

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 792/2023-T**

**Tema: Contribuição sobre o Sector Rodoviário (CSR) - Direito de União Europeia -  
Competência dos Tribunais Arbitrais – Legitimidade activa da entidade  
repercutida – Caducidade do direito de acção**

### **SUMÁRIO:**

- I. A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, é um imposto, não se verificando, nem a incompetência do tribunal em razão da matéria (por estar esta limitada à apreciação das pretensões dos sujeitos passivos relativas a impostos), nem a falta de vinculação prévia da Autoridade Tributária à jurisdição arbitral.
- II. As entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional que suportam o encargo tributário da Contribuição de Serviço Rodoviário por efeito da repercussão, têm legitimidade processual (activa) para impugnar judicialmente os actos de liquidação do imposto que incidam sobre combustíveis que tenham adquirido, como meio de reagirem contra a ilegalidade da repercussão
- III. A CSR, não prossegue “*motivos específicos*”, na acepção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que se encontram atribuídos à concessionária.

### **DECISÃO ARBITRAL<sup>1</sup>**

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

---

Requerente –A..., Lda.

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 17-01-2024, decidiu o seguinte:

## 1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., Lda., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., em ... (adiante designada por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 06-11-2023, ao abrigo do disposto no artigo 2, n.º 1, alínea a) e do disposto no artigo 10º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.2. A Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral “(...) *com vista à declaração de ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa efetuado pelo diretor da Alfândega de Aveiro (...) e, bem assim, a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação que englobam o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP) e, a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e outros tributos, referentes ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, mas unicamente na parte respeitante à liquidação de CSR (...)*”, peticionando “(...) *que lhe seja restituído o montante de 10.035,66 (...), por si suportado (...)*”.
- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 07-11-2023 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Em 22-11-2023, a Requerida apresentou requerimento, dirigido ao Senhor Presidente do CAAD, no sentido de “(...) *informar, que analisado o pedido, não detetou a identificação*

2.

*de qualquer ato tributário. Identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Tributária.*

*Tendo em conta, que: a) A competência dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, abrange exclusivamente a apreciação direta da legalidade de ato(s) de liquidação ou de atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de ato(s) daquele tipo, conforme decorre do n.º 1, do artigo 2.º do RJAT e como se depreende das referências expressas que se fazem na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT; b) Conforme dispõe expressamente a alínea b), do n.º 2, do artigo 10º do RJAT, do requerimento em que é formulado o pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral; c) Sem a identificação, por parte dos interessados, do ato ou atos tributários, cuja ilegalidade é invocada, não pode o dirigente máximo da AT exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT.*

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

- 1.5. Na mesma data, a Requerente foi notificada de despacho proferido pelo Senhor Presidente do CAAD no sentido de informar que “(...) na sequência da comunicação da Autoridade Tributária envie-se a mesma ao Tribunal Arbitral a constituir, por ser esse o órgão competente para a sua apreciação. (...)”.
- 1.6. Em 28-12-2023, dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi a signatária designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

- 
- 1.7. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.8. Em 17-01-2024, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral, em 17-01-2024, de apreciação do requerimento preliminarmente apresentado pela Requerida em 22-11-2023, para cujo teor aqui se remete, tendo sido indeferida a pretensão nele constante.
- 1.9. Na mesma data, mandou o Tribunal Arbitral notificar-se a o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.10. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.11. A Requerida, em 19-02-2024, apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por exceção e por impugnação e concluído que deverá “(...) a) *Ser extinta a instância arbitral, e absolvida da mesma a Requerida, face à verificação da exceção da incompetência em razão da matéria, e/ou da exceção da ilegitimidade processual, e/ou da exceção da ineptidão da petição inicial/pedido arbitral; Caso assim não se entenda, ser a Requerida absolvida do pedido, face à verificação da exceção de caducidade do direito de ação, e/ou da exceção de falta de legitimidade substantiva; Ou, caso assim não se entenda, c) Ser o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente, por infundado e não provado*”.
- 1.12. Na mesma data, a Requerida anexou ao processo cópia do Processo Administrativo.

- 
- 1.13. Por despacho arbitral de 21-02-2024, foi a Requerente notificada para se pronunciar, querendo, no prazo de 10 dias, sobre as excepções suscitadas pela Requerida na Resposta.
- 1.14. Por requerimento apresentado em 08-03-2022, a Requerente apresentou defesa às excepções, reiterando o vertido no pedido de pronúncia arbitral, anexando ainda um novo documento.
- 1.15. Por despacho arbitral de 11-03-2024, foi a Requerida notificada para se pronunciar, querendo, no prazo de 5 dias, “(...) sobre o documento anexado pela Requerente com o requerimento apresentado relativamente à matéria de excepção deduzida pela Requerida”.
- 1.16. Em 14-03-2024, a Requerente apresentou requerimento no sentido de requerer a junção ao processo da declaração emitida pela B... S.A. (cuja junção alegou só ter sido possível naquela data) na qual esta declara ter repercutido a CSR nas vendas de combustível efectuadas à Requerente.
- 1.17. Em 19-03-2024, a Requerida apresentou requerimento no sentido de reiterar que “(...) dos documentos anexos aos requerimentos junto aos autos pela Requerente em 08-03-2024 e em 13-03-2024, continuam a não se retirar os factos que a Requerente pretende dar como provados”.
- 1.18. Em 25-03-2024, foram ambas as Partes notificadas de despacho arbitral no sentido de “(...). 1. Dispensar da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT; 2. Determinar que o processo prossiga com alegações escritas, facultativas, a apresentar no prazo simultâneo de 10 dias, a contar nos termos legais; 3. Agendar a prolação da decisão arbitral para o dia 08-05-2024. Por último, o Tribunal Arbitral notifica ainda a Requerente que, até à data da prolação da decisão arbitral deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do

---

*Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD” (o que veio a efectuar em 10-04-2024).*

1.19. A Requerente apresentou alegações em 04-04-2024, concluindo como no pedido.

1.20. A Requerida apresentou alegações em 11-04-2024, tendo vindo nas mesmas alegar que *“já depois da junção aos autos da Resposta da AT, em 19/02/2024, tivemos conhecimento de nova informação, quanto à qualidade em que poderia ter atuado a fornecedora da Requerente, por comunicação interna da DSIECIV da AT, veiculada por email de 08/03/2023 (....)”* no sentido de que *“a B... (...) é titular de estatuto fiscal de destinatário registado, em sede de ISP, desde 15-07-2021 e de depositário autorizado desde 17-01-2023 (...)”* sendo que *“tais autorizações, todavia, abrangem apenas alguns produtos, nos quais não se incluem nem a gasolina nem o gasóleo (sobre os quais incidia CSR até 31-12-2022); Este facto significa que a B... não estava habilitada, durante os anos em causa, mesmo no período subsequente à atribuição de estatuto de destinatário registado, a introduzir no consumo gasolina e gasóleo, não podendo, assim, ter constituído o efetivo sujeito passivo de liquidações no âmbito da CSR (mas apenas mera intermediária) em relação àqueles produtos”* concluindo a Requerida que *“(...) no caso sub judice, ao contrário do que a Requerente afirma, a sua fornecedora B..., não estava habilitada, no período em causa, a introduzir no consumo gasolina e gasóleo rodoviário, não podendo, assim, ter constituído o efetivo sujeito passivo das liquidações de ISP/CSR”,* pelo que *“não foram processadas quaisquer declarações de introdução no consumo (DIC) gasolina e gasóleo rodoviário em nome da B..., nem existem liquidações no âmbito do ISP/CSR em relação àqueles produtos, em que tal entidade figure como sujeito passivo”,* concluindo que *“a fornecedora da Requerente B... não é sujeito passivo de ISP/CSR, mas uma mera intermediária na cadeia de comercialização dos combustíveis transacionados, o que, por si só, impede qualquer juízo quanto à repercussão da CSR na Requerente”* (sublinhado nosso).

1.21. A Requerida, em todo o restante, concluiu como na Resposta.

1.22. Em 07-05-2024, foi a Requerente notificada de despacho arbitral com o seguinte teor:

*“Tendo em consideração o alegado, pela Requerida, no ponto i. a) (n.ºs 4 a 8) das suas alegações escritas, bem como o teor do documento com elas anexado (Anexo 1), notifique-se a Requerente para, no prazo de 5 dias, querendo, se pronunciar sobre o referido. Em consequência, adia-se a data da prolação da decisão arbitral (agendada para 08-05-2024) para 20-05-2024”.*

1.23. Em 13-05-2024, a Requerente apresentou requerimento no sentido de se pronunciar sobre o teor do documento identificado no ponto 1.20., supra (apresentado pela Requerida) e solicitar ao Tribunal que se notifique a B...“(…) para prestar informação nos autos sobre a identidade da(s) entidade(s) a quem adquiriu o gasóleo rodoviário que forneceu à Requerente entre os anos de 2019 e 2022, comprovando tal informação através da junção aos presentes autos das Faturas e correspondentes Recibos demonstrativos de tais aquisições de combustível” e que, em consequência, o Tribunal mande notificar “(…) tais entidades para procederem à junção aos autos dos comprovativos de pagamento ao Estado do ISP/CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC) e das correspondentes DIC submetidas junto da Autoridade Tributária e Aduaneira no período compreendido entre 2019 e 2022 que permitam estabelecer a ligação entre o combustível adquirido pela B... (...) e a CSR suportada”.

1.24. Por despacho arbitral notificado em 20-05-2024, tendo em consideração o anteriormente alegado pelas Partes, mandou este Tribunal, “(…) no âmbito do princípio do inquisitório, notificar a Requerente para, no prazo de quinze dias, obter junto da B... informação (...) relativa à identificação da(s) entidade(s) (sujeito(s) passivo(s) de ISP) a quem adquiriu o gasóleo rodoviário que forneceu à Requerente no período compreendido entre Janeiro/2019 e Dezembro/2022 e declaração de repercussão de CSR na B... se aplicável. Caso esta diligência de prova se mostre impossível de apresentar, deve a Requerente, até

---

*ao final do referido prazo de quinze dias informar o Tribunal dos contactos (nome e email) dos responsáveis da B... que podem ser contactados, pelo CAAD, para obtenção da informação acima referida. Assim, indefere-se, por agora, o segundo pedido de notificação apresentado pela Requerente, quanto à apresentação das DIC submetidas, pelos sujeitos passivos (a identificar) junto da Autoridade Tributária e Aduaneira no período compreendido entre 2019 e 2022. Em consequência, a decisão agendada para dia 20-05-2024 fica (de novo) adiada, devendo ser proferida, após obtenção da informação solicitada, até ao termo do prazo do artigo 21º do RJAT”.*

- 1.25. Em 11-06-2024 a Requerente apresentou requerimento no sentido anexar aos autos “(...) declaração emitida pela B... S.A. na qual esta entidade declara que no período compreendido entre janeiro de 2019 e dezembro de 2022 o combustível fornecido à Requerente foi adquirido à C..., S.A., com o NIPC..., (...)”, e esclarecer que “(...) no que concerne à declaração de repercussão de CSR na B..., esta última, não conseguiu ainda obter junto da C..., S.A. (...) a declaração em questão (...)”, informando sobre os contactos de colaboradores do Grupo D... a quem poderão ser solicitados esclarecimentos adicionais, requerendo ao Tribunal que “(...) se digne oficial a C..., S.A. (...), para informar nos autos se repercutiu nos montantes faturados à B... decorrente das vendas de combustível, o montante por si suportado a título de CSR”.
- 1.26. Por despacho arbitral de 12-06-2024, tendo em consideração o requerimento da Requerente apresentado em 11-06-2024, e os documentos com ele anexados, mandou o este Tribunal notificar “(...) a Requerida para, no prazo de 5 dias, querendo, se pronunciar sobre o teor dos referidos documentos” (vide ponto anterior).
- 1.27. Em 19-06-2024, a Requerida apresentou requerimento no sentido de referir, quanto à documentação anexada pela Requerente, que considera “(...) que o requerimento da Requerente apresentado em 11-06-2024 e os documentos a ele anexos, nada acrescentam, em termos probatórios quanto à alegada repercussão da CSR na esfera da Requerente (...)”, “pelo que a prova da repercussão no consumidor final da CSR”

*suportada pelo operador económico e do enriquecimento sem causa do mesmo em virtude da sua restituição não pode ser efetuada através de meras presunções. Cabendo à Requerente o ónus da prova dos factos que invoca, no que se refere à alegada repercussão da CSR, a Requerente tem que efetuar a demonstração objetiva da realidade dos factos, (...), para determinar quem efetivamente pagou a CSR em cada um dos diferentes atos comerciais ocorridos e quem efetivamente suportou a final e o respetivo quantum daquele encargo. Sendo que, (...), num caso em tudo idêntico ao caso sub judice, (...) 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 (...). Portanto, a ocorrência do fenómeno de repercussão descendente não pode simplesmente ser presumida por mais que tenha sido querida na lógica de funcionamento do tributo. Pelo contrário, impõe-se uma análise do contexto e dos vários fatores 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. (...). Ora, (...), a fornecedora da Requerente B... S.A. (...) não é sujeito passivo de ISP/CSR, mas uma mera intermediária na cadeia de comercialização dos combustíveis transacionados, o que, por si só, impede qualquer juízo quanto à repercussão da CSR na Requerente. (...) o documento junto aos autos, por requerimento da Requerente de 14/03/2024, em que a B... se limita a afirmar que suportou a CSR na aquisição de combustível a sujeitos passivos deste tributo e que a repassou integralmente à Requerente, é apenas uma declaração genérica e vaga, que está longe de conter os elementos concretos indispensáveis à exata e concreta comprovação, quer dos montantes de CSR alegadamente repercutidos à Requerente no período em causa, quer de que a Requerente suportou de facto a CSR e em que medida. O documento anexo ao requerimento apresentado pela Requerente em 11-06-2024, em que a B... declara que o combustível fornecido à Requerente no período compreendido entre janeiro de 2019 e dezembro de 2022, foi adquirido à C..., S.A. (C...L), nada acrescenta, em termos probatórios, (...), quanto à factualidade invocada pela Requerente. (...) Desde logo, fica por esclarecer a exclusividade da C... no fornecimento do combustível, durante o período*

*em causa, à B... (como é que a B... sabe que AQUELE produto, vendido NAQUELE período de quatro anos, ÀQUELE cliente, foi integralmente adquirido à C...)! (...) Ademais, não é feita a identificação das DIC ou dos atos de liquidação, nem tem como se saber se a C... foi o efetivo sujeito passivo de ISP/CSR que introduziu no consumo os produtos que vieram a ser adquiridos, a final, pela Requerente, nem mesmo, admitindo, por mera hipótese académica, que a C... foi o efetivo sujeito passivo de ISP/CSR, se este repercutiu (ou não) e em que medida a CSR liquidada ao Estado, nas vendas efetuadas à B..., condição essencial para que tal custo pudesse vir a ser repassado à Requerente. (...) A este propósito cabe salientar que a C..., está já, ela própria, a solicitar, o reembolso da CSR, via pedidos de revisão oficiosa e/ou impugnação judicial, alegando, relativamente ao mesmo produto e período temporal, a não repercussão da CSR a jusante, pelo que o presente contencioso da Requerente poderia corresponder a uma duplicação de pedidos. (...) O que (...) configuraria (...) um atentado à segurança jurídica e a todo o ordenamento jurídico-constitucional. (...)"*

- 1.28. Face ao exposto no ponto anterior, a Requerida conclui no sentido de que “(...) não se aceita e se impugna, nessa medida, o vertido no pedido arbitral relativo ao pagamento da CSR por parte da sua fornecedora e à repercussão desse encargo a jusante, não se podendo dar como provado: - Que o(s) efetivo(s) sujeito(s) passivo(s) de ISP/CSR, não identificado(s), que introduziu(iram) no consumo os produtos que vieram a ser adquiridos, a final, pela Requerente, repercutiu(ram), a jusante, o encargo parcial ou total, da CSR liquidada; - Que a sua fornecedora suportou, ela própria, o encargo parcial ou total do pagamento da CSR efetuado pelo(s) sujeito(s) passivo(s) de ISP/CSR, não identificado(s), condição essencial para que tal encargo pudesse vir a ser repassado à Requerente; - Nem que a Requerente 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. (...) Quanto ao demais, remete-se e dá-se por integralmente reproduzido o aduzido em sede de Resposta e Alegações e aí peticionado. Nestes termos, e nos mais de direito, (...), deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado

---

*improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida do pedido, tudo com as devidas e legais conseqüências” (sublinhado nosso).*

## **2. CAUSA DE PEDIR**

- 2.1. A Requerente começa por referir que “(...) no dia 05 de abril de 2023 enviou por correio registado com aviso de receção para a Alfândega de Aveiro um pedido de revisão oficiosa do ato tributário de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário suportada entre 01/2019 a 12/2022, ao abrigo do disposto no art.78º, n.º 1 da LGT (...)”, pedido que, segundo alega a Requerente, “(...) devia ter sido decidido pela AT no prazo de quatro meses (...)”, pelo que entende que “(...) o termo final para a decisão ocorreu em 07 de agosto de 2023 (...)”, presumindo assim “(...) indeferimento do pedido de revisão oficiosa de ato tributária apresentado pela aqui Requerente junto da Alfândega de Aveiro (...)”.
- 2.2. Nestes termos, defende a Requerente que “(...) o termo inicial para a aqui Requerente reagir, com o presente pedido de constituição do tribunal arbitral, ocorreu em 09 de agosto de 2023, dispondo (...) do prazo de 90 dias (...) para submeter o (...) pedido de constituição de tribunal arbitral”, tendo apresentado o mesmo a 06-11-2023.
- 2.3. No que diz respeito à tempestividade do pedido, citando diversas decisões arbitrais, a Requerente “(...) concluiu pela tempestividade do pedido de revisão oficiosa da Contribuição de Serviço Rodoviário apresentado (...) junto da Alfândega de Aveiro”, “e sobre o qual aquela entidade não fez recair qualquer decisão ou sequer comentário por não dispor de orientações superiores nesse sentido, motivo pelo qual a (...) Requerente apresenta o presente pedido de pronuncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa efetuado pelo diretor da Alfândega de Aveiro, em 08-08-2023, e, bem assim, a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação que englobam o Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP), a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e outros tributos, referentes ao período de janeiro de 2019

---

*a dezembro de 2022, mas unicamente na parte respeitante à liquidação em CSR (...)” nos termos que apresenta.*

- 2.4. No que diz respeito aos factos, a Requerente alega que *“(...) é uma sociedade cujo objecto social reside no transportes rodoviários de mercadorias por conta de outrem, (...), que compreende o transporte rodoviário de mercadorias, local ou a longa distância, com características de serviço regular ou ocasional, por meio de camiões ou veículos similares (reboques, semi-reboques, camiões-cisterna, veículos sob temperatura dirigida, etc.) (...)”* e que *“para o exercício da sua atividade a (...) Requerente tem ao seu serviço vários veículos ligeiros e pesados que diariamente circulam nas estradas nacionais para executar os serviços de transporte rodoviário de mercadorias que lhes são solicitados pelos seus clientes”*.
- 2.5. E, *“porque circulam diariamente nas estradas, tais veículos necessitam de ser abastecidos de combustível com bastante regularidade”* *“a (...) Requerente celebrou com a B... S.A., (...) um contrato de fornecimento a crédito de combustível mediante a utilização de cartões de frota com códigos de acesso e ao qual foi atribuído o n.º de Conta (...)”,* no âmbito do qual *“(...) foram emitidas pela B... S.A. e pagas pela aqui Requerente (...)”* diversas facturas (que identifica), respeitantes aos fornecimentos obtidos nos períodos de Janeiro de 2019 a Dezembro de 2022.
- 2.6. Assim, alega a Requerente que foram adquiridos e pagos à B..., *“(...) no ano de 2019 (...) um total de 13.345,57 litros de gasóleo”, “no ano de 2020 (...) um total de 29.491,06 litros de gasóleo”, “no ano de 2021 (...) um total de 27.342,63 litros de gasóleo” “e no ano de 2022 (...) um total de 20.232,08 litros de gasóleo”*.
- 2.7. Nestes termos, reitera a Requerente que *“no total, nos quatro anos, foram adquiridos pela Requerente à B... (...) 90.411,34 litros de gasóleo”, “o que significa que, entre janeiro de 2019 e dezembro de 2022, a (...) Requerente suportou, na qualidade de consumidor final, um total 10.035,66 (...) a título de Contribuição de Serviço Rodoviário – calculado com*

---

*base nas taxas previstas no artigo 4.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na sua redação atualizada, ou seja, 0,111€ x 90.411,34 litros de gasóleo = 10.035.66€”, “contribuição que embora tenha sido paga em primeira linha pela B... (...) tais valores acabaram por se repercutir nos preços dos combustíveis e, em consequência, foram efetivamente suportados (...) pela Requerente”.*

- 2.8. Assim, entende a Requerente ter direito ao reembolso da CSR suportada, fundamentando a sua posição, em síntese, na alegação de que “(...) a CSR (...) deve considerar se um imposto desconforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2008/118, de 16 de dezembro de 2008 e foi neste preciso sentido, que se pronunciou o TJUE no Acórdão proferido no âmbito do processo C 460/21, a 7 de fevereiro de 2022 (...)”, que cita.
- 2.9. Assim, conclui a Requerente que “(...) o ato tributário objeto de reclamação sofre de erro quanto aos pressupostos de direito em que se baseou (...)” e é por este motivo “(...) que a Requerente vem apresentar o presente pedido (...), requerendo que as liquidações correspondentes sejam declaradas nulas por vício de violação da lei (...)”, pretendendo a Requerente que, em consequência, “(...) lhe seja restituído o montante de 10.035,66 (...) por si suportado a título de Contribuição de Serviço Rodoviário, relativamente a abastecimentos realizados em postos de abastecimento de combustível localizados dentro do território português entre janeiro de 2019 e dezembro de 2022 e cobrado indevidamente (...)”, “(...) acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor”.
- 2.10. Adicionalmente, pretende a Requerente que “(...) seja declarada a ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de Revisão Oficiosa referente aos atos de liquidação em causa (...)”.

### **3. RESPOSTA DA REQUERIDA**

3.1. A Requerida, na Resposta apresentada, apresentou defesa por exceção e por impugnação, começando por referir que “*salvo devido respeito, carece o presente pedido de pronúncia arbitral (...) de qualquer fundamento de facto ou de direito, devendo, conseqüentemente, ser declarado totalmente improcedente, por não fundado e não provado*”.

#### ***Da incompetência do Tribunal em razão da matéria***

3.2. Quanto à competência do Tribunal, começa a Requerida por referir que “*a Autoridade Tributária está vinculada à jurisdição dos Tribunais arbitrais nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, sendo o objeto desta vinculação definido pelo artigo 2º que dispõe que 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*”.

3.3. Alega a Requerida que, “*daqui decorre que foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a impostos, aqui não se incluindo tributos de outra natureza, tais como as contribuições*”, pelo que, estando “*(...) no caso em apreço está em causa a apreciação da legalidade da (...) (CSR) e respetivas liquidações*” e, “*(...) tratando-se de uma contribuição e não um imposto, as matérias sobre a CSR encontram-se (...) excluídas da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal*”.

3.4. Assim, segundo entende a Requerida, “*(...) independentemente do nomen iuris ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que não é (...) um imposto e, portanto, o CAAD não tem competência para decidir sobre esta matérias*”, enumerando diversas decisões arbitrais nesse sentido.

- 3.5. Nestes termos, entende a Requerida que “(...) encontrando-se a CSR excluída da arbitragem tributária (...), não se encontra verificada a arbitrabilidade do thema decidendum” e, “não sendo os tribunais arbitrais do CAAD materialmente competentes para conhecer do mérito do pedido em apreço”, conclui que “(...) estamos perante uma exceção dilatória (...), a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa”.
- 3.6. Mas, “ainda que assim não se entenda, (...) sempre existiria a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria (...)” porquanto, “(...) resulta do teor do pedido de pronúncia arbitral, e sua fundamentação, que o que a Requerente suscita junto desta instância arbitral é a legalidade do regime da CSR, no seu todo” mas, “(...) conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação” “e este contencioso não consente nem o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado, nem a pronúncia sobre a restituição de valores/montantes, por conta da declaração de ilegalidade ou anulação de atos de liquidação”.
- 3.7. Assim, “não sendo da competência do tribunal arbitral nem a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação, nem a execução de sentenças/decisões”, entende a Requerida que se afigura “(...) inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos aqui formulados pela Requerente, quando a letra e o espírito da norma não o permitem”.<sup>2</sup>
- 3.8. E, acrescenta, “ainda que se considerasse a competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR (que a Requerente não consegue identificar), nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de

<sup>2</sup> Neste âmbito, refere a Requerida que “o tribunal arbitral já se pronunciou amiúde sobre a sua competência mormente nas decisões proferidas nos Processos n.º 212/2020-T, n.º 707/2019-T, n.º 131/2019-T e n.º 117/2021-T”. “sendo que os tribunais superiores também já se pronunciaram, embora no âmbito da competência dos tribunais administrativos e fiscais, em ações administrativas, sobre a impugnação de atos legislativos, designadamente nos acórdãos do STA de 01/10/2018 (Proc. 01390/17 - ISV), n.º 0637/15, de 07/02/2015, e acórdão de 21/04/2016, do TCA Norte (Proc. 00502/15.4BEPRT)”.

---

*repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, e que para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto (...)”, enumerando uma vez mais diversas decisões arbitrais.*

- 3.9. Nestes termos, entende a Requerida que “(...) o pedido arbitral da Requerente extravasa e excede a competência do (...) tribunal arbitral em razão da matéria”, “o que consubstancia uma exceção dilatória (...), a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa” sendo assim “(...) forçoso concluir que deve o (...) tribunal arbitral declarar-se incompetente em razão da matéria e, conseqüentemente, absolver a Requerida da instância”.

#### ***Da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente***

- 3.10. Neste âmbito, refere a Requerida que, tendo em consideração o teor do pedido apresentado pela Requerente, “(...) é importante salientar que, apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago” sendo que “no caso concreto, não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica do repercutido económico ou de facto, não podendo a entidade em que alegadamente teria sido repercutido o imposto apresentar pedido de revisão ou de reembolso por erro”.
- 3.11. “Ou seja, não sendo a Requerente sujeito passivo nos termos e para o efeito do disposto no artigo 4.º do CIEC, não tem legitimidade nos termos supra nem para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral”, concluindo que a Requerente carece de “(...) legitimidade para solicitar a anulação das referidas liquidações e conseqüente reembolso do montante correspondente”, enumerando para este efeito diversas decisões arbitrais.

3.12. Por outro lado, refere ainda a Requerida que *“no caso concreto, (...) a fornecedora da Requerente, a B..., pode, ela própria, enquanto sujeito passivo de ISP/CSR, vir a solicitar o reembolso da CSR que considere ilegal, via pedido de revisão oficiosa e/ou impugnação (...) podendo verificar-se uma duplicação de pedidos, sendo que “(...) a requerente não logrou provar que aqueles fornecedores não encetaram esses contenciosos (...)”*.

3.13. Assim, reitera a Requerida que *“(...) inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arroga, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória (...), a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo (...) a Requerida ser absolvida da instância”* ou, caso assim não se entenda, *“(...) carece a Requerente de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória (...), devendo a Requerida ser absolvida do pedido”*.

#### ***Da ineptidão da petição inicial – da falta de objecto***

3.14. Prossegue a Requerida referindo que se verifica a ineptidão da petição inicial por falta de objecto porquanto *“(...) a Requerente identifica as faturas de aquisição de combustíveis à sua fornecedora, mas não identifica os atos tributários”,* pelo que *“(...) o pedido arbitral não preenche nem satisfaz os pressupostos legais de aceitação (...), devendo, consequentemente, ser declarado inepto”*.

3.15. E *“(...) sem a identificação (...) dos atos tributários, cuja legalidade pretende ver sindicada, e não sendo possível à AT, (...), identificar os atos de liquidação em crise, o dirigente máximo da AT não pôde exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT, antes da constituição do tribunal arbitral, questão que, aliás, a AT suscitou liminarmente (...)”*.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Em resposta a tal requerimento, foi proferido despacho pelo Presidente do CAAD no sentido de o requerimento da AT ser enviado para o Tribunal Arbitral a constituir, *“por ser esse o órgão competente para a sua apreciação”*. Constituído o Tribunal em 17-01-2024, foi prolatado, na mesma data, despacho de indeferimento da pretensão da Requerida, com os fundamentos nele constantes.

- 3.16. Neste âmbito, reitera a Requerida que “(...) não é possível à AT estabelecer qualquer correspondência entre os atos de liquidação alegadamente praticados pela B... e as facturas apresentadas pela Requerente” pelo que “(...) se torna imprescindível que a Requerente faça prova dos valores efetivamente pagos por si a título de CSR, (...), demonstrando de que forma calculou o apuramento daqueles montantes” sendo que “(...) os documentos juntos com o Pedido não contêm uma descrição de valores facturados a título de CSR”.
- 3.17. Com efeito, alega a Requerida que “(...) a Requerente não concretiza, fundamenta ou logra provar que a B... repercutiu a totalidade ou parte da CSR no valor alegadamente pago pelos combustíveis adquiridos pela Requerente” concluindo que “(...) a não identificação dos atos tributários objeto do pedido arbitral por parte da Requerente compromete, irremediavelmente, a finalidade do referido pedido” e, “(...) ao não ser possível a identificação dos atos de liquidação, não é possível sindicar a respetiva legalidade, pelo que nunca poderia o tribunal determinar a respetiva anulação total ou parcial”.
- 3.18. Neste âmbito, conclui a Requerida que “(...) verifica-se a exceção de ineptidão da petição inicial, (...), 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, (...), devendo, conseqüentemente, determinar-se a nulidade de todo o processo e a absolvição da Requerida da instância”.

#### **Da caducidade do direito de ação**

- 3.19. Segundo alega a Requerida, “a falta de identificação dos atos de liquidação em discussão impede a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa da liquidação formulado pela Requerente” e, se é “(...) certo (...) que se constata que não pode a Requerente fazer valer-se do prazo de 4 anos (...)” porquanto, “ainda que pudesse, (...)”

---

*na data de entrada do pedido de revisão oficiosa, 06-04-2023, já haviam decorrido mais de 4 anos desde a emissão das (...) facturas (...)” que a Requerida identifica.*

3.20. E, prossegue a Requerida referindo que “(...) *para a apreciação da tempestividade da apresentação do pedido arbitral não pode deixar de ser previamente apreciada a questão da tempestividade do pedido de revisão, o que, (...), é impossível*” sendo que para a Requerida, “(...) *tudo leva a crer que, o pedido de revisão oficiosa e, conseqüentemente, o pedido arbitral, são intempestivos*”.

3.21. Por outro lado, alega a Requerida que “(...) *estando (...) vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado as liquidações em estrita observância dos normativos legais (...), não existe qualquer erro imputável aos serviços*”, concluindo que “(...) *a 06/04/2023 já terá terminado o prazo (...) para requerer o reembolso (...) do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR*”.

3.22. Assim, segundo entende a Requerida, “(...) *constata-se a caducidade do (alegado) direito de ação por parte da Requerente, o que consubstancia uma exceção perentória, devendo, nessa medida, a Requerida ser absolvida do pedido*”.

3.23. Mas “(...) *ainda que assim não se entenda, sempre consubstanciará uma exceção dilatória por assim ser qualificada especialmente nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 89.º n.º1, 2 e 4 al. k) do CPTA, devendo, nessa medida, ser a Requerida absolvida do pedido ou da instância*”.

### ***Defesa por impugnação***

3.24. Adicionalmente, a Requerida apresenta defesa por impugnação, alegando que “(...) *não logra a Requerente fazer prova do que alega, designadamente que (...) pagou e suportou integralmente o encargo do pagamento da CSR por repercussão*” sendo que “(...) *o ónus da prova de factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoque*”, “*pelo que, 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 efetiva 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”.*

3.25. Prossegue a Requerida referindo que não se pode “(...) igualmente, presumir a existência de repercussão quando, (...), estamos perante uma repercussão que não é legal, mas meramente económica ou de facto”, “pelo que não se aceita e se impugna, (...), o vertido nos artigos 31.º, 32.º, 55.º, 63.º e 64.º do pedido arbitral, colocando-se em causa e não se podendo dar como provado que a Requerente pagou na íntegra a CSR alegadamente repercutida na aquisição das quantidades de combustível em apreço e a correspondência dos documentos juntos com o pedido arbitral com a realidade dos factos”, impugnando “(...) igualmente o teor do Doc. 4 junto ao pedido arbitral porquanto do mesmo não se retiram os factos que a Requerente pretende dar como provados, não servindo como prova dos factos alegados pela Requerente”.

3.26. Assim, segundo alega a Requerida, “(...) 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 à sua fornecedora, 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 (...)”, reiterando que impendia sobre a Requerente “(...) o ónus de provar que o preço dos serviços que presta e dos bens que vende aos seus clientes, não comporta, a jusante, a repercussão da CSR, por forma a poder sustentar que suportou de forma efetiva o encargo daquele tributo”.

3.27. Acrescenta a Requerida que “(...) os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir devem constar do pedido de constituição de tribunal arbitral, funcionando plenamente o princípio da preclusão”, “não sendo

---

*admissível, a posteriori, que se confundam as regras do ónus da prova e respetivas consequências legais no que concerne aos factos a dar (ou não) como provados com quaisquer construções de raciocínio que eventualmente equacionem e se baseiem em “presunções” sem qualquer sustento fáctico ou legal, sob pena de subversão inconstitucional do sistema do ónus da prova e de princípios que merecem tutela constitucional, designadamente segurança jurídica”, citando para este efeito o teor da decisão arbitral proferida, em 15/02/2024, no âmbito do processo n.º 452/2023-T.*

- 3.28. Por outro lado, alega a Requerida que *“afirma, a Requerente, que adquiriu combustível à sua fornecedora, mas não identifica quaisquer atos de liquidação de ISP/CSR e/ou datas em que aqueles teriam sido efetuados, em decorrência das DIC submetidas pelo sujeito passivo de ISP/CSR que possa permitir estabelecer uma qualquer relação entre o combustível por adquirido pela Requerente e as liquidações de CSR suportadas, a montante, pelo sujeito passivo”* reiterando que *“(…) essa identificação seria essencial”, “até porque, nos processos em que os sujeitos passivos de ISP/CSR têm vindo, eles próprios, a impugnar, administrativa e judicialmente, as liquidações de CSR, aqueles têm apresentado as DIC, e/ou os DUC e/ou documento comprovativo do pagamento do ISP”*.
- 3.29. Segundo alega a Requerida, *“(…) a admitir-se a condenação da AT à restituição dos montantes que a Requerente alegadamente suportou, a título de CSR, sem a exata 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 todo e qualquer operador económico (...), tenham ou não estes suportado os valores em causa”*.
- 3.30. Adicionalmente, refere ainda a Requerida que *“admitindo (...) que o valor pago pelo combustível adquirido engloba as imposições pagas, os montantes referenciados no requerimento, que a Requerente entende que pagou em sede de CSR são incorretos, uma vez que se limitou a aplicar à quantidade de litros fornecidos (...) a taxa de CSR que se encontrava em vigor às datas das mesmas”* mas, segundo alega a Requerida, *“(…) não*

*tendo existido certificação da medição da temperatura na descarga do combustível adquirido (...), não é possível (...) determinar a unidade tributável para efeitos de determinação da CSR e, conseqüentemente, saber, a eventual parte da CSR incluída no preço pago pelo combustível adquirido”.*

3.31. Por outro lado, entende a Requerida ser “(...) relevante atender ao teor da redação dos pontos 33.º e 34.º do despacho do douto TJUE datado de 7 de fevereiro de 2022 no âmbito do processo n.º C-460/21”, porquanto “(...) em momento algum o TJUE considera ilegal a CSR” e, “não existindo qualquer decisão judicial nacional transitada em julgado que declare a CSR ilegal”, não está “(...) o ordenamento jurídico português em contradição (...) com o Direito da União Europeia”, “inexistindo uma desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva Europeia (...), porquanto inexistente qualquer decisão judicial transitada em julgado que assim o declare”.

3.32. Nestes termos, defende a Requerida que “(...) agindo (...) em conformidade com a legislação nacional e europeia em vigor”, não se verifica “(...) no caso em apreço qualquer tipo de erro imputável aos serviços”.

3.33. Por outro lado, em matéria de pedido de reembolso, refere a Requerida, citando Acórdão do TJUE de 20 de outubro de 2011, proferido no âmbito do processo C-94/10 do TJUE, atinente a matéria de reembolso e repercussão no âmbito dos impostos especiais sobre o consumo, que “(...) ainda que a repercussão económica viesse a ser provada no âmbito do presente processo, entende o TJUE que um Estado-Membro se pode opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil”, “pelo que, nessa medida, se impugna igualmente o alegado pela Requerente no pedido arbitral”.

- 3.34. Adicionalmente, impugna a Requerida “(...) o invocado no pedido arbitral que esteja em contradição com o teor da (...) Resposta”.
- 3.35. Em matéria do pedido de pagamento de juros indemnizatórios, alega a Requerida que “(...) há que considerar que o pedido arbitral foi efetuado na sequência de pedido de revisão oficiosa, o qual foi rececionado na Alfândega de Aveiro em 06/04/2023” e, “(...) seguindo a (...) jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, (...), entende-se que os juros indemnizatórios só serão devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa (...)” pelo que, no caso concreto, defende que “(...) só haveria lugar (...) ao pagamento de juros indemnizatórios um ano após a apresentação daquele pedido (...)”.
- 3.36. Nestes termos, conclui a Requerida a sua Resposta, defendendo que “(...) deverá: a) Ser extinta a instância arbitral, e absolvida da mesma a Requerida, face à verificação da exceção da incompetência em razão da matéria, e/ou da exceção da ilegitimidade processual, e/ou da exceção da ineptidão da petição inicial/pedido arbitral; caso assim não se entenda, ser a Requerida absolvida do pedido, face à verificação da exceção de caducidade do direito de ação, e/ou da exceção de falta de legitimidade substantiva; ou, caso assim não se entenda, c) Ser o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente, por infundado e não provado”.

#### **4. SANEADOR**

- 4.1. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente.

Neste âmbito, tendo em consideração que a Requerida veio suscitar, na Resposta apresentada, a excepção da incompetência do Tribunal em razão da matéria, desde já se adianta que se irá considerar a mesma como improcedente na análise que irá ser realizada, previamente, no Capítulo 6. desta decisão arbitral.

- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Nesta matéria, tendo em consideração que a Requerida veio suscitar, na Resposta apresentada, a excepção da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, desde já se adianta que se irá considerar a mesma como improcedente na análise que irá ser realizada, previamente, no Capítulo 6. desta decisão arbitral.

- 4.3. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo tendo em consideração o prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT e a análise da excepção da caducidade do direito de acção, suscitada pela Requerida na Resposta, a qual se irá realizar, previamente, no Capítulo 6. desta decisão arbitral.
- 4.4. A Requerida veio ainda suscitar, na Resposta apresentada, e para além das acima já referidas, a excepção da ineptidão da petição inicial, por falta de objecto, a qual será também analisada, previamente, no Capítulo 6. desta decisão arbitral.
- 4.5. Não foram suscitadas quaisquer outras excepções de que cumpra conhecer nem se verificam nulidades.

## **5. MATÉRIA DE FACTO**

- 5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal

não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].

- 5.2. 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.

### *Dos factos provados*

- 5.3. A Requerente é uma sociedade cujo objecto social consiste no transporte rodoviário de mercadorias por conta de outrem (CAE 49410), abrangendo o transporte rodoviário de mercadorias, local ou a longa distância, com características de serviço regular ou ocasional, efectuado por meio de camiões ou veículos similares (reboques, semi-reboques, camiões-cisterna, veículos sob temperatura dirigida, etc.), em conformidade com o teor do **doc. nº 3**, anexado com o pedido.
- 5.4. Para o exercício da sua atividade, a Requerente tem ao seu serviço vários veículos ligeiros e pesados que diariamente circulam nas estradas nacionais para executar os serviços de transporte rodoviário de mercadorias que lhes são solicitados pelos seus clientes.
- 5.5. A Requerente tinha nas datas a que se reportam os factos, uma conta-corrente com a B... S.A. (B...), com o NIPC ... e sede na ..., ..., ... , para o fornecimento a crédito de combustíveis mediante a utilização de cartões de frota com códigos de acesso e à qual foi atribuído o nº de Conta ... .
- 5.6. Nas datas a que se reportam os factos, a B... não era sujeito passivo de ISP/CSR.

5.7. No âmbito desta conta-corrente para fornecimento a crédito de combustível, identificada no ponto anterior, foram emitidas pela B... as seguintes facturas relativas a consumos de combustível (gasóleo):

5.7.1. **No ano de 2019** (em conformidade com as cópias das respectivas facturas anexadas ao processo como **doc. n.º 4** e se dão por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais):

- Factura n.º 3,690/PR\_PTF, emitida em 31/01/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 422,69 litros de gasóleo no mês de Janeiro de 2019, pelo valor total facturado de EUR 537,03;
- Factura n.º 3351/PR\_PTF, emitida em 28/02/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 770,49 litros de gasóleo no mês de Fevereiro de 2019, pelo valor total facturado de EUR 1.028,66;
- Factura n.º 625/PR\_PTF, emitida em 31/03/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 539,63 litros de gasóleo no mês de Março de 2019, pelo valor total facturado de EUR 729,00;
- Factura n.º 930/PR\_PTF, emitida em 30/04/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 386,15 litros de gasóleo no mês de Abril de 2019, pelo valor total facturado de EUR 524,25;
- Factura n.º 1,252/PR\_PTF, emitida em 31/05/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 850,50 litros de gasóleo no mês de maio de 2019, pelo valor total facturado de EUR 1.167,34;
- Factura n.º 1,587/PR\_PTF, emitida em 30/06/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 867,24 litros de gasóleo no mês de Junho de 2019, pelo valor total facturado de EUR 1.147,73;
- Factura n.º 1,919/PR\_PTF, emitida em 31/07/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 976,21 litros de gasóleo no mês de Julho de 2019, pelo valor total facturado de EUR 1.302,66;

- Factura n.º 2,248/PR\_PTF, emitida em 31/08/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1887,56 litros de gasóleo no mês de Agosto de 2019, pelo valor total facturado de EUR 2.480,02;

- Factura n.º 2,588/PR\_PTF, emitida em 30/09/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1199,89 litros de gasóleo no mês de Setembro de 2019, pelo valor total facturado de EUR 1.611,52;

- Factura n.º 2,933/PR\_PTF, emitida em 31/10/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1823,98 litros de gasóleo no mês de Outubro de 2019, pelo valor total facturado de EUR 2.461,98;

- Factura n.º 3,301/PR\_PTF, emitida em 30/11/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1681,23 litros de gasóleo no mês de Novembro de 2019, pelo valor total facturado de EUR 2.274,32;

- Factura n.º 3,690/PR\_PTF, emitida em 31/12/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1939,97 litros de gasóleo no mês de Dezembro de 2019, pelo valor total facturado de EUR 2.630,96;

5.7.2. **No ano de 2020** em conformidade com as cópias das respectivas facturas anexadas ao processo como **doc. n.º 5** e se dão por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais):

- Factura n.º 69/PR\_PTF, emitida em 31/01/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1446,76 litros de gasóleo no mês de Janeiro de 2020, pelo valor total facturado de EUR 2.024,45;

- Factura n.º 478/PR\_PTF, emitida em 29/02/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1715,39 litros de gasóleo no mês de Fevereiro de 2020, pelo valor total facturado de EUR 2.297,61;

- Factura n.º 887/PR\_PTF, emitida em 31/03/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1840,14 litros de gasóleo no mês de Março de 2020, pelo valor total facturado de EUR 2.305,01;

- Factura n.º 1,284/PR\_PTF, emitida em 30/04/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1473,74 litros de gasóleo no mês de Abril de 2020, pelo valor total facturado de EUR 1.690,41;
- Factura n.º 1,645/PR\_PTF, emitida em 31/05/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 3116,95 litros de gasóleo no mês de Maio de 2020, pelo valor total facturado de EUR 3.543,98;
- Factura n.º 2,063/PR\_PTF, emitida em 30/06/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 3134,48 litros de gasóleo no mês de Junho de 2020, pelo valor total facturado de EUR 3.702,49;
- Factura n.º 2,517/PR\_PTF, emitida em 31/07/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 3.887,86 litros de gasóleo no mês de Julho de 2020, pelo valor total facturado de EUR 4.760,68;
- Factura n.º 2,996/PR\_PTF, emitida em 31/08/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 3324,43 litros de gasóleo no mês de Agosto de 2020, pelo valor total facturado de EUR 4.068,96;
- Factura n.º 3,481/PR\_PTF, emitida em 30/09/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 3160,82 litros de gasóleo no mês de Setembro de 2020, pelo valor total facturado de EUR 3.765,84€;
- Factura n.º 3,988/PR\_PTF, emitida em 31/10/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 3480,64 litros de gasóleo no mês de Outubro de 2020, pelo valor facturado de EUR 4.115,75;
- Factura n.º 4,455/PR\_PTF, emitida em 31/10/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 37,86 litros de gasóleo no mês de Outubro de 2020, pelo valor facturado de EUR 44,82;
- Factura n.º 4,617/PR\_PTF, emitida em 30/11/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 3373,16 litros de gasóleo no mês de Novembro de 2020, pelo valor total facturado de EUR 4.051,10;
- Factura n.º 5,131/PR\_PTF, emitida em 31/12/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 2979,65 litros de gasóleo no mês de Dezembro de 2020, pelo valor total facturado de EUR 3.716,23.

5.7.3. *No ano de 2021* (em conformidade com as cópias das respectivas facturas anexadas ao processo como *doc. n.º 6* e se dão por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais):

- Factura n.º 56/PR\_PTF, emitida em 31/01/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 2131,19 litros de gasóleo no mês de Janeiro de 2021, pelo valor total facturado de EUR 2.750,29;

- Factura n.º 574/PR\_PTF, emitida em 28/02/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 2437,58 litros de gasóleo no mês de Fevereiro de 2021, pelo valor total facturado de EUR 3.253,57;

- Factura n.º 1,097/PR\_PTF, emitida em 31/03/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 2523,79 litros de gasóleo no mês de Março de 2021, pelo valor total facturado de EUR 3.479,60;

- Factura n.º 1,652/PR\_PTF, emitida em 30/04/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 2280,74 litros de gasóleo no mês de Abril de 2021, pelo valor total Facturado de 3.123,58€;

- Factura n.º 2,227/PR\_PTF, emitida em 31/05/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1881,43 litros de gasóleo no mês de Maio de 2021, pelo valor total facturado de EUR 2.621,56;

- Factura n.º 2,826/PR\_PTF, emitida em 30/06/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 2225,16 litros de gasóleo no mês de Junho de 2021, pelo valor total facturado de EUR 3.155,34;

- Factura n.º 3,437/PR\_PTF, emitida em 31/07/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 3448,73 litros de gasóleo no mês de Julho de 2021, pelo valor total facturado de EUR 5.002,38;

- Factura n.º 4,074/PR\_PTF, emitida em 31/08/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 3133,09 litros de gasóleo no mês de Agosto de 2021, pelo valor total facturado de EUR 4.499,11;

- Factura n.º 4,718/PR\_PTF, emitida em 30/09/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 3714,67 litros de gasóleo no mês de Setembro de 2021, pelo valor total facturado de EUR 5.430,92;
- Factura n.º 5,393/PR\_PTF, emitida em 31/10/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1826,71 litros de gasóleo no mês de Outubro de 2021, pelo valor total facturado de EUR 2.784,78;
- Factura n.º 6,061/PR\_PTF, emitida em 30/11/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 2162,88 litros de gasóleo no mês de Novembro de 2021, pelo valor total facturado de EUR 3.341,79;
- Factura n.º 6,735/PR\_PTF, emitida em 31/12/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 3.024,82 litros de gasóleo no mês de Dezembro de 2021, pelo valor total facturado de EUR 4.551,35.

5.7.4. **No ano de 2022** (em conformidade com as cópias das respectivas facturas anexadas ao processo como **doc. n.º 7** e se dão por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais):

- Factura n.º 57/PR\_PTF, emitida em 31/01/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 2212,98 litros de gasóleo no mês de Janeiro de 2022, pelo valor total facturado de EUR 3.492,55;
- Factura n.º 759/PR\_PTF, emitida em 28/02/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1406,77 litros de gasóleo no mês de Fevereiro de 2022, pelo valor total facturado de EUR 3.084,94;
- Factura n.º 1,488/PR\_PTF, emitida em 31/03/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1639,70 litros de gasóleo no mês de Março de 2022, pelo valor total facturado de EUR 3.044,34;
- Factura n.º 2,245/PR\_PTF, emitida em 30/04/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1401,07 litros de gasóleo no mês de Abril de 2022, pelo valor total facturado de EUR 2.721,85;

- Factura n.º 3,044/PR\_PTF, emitida em 31/05/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1752,47 litros de gasóleo no mês de Maio de 2022, pelo valor total Facturado de 3.204,79€;
- Factura n.º 3,873/PR\_PTF, emitida em 30/06/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1831,17 litros de gasóleo no mês de Junho de 2022, pelo valor total facturado de EUR 3.719,44;
- Factura n.º 4,716/PR\_PTF, emitida em 31/07/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1920,39 litros de gasóleo no mês de Julho de 2022, pelo valor total facturado de EUR 3.708,36;
- Factura n.º 5,558/PR\_PTF, emitida em 31/08/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1775,07 litros de gasóleo no mês de Agosto de 2022, pelo valor total facturado de EUR 2.779,05;
- Factura n.º 6,397/PR\_PTF, emitida em 30/09/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1113,52 litros de gasóleo no mês de Setembro de 2022, pelo valor total facturado de EUR 1.982,06;
- Factura n.º 7,297/PR\_PTF, emitida em 31/10/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1596,48 litros de gasóleo no mês de Outubro de 2022, pelo valor total facturado de EUR 3.021,80;
- Factura n.º 8,183/PR\_PTF, emitida em 30/11/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1857,08 litros de gasóleo no mês de Novembro de 2022, pelo valor total facturado de EUR 3.302,34;
- Factura n.º 9,071/PR\_PTF, emitida em 31/12/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 1725,39 litros de gasóleo no mês de Dezembro de 2022, pelo valor total facturado de EUR 2.798,38.

5.8. Em cada uma das facturas identificadas no ponto anterior, é referido um código, a descrição do produto fornecido, a quantidade, preço unitário, desconto (onde se identifica o posto abastecedor), valor total e IVA (onde se identifica a taxa aplicável em matéria deste imposto), sendo que no final de cada uma das facturas é evidenciado o valor base, o valor do IVA e o total em EUR da mesma.

- 
- 5.9. No ano de 2019 foram adquiridos pela Requerente à B... um total de 13.345,57 litros de gasóleo (em conformidade com as cópias das respectivas facturas anexadas ao processo como *doc. n.º 4* e se dão por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais).
- 5.10. No ano de 2020 foram adquiridos pela Requerente à B... um total de 29.491,06 litros de gasóleo (em conformidade com as cópias das respectivas facturas anexadas ao processo como *doc. n.º 5* e se dão por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais).
- 5.11. No ano de 2021 foram adquiridos pela Requerente à B... um total de 27.342,63 litros de gasóleo (em conformidade com as cópias das respectivas facturas anexadas ao processo como *doc. n.º 6* e se dão por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais).
- 5.12. No ano de 2022 foram adquiridos pela Requerente à B... um total de 20.232,08 litros de gasóleo (em conformidade com as cópias das respectivas facturas anexadas ao processo como *doc. n.º 7* e se dão por integralmente reproduzidas para os devidos efeitos legais).
- 5.13. A B... adquiriu à C..., S.A. o gasóleo que revendeu, nas datas identificadas, à Requerente.
- 5.14. No total, nos quatro anos, foram adquiridos pela Requerente à B... 90.411,34 litros de gasóleo, o que significa que, entre Janeiro/2019 e Dezembro/2022, a Requerente suportou, na qualidade de consumidor final, um total EUR 10.035,66, a título de encargo tributário relativo à CSR repercutida.
- 5.15. O montante da CSR quantificada no pedido teve por base o rácio de EUR 111 por cada 1.000 litros de gasóleo.
- 5.16. De acordo com cópia do extracto de conta corrente anexado aos autos pela Requerente, esta efectuou o pagamento de todas as facturas identificadas no ponto 5.7., supra, relativas ao período de Janeiro de 2019 a Dezembro de 2022.

- 5.17. A Requerente, a 05-04-2023, por não se conformar com a CSR suportada, enviou por correio registado com aviso de receção para a Alfândega de Aveiro um pedido de revisão oficiosa do acto tributário de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário suportada entre 01/2019 a 12/2022, ao abrigo do disposto no artigo 78º, nº 1 da LGT, em conformidade com o teor do **doc. nº 1**, anexado com o pedido.
- 5.18. O pedido de revisão oficiosa identificado no ponto anterior deu entrada na Alfandega de Aveiro 06-04-2023, conforme Aviso de Receção anexado como **doc. nº 2**:
- 5.19. A Alfândega de Aveiro não se pronunciou, dentro do prazo de quatro meses para proferir decisão sobre o pedido de revisão oficiosa tendo, em consequência, se formado a presunção de indeferimento tácito ao abrigo do disposto 57º, nº 1 da LGT em 06-08-2023.
- 5.20. A Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 06-11-2023, ou seja, dentro do prazo de 90 dias legalmente previsto a contar da presunção da formação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.<sup>4</sup>
- 5.21. A Requerente juntou ao processo arbitral cópia de declaração de repercussão, emitida pela entidade fornecedora de combustíveis B..., na qual esta entidade declara que “*a Contribuição de Serviço Rodoviário por si suportada na aquisição de combustível a sujeitos passivos deste tributo foi, por sua vez, integralmente repercutida por si, por referência ao combustível fornecido à A..., Unipessoal, Lda., (...), na esfera da referida empresa*”.
- 5.22. A Requerente anexou ao processo cópia de declaração que refere que “*(...) no período compreendido entre janeiro de 2019 e dezembro de 2020, o combustível fornecido à A... (...) foi adquirido à C..., S.A. (...)*”.

---

<sup>4</sup> Nesta matéria, vide no Capítulo 6. a análise da excepção da caducidade do direito de acção, suscitada pela Requerida.

---

***Motivação quanto à matéria de facto***

5.23. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente e pela Requerida (processo administrativo).

***Dos factos não provados***

5.24. Nas facturas que a Requerente apresentou como elementos de prova (vide ponto 5.7., supra) não aparece qualquer referência a CSR, não podendo assim delas aferir-se se a mesma integra o preço, ou seja, se foi ou não, total ou parcialmente, repercutida na Requerente pelo emitente da fatura. Contudo, complementando-as com a informação constante da declaração de repercussão emitida pela B... (vide ponto 5.21., supra), essa repercussão resulta provada, conforme resultará da análise efectuada no Capítulo 6. desta decisão.

5.25. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

**6. MATÉRIA DE DIREITO**

6.1. Nos autos, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração da “(...) *ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de Revisão Oficiosa referente aos atos de liquidação em causa*”, bem como pretendendo “*que seja declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Contribuição de Serviço no que respeita aos abastecimentos realizados pela Requerente em posto de abastecimento da empresa B... (...) entre janeiro de 2019 e dezembro de 2022*” e “*que a Autoridade Tributária seja condenada a reembolsar a Requerente pelo valor total de Contribuição de Serviço Rodoviário indevidamente pago [naquele] período (...), no montante de 10.035,66 (...)*”, “*(...) acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor*”

porquanto alega que “(...) a CSR (...) deve considerar-se um imposto desconforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2008/118, de 16 de dezembro de 2008 e foi neste preciso sentido, que se pronunciou o TJUE no Acórdão proferido no âmbito do processo C 460/21, a 7 de fevereiro de 2022 (...)” e, em consequência, entende que “(...) as liquidações correspondentes (...) [devem ser] declaradas nulas por vício de violação da lei (...)”, devendo ainda ser “(...) declarada a ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de Revisão Oficiosa referente aos atos de liquidação em causa (...)”.

- 6.2. A Requerida, na Resposta, apresentou defesa por exceção e por impugnação, concluindo que “(...) deve o Tribunal arbitral decidir (...) no sentido da improcedência do pedido de anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como da anulação parcial da(s) liquidação(ões) de ISP/CSR, não havendo, conseqüentemente lugar ao reembolso da CSR alegadamente repercutida, nem ao pagamento de juros indemnizatórios” devendo “a) Ser extinta a instância arbitral, e absolvida da mesma a Requerida, face à verificação da exceção da incompetência em razão da matéria, e/ou da exceção da ilegitimidade processual, e/ou da exceção da ineptidão da petição inicial/pedido arbitral, b) Caso assim não se entenda, ser a Requerida absolvida do pedido, face à verificação da exceção de caducidade do direito de ação, e/ou da exceção de falta de legitimidade substantiva; Ou caso assim não se entenda, c) Ser o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente, por infundado e não provado”.

#### **Matéria de exceção suscitada pela Requerida**

- 6.3. Preliminarmente à apreciação do mérito do pedido importa apreciar as exceções suscitadas pela Requerida, começando pela exceção da incompetência, que é de conhecimento prioritário [artigo 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT].

#### **Exceção da incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria**

- 6.4. A Requerida, na sua Resposta, suscitou a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria porquanto alega que “(...) *foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a imposto, aqui não se incluindo tributos de outra natureza, tais como contribuições*”, pelo que “(...) *tratando-se de uma contribuição e não um imposto, as matérias sobre a CSR encontram-se, assim, excluídas da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal*”.
- 6.5. E, acrescenta, “*não sendo da competência do tribunal arbitral nem a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação, nem a execução de sentenças/decisões*”, entende a Requerida que se afigura “(...) *inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos aqui formulados pela Requerente, quando a letra e o espírito da norma não o permitem*”.
- 6.6. A Requerente, na resposta às exceções suscitadas veio, no que diz respeito à exceção da incompetência do Tribunal Arbitral, reiterar que o já anteriormente referido, neste âmbito, “(...) *em sede de pedido de pronúncia arbitral (...)*”, defendendo que “(...) *à luz do regime jurídico (...) não se pode concluir que a CSR constitui uma contribuição financeira*”, pelo que “(...) *deve improceder a exceção dilatório invocada pela Requerida (...)*”.
- 6.7. Cumpre analisar a eventual procedência/improcedência desta exceção.
- 6.8. A este respeito, e seguindo de muito perto a posição assumida no Acórdão proferido no âmbito do processo P 113/2023-T, de 15-07-2023 e P 410/2023-T, notificado a 15-11-2023 (de cujos TAC foi Árbitro a signatária desta decisão) adianta-se, desde já, que entende este Tribunal Arbitral que improcede a exceção da incompetência do

---

Tribunal Arbitral em razão da matéria para apreciar o mérito do pedido arbitral, tendo em consideração os argumentos que, a seguir, se apresentam.

- 6.9. Com efeito, a competência contenciosa dos Tribunais Arbitrais em matéria de arbitragem tributária, tal como resulta do artigo 2º do RJAT, compreende a apreciação de pretensões que visem a *“declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”* e a *“declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”*.
- 6.10. O artigo 4º, nº 1, do RJAT faz ainda depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos Tribunais Arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que deverá estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos e, o diploma que, em execução desse preceito, define o âmbito e os termos da vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição dos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD é a Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, que no seu nº 2, sob a epígrafe *“Objeto de vinculação”*, e com a alteração resultante da Portaria nº 287/2019, de 3 de setembro, dispõe o seguinte:

*“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto 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 exceção das seguintes:*

*a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos 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 atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) *Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação;*
- 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 efetuar 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”.<sup>5</sup>*

6.11. A Portaria n.º 112-A/2011, também chamada Portaria de vinculação, fixa um segundo nível de delimitação das pretensões que poderão ser sujeitas à jurisdição arbitral, mas tratando-se de um mero regulamento de execução, a Portaria não poderia ir além do estabelecido na lei quanto ao âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais, podendo estabelecer restrições quanto ao âmbito da vinculação à arbitragem tributária, mormente por referência ao tipo de litígios e ao valor do processo.

6.12. A este propósito, o acórdão proferido no Processo n.º 48/2012-T, de 06-07-2012, depois seguido por diversos outros arestos, consignou que “*a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do [RJAT]. Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o artigo 4.º do RJAT estabelece que «a vinculação da administração tributária à*

---

<sup>5</sup> Note-se que, a referência a serviços e organismos que se vinculavam à jurisdição arbitral era feita para a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que foram, entretanto, extintas, tendo-lhes sucedido a Autoridade Tributária e Aduaneira (aqui designada por Requerida).

---

*jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos. Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele artigo 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este tribunal arbitral”.*

- 6.13. Assim, a Portaria de vinculação, aparentemente, estabelece duas limitações: (i) refere-se a pretensões “*relativas a impostos*”, de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos Tribunais Arbitrais e (ii) a impostos cuja administração esteja cometida à Autoridade Tributária.
- 6.14. Nestes termos, terá assim de se concluir que a vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT que respeitem a impostos (com a exclusão de outros tributos) e a impostos que sejam geridos pela Autoridade Tributária.
- 6.15. Note-se que a constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no artigo 165º, nº 1, alínea i), da Lei Fundamental, pela revisão constitucional de 1997, que autonomizou as contribuições financeiras a favor das entidades públicas como uma terceira categoria de tributos.
- 6.16. Por outro lado, a LGT passou a incluir, entre os diversos tipos de tributos, os impostos e outras espécies criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições financeiras a favor das entidades públicas, definindo, em geral, os pressupostos desses diversos tipos de tributos (artigo 4º da LGT)
- 6.17. Neste âmbito, a doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um *tertium genus* de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas colectivas, na medida

em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas.

- 6.18. A este respeito, como referem Gomes Canotilho/Vital Moreira, *“a diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas”*.
- 6.19. Neste sentido, as contribuições são tributos (com uma estrutura paracomutativa), dirigidos à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, distinguindo-se das taxas que são tributos rigorosamente comutativos e que se dirigem à compensação de prestações efetivas.
- 6.20. Por outro lado, o Tribunal Constitucional tem também reconhecido a existência dessas diferentes categorias jurídico-tributárias (designadamente para efeito de extrair consequências quanto à competência legislativa), admitindo que as taxas e outras contribuições de carácter bilateral só estão sujeitas a reserva parlamentar quanto ao seu regime geral, mas não quanto à sua criação individual e quanto ao regime concreto, podendo portanto ser criadas por diploma legislativo governamental e reguladas por via regulamentar desde que observada a lei-quadro.
- 6.21. Ou seja, não há dúvida que as contribuições financeiras se distinguem dos impostos.
- 6.22. Analisando a contribuição em apreço (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, a mesma visa financiar a rede rodoviária nacional [a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1º), que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal,

---

S.A. (IP)], sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2º).

- 6.23. A referida contribuição corresponde à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis, e constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da IP no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras formas de financiamento (artigo 3º).
- 6.24. Esta contribuição incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos (artigo 4º, n.º 1) e 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 (artigo 5º, n.º 1), sendo que o produto da CSR constitui receita própria da denominada IP (artigo 6º).
- 6.25. Adicionalmente, a actividade de conceção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, que é objecto de financiamento através da CSR foi atribuída, em regime de concessão, à EP - Estradas de Portugal, E. P. (agora denominada IP) e, pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro, que aprovou as bases da concessão e nas quais se prevê que, entre outros rendimentos, essa contribuição constitui receita própria dessa entidade (Base 3, alínea b)).
- 6.26. Por outro lado, naquelas bases da concessão é estabelecido, como uma das obrigações da concessionária, a prossecução dos “*objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental*” (Base 2, n.º 4, alínea b)).

- 6.27. Assim, à luz do regime jurídico sucintamente descrito, dificilmente se poderia concluir que a CSR constitui uma contribuição financeira.
- 6.28. Com efeito, como se refere no Acórdão proferido no âmbito do Processo n.º 304/2022-T, de 05-01-2023, a CSR não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva, sendo estabelecida a favor da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 3º, nº 2), agora denomina IP, entidade titular da receita correspondente (artigo 6º).
- 6.29. No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da actividade desenvolvida por aquela entidade, a qual consiste na “*conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento*” da rede de estradas (artigo 3º, nº 2).
- 6.30. Por outro lado, nada permite afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da actividade administrativa (que se encontra atribuída à IP) é imputável aos sujeitos passivos da contribuição (que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários) porquanto, o artigo 2º da Lei n.º 55/2007 declara expressamente que o “*financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E. (...) é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável*”, sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional é assegurado pelos respectivos utilizadores, que são os beneficiários da actividade pública desenvolvida pela agora denominada IP, verificando-se, no entanto, que a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4º, nº 1, alínea a), do Código dos IEC, são os “*depositários autorizados*” e os “*destinatários registados*”, não existindo, deste modo, qualquernexo específico entre o benefício emanado da actividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos.

6.31. Adicionalmente, refira-se ainda que o regime jurídico da CSR não é equiparável ao previsto para a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE) porquanto:

- 6.31.1. A CESE (criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014), é considerada como uma contribuição extraordinária que tem “*por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do sector energético*”, incidindo sobre as pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional;
- 6.31.2. A receita obtida é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril, com o objectivo de estabelecer mecanismos que contribuam para a sustentabilidade sistémica do sector energético, designadamente através da contribuição para a redução da dívida e ou pressão tarifárias e do financiamento de políticas do sector energético de cariz social e ambiental, de medidas relacionadas com a eficiência energética, de medidas de apoio às empresas e da minimização dos encargos financeiros para o Sistema Eléctrico Nacional (artigo 11º);
- 6.31.3. A CESE tem por base 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 à entidade à qual são consignadas as receitas;
- 6.31.4. A CESE não se reconduz à taxa *stricto sensu*, visto que não incide sobre uma prestação concreta e individualizada que a Administração dirija aos respectivos sujeitos passivos, nem preenche o requisito de unilateralidade que caracteriza o imposto, uma vez que não tem como finalidade exclusiva a angariação de receita, nem se destina à satisfação das necessidades financeiras do Estado, antes se pretendendo que o sector energético contribua para a cobertura do risco sistémico que é inerente à sua actividade.

- 6.32. Nestes termos, a CESE trata-se de um tributo de carácter comutativo, embora baseado numa relação de bilateralidade genérica ou difusa que, interessando a um grupo homogéneo de destinatários e visando prevenir riscos a este grupo associados, se efectiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades desse sector, assumindo assim a natureza jurídica de contribuição financeira.
- 6.33. E, tendo em consideração o acima exposto, essa caracterização não é extensiva à CSR, pelo que não é aplicável, ao caso em análise, a jurisprudência arbitral que veio declarar a incompetência do Tribunal Arbitral *ratione materiae* para a apreciação de litígios que tinham como objeto a CESE (como é o caso do Acórdão proferido no âmbito do Processo nº 714/2020-T, de 12-07-2021).
- 6.34. E, aos argumentos acima apresentados, acresce ainda o relativo ao facto de, segundo a jurisprudência do TJUE, a qualificação de uma tributação, um imposto, uma taxa ou um direito, à luz do Direito da União Europeia, competir ao Tribunal de Justiça, em função das características objectivas de imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada pelo direito nacional.<sup>6</sup>
- 6.35. Não obstante, refira-se que, no processo arbitral que motivou o pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça (Processo nº 564/2020-T, de 30-03-2022), o Tribunal qualificou a CSR como um imposto, formulando as questões prejudiciais com base nesse pressuposto mas, na decisão em que culminou esse pedido de reenvio (o Despacho do Tribunal de Justiça de 07-02-2022 Vapo Atlantic, processo C-460/21), o TJUE, para além de não colocar em causa essa qualificação, assume, para efeitos do artigo 1 da Diretiva 2008/118, um conceito funcional ou autónomo de imposto indireto, nos termos do qual ficam abrangidas quaisquer “imposições” indiretas que, pelas suas características

---

<sup>6</sup> Neste âmbito, vide *Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) — Fondazione Santa Lucia* (processo C-189/15, Acórdão de 18 de Janeiro de 2017, §29) e *Test Claimants in the FII Group Litigation* (processo C-446/04, Acórdão de 12 de Dezembro de 2016, §107), entre outros.

---

estruturais e teleológicas, não tenham um “motivo específico” na aceção da diretiva e possam, por conseguinte, privar o imposto especial de consumo harmonizado de “todo o efeito útil”.<sup>7</sup>

- 6.36. Ou seja, para o TJUE, o tributo instituído pela lei portuguesa (e que esta designou por “*contribuição*”) constitui um imposto porquanto, em virtude do desenho escolhido pelo legislador português, representa uma imposição indireta sem motivo específico e como tal susceptível de frustrar os desideratos de harmonização positiva subjacentes à Diretiva 2008/118 porquanto foi o legislador português que, não obstante classificar o tributo como “*contribuição*”, definiu a respectiva incidência subjetiva em termos análogos à do ISP (artigo 5 da Lei n.º 55/2017, de 31 de Agosto), colocando-se assim, independentemente da qualificação para que eventualmente apontasse a (inconstante) jurisprudência constitucional nacional, no âmbito de aplicação do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118.
- 6.37. Portanto, mesmo que, à luz da jurisprudência do Tribunal Constitucional português, a CSR houvesse de ser qualificada como uma contribuição financeira, nem por isso ela – tal como está desenhada – deixaria de ser um imposto indireto na aceção da Diretiva, isto sob pena de os Estados-membros poderem, em função da maior ou menor criatividade constitucional (em termos de tributos públicos), frustrar os propósitos de harmonização e de neutralidade no plano dos impostos indiretos sobre o consumo.
- 6.38. Assim, atentos os princípios da interpretação conforme e do primado do Direito da União Europeia (consagrado no artigo 8.º, n.º 4 da CRP, tal como interpretado pelo Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 422/2020), há que considerar que os dispositivos legais que regulam a CSR devem ser interpretados no sentido de que consagram um imposto indireto sobre o consumo de produtos petrolíferos.

---

<sup>7</sup> Neste sentido, vide par. 26 do Despacho Vapo Atlantic, já mencionado.

6.39. Nestes termos, face ao acima exposto, improcede a alegada exceção da incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida.

***Exceção da incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria***

6.40. Neste âmbito, reitera a Requerida que *“ainda que se considerasse a competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR (...) nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre os atos de liquidação de ISP/CSR (...) que não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica (...)”*, concluindo que *“(...) o pedido da Requerente extravasa e excede a competência do (...) tribunal arbitral em razão da matéria”*, devendo *“(...) declarar-se incompetente em razão da matéria e, (...) absolver a Requerida da instância”*.

6.41. A Requerente, notificada para se defender, veio referir que *“(...) ainda que tivesse sido suscitada, no pedido de pronúncia arbitral, a inconstitucionalidade de qualquer das normas do regime da CSR, nada obstava a que o Tribunal Arbitral se pronunciasse sobre a questão da constitucionalidade no âmbito do controlo difuso a que se refere o artigo 204.º da CRP”* porquanto *“a impugnação judicial de um ato de liquidação pode ser deduzido com fundamento em qualquer ilegalidade (...), nada permitindo distinguir entre a ilegalidade resultante de normas de direito interno ou de direito internacional convencional”*.

6.42. Uma vez mais cumpre analisar a eventual procedência/improcedência da exceção suscitada.

6.43. Neste âmbito, e continuando a adoptar a posição assumida no âmbito do Processo nº 113/2023-T, de 13-07-2023 e no âmbito do Processo nº 410/2023-T (acima já identificados), refira-se, desde já, que entende este Tribunal Arbitral que improcede também esta exceção da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da

---

matéria para apreciar o mérito do pedido arbitral, tendo em consideração os argumentos que a seguir se apresentam.

- 6.44. A Requerente formulou um pedido de pronúncia arbitral [na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 05-04-2023 (recebido a 06-04-2023), junto da Alfândega de Aveiro], relativo “(...) à *declaração de ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa efetuado pelo diretor da Alfândega de Aveiro (...) e, bem assim, a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação que englobam o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP) e, a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e outros tributos, referentes ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, mas unicamente na parte respeitante à liquidação de CSR (...)*”, tendo invocando como causa de pedir, que “(...) a CSR (...) deve considerar se um imposto desconforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2008/118, de 16 de dezembro de 2008 e foi neste preciso sentido, que se pronunciou o TJUE no Acórdão proferido no âmbito do processo C 460/21, a 7 de fevereiro de 2022 (...)”.
- 6.45. Neste âmbito, importa assinalar que a Constituição admite o controlo difuso de constitucionalidade pelos tribunais (artigo 204º) e prevê o recurso para o Tribunal Constitucional das decisões dos tribunais que recusem a aplicação de norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou apliquem norma cuja constitucionalidade haja sido suscitada durante o processo (artigo 280º, nº 1).
- 6.46. Com efeito, a desaplicação de normas pelos tribunais, por iniciativa oficiosa ou por iniciativa das partes, corresponde a uma forma de fiscalização concreta de constitucionalidade para que os tribunais têm competência própria, não se confundindo com a competência do Tribunal Constitucional, que intervém em sede de recurso de constitucionalidade ou no âmbito da fiscalização abstracta da constitucionalidade (artigo 281º da CRP).

- 6.47. Por outro lado, o referido artigo 204º da CRP, ao admitir o controlo difuso da constitucionalidade, refere-se genericamente aos tribunais, não distinguindo entre Tribunais Estaduais e Tribunais Arbitrais, e o artigo 280º da CRP, ao definir o âmbito da fiscalização concreta de constitucionalidade, admite o recurso de constitucionalidade relativamente a decisões dos tribunais, referindo-se a decisões de quaisquer tribunais e, como o Tribunal Constitucional tem também vindo a afirmar, os Tribunais Arbitrais (necessários ou voluntários) são também tribunais, dispondo do poder-dever de verificar a conformidade constitucional de normas aplicáveis no decurso de um processo arbitral e de recusar a aplicação das que considerem inconstitucionais.
- 6.48. Assim, como refere a Requerente, *“como facilmente se compreenderá, ainda que tivesse sido suscitada, no pedido de pronúncia arbitral, a inconstitucionalidade de qualquer das normas do regime da CSR, nada obstava a que o Tribunal Arbitral se pronunciasse sobre a questão de constitucionalidade no âmbito do controlo difuso a que se refere o artigo 204º da CRP”*.
- 6.49. No caso, estando em causa a desconformidade do regime da CSR com a o regime previsto na Diretiva 2008/118, do Conselho, não pode deixar de concluir-se, do mesmo modo, pela competência contenciosa do Tribunal Arbitral para a apreciação do litígio.
- 6.50. Na verdade, as normas de direito europeu derivado, como normas de direito internacional convencional, vigoram diretamente na ordem jurídica interna com a mesma relevância das normas de direito interno, vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos (artigo 8º da CRP) pelo que a impugnação judicial de um acto de liquidação pode ser deduzida com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 99º do CPPT), nada permitindo distinguir entre a ilegalidade resultante de normas de direito interno ou de direito internacional convencional.
- 6.51. Nestes termos, torna-se assim claro que não existe qualquer obstáculo a que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre o fundamento de ilegalidade dos actos de liquidação baseado

em desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva Europeia acima referida pelo que, em consequência, considera-se improcedente a alegada exceção de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria.

***Questão da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente***

6.52. Neste âmbito, a Requerida veio alegar, em síntese, que “(...) *é importante salientar que, apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago*” pelo que “(...) *no caso concreto, não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica do repercutido económico ou de facto, não podendo a entidade em que alegadamente teria sido repercutido o imposto apresentar pedido de revisão ou de reembolso por erro*”.

6.53. Assim, “(...) *não sendo a Requerente sujeito passivo nos termos e para o efeito do disposto no artigo 4.º do CIEC, não tem legitimidade (...) nem para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral*”, concluindo a Requerida que “(...) *inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arroga, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória (...), a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo (...) a Requerida ser absolvida da instância*” ou, caso assim não se entenda, “(...) *carece a Requerente de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória (...), devendo a Requerida ser absolvida do pedido*”.

6.54. Nesta matéria a Requerente veio, na resposta às exceções afirmar que “*embora não seja o sujeito passivo da relação tributária subjacente à repercussão, a Requerente, enquanto entidade repercutida, pode impugnar os próprios atos de liquidação de imposto, através de qualquer daqueles meios procedimentais ou processuais, como modo de reagir contra a ilegalidade da repercussão*”.

- 6.55. Assim, entende a Requerente que *“a Requerida não pode opor-se (...) a um pedido arbitral de declaração de ilegalidade dos atos de repercussão do imposto, por parte das entidades repercutidas, com fundamento numa suposta situação de enriquecimento sem justa causa por efeito da repercussão do imposto, quando essa questão apenas pode colocar-se nos processos de impugnação judicial (...) em que seja visadas as entidades repercutentes, visto que estas é que poderão beneficiar, em caso de procedência, de um duplo reembolso do imposto”*.
- 6.56. Por outro lado, alega a Requerente que os seus clientes *“(...) não são consumidores finais de combustíveis, pelo que jamais poderia a Requerente repercutir nos mesmos a CSR por si efetivamente suportada”, “(...) desde logo, porque a Requerente não comercializa combustível”*.
- 6.57. Assim, segundo entende a Requerente, *“(...) para que seja afastada a obrigação de reembolso, terá de existir prova evidente de uma efetiva repercussão do imposto que, desse modo, traduz uma situação de enriquecimento sem causa por parte do operador”*, concluindo pela improcedência da excepção da ilegitimidade activa da Requerente suscitada pela Requerida.
- 6.58. Cumpre analisar.
- 6.59. O regime da CSR, na versão anterior à Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, foi criado tendo em vista a repercussão nos consumidores das quantias cobradas a esse título pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos.
- 6.60. Na verdade, no artigo 2.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (na redacção em vigor à data dos factos) estabelece-se que *“o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da IP, S. A., 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 no n.º 3 do mesmo artigo (na redacção inicial) estabelece-se que «a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis».*

6.61. Como se refere no despacho do TJUE de 07-02-2022, processo n.º C-460/21, “39 A obrigação de reembolsar os impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições da União conhece apenas uma exceção. Com efeito, sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a proteção dos direitos garantidos na matéria pela ordem jurídica da União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito da União quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efetivamente noutras pessoas. (...) 42 Por conseguinte, um Estado-Membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da União quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo e quando o reembolso do imposto conduzisse, para este sujeito passivo, a um enriquecimento sem causa. Daqui resulta que, se só tiver sido repercutida uma parte do imposto, as autoridades nacionais só estão obrigadas a reembolsar o montante não repercutido. 43 (...) 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” (sublinhado nosso).

6.62. Como decorre desta jurisprudência, há uma obrigação de a Administração Tributária reembolsar os tributos cobrados em violação do Direito de União a quem efectivamente os suportou, pelo que no caso de tributos susceptíveis de repercussão, a titularidade do direito ao reembolso dependerá de ela ter sido ou não concretizada.

- 6.63. Assim, não se coloca a questão da plúrima possibilidade de reembolso pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pois, no caso de ter havido repercussão, apenas o repercutido tem direito ao reembolso.<sup>8</sup>
- 6.64. Assim, no caso em análise, se se concluir que houve repercussão do tributo, será a entidade repercutida (no caso, a Requerente) quem tem legitimidade para impugnar os actos que afectaram a sua esfera jurídica, no exercício do direito de impugnação de todos os actos lesivos que lhe é constitucionalmente garantido (artigos 20º e 268º, nº 4, da CRP).
- 6.65. Preliminarmente, cite-se o teor da decisão Arbitral proferida no âmbito do processo nº 410/2023, nos termos da qual, a este propósito, se refere que *“no que concerne à repercussão da CSR nas Requerentes, afigura-se que, para além das declarações apresentadas (...) deve considerar-se provada por presunção já que não é contrariada por qualquer meio de prova, nos casos em que se está perante vendas de combustíveis efectuadas por sujeitos passivos de CSR ou por empresas comercializadoras que adquiriram a sujeitos passivos os combustíveis que revenderam (...). Na verdade, a existência de repercussão do tributo no consumidor final numa situação em que a lei pretende que ela exista, como sucede com a CSR, tem de se presumir, à face das regras da experiência que os árbitros devem aplicar na fixação da matéria de facto, nos termos da alínea c) do artigo 16.º do RJAT, pois trata-se de uma situação normal, que corresponde ao andamento natural das coisas, quod plerumque accidit. Neste contexto, deve dizer-se que a presunção de repercussão quando esta está prevista na lei e não há qualquer facto que permita duvidar da correspondência do facto presumido à realidade, não é incompatível com o Direito da União, designadamente à face do Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no processo C-460/21. O que aí se refere, relativamente*

<sup>8</sup> Assim, segundo entende o Tribunal Arbitral, cai por terra a insinuação feita pela Requerida de que *“(...) a C... está (...) ela própria, a solicitar, o reembolso da CSR, via pedidos de revisão oficiosa e/ou impugnação judicial, alegando, relativamente ao mesmo produto e período temporal, a não repercussão da CSR a jusante (...)”, “(...) considerando que o presente contencioso da Requerente poderia corresponder a uma duplicação de pedidos (...) o que (...) configuraria (...) um atentado à segurança jurídica e a todo o ordenamento jurídico-constitucional”,* porquanto só o repercutido tem direito ao reembolso do imposto, provando essa qualidade e documentando os valores a reembolsar.

*a prova de uma situação de enriquecimento sem causa, que constitui excepção ao direito ao reembolso de quantias cobradas em violação do Direito da União, é que «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). Isto é, o que o TJUE considera incompatível com o Direito da União é a utilização exclusiva de uma presunção de repercussão para prova de uma situação excepcional de enriquecimento sem causa, derivada de omissão de repercussão, impedindo ao operador que devia fazer a repercussão a apresentação de elementos de prova destinados a demonstrar que não ocorreu. Mas, no caso em apreço, o que está em causa não é a prova de uma situação de excepção, mas sim a prova da situação normal e não há obstáculos a que seja apresentada prova de que a repercussão não ocorreu. O que sucede, é que nenhuma prova foi apresentada que permita entrever que a repercussão não tenha ocorrido. (...)” (sublinhado nosso).*

6.66. No caso em concreto, ficou demonstrado que houve efectiva repercussão da CSR suportada pela B... à Requerente, conferindo a esta a necessária legitimidade para interpor o pedido de pronúncia arbitral, considerando os argumentos a seguir apresentados.

6.67. Como acima referido, a CSR foi consagrada como “contrapartida” da utilização da rede rodoviária nacional, sendo que a lei indica que é suportada pelos seus utilizadores (e, subsidiariamente, pelo Estado), sendo devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4º, nº 1, alínea a), do Código dos IEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados, que a repercutem (ou não) nos seus clientes.

6.68. No caso, a Requerente é cliente da B..., que não é o sujeito passivo de CSR (em conformidade com alegação da Requerida, para a qual anexa comunicação interna da

DSIECIV), mas relativamente à qual, para além de anexar cópias das facturas de combustíveis por ela emitidas no período a que respeita o pedido, anexou ao processo declaração emitida pela B... declarando que repercutiu na Requerente, em todas as vendas de combustíveis que lhe efectuou, no referido período, a CSR que havia suportado nas suas próprias aquisições aos sujeitos passivos do imposto (que, posteriormente, é identificado como sendo a C..., S.A.).<sup>9</sup>

6.69. Neste âmbito, cumpre referir que o facto de a B... não ser sujeito passivo não invalida a declaração por ela emitida e apresentada pela Requerente no sentido de afirmar que repercutiu a CSR, por ela suportada na Requerente, legitimando a sua pretensão ao reembolso da CSR repercutida nas compras de combustível adquirido àquela entidade (conforme matéria dada como provada no Capítulo 5. desta decisão arbitral).<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Neste âmbito, como vimos, a Requerida veio alegar, em 11-04-2024, nas suas alegações que “já depois da junção aos autos da Resposta da AT, em 19/02/2024, tivemos conhecimento de nova informação, quanto à qualidade em que poderia ter atuado a fornecedora da Requerente, por comunicação interna da DSIECIV da AT, veiculada por email de 08/03/2023 (...)” no sentido de que “a B... (...) é titular de estatuto fiscal de destinatário registado, em sede de ISP, desde 15-07-2021 e de depositário autorizado desde 17-01-2023 (...)” sendo que “tais autorizações, todavia, abrangem apenas alguns produtos, nos quais não se incluem nem a gasolina nem o gasóleo (...); Este facto significa que a B... não estava habilitada, durante os anos em causa, (...) à atribuição de estatuto de destinatário registado, a introduzir no consumo gasolina e gasóleo, não podendo, assim, ter constituído o efetivo sujeito passivo de liquidações no âmbito da CSR (mas apenas mera intermediária) em relação àqueles produtos” concluindo a Requerida que “não foram processadas quaisquer declarações de introdução no consumo (DIC) gasolina e gasóleo rodoviário em nome da B..., nem existem liquidações no âmbito do ISP/CSR em relação àqueles produtos, em que tal entidade figure como sujeito passivo”, “(...) o que, por si só, impede qualquer juízo quanto à repercussão da CSR na Requerente”.

A Requerente veio contra-alegar a posição da Requerida, referindo, em síntese que “aquando da apresentação do pedido de revisão oficiosa de ato tributário e bem assim do pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo arbitral, a Requerente estava convencida que B... (...) era sujeito passivo de ISP/CSR e, enquanto tal, estaria na posse das respetivas DIC relativas ao período (...)”, “pelo que, a ser verdade a informação constante do Anexo 1 junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira com as suas alegações orais, tal traduz um facto novo que a Requerente desconhecia em absoluto”, mas “(...) não sendo a Requerente o sujeito passivo do imposto, nem o direito responsável pela sua liquidação, mas apenas a entidade que suporta o encargo por efeito da repercussão, não dispõe de meios para obter elementos de informação que estão na posse de uma terceira entidade”, “vendo-se, por conseguinte, na impossibilidade de identificação e comprovação dos atos de liquidação repercutidos”, sendo que “(...) independentemente do critério de repartição do ónus da prova ao caso aplicável, a Administração Tributária e Aduaneira está vinculada, ao nível do procedimento, ao princípio da verdade material, pelo qual lhe cabe o poder-dever de realizar todas as diligências que entenda serem úteis para a descoberta da verdade (...)”, lamentando ainda que “(...) não é de aceitar que apenas a 08/03/2024, e só depois da junção aos autos da Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, em 19/02/2024, esta tenha tido conhecimento da qualidade em que poderia ter atuado a B...” porquanto “esta informação sempre esteve disponível à Autoridade Tributária e a Aduaneira (...)”.

<sup>10</sup> E, complementarmente, a Requerente documenta as aquisições efectuadas com a junção aos autos das facturas relativas aos combustíveis adquiridos no período (entre Janeiro/2019 e Dezembro/2022).

6.70. É corolário desta jurisprudência do TJUE que, no caso de ter havido repercussão, apenas o repercutido tem legitimidade para impugnar os actos que a concretizem ou os que a antecedam, pois apenas o repercutido é afectado na sua esfera jurídica pelo acto lesivo e o substituto só terá legitimidade na medida em que não tenha repercutido integralmente o tributo que suportou nessa qualidade (é essencialmente este o regime que no artigo 132.º do CPPT se prevê para os casos de impugnação em caso de substituição com retenção na fonte, que deve considera-se aplicável, por analogia, a todos os casos de substituição).<sup>11</sup>

6.71. Assim, no caso em análise, tendo havido repercussão do tributo, será a entidade repercutida quem tem legitimidade para impugnar os actos que afectaram a sua esfera jurídica, no exercício do direito de impugnação de todos os actos lesivos que lhe é constitucionalmente garantido (artigos 20º e 268º, nº 4, da CRP), legitimidade que é assegurada, a nível do direito ordinário, tanto a nível procedimental como processual, pelos artigos 18º, nº 4, alínea a), 54º, nº 2, 65º e 95º, nº 1, da LGT, conjugados com os nºs 1 e 4 do artigo 9º do CPPT, aplicáveis aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea c), do RJAT, na medida em que reconhecem legitimidade procedimental e processual a quem for titular de um interesse legalmente protegido.

6.72. Pelo exposto, improcede a excepção da ilegitimidade da Requerente.

---

<sup>11</sup> Na verdade, como foi esclarecido na redacção do nº 2 do artigo 20º da LGT (introduzida pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro, ao referir que “a substituição tributária é efetivada, designadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido”), a retenção na fonte do imposto devido é apenas uma das formas de substituição tributária.

---

***Questão da ineptidão do pedido de pronúncia arbitral***

- 6.73. A Requerida defende que o pedido de pronúncia arbitral é inepto pelo facto de a Requerente não identificar os actos que são objecto do pedido arbitral, como exige a alínea b) o n.º 2 do artigo 10.º do RJAT.
- 6.74. Segundo a Requerida, no pedido a Requerente apresenta “(...) *as facturas de aquisição de combustíveis à sua fornecedora, mas não identifica os atos tributários*”, pelo que defende a Requerida que “(...) *o pedido arbitral não preenche nem satisfaz os pressupostos legais de aceitação (...), devendo, conseqüentemente, ser declarado inepto*” porquanto, “(...) *sem a identificação (...) dos atos tributários, cuja legalidade pretende ver sindicada, e não sendo possível à AT, (...), identificar os atos de liquidação em crise (...)*”, “(...) *não é possível à AT estabelecer qualquer correspondência entre os atos de liquidação alegadamente praticados pela B... e as facturas apresentadas (...)*”.
- 6.75. Por outro lado, acrescenta ainda a Requerida que “(...) *se torna imprescindível que a Requerente faça prova dos valores efetivamente pagos por si a título de CSR, como alega, demonstrando de que forma calculou o apuramento daqueles montantes*” sendo que “(...) *os documentos juntos com o Pedido não contêm uma descrição de valores facturados a título de CSR*” pelo que entende que “(...) *a não identificação dos atos tributários objeto do pedido arbitral por parte da Requerente compromete, irremediavelmente, a finalidade do referido pedido*”.
- 6.76. Assim, alega a Requerida que, “*por todo o exposto, verifica-se a exceção de ineptidão da petição inicial, na medida em que o pedido arbitral não identifica qualquer ato tributário (...), 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, (...), devendo, conseqüentemente, determinar-se a nulidade de todo o processo e a absolvição da Requerida da instância*”.

- 6.77. Neste contexto, veio contra-alegar a Requerente referindo que “(...) *juntou aos autos a totalidade dos documentos que, enquanto entidade que suportou o encargo final do tributo, tinha em seu poder, os quais inelutavelmente atestam ter o referido tributo sido (...) suportado pela Requerente*” porquanto, “(...) *não assumindo a Requerente a qualidade de sujeito passivo do tributo, não tem na sua posse quaisquer outros documentos, designadamente as respetivas declarações de introdução no consumo, não podendo, por isso, a sua apresentação ser-lhe exigida*”.
- 6.78. E, acrescenta a Requerente que “*era a Autoridade Tributária que, no exercício dos seus poderes inquisitórios, estava em condições de realizar as diligências necessárias e adequadas a apurar a realidade subjacente às operações em causa*”, concluindo que “*(...) o contribuinte não pode ver agravada a sua situação fiscal pelo facto de lhe não ser possível apresentar prova documental específica a que não pode ter acesso (...)*”.
- 6.79. Cumpre analisar e decidir.
- 6.80. O artigo 98º, nº 1, alínea a), do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea c), do RJAT, indica como uma das nulidades insanáveis em processo judicial tributário, a ineptidão da petição inicial mas, não indicando o CPPT as situações em que se deve entender que ocorre ineptidão da petição inicial, há que fazer apelo ao CPC, que é de aplicação subsidiária, nos termos do artigo 2º, alínea e), daquele Código, e também o é no âmbito do processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e), do RJAT.
- 6.81. Assim, no artigo 186º, nº 1, do CPC, indicam-se como situações de ineptidão da petição inicial, (i) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir; (ii) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir; (iii) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis, sendo que o nº 3 do mesmo artigo estabelece que “*se o réu contestar, apesar de arguir a ineptidão com fundamento na alínea a) do número anterior, a arguição não é julgada procedente*”.

---

*quando, ouvido o autor, se verificar que o réu interpretou convenientemente a petição inicial”.*

- 6.82. No caso em apreço é manifesto que a ineptidão arguida pela Requerida não se enquadra nas referidas alíneas b) e c), pelo que só se pode aventar o seu enquadramento na alínea a) e, neste caso, não se estando perante uma situação de falta do pedido ou de causa de pedir, apenas se poderá enquadrar a arguição no conceito de inteligibilidade.
- 6.83. No entanto, entende o Tribunal Arbitral que o que a Requerente pretende é que o Tribunal (i) declare a ilegalidade dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas facturas referentes ao combustíveis adquiridos pela Requerente no decurso do período compreendido entre Janeiro/2019 e Dezembro/2022, (iii) declare a ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Requerida com base nas DIC submetidas pela respectiva fornecedora de combustíveis e anule essas liquidações nessa medida e, conseqüentemente, (iii) determine o reembolso das quantias suportadas a esse título, acrescido de juros indemnizatórios.
- 6.84. Como resulta da matéria de facto dada como provada (vide Capítulo 5, supra), as facturas de venda de combustível (gasóleo) juntas aos autos incluem o montante da CSR que a B... pagou à C..., S.A. (sujeito passivo de ISP e CSR) e repercutiu na Requerente, pelo que são, por essa via, apuráveis os montantes cuja anulação a Requerente pretende, porquanto serão identificáveis as DIC apresentadas pelo sujeito passivo (C...) e, conseqüentemente, as liquidações de imposto cuja anulação em matéria de CSR se pretende.
- 6.85. A eventual dificuldade que a Requerida possa ter para identificar as liquidações que ela própria emitiu aos sujeitos passivos de combustíveis, relacionadas com as facturas em causa, é um problema de organização dos seus serviços, pelo que é ela própria quem deve suportar os seus hipotéticos inconvenientes.

- 6.86. Para além disso, a falta de indicação das liquidações pela Requerente está perfeitamente justificada, pois elas foram emitidas pela Requerida à empresa que apresentou as DICs (sujeito passivo do imposto) e não foram notificadas (nem tinham de ser) à Requerente.
- 6.87. Neste contexto, não era exigível à Requerente que identificasse as liquidações (que a Requerida emitiu) com base nas aquisições de combustível em causa, nem essa identificação é necessária para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas facturas identificadas (ponto 5.7., supra).
- 6.88. Com efeito, a exigência de identificação das liquidações, numa situação deste tipo, em que o repercutido não tem possibilidade de as identificar (e essa identificação não é imprescindível para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas facturas face ao descrito nos pontos anteriores), seria incompatível com o princípio constitucional da proporcionalidade e o direito à tutela judicial efectiva (garantido pelos artigos 20º e 268º, nº 4, da CRP), pois inviabilizaria a possibilidade prática de a Requerente impugnar contenciosamente actos que lhe aplicam tributação e lesam a sua esfera jurídica.
- 6.89. Pelo exposto, improcede a excepção da ineptidão do pedido de pronúncia arbitral.

### ***Questão da caducidade do direito de acção***

- 6.90. Neste âmbito, a Requerida veio defender que *“a falta de identificação dos atos de liquidação em discussão impede, igualmente, a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa da liquidação formulado pela Requerente”* porquanto *“(...) a contagem do prazo para a apresentação do referido pedido, inicia-se a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação (...)”*.
- 6.91. E, reitera a Requerida, *“para a apreciação da tempestividade da apresentação do pedido arbitral, não pode deixar de ser previamente apreciada a questão da tempestividade do pedido de revisão, o que, (...) é impossível”* mas *“(...) muito provavelmente, o pedido de*

---

*revisão oficiosa e, conseqüentemente, o pedido arbitral não seriam sequer tempestivos”* atentos os circunstancialismos que descreve.

- 6.92. Não obstante, acrescenta ainda a Requerida que “(...) a Requerente fundamenta o pedido de revisão oficiosa em erro imputável ao serviço, de modo a fazer valer-se do prazo de 4 anos previsto (...)” mas “(...) estando a AT vinculada ao princípio da legalidade e tendo a AT efetuado as liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços”.
- 6.93. Por outro lado, entende a Requerida, “(...) o pedido de reembolso apresentado (...) deve ser apreciado à luz do disposto nos artigos 15.º a 20.º do CIEC, sendo pacífico que o regime aí previsto é o aplicável quando se suscite a questão da revisão do ato tributário e conseqüente reembolso (...)”, “pelo que, a acrescer ao facto de a Requerente não ser um sujeito passivo de ISP/CSR e ao facto de não lograr provar o pagamento dos respetivos valores, a 06-04-2023 já teria terminado o prazo de 3 (...) anos previsto (...) para requerer o reembolso, ainda que parcial do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR”.
- 6.94. Nestes termos, conclui a Requerida que “(...) o vício do pedido arbitral decorrente da falta de identificação do(s) ato(s) tributário(s) em crise tem (...) como efeito a impossibilidade de se aferir da tempestividade do pedido de revisão oficiosa e de reembolso (...) e, conseqüentemente, da tempestividade do pedido arbitral”.
- 6.95. “Não obstante, e mesmo que apenas parcialmente, constata-se a caducidade do (alegado) direito de ação por parte da Requerente, o que consubstancia uma exceção perentória, devendo, nessa medida, a Requerida ser absolvida do pedido” mas, “(...) ainda que assim não se entenda, sempre consubstanciará uma exceção dilatória por assim ser qualificada especialmente nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 89.º n.º1, 2 e 4 al. k) do CPTA, devendo, nessa medida, ser a Requerida absolvida do pedido ou da instância”.

- 6.96. Neste contexto, veio a Requerente, na defesa às excepções, alegar que “(...) *não sendo (...) o sujeito passivo do imposto (...) não lhe compete o ónus de identificação e de comprovação dos atos de liquidação repercutidos, sendo antes sobre a Autoridade Tributária que impende o ónus de realizar (...) as diligências oficiosas que permitissem verificar a existência dos atos de liquidação do imposto*” não podendo, segundo alega a Requerente, “(...) *daí extrair-se a intempestividade do pedido de revisão oficiosa*”.
- 6.97. Por outro lado, entende a Requerente que “(...) *a existência do erro que constitui fundamento do pedido de revisão não pode ser aferida a partir da posição jurídica que tenha sido assumida pela Autoridade tributária na apreciação do pedido de revisão, mas com base nos vícios de ilegalidade que tenham sido arguidos (...) na formulação do pedido de impugnação judicial*”.
- 6.98. Assim, conclui a Requerente que “(...) *no momento da apresentação do pedido de revisão oficiosa ainda não tinha decorrido o prazo de quatro anos (...)*” legalmente previsto, considerando também que “(...) *o pedido arbitral é igualmente tempestivo*”, não se verificando “(...) *a pretendida caducidade do direito de acção*”.
- 6.99. Cumpre uma vez mais, analisar e decidir.
- 6.100. No que diz respeito à alegada intempestividade do pedido de revisão oficiosa, refira-se desde logo que, no caso em análise, o prazo para apresentação do pedido de revisão oficiosa era o de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços, previsto na parte final do nº 1 do artigo 78º da LGT.
- 6.101. Na verdade, como há muito entende o Supremo Tribunal Administrativo, “*havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é*

*independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro” já que “a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços”.<sup>12</sup>*

6.102. Como referido na decisão arbitral n.º P 676/2023-T, “(...) a revisão oficiosa, (...), pode ser desencadeada pelo sujeito passivo mediante requerimento dirigido ao órgão competente da Administração Tributária e com base nos mesmos pressupostos legais: no prazo de quatro anos e com fundamento em erro imputável aos serviços. (...). Conforme é também jurisprudencialmente aceite, existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, em resultado da obrigação genérica de a administração tributária atuar em plena conformidade com a lei. Por outro lado, como é evidente, a existência do erro que constitui fundamento do pedido de revisão não pode ser aferida a partir da posição jurídica que tenha sido assumida pela Autoridade Tributária na apreciação do pedido de revisão, mas com base nos vícios de ilegalidade que tenham sido arguidos pelo contribuinte na formulação do pedido de impugnação judicial. Sendo que o processo arbitral foi deduzido precisamente para discutir a validade do entendimento adotado pela Administração na decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa”.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Neste âmbito, vide Acórdão de 12-12-2001 (processo n.º 026.233), cuja jurisprudência é reafirmada nos Acórdãos de 06-02-2002 (processo n.º 026.690), de 13-03-2002 (processo n.º 026765), de 17-04-2002 (processo n.º 023719), de 08-05-2002 (processo n.º 0115/02), de 22-05-2002 (processo n.º 0457/02), de 05-06-2002 (processo n.º 0392/02), de 11-05-2005 (processo n.º 0319/05), de 29-06-2005 (processo n.º 9321/05), de 17-05-2006 (processo n.º 016/06) de 26-04-2007 (processo n.º 039/07), de 21-01-2009 (processo n.º 771/08), de 22-03-2011 (processo n.º 01009/10), de 14-03-2012 (processo n.º 01007/11), de 05-11-2014 (processo n.º 01474/12), de 09-11-2022 (processo n.º 087/22.5BEAVR), de 12-04-2023 (processo n.º 03428/15.8BEBRG).

<sup>13</sup> Neste sentido, o que se tem entendido como uma decorrência do princípio da justiça e da verdade material (cfr., neste sentido, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento Tributário*, 5.ª edição, Coimbra, págs. 227-228; Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 605, e Leonardo Marques dos Santos, “A revisão do ato tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional”, in

- 6.103. No caso em apreço, é manifesto que os erros imputados aos actos impugnados não são imputáveis à Requerente, pois não teve qualquer intervenção no procedimento de liquidação da CSR.
- 6.104. E tendo sido invocado um erro imputável aos serviços e verificando-se que o pedido de revisão oficiosa foi recebido pela Requerida em 06-04-2023, respeitando a actos de repercussão de CSR, efectuada através de facturas emitidas no período compreendido entre Janeiro/2019 a Dezembro de 2022, no momento da apresentação daquele pedido de revisão oficiosa já teria, em termos gerais, decorrido o prazo de quatro anos a que se refere o artigo 78º, nº 1, da LGT, quanto às faturas emitidas em Janeiro, Fevereiro e Março de 2019.
- 6.105. Porém, o prazo para pedir a revisão oficiosa é um prazo de caducidade, pelo que há que atender aos períodos de suspensão aplicáveis aos prazos dessa natureza.
- 6.106. Na verdade, a Lei nº 1-A/2020, de 19 de Março, que aprovou «*medidas excepcionais e temporárias de resposta à situação epidemiológica provocada pelo coronavírus SARS-CoV-2, agente causador da doença COVID-19*», estabelece no seu artigo 7º, nº 3, que «*a situação excepcional constitui igualmente causa de suspensão dos prazos de prescrição e de caducidade relativos a todos os tipos de processos e procedimentos*».
- 6.107. Este artigo 7º da Lei nº 1-A/2020 produziu efeitos a partir de 09-03-2020, por força do disposto no nº 2 do artigo 6º da Lei nº 4-A/2020, de 6 de Abril, e a sua revogação ocorreu em 03-06-2020, por força do disposto no artigo 8º da Lei n.º 16/2020, de 29 de Maio, que entrou em vigor no quinto dia seguinte ao da sua publicação, nos termos do seu artigo 10º.

- 6.108. Como determina o artigo 6º desta Lei n.º 16/2020, os prazos de "*caducidade que deixem de estar suspensos por força das alterações introduzidas pela presente lei são alargados pelo período de tempo em que vigorou a sua suspensão*" pelo que o prazo de caducidade do direito de pedir a revisão oficiosa esteve suspenso, em 2020, durante o período de vigência daquela norma, entre 09-03-2020 e 03-06-2020 (ou seja, 87 dias).
- 6.109. Para além disso, nos termos do artigo 6º-C, nºs 1, alínea c) e nº 2, daquela Lei nº 1-A/2020, aditado pela Lei nº 4-B/2021, de 1 de Fevereiro, os prazos para a prática de actos por particulares em procedimentos tributários, inclusivamente os prazos de interposição de procedimento de impugnação de actos tributários entre os quais se inclui o pedido de revisão oficiosa (procedimento de «natureza idêntica» à reclamação graciosa) estiveram suspensos a partir de 22 de Janeiro de 2021 (nos termos do artigo 4º daquela Lei nº 4-B/2021) até 6 de Abril de 2021 e, por força da revogação daquele artigo 6º-C, pelo artigo 6º da Lei nº 13-B/2021, de 05 de Abril (com entrada em vigor em 06-04-2021), e o prazo de caducidade foi alargado «pelo período correspondente à vigência da suspensão», nos termos do artigo 5.º desta mesma Lei.
- 6.110. Assim, em 2021, o prazo para pedir a revisão oficiosa esteve suspenso entre 22-01-2021 e 04-04-2021, ou seja, durante 75 dias.
- 6.111. Não obstante os referidos preceitos legais que estabeleceram a prorrogação dos prazos de caducidade e de prescrição cujo decurso fora suspenso ao abrigo das medidas legislativas excepcionais adoptadas durante a pandemia (artigo 6º da Lei nº 16/2020 e artigo 5º da Lei nº 13-B/2021) terem entretanto sido revogados pelas alíneas o) e ll) do artigo 2º da Lei nº 31/2023, de 4 de julho, os efeitos dessa revogação não afectam a tempestividade do pedido de revisão oficiosa deduzido pela Requerente, não só porque este pedido foi apresentado em 06-04-2023 [e aquelas normas revogatórias apenas entraram em vigor a 05-07-2023 (artigo 5º da Lei nº 31/2023)], mas também porque, por força do nº 2 do artigo 3º desta Lei, a revogação «*não prejudica a produção de efeitos no futuro de factos ocorridos durante o período de vigência dos respetivos atos legislativos*»,

pelo que, no total, o prazo de quatro anos de caducidade do direito de pedir a revisão oficiosa foi alargado por 162 dias (87+75), sendo manifesto que foi tempestivo o pedido de revisão oficiosa apresentado em 06-04-2023, como a seguir se indica apenas para as situações respeitantes aos 3 primeiros meses de 2019 que representam aqueles meses relativamente aos quais se poderiam suscitar dúvidas quando à caducidade:

<b>Factura</b>	<b>Data de emissão</b>	<b>Termo do prazo de revisão oficiosa(4 anos)</b>	<b>Termo do prazo de 4 anos alargado</b>
3690/PR_PTF	31-01-2019	31-01-2023	12-07-2023
3351/PR_PTF	28-02-2019	28-02-2023	09-08-2023
625/PR_PTF	31-03-2019	31-03-2019	09-09-2023

6.112. Neste contexto, há que notar, embora não se tenham apurado as datas das liquidações subjacentes às facturas que são objecto do processo, como a Requerente não tinha de ser e não foi notificada dessas liquidações, o prazo para as impugnar administrativamente apenas começou com o conhecimento da sua existência, como decorre do artigo 188º, nº 2, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2º, alínea c), da LGT, porque não lhe chegou antes da emissão das facturas [em sintonia, aliás, com o que, paralelamente, se estabelece na alínea f) do n.º 1 do artigo 102.º, para a impugnação contenciosa].

6.113. Por outro lado, relativamente a factos extintivos, como é o decurso do prazo que gera a caducidade do direito de pedir a revisão oficiosa ou o decurso do prazo do exercício do direito de impugnação contenciosa, o ónus da prova recai sobre quem os invoca.

6.114. Na verdade, a regra especial do artigo 74º, nº 1, da LGT refere-se apenas a «factos constitutivos dos direitos» pelo que, quanto a factos extintivos, há que fazer apelo à legislação subsidiária, que é o Código Civil, por força do preceituado no artigo 2º, alínea d), da LGT.

6.115. À face das regras do Código Civil, o ónus da prova dos factos extintivos recai sobre quem os invoca, como decorre da regra geral do artigo 342º, n.º 2, do Código Civil, e, especialmente para a caducidade do direito de acção, o n.º 2 do artigo 343º esclarece que *«cabe ao réu a prova de o prazo ter já decorrido, salvo se outra for a solução especialmente consignada na lei»* sendo, assim, inequívoco que, não provando que tenham ocorrido os factos relevantes para concluir pela caducidade do direito de pedir a revisão oficiosa, designadamente que o pedido tenha sido apresentado decorridos que fossem mais de 4 anos, acrescidos do referidos 162 dias de suspensão, a excepção tem de ser julgada improcedente.

6.116. Assim, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado em 06-04-2023, tem de se concluir que foi apresentado tempestivamente relativamente a todas as liquidações subjacentes às facturas juntas aos autos, sendo que a tempestividade do pedido de revisão oficiosa é condição necessária para a tempestividade - no caso - da impugnação judicial (pedido de pronúncia arbitral).<sup>14</sup>

6.117. Assim, no que diz respeito à tempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral, refira-se que, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral é de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma.

---

<sup>14</sup> Neste sentido, e com as necessárias adaptações, vide, nomeadamente, o Acórdão do TCAS proferido em 23-03-2017, no processo n.º 07644/14, nos termos do qual se refere que *“estando a reclamação graciosa fora de prazo à data em que foi apresentada, em consequência e independentemente da mesma ter sido ou não decidida, a impugnação judicial também será intempestiva”*, bem como o acórdão do STA proferido em 02-04-2009, no processo n.º 0125/09, nos termos do qual se refere que *“sendo intempestiva a reclamação graciosa, a decisão final que recaiu sobre este procedimento administrativo não é susceptível de conferir à Requerente a abertura do prazo para, na sequência, requerer a constituição do tribunal arbitral, tudo se passando como se a reclamação graciosa não tivesse existido”*.

---

6.118. No caso, o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo relativamente a todos os períodos para os quais o pedido de revisão oficiosa foi também tempestivo, ou seja, para os períodos de Janeiro/2019 a Dezembro/2022.

6.119. Nestes termos, improcede a excepção da caducidade do direito de acção suscitada pela Requerida.

6.120. Analisadas as excepções suscitadas pela Requerida, e improcedendo todas as excepções suscitadas pela Requerida, será agora o momento de analisar o mérito do pedido, ou seja, se os actos de liquidação de CSR que deram origem à repercussão do imposto (na esfera da Requerente) enfermam de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, nomeadamente, a de se saber se a CSR é ou não compatível com o Direito da União Europeia (designadamente se tem um “motivo específico” na acepção do artigo 1º, nº 2, da Directiva nº 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro), e, por via disso, se deverão tais actos de liquidação ser ou não anulados na parte que respeitam à repercussão de CSR à Requerente, no montante total de EUR 10.035,66.

#### ***Da questão da violação do Direito da União***

6.121. A Directiva nº 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem directa ou indirectamente sobre o consumo de produtos energéticos (além de doutros), determina no n.º 2 do seu artigo 1º que *“os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indirectos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade 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, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções”*.

6.122. A Requerente, baseando-se no Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Processo nº C-460/21 defende, em suma, “(...) *que a CSR não tem um motivo específico [na aceção do referido artigo 1º, nº 2, da Diretiva 2008/118], antes se destina ao financiamento de despesas de carácter geral que incumbem obrigatoriamente ao Estado e são suscetíveis de ser financiadas por quaisquer receitas fiscais, violando a lei que cria o tributo, com essa ausência de motivo específico*”.

6.123. Por outro lado, a Requerida impugna a posição assumida pela Requerente no pedido, porquanto entende que “(...) *não logra a Requerente fazer prova do que alega (...)*” sendo que “(...) *o ónus da prova dos factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoca*”, “*não se podendo (...) presumir a existência de repercussão quando (...) estamos perante uma repercussão que não é legal, mas meramente económica ou de facto*”, impugnando “(...) *o vertido nos artigos 31º, 32º, 55º, 63º e 64º do pedido (...)*”, bem como o teor do documento nº 4 junto com o pedido..

6.124. A este respeito, refira-se que a Requerente deduziu um pedido de pronúncia arbitral “(...) *com vista à declaração de ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa efetuado pelo diretor da Alfândega de Aveiro (...) e, bem assim, a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação que englobam o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP) e, a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e outros tributos, referentes ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, mas unicamente na parte respeitante à liquidação de CSR (...)*”, peticionando “(...) *que lhe seja restituído o montante de 10.035,66 (...), por si suportado (...)*” mas, não sendo a Requerente o sujeito passivo do imposto, nem o directo responsável pela sua liquidação, mas apenas a entidade que suportou o encargo por efeito da repercussão (repercutido), não lhe competia o ónus de identificação e de comprovação dos actos de liquidação repercutidos, sendo antes sobre a Autoridade Tributária que impendia o ónus de realizar, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, as diligências oficiosas que permitissem verificar a existência dos actos de liquidação do imposto, concluindo-se que a alegada falta de identificação dos actos de liquidação não é imputável à Requerente.

6.125. Quanto à questão da não conformidade com o direito da EU, refere a Requerida que *“(...) nunca e em momento algum o TJUE considera ilegal a CSR”, “não existindo qualquer decisão judicial nacional transitada em julgado que declare a CSR ilegal”, tendo a Requerida agido em conformidade com a legislação nacional e europeia em vigor, “não se verificando no caso em apreço qualquer tipo de erro imputável aos serviços”.*

6.126. Neste âmbito, como refere a Requerente, a questão da compatibilidade da CSR com o Direito da União Europeia foi apreciada no Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Processo C-460-21, no âmbito de um reenvio prejudicial, sendo que, como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234º do Tratado de Roma, anterior artigo 177º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais Nacionais, quando tem por objecto questões de Direito da União Europeia.<sup>15</sup>

6.127. A supremacia do Direito da União sobre o Direito Nacional tem suporte no nº 4 do artigo 8º da CRP, em que se estabelece que *“as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”.*

6.128. Assim, há que acatar o decidido no Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no caso Vapo Atlantic acima já identificado, o qual constitui a mais recente decisão do TJUE sobre os requisitos do «motivo específico» a que alude o artigo 1º, nº 2, da Diretiva 2008/118/CE e nos termos do qual se refere que *“(..).19 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva*

<sup>15</sup> Neste sentido, entre muitos, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo - de 25-10-2000, processo nº 25128, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, p. 3757; de 7-11-2001, processo nº 26432, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2602; de 7-11-2001, processo nº 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593.

2008/118 deve ser interpretado no sentido de que prossegue «motivos específicos», na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários. 20 Há que começar por salientar que esta disposição, que visa ter em conta a diversidade das tradições fiscais dos Estados-Membros nesta matéria e o frequente recurso às imposições indiretas para a execução de políticas não orçamentais, permite que os Estados-Membros estabeleçam, além do imposto especial de consumo mínimo, outras imposições indiretas que prossigam uma finalidade específica (Acórdãos de 4 de junho de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:354, n.º 58, e de 3 de março de 2021, *Promócionas Oliva Park*, C-220/19, EU:C:2021:163, n.º 48). 21 Em conformidade com a referida disposição, os Estados-Membros podem cobrar outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo desde que estejam preenchidos dois requisitos. Por um lado, estes impostos devem ser cobrados por motivos específicos e, por outro, estas imposições devem ser conformes com as normas fiscais da União aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, bem como à liquidação, à exigibilidade, ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções. 22 Estes dois requisitos, que visam evitar que outras imposições indiretas entrem indevidamente as trocas comerciais, revestem assim carácter cumulativo, como decorre da própria redação do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 (v. Acórdão de 5 de março de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 36, e, por analogia, Acórdão de 25 de julho de 2018, *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 36). 23 No que respeita ao primeiro dos referidos requisitos, único visado pela primeira questão prejudicial, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um motivo específico na aceção desta disposição não é uma finalidade meramente orçamental (Acórdão de 5 de março de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 37). 24 No entanto, uma vez que qualquer imposto prossegue necessariamente uma finalidade orçamental, o simples facto de um imposto ter um objetivo orçamental não é suficiente, enquanto tal, sob pena de esvaziar de

*substância o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, para excluir que se possa considerar que esse imposto tem também um motivo específico, na aceção da referida disposição (Acórdão de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 38 e jurisprudência referida). 25 Assim, para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção da referida disposição, um imposto deve visar, por si só, assegurar a finalidade específica invocada, de tal forma que exista uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 41, e de 25 de julho de 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 38). 26 Além disso, embora a afetação predeterminada do produto de um imposto ao financiamento do exercício, pelas autoridades de um Estado-Membro, de competências que lhes foram atribuídas possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, essa afetação, que decorre de uma simples modalidade de organização interna do orçamento de um Estado-Membro, não pode, enquanto tal, constituir uma condição suficiente, uma vez que qualquer Estado-Membro pode decidir impor, independentemente da finalidade prosseguida, a afetação do produto de um imposto ao financiamento de determinadas despesas. Se assim não fosse, qualquer finalidade poderia ser considerada específica, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, o que privaria o imposto especial de consumo harmonizado instituído por esta diretiva de qualquer efeito útil e violaria o princípio segundo o qual uma disposição derogatória, como a do artigo 1.º, n.º 2, deve ser objeto de interpretação estrita (Acórdão de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 39 e jurisprudência referida). 27 Por último, não existindo semelhante mecanismo de afetação predeterminada das receitas, só se pode considerar que um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria coletável ou à taxa de tributação, de modo a influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que permita realizar o motivo específico invocado, por exemplo, através da tributação significativa dos produtos considerados para desencorajar o respetivo consumo (Acórdão de 5 de*

março de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 42 e jurisprudência referida). 28 Quando é submetido ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial por meio do qual se pretende que seja declarado se uma imposição instituída por um Estado-Membro prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, a função do Tribunal de Justiça consiste mais em esclarecer o órgão jurisdicional nacional sobre os critérios cuja aplicação permitirá a este último determinar se essa imposição prossegue efetivamente essa finalidade do que em proceder ele próprio a essa avaliação, e isto tanto mais quando o Tribunal de Justiça não dispõe necessariamente de todos os elementos indispensáveis para esse efeito (v., por analogia, Acórdãos de 7 de novembro de 2002, *Lohmann e Medi Bayreuth*, C-260/00 a C-263/00, EU:C:2002:637, n.º 26, e de 16 de fevereiro de 2006, *Proxxon*, C-500/04, EU:C:2006:111, n.º 23). 29 No caso em apreço, importa salientar, em primeiro lugar, como resulta da jurisprudência referida no n.º 26 do presente despacho, que, embora a afetação predeterminada do produto da CSR ao financiamento, pela concessionária da rede rodoviária nacional, das competências gerais que lhe são atribuídas possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, essa afetação não pode, enquanto tal, constituir um requisito suficiente. 30 Em segundo lugar, para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção desta disposição, a CSR deveria destinar-se, por si só, a assegurar os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que foram atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional. Seria esse o caso, nomeadamente, se o produto deste imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente associados à utilização dessa rede que é onerada pelo referido imposto. Seria então estabelecida uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de fevereiro de 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 30, e de 25 de julho de 2018, *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 38). 31 Em terceiro lugar, como resulta do n.º 14 do presente despacho, é certo que a Autoridade Tributária sustenta que existe uma relação entre a afetação das receitas geradas pela CSR e o motivo específico que levou à

*instituição deste imposto, uma vez que o decreto-lei que atribuiu a concessão da rede rodoviária nacional à IP impõe a esta última que trabalhe em prol, por um lado, da redução da sinistralidade nessa rede e, por outro, da sustentabilidade ambiental. 32 No entanto, como foi salientado no n.º 15 do presente despacho, resulta da decisão de reenvio que o produto do imposto em causa no processo principal não se destina exclusivamente ao financiamento de operações que supostamente concorrem para a realização dos dois objetivos mencionados no número anterior do mesmo despacho. Com efeito, as receitas provenientes da CSR destinam-se, mais amplamente, a assegurar o financiamento da atividade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional. 33 Em quarto lugar, os dois objetivos atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional portuguesa estão enunciados em termos muito gerais e não deixam transparecer, à primeira vista, uma real vontade de desencorajar a utilização quer dessa rede quer dos principais combustíveis rodoviários, como a gasolina, o gasóleo rodoviário ou o gás de petróleo liquefeito (GPL) automóvel. A este respeito, é significativo que o órgão jurisdicional de reenvio destaque, na redação da sua primeira questão prejudicial, que as receitas geradas pelo imposto são genericamente afetadas à concessionária da rede rodoviária nacional e que a estrutura deste imposto não atesta a intenção de desmotivar um qualquer consumo desses combustíveis. 34 Em quinto lugar, o pedido de decisão prejudicial não contém nenhum elemento que permita considerar que a CSR, na medida em que incide sobre os utilizadores da rede rodoviária nacional, foi concebida, no que respeita à sua estrutura, de tal modo que dissuade os sujeitos passivos de utilizarem essa rede ou que os incentiva a adotar um tipo de comportamento cujos efeitos seriam menos nocivos para o ambiente e que seria suscetível de reduzir os acidentes. 35 Por conseguinte, sem prejuízo das verificações que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar atendendo às indicações que figuram nos n.ºs 29 a 34 do presente despacho, as duas finalidades específicas invocadas pela Autoridade Tributária para demonstrar que a CSR prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, não se distinguem de uma finalidade puramente orçamental (v., por analogia, Acórdão de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12,*

---

*EU:C:2014:108, n.ºs 31 a 35). 36 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos», na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários» (sublinhado nosso).*

- 6.129. Regressando ao ordenamento jurídico nacional, verifica-se que a CSR, na versão introduzida pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (actual IP.), sendo o financiamento assegurado primacialmente pelos respetivos utilizadores, como contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, utilização essa que é verificada pelo consumo dos combustíveis (artigos 2º e 3º da Lei n.º 55/2007).
- 6.130. Assim, como se concluiu no referido Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Processo C-460-21, as receitas provenientes da CSR destinam-se essencialmente a assegurar o financiamento da rede rodoviária e têm uma finalidade puramente orçamental.
- 6.131. Como se refere no acórdão arbitral de 14-06-2023, proferido no âmbito do processo n.º 24/2023-T, “*nem a estrutura do tributo permite concluir pela existência de intenção de desmotivar o consumo dos combustíveis. E, por outro lado, a finalidade específica que poderia justificar a criação da CSR de modo a poder considerar-se conforme o direito europeu é apresentada em termos muito genéricos, não tendo sido sequer feita a prova – que incumbia à Autoridade Tributária - de que tenham sido cumpridos os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que se encontram definidos no quadro II do anexo às bases da concessão*”.

6.132. Pelo exposto, a CSR “*não prossegue motivos específicos, na acepção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um motivo específico, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental*” (acórdão arbitral citado no ponto anterior) (sublinhado nosso).

6.133. Consequentemente as liquidações emitidas pela Requerida ao sujeito passivo do imposto que estão subjacentes à cobrança de CSR à Requerente (por repercussão), nos períodos de Janeiro/2019 a Dezembro/2022, enfermam de vício de violação de lei, decorrente da ilegalidade, por incompatibilidade das normas dos artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei n 55/2007, de 31 de Agosto, nas redacções vigentes em 2019-2022, com o artigo 1º, nº 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, sendo que esta ilegalidade justifica a anulação das liquidações, nos termos do artigo 163º, nº 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA), subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2º, alínea c), da LGT, no montante da CSR suportada (EUR 10.035,66).

### ***Questões de conhecimento prejudicado***

6.134. Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações de CSR subjacentes às facturas anexadas aos autos, relativas aos períodos de Abril/2019 a Dezembro/2022, por vício que impede a sua renovação, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento de outros vícios que lhes são imputados pela Requerente, deles não se tomando conhecimento.<sup>16</sup>

### ***Do pedido de reembolso de quantia paga acrescida de juros indemnizatórios***

<sup>16</sup> Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

- 6.135. Como resulta da matéria de facto fixada, e que é arbitrável face ao acima exposto, a Requerente adquiriu à B..., no período entre Janeiro/2019 e Dezembro/2022, 90.411,34 litros de gasóleo, tendo suportado com essas aquisições um total de EUR 10.035,66, a título de CSR e, no pedido de pronúncia arbitral, peticiona o reembolso da CSR indevidamente suportada, acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios, calculados à taxa em vigor.
- 6.136. No que diz respeito aos juros indemnizatórios peticionados pela Requerente, entende a Requerida que “(...) *há que considerar que o pedido arbitral foi efetuado na sequência de pedido de revisão oficiosa (...)*” pelo que “(...) *os juros indemnizatórios só serão devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa (...)*”, sendo que conclui a Resposta referindo, a este respeito, que “*o Tribunal Arbitral deverá decidir no sentido da improcedência do pedido, ou seja, da não anulação parcial da(s) liquidação(ões) de ISP/CSR, não havendo, conseqüentemente lugar ao reembolso da CSR alegadamente repercutida, nem ao pagamento de juros indemnizatórios*”.
- 6.137. Neste âmbito, refira-se que o TJUE tem decidido que a cobrança de impostos em violação do direito da União tem como consequência não só direito ao reembolso como o direito a juros, como pode ver-se pelo acórdão de 18-04-2013, processo n.º C-565/11 (e outros nele citados), nos termos do qual se refere que “*21 Há que lembrar ainda que, quando um Estado-Membro tenha cobrado impostos em violação do direito da União, os contribuintes têm direito ao reembolso não apenas do imposto indevidamente cobrado, mas igualmente das quantias pagas a esse Estado ou por este retidas em relação direta com esse imposto. Isso inclui igualmente o prejuízo decorrente da indisponibilidade de quantias de dinheiro, devido à exigibilidade prematura do imposto (v. acórdãos de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, Colet., p. I-1727, n.ºs 87 a 89; de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colet., p. I-11753, n.º 205; Littlewoods Retail e o., já referido, n.º 25; e de 27 de setembro de 2012, Zuckerfabrik Jülich e o., C-113/10, C-147/10 e C-234/10, n.º 65).* 22 Resulta daí

---

*que o princípio da obrigação de os Estados-Membros restituírem com juros os montantes dos impostos cobrados em violação do direito da União decorre desse mesmo direito da União (acórdãos, já referidos, Littlewoods Retail e o., n.º 26, e Zuckerfabrik Jülich e o., n.º 66). 23 A esse respeito, o Tribunal de Justiça já decidiu que, na falta de legislação da União, compete ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo. Essas condições devem respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a, na prática, impossibilitar ou dificultar excessivamente o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico da União (...)*”.

6.138. No entanto, como se refere no nº 23 acima transcrito, cabe a cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo.

6.139. No normativo nacional, o regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43º da LGT que, no seu nº 1, reconhece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços e, nos termos do seu nº 3 alínea c) que são também devidos juros quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

6.140. O pedido de revisão do acto tributário é equiparável a reclamação graciosa quando é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa (que se refere no nº 1 do artigo 78º da LGT), como se refere nos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-07-2006 (processo n.º 0402/06), de 14-11-2007 (processo 0565/07), de 30-09-2009 (processo n.º 0520/09), de 12-09-2012 (processo n.º 0476/12), bem como nos Acórdãos do Pleno de 03-06-2015 (processo nº 0793/14) e de 18-11-2015 (processo n.º 01509/13).

- 6.141. E, quando o pedido de revisão oficiosa é apresentado após o termo do prazo da reclamação graciosa, os juros indemnizatórios não são regulados pelo n.º 1 do artigo 43.º da LGT, mas sim pela alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo, só sendo devidos decorrido um ano após o pedido de promoção da revisão oficiosa e até à data da emissão das respetivas notas de crédito, como decidiu o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão uniformizador m.º 4/2023, de 30-09-2020, proferido no processo n.º 040/19.6BALS, publicado no Diário da República, I Série, de 16-01-2023.
- 6.142. Na esteira do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-09-2023 (processo n.º 67/09.6BELRS), deve entender-se que o regime do artigo 132.º do CPPT é aplicável a todos os casos de substituição tributária (conferindo ao substituído, aqui repercutido, o direito de impugnar os actos de liquidação subjacentes à repercussão) pelo que o prazo da reclamação graciosa de actos de liquidação praticados pelo substituído é o de dois anos, a contar do termo do ano em que for efectuado o pagamento indevido, como resulta dos n.ºs 2 e 3 do artigo 132.º do CPPT, aplicável por remissão do seu n.º 4.
- 6.143. No caso em análise, a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa em 06-04-2023, pelo que foi apresentado:
- 6.143.1. Dentro do prazo da reclamação graciosa quanto aos pagamentos relativos aos anos de 2021 e 2022 porquanto os finais de cada um dos prazos de dois anos a contar dos seus termos são, respectivamente, em 31-12-2023 e 31-12-2024;
  - 6.143.2. Quanto aos pagamentos relativos ao ano de 2019, o prazo de dois anos a contar do termo desse ano terminaria em 31-12-2021, mas, com os acréscimos (de 87 + 75 dias) resultantes da suspensão decorrente das leis da pandemia (vide supra análise da tempestividade do pedido), passou a terminar em 11-06-2022, ou seja, antes da apresentação do pedido de revisão oficiosa;
  - 6.143.3. Quanto aos pagamentos efectuados no ano de 2020, o prazo de dois anos a contar do seu termo terminaria, normalmente, em 31-12-2022 mas com os

acréscimos decorrentes das suspensões relacionadas com a pandemia, o referido prazo de dois anos passou a terminar em 11-06-2023 (acréscimo de 87+75 dias) pelo que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado (em 06-04-2023) no prazo da reclamação graciosa.

- 6.144. Assim, quanto aos pagamentos de CSR efectuados em 2019, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado para além do prazo da reclamação graciosa, o direito a juros indemnizatórios só existe decorrido um ano após o pedido de promoção da revisão oficiosa, nos termos do artigo 43º, nº 3, alínea c), da LGT, como decidiu o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão uniformizador n.º 4/2023, de 30-09-2020, proferido no processo n.º 040/19.6BALSBS, publicado no Diário da República, I Série, de 16-01-2023.
- 6.145. Assim, aplicando esta jurisprudência, tendo à data desta decisão arbitral decorrido mais de um ano desde a data em que foi apresentado o pedido de revisão oficiosa (06-04-2023), a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, relativamente às quantias a reembolsar referentes às facturas do ano de 2019.
- 6.146. Relativamente aos pagamentos de CSR efectuados nos anos de 2020, 2021 e 2022, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado dentro do prazo da reclamação graciosa, referido no n.º 3 do artigo 132.º do CPPT), pelo que é equiparável a esta.
- 6.147. O Pleno do Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência, no acórdão de 29-06-2022, processo n.º 93/21.7BALSBS, nos termos do qual se refere que “*em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa (v.g. reclamação graciosa), o erro passa a ser imputável à A. Fiscal depois de operar o indeferimento do mesmo procedimento gracioso, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo inicial para cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, nos termos do art.º 43, nºs. 1 e 3, da L.G.T.*”

- 6.148. Esta jurisprudência, emitida relativamente a situação de substituição tributária com retenção na fonte, é transponível para todos os casos de substituição tributária, por evidente analogia.
- 6.149. De resto, a situação de a Autoridade Tributária e Aduaneira manter uma situação de ilegalidade, quando devia repô-la deverá ser enquadrada, por mera interpretação declarativa, no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois trata-se de uma situação em que há nexo de causalidade adequada entre um erro imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a omissão de reposição da legalidade quando se deveria praticar a acção que a reperia deve ser equiparada à acção.
- 6.150. Assim, na linha daquela jurisprudência, é de concluir que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde a data em que se formou o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, relativamente aos pagamentos de CSR de 2020, 2021 e 2022.
- 6.151. Ou seja, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado em 06-04-2023, o seu indeferimento tácito formou-se em 06-08-2023 (findo o prazo de quatro meses, de harmonia com o preceituado nos n.ºs 1 e 5 do artigo 57º da LGT), pelo que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios incidentes sobre o total das quantias que devem ser reembolsadas, relativas à CSR suportada nos anos de 2020, 2021 e 2022, e que devem ser contados desde a data de 06-08-2023 até à data do integral reembolso à Requerente, calculados à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

### ***Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais***

- 6.152. De harmonia com o disposto no artigo 22º, n.º 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*” sendo que:

6.152.1. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito;

6.152.2. Nos termos do nº 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.153. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 e 22º, nº 4 do RJAT e artigo 4º, nº 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **7. DECISÃO**

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral Singular:

7.1.1. Julgar improcedentes todas as excepções suscitadas pela Requerida;

7.1.2. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, condenando-se a Requerida no reembolso da CSR indevidamente paga pela Requerente, no montante de EUR 10.035,66, no período de Janeiro/2019 a Dezembro/2022, acrescida de juros indemnizatórios, calculados nos termos referidos nos pontos 6.135. a 6.151. desta decisão;

7.1.3. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas, no montante de EUR 918,00 (ponto 6.153. desta decisão);

7.1.4. Notificar o Ministério Público, nos termos do disposto do artigo 17º, nº 3, do RJAT.

**Valor do processo:** Tendo em consideração o acima exposto nesta decisão, bem como o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 10.035,66.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 918,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de Junho de 2024

O Árbitro,

Sílvia Oliveira