores a título de CSR por parte da requerente, trata-se de matéria substantiva atinente ao fundo da causa, sendo que o pagamento da CSR pela Requerente resulta dos documentos juntos com a petição sob os n.ºs 2 a 37 e da configuração legal do tributo.

6.10. Quanto à não exigibilidade de juros indemnizatórios, trata-se, também, de uma matéria substantiva atinente ao fundo da causa, resultando do acórdão arbitral proferido no processo 410/2023-T a falta de razão da Requerida.

6.11. Devem, por isso, improceder, na totalidade, as excepções deduzidas.

7. Por despacho de 18/4/2024, foram indeferidas as declarações de parte e o depoimento das

testemunhas, uma vez que a prova testemunhal, nos termos do art. 395º CC, não pode ser admitida relativamente ao cumprimento de obrigações, o que também se aplica à repercussão do imposto que resulta igualmente do pagamento do combustível, tendo sido dispensada a reunião prevista no art. 18º do RJAT, por não estarem preenchidos os pressupostos da mesma, bem como a produção de alegações pelas partes, dado estarem claras as suas posições nos articulados.

II. SANEAMENTO

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

9. Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as excepções de:

- Incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria;
- Ilegitimidade processual da Requerente;
- Ineptidão do pedido arbitral (por falta de objecto);
- Caducidade do direito de acção;

A apreciação dessas excepções será efectuada pela ordem supra identificada, a título prévio, logo após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

Este processo é praticamente idêntico ao Processo 633/2023-T, em cujo Tribunal Colectivo participou o signatário. Por isso, no saneamento e decisão do presente caso seguir-se-á no essencial a posição assumida nesse duto Acórdão.

III. FACTOS PROVADOS

10. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

10.1. A Requerente é uma sociedade de direito português, com sede na ..., ...-... ..., tendo por objecto o apoio à produção, à concentração e à comercialização das produções dos seus associados, e o comércio por grosso de frutas e produtos hortícolas dos mesmos associados.

10.2. A B..., Lda, é uma empresa que comercializa combustíveis.

10.3. No período compreendido entre Maio de 2019 e 25.11.2022 a Requerente adquiriu à referida fornecedora de combustível um total de 97027 litros de gásóleo rodoviário na prossecução do seu objecto social.

10.6. Em 30.05.2023, a Requerente deduziu um pedido de revisão dos actos tributários, tendo em vista o reembolso da CSR liquidada pela fornecedora de combustível B..., Lda relativa ao combustível àquela adquirido no período compreendido entre 1 de Maio de 2019 e 31 de Dezembro de 2019, que indicou ser no valor de € 3.275,39.

10.7. Em 30.05.2023, a Requerente deduziu um pedido de revisão dos actos tributários, tendo em vista o reembolso da CSR liquidada pela fornecedora de combustível B..., Lda relativa ao combustível àquela adquirido no período compreendido entre 1 de Janeiro de 2020 e 31 de Dezembro de 2020, que indicou ser no valor de € 4.064,31.

10.8. Em 30.05.2023, a Requerente deduziu um pedido de revisão dos actos tributários, tendo em vista o reembolso da CSR liquidada pela fornecedora de combustível B..., Lda relativa ao combustível àquela adquirido no período compreendido entre 1 de Janeiro de 2021 e 31 de Dezembro de 2021, que indicou ser no valor de € 2.997,00.

10.9. Em 30.05.2023, a Requerente deduziu um pedido de revisão dos actos tributários, tendo em vista o reembolso da CSR liquidada pela fornecedora de combustível B..., Lda relativa ao combustível àquela adquirido no período compreendido entre 1 de Janeiro de 2022 e 31 de Dezembro de 2022, que indicou ser no valor de € 2.443,22.

10.10. Sobre estes pedidos de promoção de revisão oficiosa não recaiu, até ao momento, qualquer decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira.

10.8. Em 04.01.2024, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral, que deu origem aos presentes autos, nos quais solicita o reembolso do montante da CSR no valor

de € 12.780,32, acrescida dos respectivos juros indemnizatórios.

IV- FACTOS NÃO PROVADOS:

11. Não se provou que, durante o período compreendido entre Maio de 2019 e 25 de Novembro de 2022, a quantidade de gasóleo rodoviário adquirida à B..., Lda tenha implicado para a Requerente o valor de € 12.780,32 a título de CSR. Com efeito, a B...Lda não especifica nas facturas emitidas o valor de CSR em causa.

Não foi feita prova de que tenha sido a ora Requerente a suportar economicamente o imposto em causa, dado que, para fazer tal prova, seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas:

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

A Requerente limitou-se a juntar facturas dos seus fornecedores de combustível, e folhas de cálculo por si elaboradas sobre a CSR que entende ter suportado, as quais estão longe de conter os elementos concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto.

Também nunca essa prova poderia resultar do depoimento de testemunhas ou de declarações de parte, uma vez que a eventual repercussão resulta do pagamento do combustível adquirido e, nos termos do art. 395º do Código Civil, o cumprimento das obrigações não pode ser provado por essa via.

V- FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

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

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

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

No que concerne aos factos dados como não provados, este Tribunal Arbitral entende que as facturas da B..., Lda, desacompanhadas das DIC globalizadas, dos consequentes actos de liquidação e dos respectivos comprovativos de pagamento não permitiam certificar a efectiva liquidação e pagamento da CSR pela introdução no consumo das quantidades de gasóleo rodoviário, nem essa prova pode resultar de declarações genéricas nesse sentido.

Igualmente, quanto aos factos dados como não provados, impõe-se registar que a prova da repercussão pressupõe inevitavelmente como ponto de partida a demonstração de que a CSR foi inicialmente liquidada e paga pelo sujeito passivo daquele tributo aquando da introdução no consumo dos produtos a ele sujeitos – o que, conforme se viu supra, não foi demonstrado pela Requerente.

Acresce que a Requerente não cumpriu o critério a observar na prova da repercussão da CSR, tal qual fixado pelo TJUE no despacho *Vapo Atlantic*, proferido em 7 de Fevereiro de 2022, no processo n.º C-460/21. Ao que aqui importa, referiu aquele Tribunal o seguinte:

“(…) ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar

de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutras contextos. Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos (v., neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, Les Fils de Jules Bianco e Girard, 331/85, 376/85 e 378/85, EU:C:1988:97, n.º 17, e de 2 de outubro de 2003, Weber's Wine World e o., C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 96).

45 Não se pode no entanto admitir que, no caso dos impostos indiretos, exista uma presunção segundo a qual a repercussão teve lugar e que cabe ao contribuinte provar negativamente o contrário. Sucede o mesmo quando o contribuinte tenha sido obrigado, pela legislação nacional aplicável, a incorporar o imposto no preço de custo do produto em causa. Com efeito, essa obrigação legal não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutida, mesmo no caso de a violação de essa obrigação conduzir a uma sanção (Acórdão de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.ºs 25 e 26).

46 O direito da União exclui assim que se aplique toda e qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e que visem impedir a apresentação de elementos de prova destinados a contestar uma pretensa repercussão (Acórdão de 21 de setembro de 2000, Michailidis, C-441/98 e C-442/98, EU:C:2000:479, n.º 42). (...)

48 Nestas condições, há que responder à segunda e terceira questões que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais possam fundamentar a sua recusa de reembolsar um imposto indireto contrário à Diretiva 2008/118 na presunção de que esse imposto foi repercutido sobre terceiros e, consequentemente, no enriquecimento sem causa do sujeito passivo.”. (destaque nosso)

Da aplicação da jurisprudência do TJUE ao presente caso resulta que a repercussão da CSR sobre terceiros – que não decorre de qualquer imposição legal prevista na Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que instituiu a CSR, sendo tão só “expectável” perante o regime e funcionamento deste tributo –, não pode ser em qualquer caso presumida.

O que é compreensível, se se tiver em consideração que a repercussão opera aqui como um fenómeno económico, com uma configuração e amplitude variáveis. Como explica SÉRGIO VASQUES:

“A repercussão (...) pod[e] operar por mais que uma forma sobre os preços. A forma mais comum é a da repercussão descendente, que se verifica quando o vendedor soma o tributo ao preço de um bem, fazendo com que o comprador o suporte: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes sobem o preço na mesma medida, fazendo com que os consumidores o suportem. A repercussão transversal verifica-se quando o vendedor soma o tributo ao preço de um bem diferente daquele que é onerado pelo tributo: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes diluem esse aumento através do agravamento do preço da generalidade das bebidas alcoólicas. Enfim, a repercussão ascendente verifica-se quando o vendedor subtrai o tributo ao preço de um bem de que é comprador, obrigando os fornecedores a suportar-lhe o peso económico: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes obrigam as empresas cervejeiras a baixar o preço nessa mesma medida.

A repercussão constitui um fenómeno que depende em larga medida das condições económicas que rodeiem uma transacção”. [Manual de Direito Fiscal, 2.^a edição, Almedina, 2019, p. 399].

Consequentemente, a ocorrência do fenómeno de repercussão descendente não pode simplesmente ser presumida por mais que tenha sido querida na lógica de funcionamento do tributo. Ao invés, impõe-se uma análise do contexto e dos vários factores que conformam cada transação comercial para daí extrair a conclusão de que o encargo da CSR foi total ou parcialmente “repassado” ao longo dos vários intervenientes do circuito económico até atingir o consumidor final. É que, conforme se referiu, a Requerente não demonstrou que suportou em

definitivo o encargo da CSR, ou seja, que no preço dos serviços que prestam aos seus clientes não estava contemplada a repercussão da CSR, por forma a poder sustentar que suportou, de forma efectiva, o encargo do imposto.

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

Na realidade, a Requerente procurou provar a repercussão através de facturas da fornecedora de combustíveis juntas aos autos, as quais não fazem qualquer referência ao encargo da CSR. Na verdade, essas facturas não estabelecem a relação entre as transacções e as DIC com as correspondentes liquidações emitidas pela AT e, finalmente, não demonstram a incorporação do encargo da CSR nas facturas de venda de gásóleo rodoviário à Requerente, nem tão pouco em que grau ou medida em que tal incorporação se processou.

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

Por fim, regista-se que não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, que apesar de serem apresentadas como factos, consistem em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

VI. MATÉRIA DE DIREITO

— A EXCEPÇÃO DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL EM RAZÃO DA MATÉRIA

13. Quanto à competência deste Tribunal, impõe-se em primeiro lugar aferir se, em termos gerais, o pedido formulado pela Requerente é arbitrável, isto é, se a apreciação de pretensões

referentes à CSR se encontra ou não inserida no âmbito de competência material da arbitragem tributária.

A competência dos Tribunais Arbitrais é delimitada no RJAT nos seguintes termos:

“Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de **tributos**, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”. (negrito nosso)*

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

“Artigo 2.º

Objecto da vinculação

*Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a **impostos** cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:*

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a **direitos aduaneiros** sobre a importação e demais **impostos indirectos** que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira;*
- e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de **tributos** com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.” (negrito nosso)*

Ainda que a conjugação das referidas normas jurídicas não apresente uma resposta incontestável quanto à arbitrabilidade de actos de liquidação de contribuições, que parecem ter sido em parte excluídos do âmbito material da arbitragem tributária pela Portaria de Vinculação, o que tem reflexo na jurisprudência arbitral que não é uniforme nesta matéria, o certo é que resulta incontroversa a inclusão no âmbito da competência material dos Tribunais Arbitrais a apreciação da legalidade de **actos de liquidação de impostos**.

Para o efeito de se responder a esta questão, torna-se necessário qualificar a CSR enquanto “contribuição” ou “imposto”, para daí extrair as necessárias consequências quanto à competência material deste Tribunal Arbitral. Esta análise tem sido amplamente discutida e desenvolvida pela jurisprudência, que importa aqui considerar em cumprimento do desiderato de interpretação e aplicação uniforme do direito que emana do artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil.

Nas decisões arbitrais proferidas, entre outras, nos processos n.ºs 508/2023-T e 520/2023-T, a CSR foi qualificada como uma **contribuição**, o que levou aqueles Tribunais Arbitrais a julgar procedente a excepção de incompetência material. No acórdão proferido em 16 de Novembro de 2023, no processo n.º 520/2023-T, referiu-se a este respeito o seguinte:

“(…) nem se pode aceitar, à face da presunção de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), que fosse atribuída à CSR a designação de «contribuição» se legislativamente se pretendesse que ela fosse considerada como um «imposto» e não como uma das «demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas» a que aludem o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e o artigo 3.º, n.º 2, da LGT. A expressão do pensamento em termos adequados faz-se necessariamente através da expressão correcta e não uma outra que o dissimule.

Assim, em boa hermenêutica, é de concluir que o artigo 2.º da Portaria n.º 112- A/2011, quando se refere a «impostos», está a reportar-se apenas aos tributos a que legalmente é atribuída tal designação (como, por exemplo, o IVA, o IRC e o IRS) e àqueles que, embora tenham outra designação, a própria lei explicitamente considera «impostos» (como sucede com as «contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade», que o n.º 3 do artigo 4.º da LGT identifica e expressamente considera «impostos»). E, paralelamente, aquele artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se estará a reportar a tributos que pela lei são denominados como «taxas» ou «contribuições financeiras a favor das entidades públicas», que não se enquadrem na definição das referidas «contribuições especiais», mesmo que, após análise aprofundada das suas características pelo tribunal previamente definido como competente, se possa concluir que devem ser considerados como impostos especiais, designadamente para efeitos de aplicação das exigências constitucionais relativas a impostos.

No caso da CSR, é manifesto que não se está perante uma «contribuição especial» enquadrável no conceito definido no n.º 3 do artigo 4.º da LGT, pois não assenta «na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade», pelo que não há suporte literal mínimo para que seja considerada, na perspectiva legislativa, um dos «impostos» a que alude o artigo 2.º da Portaria n.º 112-/2011”.

Em sentido contrário, pronunciaram-se os Tribunais Arbitrais nas decisões proferidas nos processos n.ºs 564/2020-T, 629/2021-T, 304/2022-T, 305/2020-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 294/2023-T e 410/2023-T, que qualificaram a CSR como **imposto** e, conseqüentemente, consideraram-na arbitrável. Para o efeito, o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 644/2022-T, de 24 de Outubro de 2023, decidiu no seguinte sentido:

“Afigura-se a este tribunal que a CSR, não obstante um nomen iuris que pareceria integrá-la na categoria das “contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (art. 165º, I, i) da CRP), preenche todos os requisitos de conteúdo pecuniário, carácter coactivo, unilateralidade, definitividade, ausência de cariz sancionatório, tendo como credor o Estado ou outros entes públicos, e a afectação à realização de fins públicos – que definem um imposto. Essa qualificação não se modifica pela circunstância de surgirem algumas 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. 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 taxa).

Basta percebermos que, enquanto a CSR é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal (inicialmente, Estradas de Portugal), sendo esta a entidade titular da correspondente receita, os sujeitos passivos da contribuição são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários, e, portanto, não são os destinatários da actividade da Infraestruturas de Portugal. Na sua concepção, a CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e

energéticos e dele não isentos, e é devida pelos sujeitos passivos do ISP, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo.

Trata-se, assim, de um imposto de receita consignada (a consignação, desacompanhada de qualquer comutatividade, não subverte a sua natureza), e esta conclusão reforça-se com a posição veiculada pelo Tribunal de Contas na Conta Geral do Estado de 2008 (...).

Lembremos, por fim, que a CSR nasceu, com a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, como um mero desdobramento do ISP, e, sobre este último, nem o nomen iuris permite dúvidas sobre a respectiva natureza.

Não há, nesse ponto, qualquer paralelo entre a CSR e a CESE (Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético), relativamente à qual uma decisão arbitral (Proc. n.º 714/2020-T) entendeu procedente a excepção de incompetência ratione materiae. A CESE, criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, é tida como uma contribuição extraordinária cuja receita é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril, tendo por base, portanto, uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constitui um preço público a pagar pelo conjunto de pessoas singulares ou colectivas que integram o sector energético nacional, o que configura uma bilateralidade genérica ou difusa – que pura e simplesmente não encontramos na CSR.”

Assim sendo, cabendo tomar posição sobre a querela jurídica, este Tribunal Arbitral **subscreve e acompanha a jurisprudência maioritária que qualifica a CSR como um imposto**, uma vez que este corresponde a um tributo que efetivamente não reúne as características de bilateralidade difusa e de responsabilidade de grupo inerente às contribuições. Consequentemente, nem se revela necessário indagar se as contribuições se inserem ou não no âmbito material da arbitragem, uma vez que resulta incontroverso do RJAT e da Portaria de vinculação que tal âmbito abrange a apreciação da legalidade de questões referentes a impostos.

Apesar de, em termos gerais, as matérias referentes à CSR serem arbitráveis, para se concluir pela competência material do Tribunal Arbitral é ainda necessário analisar e confrontar os

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

No pedido de pronúncia arbitral a Requerente peticionou, por um lado, a apreciação da legalidade das “(...) liquidações respeitantes a Contribuição de Serviço Rodoviário referentes aos meses de Setembro de 2021 a 31 de Dezembro de 2022, incidentes sobre a BP Portugal (...), que por sua vez repercutiu o encargo na BP - B2Mobility (...), que o repercutiu na declarante, e sujeito referente ao gasóleo que adquiriu a Transportes Paulo Costa & Ferreira (...), cujo encargo tributário estas sociedades repercutiram na esfera da Requerente” e, por outro lado, a declaração de ilegalidade da “(...) decisão final de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente a 28 de Abril de 2023 (...)”.

Em face do conteúdo do pedido apresentado pela Requerente, é notório que não assiste razão à Requerida quando sustenta que a Requerente questiona a desconformidade jurídico-constitucional do regime da CSR como um todo, peticionando a suspensão da eficácia de ato legislativo emanado pela Assembleia da República no exercício das suas competências. Tal pedido não foi definitivamente formulado pela Requerente, pelo que improcedem quaisquer desconformidades que lhe pudessem ser assacadas.

No que concerne à análise do primeiro pedido, cumpre referir que a apreciação da legalidade de actos de repercussão de CSR extravasa o âmbito material da arbitragem tributária, tal como se decidiu no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 375/2023-T, de 15 de Janeiro de 2024, em que se entendeu que:

“Em relação aos “atos de repercussão” impugnados, o Tribunal não pode conhecer dos mesmos, pois não são actos tributários, não estando prevista a sua sindicabilidade (vd. Art. 2.º do RJAT). No entanto, como foram, em simultâneo, contestados pelas Requerentes os actos de liquidação de CSR, é sobre estes que recai a pronúncia do Tribunal” (negrito nosso)

Os actos de repercussão materializam “um fenómeno que consiste na transferência do peso económico de um tributo para pessoa diferente do sujeito passivo e com quem este está em relação, através da sua integração no preço de um qualquer bem”, tal como evidencia SÉRGIO

VASQUES, *ob. cit.*, p. 399. Este fenómeno não se subsume a nenhuma das realidades visadas pelo artigo 2.º do RJAT anteriormente transcrito, que determina que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar a legalidade de actos de liquidação (alínea a) do n.º 1) e de actos de fixação da matéria tributável/matéria colectável/valores patrimoniais na eventualidade de não terem originado qualquer ato de liquidação (alínea b) do n.º 1).

Com efeito, independentemente da posição que se adopte sobre a natureza jurídica dos actos de repercussão, quanto a se saber se são actos que integram uma relação jurídico-tributária complexa ou se são um fenómeno económico de natureza estritamente privada, é certo é que aqueles não são actos tributários em sentido lato, porque não envolvem o apuramento da matéria colectável/tributável através da aplicação de uma norma tributária substantiva a um caso concreto e muito menos actos tributários de liquidação *stricto sensu*, que tornam certa, líquida e exigível a obrigação tributária através da operação aritmética de aplicação da taxa legal à matéria tributável previamente determinada (Neste sentido, *vide* SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Almedina, 2017, p. 278).

Este é o entendimento que vem sendo seguido de forma uniforme pela jurisprudência, que se pronunciou sobre esta questão nos processos arbitrais n.º 296/2023-T, 375/2023-T, 332/2023-T e 408/2023-T. A título de exemplo, no acórdão proferido em 1 de Fevereiro de 2024, no processo n.º 296/2023-T, decidiu-se que:

“Como os Colectivos que decidiram os processos n.ºs 408/2023-T e 375/2023-T, o presente Tribunal arbitral entende que não tem competências para apreciar directamente – e sem mais – actos de repercussão. Ainda que se possam integrar numa relação tributária complexa, tais actos ocorrem a jusante dos actos de liquidação e a competência que o legislador atribuiu aos tribunais arbitrais esgota-se – no que ao caso importa – na sindicância dos actos de liquidação. Isso decorre directamente das normas legais, mas corresponde também ao ensinamento da doutrina: Alberto Xavier, distinguindo a substituição tributária da repercussão, escrevia que nesta temos “um devedor de imposto, que é do mesmo passo contribuinte, e um terceiro que não desempenha qualquer papel na obrigação tributária.”

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

Sendo isso assim em tese geral, face ao elenco das competências dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, e que constam dos artigos 2.º a 4.º do RJAT, nem sequer é preciso discutir a natureza jurídica desses actos de repercussão porque, qualquer que seja, não estão contemplados na única potencial norma atributiva de competência a este Tribunal: a da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT: “A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;”. Quer dizer que este Tribunal se declara liminarmente incompetente para apreciar o primeiro pedido da Requerente (declarar a ilegalidade dos actos de repercussão da CSR consubstanciados nas facturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pela Requerente).”.

Portanto, há que declarar o presente Tribunal Arbitral incompetente, em razão da matéria, para conhecer o pedido de apreciação da legalidade de actos de repercussão de CSR, impondo-se a absolvição parcial da Requerida da instância quanto a esta matéria, em conformidade com o disposto nos artigos 278.º, n.º 1, alínea a), 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, alínea a) todos do CPC aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Em sentido oposto, e sem necessidade de mais valorações, reconhece-se o presente Tribunal Arbitral competente para apreciar o primeiro pedido formulado pela Requerente, de declaração de ilegalidade das liquidações de CSR dirigida s sociedade fornecedora de combustíveis, porque subsumível ao âmbito material previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. Saber se tal impugnação pode ser feita pela Requerente, na qualidade de (alegada) repercutida, ou apenas às fornecedoras de combustíveis, enquanto sujeitos passivos primários a quem foi (alegadamente) liquidada e por quem foi (alegadamente) paga a CSR, é uma questão que não

releva para efeitos de determinação de competência, mas tão só para efeitos de apuramento de legitimidade, pelo que será nessa sede apreciada.

DA EXCEÇÃO DA ILEGITIMIDADE PROCESSUAL

14. Não consta do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) a regulação do pressuposto processual da legitimidade, como possibilidade de intervenção num processo contencioso, cuja conformação jurídica tem, assim, de proceder do Direito subsidiariamente aplicável, por via da aplicação do artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, que remete para as disposições legais de natureza processual do Código de Processo e de Procedimento Tributário (“CPPT”), do CPTA e do CPC.

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

A legitimidade no processo é, pois, recortada pelo conceito central de “*relação material*” que, no âmbito fiscal, há de ser uma relação regida pelo Direito Tributário, à qual subjaz um acto tributário, cujo sujeito passivo é delimitado no artigo 18.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (“LGT”), como “*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 directo, substituto ou responsável*”.

No domínio tributário, a legitimidade não pode deixar de ser enquadrada no âmbito das relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas (*vide* artigo 1.º, n.º 2, da LGT).

Do CPPT resulta a existência de uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “*contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros*

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

Em relação aos responsáveis (sujeitos passivos não originários, tal como os substitutos), o legislador teve a preocupação de justificar a razão pela qual lhes é concedida legitimidade processual.

Quanto aos responsáveis solidários, deriva “*da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal*” (vide artigo 9.º, n.º 2 do CPPT), enquanto no que respeita aos responsáveis subsidiários, está associada ao facto “*de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários*” (vide artigo 9.º, n.º 3 do CPPT). Em ambas as situações, apesar de não corresponderem à figura do sujeito passivo originário, constitui-se uma relação jurídico-tributária entre estas categorias de sujeitos passivos derivados e o credor tributário Estado, que encerra prestações – principais (de pagamento da obrigação tributária) e acessórias, o que sucede igualmente com o substituto.

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

Contudo, importa começar por referir que a figura do repercutido não se enquadra na categoria de sujeito passivo, nos termos do citado artigo 18.º, n.º 3 da LGT, pelo que, não sendo parte em contratos fiscais, a legitimidade, neste caso, só pode advir da comprovação de que é titular de um interesse legalmente protegido (vide artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).

Apesar de o repercutido não ser sujeito passivo, a alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT, pressupõe que assiste o “*direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias*” a quem “*suporte o encargo do imposto por repercussão legal*”, estendendo a posição jurídica adjetiva ao repercutido (apesar de não o considerar sujeito passivo), na condição de estarmos perante um caso de “repercussão legal”. A lei implica desta forma que o repercutido legal é titular de um interesse legalmente protegido, condição exigida para que possa intervir em juízo (*vide* artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).

Conforme resulta da jurisprudência do CAAD, entre outros, do acórdão 296/2023-T, de 1 de Fevereiro de 2024:

“Qualquer que seja a posição a adoptar em tese geral – e, salvo disposição legal em contrário, não há razões para pôr em causa a possibilidade de os contribuintes de facto serem admitidos a invocarem perante os Tribunais, incluindo arbitrais, a ilegalidade dos impostos que efectivamente pagaram –, tem de se ter em conta o quadro legislativo, e este foi invocado pela AT na sua Resposta para pôr em causa a possibilidade de a repercutida poder vir pedir a revisão de liquidações que lhe eram alheias. (...)”

Neste âmbito, JORGE LOPES DE SOUSA, refere que:

“nos casos de repercussão legal do imposto, apesar de aquele que suporta o encargo do imposto não ser sujeito passivo, é-lhe assegurado o direito de reclamação, recurso e impugnação [artigo 18.º, n.º 4, da LGT]. São casos de repercussão legal os do IVA e dos impostos especiais de consumo, pois, em face do (...) respetivo regime legal, a lei exige o pagamento dos tributos aos intervenientes no processo de comercialização dos bens ou serviços, visando fazer com que eles venham a ser pagos pelos consumidores finais, que são os titulares da capacidade contributiva que se pretende tributar.” (*vide Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6.ª edição, 2011, I volume, p. 115).

“é de considerar ser titular de um interesse suscetível de justificar a intervenção no procedimento tributário quem possa ser diretamente afetado pelo que nele possa vir a ser decidido, inclusivamente quando esteja em causa uma mera situação de vantagem

derivada do ordenamento jurídico, o que será a interpretação que melhor se compagina com o direito constitucionalmente garantido de participação dos cidadãos nas decisões que lhes disserem respeito (art. 267.º, n.º 5, da CRP), como tal se tendo de considerar, necessariamente, todas as que tenham repercussão direta na sua esfera jurídica.” (vide Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, p. 120).

Ora, a verdade é que a CSR não constitui um caso de repercussão legal.

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

Infere-se do articulado da Requerente que esta legitima a sua intervenção processual do facto singelo de lhe ter sido repercutida a CSR pelas empresas fornecedoras de combustíveis, caracterizando-se como um *consumidor* de combustíveis, sobre o qual recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo.

Contudo, a repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, pois o artigo 9.º do CPPT requer a demonstração de um interesse legalmente protegido, i.e., que mereça a tutela do direito substantivo. Além de que a Requerente não tem a qualidade de consumidor de combustíveis, no sentido de consumidor final sobre o qual recai ou deve recair o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”). Na verdade, o combustível adquirido é um factor de produção no circuito económico, pelo que se a CSR, conforme alega a Requerente, se destina a ser suportada pelo consumidor, à partida esta não faz parte das entidades potencialmente lesadas, que são os consumidores e não os operadores económicos.

Nos termos da lei que prevê a CSR, não existe qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo do ponto de vista económico, pelo que é errónea a afirmação da Requerente

de que é sobre si que recai tal encargo. Basta atentar, para esta conclusão, no artigo 5.º, n.º 1 da citada lei: “*A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.*”. Assim, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, pelo que o artigo 5.º, n.º 1, não remete para o artigo 2.º do CIEC (que prevê a repercussão legal nos impostos especiais sobre o consumo), mas apenas para as normas desse código que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo. Como salienta o acórdão do CAAD, de 8 de Janeiro de 2024, proferido no âmbito do processo 408/2023-T, com o qual se concorda:

- “1. A Lei n.º 55/2007 define o sujeito passivo e devedor da CSR, mas não contém qualquer regra de repercussão legal, nem se pronuncia sobre a sua repercussão económica;*
- 2. A Requerente não é consumidor final, o que significa que os gastos em que incorre são presumivelmente, de acordo com as regras da experiência comum, repercutidos no elo subsequente do circuito económico até atingirem os consumidores finais, esses sim, onerados com o encargo económico do imposto e demais gastos incorridos na produção dos bens e serviços;*
- 3. Se a CSR foi economicamente repercutida pelos distribuidores de combustíveis à Requerente, não há razões para crer que esta, no exercício de uma atividade económica que visa o lucro e dentro dessa racionalidade, não tenha também repassado de alguma forma o encargo da CSR, no todo ou em parte, para os seus clientes, que nem sequer são os consumidores finais (os próprios clientes)”.*

Ora, não sendo a Requerente o sujeito passivo da CSR, nem repercutido legal desta contribuição, não lhe assiste legitimidade processual, a menos que, como interessada, alegue e demonstre factos que suportem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade, i.e.,

que evidencie um interesse direto e legalmente protegido na sua esfera, passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo, ónus que sobre si impende.

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

Acresce que, sem prejuízo de a CSR ter sido consagrada como “contrapartida” da utilização da rede rodoviária nacional, a lei não indica ou sequer sugere sobre quem é que deve constituir encargo, contrariamente ao que a Requerente afirma. Na realidade, a Requerente é tão-só um cliente comercial do sujeito passivo que liquidou a CSR.

Portanto, tal como foi afirmado no acórdão do CAAD, de 8 de Janeiro de 2024, proferido no âmbito do processo 408/2023-T:

“Não integra, nem é parte da relação tributária, nem é repercutido legal. Também não se descortina, nem disso foi feita prova, que tenha sido a Requerente a suportar economicamente o imposto, para o que seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas:

- Que a CSR foi repercutida à Requerente, qual o montante e em que períodos;*
- Que, por sua vez, o preço dos serviços de transportes que presta aos seus clientes não comportam a repercussão de CSR e em que medida, por forma a poder sustentar que suportou de forma efetiva o encargo do imposto”.*

Conforme anteriormente referido, a Requerente limitou-se a juntar declarações genéricas dos seus fornecedores de combustíveis, que estão longe de conter os elementos concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto. Posto isto, a Requerente não logrou, por isso, atestar que suportou o tributo contra o qual reage. E esta seria, segundo entendemos, a única forma de lhe poder ser reconhecida a legitimidade residual para a presente acção arbitral, tendo em conta que não é sujeito passivo, nas diversas modalidades que o conceito acomoda, nem repercutido legal da CSR.

Igualmente, como acima referido, e tal resulta dos acórdãos do CAAD, de 8 de Janeiro de 2024 e de 1 de Fevereiro de 2024, proferidos no âmbitos dos processos n.ºs 408/2023-T e 296/2023-

T, compreende-se que o legislador não tenha adoptado um conceito irrestrito de legitimidade activa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura suscitaria, quer na ligação entre o acto de liquidação do imposto, a determinação da sua efectiva repercussão (económica) e a determinação do seu *quantum*; quer ainda no potencial desdobramento/duplicação de devoluções de imposto indevidas: simultaneamente ao sujeito passivo e aos múltiplos repercutidos económicos da cadeia de valor.

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

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

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo já entendeu, em relação a um caso de liquidação de Imposto Automóvel (correspondente ao atual Imposto sobre Veículos), que o adquirente não tem legitimidade para impugnar a respetiva liquidação, precisamente por não se tratar de um caso de repercussão legal (*vide* Acórdão de 1 de Outubro de 2003, processo n.º 0956/03).

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

A título conclusivo, em resultado da apreciação das questões prévias referentes à incompetência em razão da matéria e à ilegitimidade processual, o presente Tribunal Arbitral é incompetente

para se pronunciar sobre a ilegalidade dos actos de repercussão (porque não pode pronunciar-se sobre actos subsequentes aos, e autónomos dos, actos de liquidação), e resultando da lei que a Requerente é parte ilegítima para suscitar a ilegalidade das liquidações de CSR efectuadas aos fornecedores de combustíveis (questionar os actos de liquidação da CSR que pudessem ter alguma ligação com os ditos actos de repercussão), conclui-se que a Requerida terá de ser absolvida da instância, ficando prejudicados todos os passos seguintes no *iter cognoscitivo* acima delineado.

Não se opinando sobre o mérito, fica igualmente prejudicado o conhecimento dos pedidos de restituição do imposto e de pagamento de juros indemnizatórios, bem como o incidente de intervenção principal suscitado pela Requerida.

VII. DECISÃO

15. Termos em que, com os fundamentos de facto e de direito que supra ficaram expostos, decide o Tribunal Arbitral:

— Considerar o Tribunal Arbitral competente para apreciar o pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações de CSR praticadas pela AT com base nas DIC submetidas pela respectiva fornecedora de combustíveis.

— Considerar o presente Tribunal Arbitral incompetente para se pronunciar sobre a ilegalidade dos actos de repercussão da CSR consubstanciados nas facturas referentes ao gasóleo rodoviário adquiridos pela Requerente no período compreendido entre Maio de 2019 e 25 de Novembro de 2022.

— Considerar a Requerente parte ilegítima para suscitar a declaração de ilegalidade das liquidações de CSR efectuadas à fornecedora de combustível.

Em consequência, absolver a Requerida da instância, condenando a Requerente nas custas, nos termos abaixo fixados.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **12.780,32 (doze mil, setecentos e oitenta euros e trinta e dois cêntimos)**, de acordo com o disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º- A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT.

CUSTAS

Custas no montante de € **918,00 (novecentos e dezoito euros)**, a cargo da Requerente, por ter sido total o seu decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de Maio de 2024

O Árbitro

(Luís Menezes Leitão)