

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 793/2023-T

**Tema:** Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR); Pressupostos processuais;  
Competência do Tribunal Arbitral.

**SUMÁRIO:** A competência dos tribunais arbitrais limita-se, nos termos do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, à apreciação das pretensões de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. O presente Tribunal Arbitral não tem competência para se pronunciar sobre atos subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de CSR.

## DECISÃO ARBITRAL

### 1. Relatório

**1.1. A..., LDA.,** com o NIPC ... e sede na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT), em conjugação com os artigos 1.º e 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requereu a constituição de Tribunal Arbitral com vista à declaração de ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa efetuado pelo diretor da Alfândega de Aveiro, Delegação Aduaneira da Figueira da Foz, 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

É requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, AT.**

## 1.2. Do pedido

A requerente concretiza a final o seu pedido:

**“TERMOS EM QUE SE REQUER:**

- a) *Que seja declarada a ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de Revisão Oficiosa referente aos atos de liquidação em causa;*
- b) *Que seja declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Contribuição de Serviço no que respeita aos abastecimentos realizados pela Requerente em postos de abastecimento de combustível da empresa C..., S.A. localizados dentro do território português entre janeiro de 2019 e dezembro de 2022.*
- c) *Que a Autoridade Tributária seja condenada a reembolsar a Requerente pelo valor total de Contribuição de Serviço Rodoviário indevidamente pago no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, conforme faturas juntos aos autos sob os Docs. 1 a 7 supra aludidos, no montante de 95.032,92€ (noventa e cinco mil e trinta e dois euros e noventa e dois cêntimos), acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor.*

Entende este Tribunal Arbitral que a Requerente pretende a declaração de ilegalidade dos atos de repercussão que alegadamente resultaram da emissão das faturas pela sociedade que lhe vendeu os combustíveis. Não pede a anulação de atos de liquidação de CSR, pois como se verá infra, os atos de repercussão não podem ser qualificados como atos de liquidação em sentido amplo ou em sentido estrito. Os atos de liquidação de CSR, são os praticados pela AT que tem como sujeitos passivos de ISP/CSR os operadores económicos que, nos respetivos países, se encontram registados como sujeito passivo de IECs (álcool, tabaco e produtos energéticos), verificamos que nenhuma das citadas sociedades possui o estatuto de depositário autorizado, que lhe permitiria manter os produtos energéticos em regime suspensivo num dado local (entreposto fiscal) e a apreciação da sua legalidade não está abrangida pelo Pedido da Requerente.

## 1.2. Do requerimento da AT anterior à constituição do Tribunal Arbitral

Em 22-11-2023 a Requerida apresentou um Requerimento dirigido ao Exmo. Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa com o seguinte teor:

“A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT), notificada em 10/11/2023 do pedido de constituição de tribunal arbitral no processo supramencionado, apresentado por A..., LDA., NIPC..., vem informar, que analisado o pedido, não detetou a identificação de qualquer ato tributário. Identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Tributária.

a) Tendo em conta, que:

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.

Em 22-11-2023, foi enviado e-mail pelo CAAD para notificar as partes do requerimento da AT e do despacho do Exmo. Senhor Presidente do CAAD, com o seguinte conteúdo:

“Exmo(a) Senhor(a) Requerente,

Com referência ao Processo em epígrafe e na sequência da comunicação da Autoridade Tributária e Aduaneira prevista no artigo 13.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), solicita-se a V. Exa. que, face ao circunstancialismo previsto no artigo 13.º n.º 2 do RJAT, se digne informar o CAAD, querendo, sobre o não prosseguimento do procedimento.

Mais se informa que, na ausência de pronúncia do Requerente, o procedimento seguirá os trâmites normais”

A 29-11-2023 a Requerente apresentou um Requerimento com o seguinte teor:

“Exmo. Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa

---

*A..., LDA., Requerente nos autos à margem epigrafados e neles melhor identificada, tendo sido notificada do despacho que nos autos antecede datado de 22 de novembro de 2023, vem, nos termos do disposto no artigo 13.º n.º 2 do RJAT, requerer o prosseguimento do procedimento.”*

Tendo o Presidente do CAAD entendido que seria o Tribunal Arbitral a entidade competente para a pronúncia sobre o requerido pela AT, foi o requerimento integrado nos autos, constando do SGP do CAAD.

Porém, sendo ele dirigido a entidade alheia ao Tribunal Arbitral Coletivo, e perante o Requerimento da Requerente entendeu este Tribunal que ambos se poderiam manter nos autos.

### **1.3. Tramitação processual**

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral enviado a 07-11-2023, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

Os Árbitros designados em 28-12-2023 pelo Conselho Deontológico do CAAD aceitaram as designações.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 28 -12-2023.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 17-01-2024.

Em 19-02-2024 AT apresentou Resposta em que suscitou as seguintes exceções:

- Da incompetência do Tribunal em razão da matéria;
- Da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente;
- Ineptidão da Petição inicial – Da falta de objeto;
- Da caducidade do direito de ação.

Por despacho de 22-02-2024 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações, com possibilidade de as Requerentes responderem às exceções.

Requerente e Requerida apresentaram alegações escritas.

A Requerente respondeu às exceções e juntou documentos: uma declaração da fornecedora de combustíveis, B...; SA e um requerimento extrato de conta corrente em que estão detalhadas

todas as faturas de fornecimento de combustíveis emitidas pela B... SA., entre janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2022.

Por Requerimento de 27-03-2024 a AT pronunciou-se sobre os documentos anexos ao requerimento junto aos autos pela Requerente nos seguintes termos:

*(...) A declaração da B... S.A. é apenas uma declaração genérica e vaga, não datada, sem identificação do seu signatário, nem indicação sobre se o mesmo tem poderes de representação.*

*Além disso, não identifica os sujeitos passivos de ISP/CSR, como não identifica quaisquer DICs ou atos de liquidação, nem os montantes alegadamente repercutidos, respetivas datas, quantidades de combustível tributadas, entre outros, isto é, está longe de conter os elementos concretos indispensáveis à exata e concreta comprovação de que a B... S.A. suportou, ela própria, o encargo com a CSR paga pelos sujeitos passivos de ISP/CSR (não identificados) e que, depois, “repassou” esse encargo à Requerente.*

*Deste modo, impugna-se a eficácia probatória da declaração da B... S.A. junta aos autos, a qual, nos moldes em que foi emitida, é um simples documento sem qualquer efeito legal, que não pode ser considerada como prova bastante, para comprovar os factos alegados pela Requerente.*

*Quanto ao Doc. 2 anexo ao requerimento junto aos autos pela Requerente em 19-03-2024, refere esta que:*

*“55. (...) junta-se também sob o Doc. 2 o extrato de conta corrente que comprova que todas as faturas de fornecimento de combustíveis emitidas pela B... S.A. à Requerente entre janeiro de 2019 e dezembro de 2022 se mostram integralmente pagas - cfr. Doc. 2 que ora se junta e se dá por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.”*

*Ora, como a própria Requerente reconhece, o “extrato de conta corrente” que descreve todos os movimentos financeiros da conta durante o período específico de 01-01-2019 a 31-12-2023, só é apto a fazer prova de que efetivamente foi pago o preço de aquisição de combustíveis, correspondentes às faturas de aquisição identificadas nos autos, referentes ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022.*

*Todavia, nada diz sobre a alegada incorporação da CSR no preço de venda praticado.*

*Pois que, contrariamente ao defendido pela Requerente, não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, mas apenas a possibilidade da repercussão económica ou de facto, parcial ou total, que depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos – cfr. despacho proferido pelo TJUE em 07/02/2022, no Proc.o C-460/21.*

*Desse modo, a repercussão da CSR depende da decisão dos sujeitos passivos de ISP/CSR, de, no âmbito das suas relações comerciais (ao abrigo do direito civil) procederem, ou não, à transferência, parcial ou total, da carga fiscal para outrem (os seus clientes), tendo em conta a política de definição dos preços de venda e as consequências para a sua atividade, designadamente, em termos do aumento de preços para o consumidor final, e que, de acordo com a lei da procura, poderá redundar numa diminuição da quantidade procurada e do lucro obtido.*

*Sendo que, além disso, as faturas não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, e que o valor pago a título de CSR pelos sujeitos passivos de ISP/CSR (não identificados no caso sub judice), pode, ou não, ter sido repercutido, no preço pago pelo adquirente dos combustíveis.*

*E sendo ainda forçoso notar que das faturas apenas constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas qualquer referência a montantes pagos a título de ISP ou CSR, sendo absolutamente omissas nesse aspeto.*

*(...)*

*“é forçoso concluir que o extrato de conta corrente junto aos autos nada diz sobre a alegada incorporação da CSR no preço de venda praticado, não sendo, assim, um documento apto a fazer prova de que efetivamente ocorreu repercussão, parcial ou total, da CSR na aquisição dos combustíveis pela Requerente à sua fornecedora e que, nessa sequência, suportou, a final, o encargo da CSR (sem o ter repassado, a jusante, no preço dos serviços que presta e dos bens que vende aos seus clientes).*

*Termos em que, dos documentos anexos ao requerimento junto aos autos pela Requerente em 19-03-2024, continuam a não se retirar os factos que a Requerente pretende dar como provados.*

## **2. Saneamento**

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

Para efeitos de saneamento do processo há que apreciar as exceções invocadas pela Requerida, o que se fará infra.

## **3. Matéria de facto**

### **3.1. Factos provados**

---

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a)** **A Requerente** é uma sociedade cujo objeto social reside no transportes rodoviários de mercadorias por conta de outrem, sendo detentora do CAE 49410, 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.); (cfr. certidão permanente com o código de acesso n.º...-... -..., - doc.3 junto com o PPA).
- b)** Para o exercício da sua atividade a aqui 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; (cfr. PPA).
- c)** Requerente celebrou com a B..., S.A., com o NIPC ... em ..., ...-... ..., 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 ...; (cfr. PPA)
- d)** No âmbito da execução dos aludidos contratos de fornecimento a crédito de combustível, foram emitidas pela B..., S.A. e pagas pela aqui Requerente dentro da data do respetivo vencimento as seguintes faturas:

No Ano de 2019:

Fatura n.º RP\_FFR 1,508/2019, emitida em 31/01/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 11.075,23 litros de gasóleo na última quinzena do mês de janeiro de 2019, pelo valor total faturado de 14.159,25€;

- Fatura n.º RP\_FFR 4,348/2019, emitida em 15/02/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.414,84 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de fevereiro de 2019, pelo valor total faturado de 13.407,98€;

- Fatura n.º RP\_FFR 5,483/2019, emitida em 28/02/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.532,22 litros de gasóleo na última quinzena do mês de fevereiro de 2019, pelo valor total faturado de 11.215,82€;

- Fatura n.º RP\_FFR 8,475/2019, emitida em 15/03/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.493,10 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de março de 2019, pelo valor total faturado de 12.597,58€;

- 
- Fatura n.º RP\_FFR 9,641/2019, emitida em 31/03/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.361,78 litros de gasóleo na última quinzena do mês de março de 2019, pelo valor total faturado de 12.405,50€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 12,717/2019, emitida em 15/04/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.919,38 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de abril de 2019, pelo valor total faturado de 14.532,62€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 13,687/2019, emitida em 31/04/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.286,16 litros de gasóleo na última quinzena do mês de abril de 2019, pelo valor total faturado de 11.476,09€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 16,782/2019, emitida em 15/05/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.236,34 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de maio de 2019, pelo valor total faturado de 13.801,64€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 17,950/2019, emitida em 31/05/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 12.186,74 litros de gasóleo na última quinzena do mês de maio de 2019, pelo valor total faturado de 16.439,47€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 20,857/2019, emitida em 15/06/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.449,20 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de junho de 2019, pelo valor total faturado de 12.269,89€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 22,048/2019, emitida em 30/06/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.008,04 litros de gasóleo na última quinzena do mês de junho de 2019, pelo valor total faturado de 10.263,36€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 25,166/2019, emitida em 15/07/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.510,70 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de julho de 2019, pelo valor total faturado de 13.673,84€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 26,341/2019, emitida em 31/07/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.894,22 litros de gasóleo na última quinzena do mês de julho de 2019, pelo valor total faturado de 14.836,72€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 29,473/2019, emitida em 15/08/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.893,34 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de agosto de 2019, pelo valor total faturado de 12.911,65€;

- 
- Fatura n.º RP\_FFR 30,605/2019, emitida em 31/08/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.409,16 litros de gasóleo na última quinzena do mês de agosto de 2019, pelo valor total faturado de 12.433,76€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 33,665/2019, emitida em 15/09/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.171,61 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de setembro de 2019, pelo valor total faturado de 10.641,59€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 34,677/2019, emitida em 30/09/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.591,85 litros de gasóleo na última quinzena do mês de setembro de 2019, pelo valor total faturado de 11.397,96€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 37,771/2019, emitida em 15/10/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.701,29 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de outubro de 2019, pelo valor total faturado de 10.778,51€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 38,966/2019, emitida em 31/10/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.040,94 litros de gasóleo na última quinzena do mês de outubro de 2019, pelo valor total faturado de 10.974,98€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 41,909/2019, emitida em 15/11/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.228,55 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de novembro de 2019, pelo valor total faturado de 9.561,41€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 43,147/2019, emitida em 30/11/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.052,54 litros de gasóleo na última quinzena do mês de novembro de 2019, pelo valor total faturado de 11.987,33€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 46,290/2019, emitida em 15/12/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.702,98 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de dezembro de 2019, pelo valor total faturado de 12.852,05€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 47,311/2019, emitida em 31/12/2019, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.767,38 litros de gasóleo na última quinzena do mês de dezembro de 2019, pelo valor total faturado de 10.476,04€; (cfr. doc. 4 junto com o PPA).

No Ano de 2020:

- 
- Fatura n.º RP\_FFR 430/2020, emitida em 15/01/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.693,40 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de janeiro de 2020, pelo valor total faturado de 10.757,41€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 1,654/2020, emitida em 31/01/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.976,71 litros de gasóleo na última quinzena do mês de janeiro de 2020, pelo valor total faturado de 14.949,63€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 4,640/2019, emitida em 15/02/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.194,05 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de fevereiro de 2020, pelo valor total faturado de 12.089,94€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 5,863/2020, emitida em 29/02/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.314,44 litros de gasóleo na última quinzena do mês de fevereiro de 2020, pelo valor total faturado de 10.986,44€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 9,050/2020, emitida em 15/03/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.635,51 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de março de 2020, pelo valor total faturado de 10.949,37€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 10,039/2020, emitida em 31/03/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.557,32 litros de gasóleo na última quinzena do mês de março de 2020, pelo valor total faturado de 10.002,40€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 13,054/2020, emitida em 15/04/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 6.385,45 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de abril de 2020, pelo valor total faturado de 7.298,12€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 14,087/2020, emitida em 31/04/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.867,80 litros de gasóleo na última quinzena do mês de abril de 2020, pelo valor total faturado de 10.899,17€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 16,751/2020, emitida em 15/05/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.962,53 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de maio de 2020, pelo valor total faturado de 9.669,97€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 17,887/2020, emitida em 31/05/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.866,57 litros de gasóleo na última quinzena do mês de maio de 2020, pelo valor total faturado de 9.877,95€;

- 
- Fatura n.º RP\_FFR 20,884/2020, emitida em 15/06/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.206,13 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de junho de 2020, pelo valor total faturado de 11.149,10€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 21,868/2020, emitida em 30/06/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.333,16 litros de gasóleo na última quinzena do mês de junho de 2020, pelo valor total faturado de 12.661,28€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 24,929/2020, emitida em 15/07/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.776,70 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de julho de 2020, pelo valor total faturado de 11.523,51€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 26,095/2020, emitida em 31/07/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 11.028,60 litros de gasóleo na última quinzena do mês de julho de 2020, pelo valor total faturado de 13.068,77€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 29,047/2020, emitida em 15/08/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.343,84 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de agosto de 2020, pelo valor total faturado de 12.215,55€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 30,203/2020, emitida em 31/08/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.428,57 litros de gasóleo na última quinzena do mês de agosto de 2020, pelo valor total faturado de 9.953,38€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 33,270/2020, emitida em 15/09/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.190,92 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de setembro de 2020, pelo valor total faturado de 10.713,70€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 34,470/2020, emitida em 30/09/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.562,19 litros de gasóleo na última quinzena do mês de setembro de 2020, pelo valor total faturado de 12.069,88€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 37,616/2020, emitida em 15/10/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.534,31 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de outubro de 2020, pelo valor total faturado de 9.780,07€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 38,852/2020, emitida em 31/10/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.312,54 litros de gasóleo na última quinzena do mês de outubro de 2020, pelo valor total faturado de 11.923,45€;

- 
- Fatura n.º RP\_FFR 42,033/2020, emitida em 15/11/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.130,71 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de novembro de 2020, pelo valor total faturado de 10.400,51€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 43,073/2020, emitida em 30/11/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.495,63 litros de gasóleo na última quinzena do mês de novembro de 2020, pelo valor total faturado de 11.150,20€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 46,192/2020, emitida em 15/12/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.170,63 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de dezembro de 2020, pelo valor total faturado de 10.997,32€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 47,377/2020, emitida em 31/12/2020, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.218,64 litros de gasóleo na última quinzena do mês de dezembro de 2020, pelo valor total faturado de 9.985,03€; (Cfr. doc.5 junto com o PPA).

No Ano de 2021:

- Fatura n.º RP\_FFR 265/2021, emitida em 15/01/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.525,17 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de janeiro de 2021, pelo valor total faturado de 8.936,12€;
- Fatura n.º RP\_FFR 1,460/2021, emitida em 31/01/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.602,82 litros de gasóleo na última quinzena do mês de janeiro de 2021, pelo valor total faturado de 9.553,98€;
- Fatura n.º RP\_FFR 4,522/2021, emitida em 15/02/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.418,92 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de fevereiro de 2021, pelo valor total faturado de 10.784,00€;
- Fatura n.º RP\_FFR 5,540/2021, emitida em 28/02/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 6.670,42 litros de gasóleo na última quinzena do mês de fevereiro de 2021, pelo valor total faturado de 8.785,77€;
- Fatura n.º RP\_FFR 8,578/2021, emitida em 15/03/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 6.994,45 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de março de 2021, pelo valor total faturado de 10.674,17€;

- 
- Fatura n.º RP\_FFR 9,800/2021, emitida em 31/03/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.154,47 litros de gasóleo na última quinzena do mês de março de 2021, pelo valor total faturado de 12.212,17€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 12,814/2021, emitida em 15/04/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.379,41 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de abril de 2021, pelo valor total faturado de 9.777,97€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 14,070/2021, emitida em 31/04/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.405,69 litros de gasóleo na última quinzena do mês de abril de 2021, pelo valor total faturado de 9.917,75€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 17,147/2021, emitida em 15/05/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 6.963,40 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de maio de 2021, pelo valor total faturado de 9.453,73€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 18,454/2021, emitida em 31/05/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.045,41 litros de gasóleo na última quinzena do mês de maio de 2021, pelo valor total faturado de 12.360,24€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 21,744/2021, emitida em 15/06/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.335,02 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de junho de 2021, pelo valor total faturado de 11.425,96€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 22,994/2021, emitida em 30/06/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.904,96 litros de gasóleo na última quinzena do mês de junho de 2021, pelo valor total faturado de 12.438,27€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 26,103/2021, emitida em 15/07/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.709,96 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de julho de 2021, pelo valor total faturado de 12.273,77€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 27,398/2021, emitida em 31/07/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.099,69 litros de gasóleo na última quinzena do mês de julho de 2021, pelo valor total faturado de 11.346,57€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 30,723/2021 emitida em 15/08/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 6.977,57 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de agosto de 2021, pelo valor total faturado de 9.776,71€;

- 
- Fatura n.º RP\_FFR 31,763/2021, emitida em 31/08/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 6.086,77 litros de gasóleo na última quinzena do mês de agosto de 2021, pelo valor total faturado de 9.578,91€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 35,001/2021, emitida em 15/09/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.525,73 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de setembro de 2021, pelo valor total faturado de 10.600,85€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 36,271/2021, emitida em 30/09/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.829,48 litros de gasóleo na última quinzena do mês de setembro de 2021, pelo valor total faturado de 11.190,76€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 39,434/2021, emitida em 15/10/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.472,81 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de outubro de 2021, pelo valor total faturado de 12.524,99€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 40,737/2021, emitida em 31/10/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.799,06 litros de gasóleo na última quinzena do mês de outubro de 2021, pelo valor total faturado de 13.224,42€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 44,100/2021, emitida em 15/11/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.913,35 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de novembro de 2021, pelo valor total faturado de 14.953,75€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 45,241/2021, emitida em 30/11/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.188,59 litros de gasóleo na última quinzena do mês de novembro de 2021, pelo valor total faturado de 15.267,15€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 48,598/2021, emitida em 15/12/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.042,93 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de dezembro de 2021, pelo valor total faturado de 14.719,89€;
  
  - Fatura n.º RP\_FFR 49,879/2021, emitida em 31/12/2021, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.095,43 litros de gasóleo na última quinzena do mês de dezembro de 2021, pelo valor total faturado de 13.370,42€; (cfr. doc.6 junto com o PPA)

No Ano de 2022:

- 
- Fatura n.º RP\_FFR 281/2022, emitida em 15/01/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.195,55 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de janeiro de 2022, pelo valor total faturado de 10.868,70€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 1,600/2022, emitida em 31/01/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.524,06 litros de gasóleo na última quinzena do mês de janeiro de 2022, pelo valor total faturado de 13.319,26€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 4,984/2022, emitida em 15/02/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.296,14 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de fevereiro de 2022, pelo valor total faturado de 15.393,23€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 6,142/2022, emitida em 28/02/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.236,59 litros de gasóleo na última quinzena do mês de fevereiro de 2022, pelo valor total faturado de 11.797,72€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 9,535/2022, emitida em 15/03/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.508,91 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de março de 2022, pelo valor total faturado de 14.914,61€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 10,843/2022, emitida em 31/03/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.658,35 litros de gasóleo na última quinzena do mês de março de 2022, pelo valor total faturado de 21.086,03€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 14,143/2022, emitida em 15/04/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.081,38 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de abril de 2022, pelo valor total faturado de 16.912,20€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 15,457/2022, emitida em 31/04/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.890,92 litros de gasóleo na última quinzena do mês de abril de 2022, pelo valor total faturado de 14.775,04€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 18,855/2022, emitida em 15/05/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.406,76 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de maio de 2022, pelo valor total faturado de 16.948,45€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 19,986/2022, emitida em 31/05/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 7.943,37 litros de gasóleo na última quinzena do mês de maio de 2022, pelo valor total faturado de 18.625,42€;

- 
- Fatura n.º RP\_FFR 23,415/2022, emitida em 15/06/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.676,52 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de junho de 2022, pelo valor total faturado de 17.179,49€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 24,701/2022, emitida em 30/06/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.226,41 litros de gasóleo na última quinzena do mês de junho de 2022, pelo valor total faturado de 20.836,12€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 27,945/2022, emitida em 15/07/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.969,57 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de julho de 2022, pelo valor total faturado de 20.955,28€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 29,282/2022, emitida em 31/07/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 11.094,64 litros de gasóleo na última quinzena do mês de julho de 2022, pelo valor total faturado de 19.368,07€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 32,768/2022 emitida em 15/08/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.162,40 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de agosto de 2022, pelo valor total faturado de 17.561,85€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 33,995/2022, emitida em 31/08/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.094,10 litros de gasóleo na última quinzena do mês de agosto de 2022, pelo valor total faturado de 17.627,52€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 37,229/2022, emitida em 15/09/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.615,41 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de setembro de 2022, pelo valor total faturado de 18.953,78€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 38,534/2022, emitida em 30/09/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 10.980,33 litros de gasóleo na última quinzena do mês de setembro de 2022, pelo valor total faturado de 18.759,66€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 41,859/2022, emitida em 15/10/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.014,45 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de outubro de 2022, pelo valor total faturado de 16,033,72€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 43,187/2022, emitida em 31/10/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.107,99 litros de gasóleo na última quinzena do mês de outubro de 2022, pelo valor total faturado de 17.398,74€;

- 
- Fatura n.º RP\_FFR 46,668/2022, emitida em 15/11/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.203,19 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de novembro de 2022, pelo valor total faturado de 16.827,01€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 47,978/2021, emitida em 30/11/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 9.648,84 litros de gasóleo na última quinzena do mês de novembro de 2022, pelo valor total faturado de 16.062,25€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 51,303/2022, emitida em 15/12/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.596,01 litros de gasóleo na primeira quinzena do mês de dezembro de 2022, pelo valor total faturado de 13.518,32€;
  - Fatura n.º RP\_FFR 52,601/2022, emitida em 31/12/2022, referente aos abastecimentos dos veículos detidos pela Requerente com 8.570,07 litros de gasóleo na última quinzena do mês de dezembro de 2022, pelo valor total faturado de 13.367,52€; (cfr. doc. 7 junto com o PPA).
- e) Em 04 de abril de 2023 enviou por correio registado com aviso de receção para a Alfândega de Aveiro - Delegação Aduaneira da Figueira da Foz um pedido de revisão oficiosa; (cfr. doc. 1 junto com o PPA).
- f) Este pedido deu entrada na Alfandega de Aveiro - Delegação Aduaneira da Figueira da Foz em 05 de abril de 2023, conforme Aviso de Receção; (cfr. doc. 2 junto com o PPA).
- g) A AT até à data não decidiu o pedido de revisão oficiosa; (cfr. PA).

### **3.2. Factos não provados**

Considera-se não provado que:

- a) A B... SA, entregou ao Estado, enquanto sujeito passivo da respetiva relação jurídico-tributária, os valores apurados nos atos de liquidação conjunta de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) e de CSR praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base nas DIC por aquela submetida.
- b) a mencionada fornecedora de combustíveis repercutiu nas respetivas faturas a CSR correspondente a cada um desses consumos, nem que a Requerente, tenha suportado integralmente este imposto.
- c) com a aquisição do referido combustível, a Requerente suportou a título de CSR, a quantia global de € 95.032,92.

### **3.3. Motivação da matéria de facto**

O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a Resposta.

Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, o como prevê o artigo 110.º do CPPT, a prova documental produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

## **4. Das exceções**

A Requerida na Resposta invoca várias exceções e, a proceder alguma, obsta ao conhecimento do pedido e que, por isso, são de decisão prévia.

Assim, começamos por analisar a exceção de incompetência relativa do Tribunal Arbitral, de harmonia com o disposto no artigo 13.º do CPTA, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, porém não antes de determinar a natureza jurídica da CSR.

### **4.1. Da natureza jurídica da CSR**

A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e entrou em vigor em 01-01-2008. Teve alterações introduzidas pelas Lei n.ºs 67-A/2007, de

31 de dezembro, 64-A/2008, de 31 de dezembro, 64-B/2011, de 30 de dezembro, 66-B/2012, de 31 de dezembro, 83-C/2013, de 31 de dezembro, 82-B/2014, de 31 de dezembro, 7-A/2016, de 30 de março, sendo substituída pela “Consignação de serviço rodoviário”, pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro.

Considerando o disposto no artigo 1.º e no artigo 3.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, a CSR visava financiar a rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., constituindo a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis.

Como determina o artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, em vigor à data dos factos, a CSR é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP), estando estes identificados no artigo 4.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC).

O Código dos Impostos Especiais de Consumo, na redação aplicável ao caso em concreto, define como sujeito passivo:

*“Artigo 4.º - Incidência subjetiva*

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

*a) O depositário autorizado e o destinatário registado;*

Na tributação dos produtos petrolíferos e energéticos era aplicada uma taxa de ISP, a que acrescia o montante legalmente estabelecido a título de Fator de Adicionamento de CO2 e de CSR.

O artigo 7.º da Lei 55/2007 determina que *“As taxas do ISP são estabelecidas por portaria conjunta nos termos do Código dos Impostos Especiais de Consumo, por forma a garantir a neutralidade fiscal e o não agravamento do preço de venda dos combustíveis em consequência da criação da contribuição de serviço rodoviário.”*

Nos termos do artigo 7.º, n.º 1 do CIEC o facto gerador do ISP consiste: *“A produção em território nacional dos produtos a que se refere o artigo 5.º”*; *“A entrada em território nacional, quando provenientes de outro Estado -Membro, dos produtos a que se refere o artigo 5.º, ainda que irregular”*; e a *“A importação dos produtos a que se refere o artigo 5.º, ainda que irregular”*.

Os IEC, como o ISP, são exigíveis, conforme decorre do artigo 8.º do CIEC no momento da introdução no consumo de produtos sujeitos a imposto ou da constatação de perdas que devam ser tributadas em conformidade com o referido Código.

São considerados como introdução no consumo os factos que se enquadrem no descrito no n.º 1 do artigo 9.º, designadamente a saída dos produtos do regime de suspensão, a detenção e armazenagem fora do regime de suspensão sem pagamento do imposto, a produção fora do regime de suspensão, a importação, a entrada dos produtos no território nacional, ainda que em situação irregular, a cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal.

A introdução no consumo é formalizada através da Declaração de Introdução no Consumo (DIC), processada por transmissão eletrónica de dados (e-DIC), cfr. artigo 10.º do CIEC.

A DIC disponibiliza todos os elementos que permitem o cálculo e a liquidação do tributo aplicável, é o documento que suporta as quantidades de produtos declaradas para consumo bem como a liquidação do imposto correspondente.

De acordo artigo 10.º-A do CIEC, com as introduções no consumo efetuadas num determinado mês pelos sujeitos passivos que detenham um dos estatutos previstos CIEC são globalizadas no mês seguinte, numa única liquidação, processada de forma automática.

Nos termos dos artigos 11.º e 12.º do CIEC os sujeitos passivos são notificados da liquidação do imposto, até ao dia 15 do mês da globalização, devendo aquele ser pago até ao último dia útil do mês em que foi notificada a liquidação.

Como é afirmado no preâmbulo, a CSR é atribuída pelo legislador a finalidade de financiar a Empresa Infraestruturas de Portugal I.P.

Como importa decidir se a CSR é um imposto, uma taxa ou uma contribuição especial, entendemos ser relevante o que se afirma no Acórdão do STA, 2.ª Sec. de 04-07-2018, proferido no Processo n.º 01102/17, em que é analisada a distinção entre impostos, taxas e contribuições especiais:

*“(…) Dando por adquiridas as inúmeras reflexões doutrinárias e jurisprudenciais produzidas sobre a matéria atinente à distinção entre imposto e taxa [ou seja, que ambos constituem receitas públicas coactivamente impostas, mas enquanto o imposto «... é uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos» (Cfr. Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, Coimbra, 1977, p. 262.) a taxa tem «carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares» (Cfr. Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Lisboa, 1981, p. 42.) pressupondo, pois, uma contraprestação*

*por parte do ente público que a exige, a verificar-se na respectiva génese, e que deve concretizar-se naquela prestação de serviço público, naquele acesso à utilização de bens do domínio público ou na remoção do obstáculo jurídico à actividade do particular] (Cfr. Casalta Nabais, Contratos Fiscais, Coimbra 1994, 236.) ressalta na definição legal e doutrinal da taxa a individualização de um aspecto estrutural da mesma (a supra apontada sinalagmaticidade ou bilateralidade) e, em consequência, os respectivos pressupostos da sua cobrança. (...)*

Salientamos também, o decidido no Acórdão do TC n.º 232/2022 de 31-03-2022, Proc. 105/22, relator J. E. Figueiredo Dias:

*“Esta linha divisória estabelece-se entre a existência ou não de um nexo de bilateralidade/causalidade entre o Estado e o sujeito passivo do tributo, ou seja, apenas se podem qualificar como contribuições financeiras a favor de entidades públicas os tributos que se possam reconduzir a uma prestação pecuniária coativa destinada a compensar prestações administrativas aproveitadas (bilateralidade) ou provocadas (causalidade) pelos respectivos sujeitos passivos (...)”*

De mencionar também a posição do Tribunal de Contas, na Conta Geral do Estado de 2008, que afirma:

*“Face ao conteúdo normativo das disposições legais aplicáveis aos vários aspectos de que se reveste a problemática da contribuição de serviço rodoviário e tendo em conta os artigos 103.º, 105.º e 106.º da Constituição, a Lei de enquadramento orçamental e a legislação fiscal aplicável, o Tribunal de Contas considera que a contribuição de serviço rodoviário tem as características de um verdadeiro imposto ou, pelo menos, que dada a sua natureza não pode deixar de ser tratada como imposto pelo que, sendo considerada como receita do Estado, não pode deixar de estar inscrita no Orçamento do Estado, única forma de o Governo obter autorização anual para a sua cobrança.*

*Com efeito, a contribuição de serviço rodoviário é devida ao Estado, na medida em que é este o sujeito activo da respectiva relação jurídica tributária, pelo que os princípios constitucionais e legais da universalidade e da plenitude impõem a inscrição da previsão da cobrança da sua receita na Lei do Orçamento do Estado de cada ano.*

(...)

*Face ao exposto, não se antevê suporte legal bastante, face à Constituição e à lei, para a contribuição de serviço rodoviário ser paga directamente a uma sociedade anónima, sem passar pelo Orçamento do Estado. Para além disso, o Tribunal de Contas não pode deixar de assinalar que esta situação leva a uma saída de receitas e despesas da esfera orçamental e, por consequência, da sua execução, o que conduz à degradação, nesta sede, do âmbito do controlo das receitas e despesas públicas.”*

Conclui este Tribunal Arbitral que a Contribuição de Serviço Rodoviário é um imposto indireto, é um imposto monofásico, em que não estão legalmente previstos quaisquer atos de repercussão. O facto tributário ocorre apenas na fase da declaração para consumo, o que, regra geral, ocorre uma única vez, com a apresentação da e-DIC, nos termos do CIEC.

#### **4.2. Da incompetência do Tribunal Arbitral**

A AT suscita a questão da incompetência relativa do tribunal arbitral em razão da matéria por considerar, que não se encontra verificada a arbitrabilidade do *thema decidendum* e respetiva competência deste tribunal arbitral para a apreciação do presente litígio. Entende que a contribuição de serviço rodoviário deve ser qualificada como contribuição especial, e não como imposto, encontrando-se excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Nos presentes autos, a Requerente invocando a qualidade de repercutida legal pede a declaração de ilegalidade dos atos de repercussão da Contribuição de Serviço Rodoviário consubstanciados nas faturas referentes aos combustíveis adquiridos pela Requerente às fornecedoras de combustíveis, as gasolineras identificadas em 1.1., nos anos de 2019 a 2022.

Na resposta à matéria de exceção, a Requerente defendeu, a improcedência desta exceção.

Vejamos

A competência dos tribunais arbitrais a constituir no âmbito do CAAD está estabelecida no artigo 2.º do RJAT, Portaria n.º 112-A/2011, e abrange nos termos do n.º 1 a) a “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*”, porém o n.º 2 circunscreveu – ao menos literalmente – tal vinculação às “*pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*”.

A Portaria de Vinculação limita deste modo a competência dos Tribunais Arbitrais usando o termo impostos e não tributos.

Como concluído em 4.1., sendo a CSR um imposto, não procede a exceção alegada da Requerida que parte do pressuposto que a contribuição de serviço rodoviário deve ser

qualificada como contribuição especial, e não como imposto, encontrando-se excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Porém, para se concluir pela competência material deste Tribunal Arbitral temos ainda de analisar os concretos pedidos da Requerente e verificar a sua inclusão ou não nas normas de competência previstas no RJAT e da Portaria de Vinculação.

Entendemos, e com apoio na doutrina e jurisprudência relevante, que os atos de repercussão não são atos tributários em sentido lato, porque neles não é realizada qualquer atividade de apuramento da matéria tributável, quer pela Administração Tributária e Aduaneira quer por um particular.

Também não são atos tributários de liquidação *stricto sensu*, pois não consistem na determinação da obrigação tributária, não a tornam certa e exigível através da aplicação da taxa à matéria coletável previamente determinada.

Concordamos com a afirmação de SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, 2019, pág. 399, ao afirmar que os atos de repercussão consistem “(...) na transferência do peso económico de um tributo para pessoa diferente do sujeito passivo e com quem este está em relação, através da sua integração no preço de um qualquer bem”.

Assim, entende-se que os atos de repercussão não se podem subsumir nas previsões do artigo 2.º do RJAT, o que dita a incompetência dos Tribunais Arbitrais.

Este é o entendimento que vem sendo seguido por parte da jurisprudência arbitral, que se pronunciou sobre esta questão.

Porque concordamos, citamos com a devida vénia a decisão arbitral proferida em 01-02-2024, no processo n.º 296/2023-T:

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

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

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

As faturas e a cópia de conta-corrente juntas aos autos, não fazem prova de qualquer pagamento, pois não consubstanciam fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes alegados. Assim, não foram juntos ao processo quaisquer documentos, que permitam comprovar quaisquer pagamentos ao Estado da CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (e-DUC).

Importa ainda salientar que a Requerente não se apresenta como consumidor final dos combustíveis rodoviários adquiridos às gasoleiras, antes utilizando esses produtos como meios de produção necessários à prossecução da sua atividade comercial. Razão pela qual a repercussão dos encargos económicos suportados a montante - de entre os quais se incluirá os combustíveis adquiridos - também dependerá da sua política comercial e da maior ou menor capacidade de, em função de uma multiplicidade de fatores económicos ínsitos ao exercício de uma atividade comercial, incorporar os custos de produção nos preços praticados no seu mercado.

Das faturas juntas pela Requerente como documentos n.º 4 a 7, constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas quaisquer referências a montantes pagos a título de ISP ou CSR, estando a € 0,00 o campo das faturas referentes a ISP/Outras contribuições.

De salientar que a Requerente pede a anulação e consequente restituição pela AT, dos valores de CSR, que alegadamente lhe foram repercutidos pelas gasolneiras, sendo que a competência material do Tribunal Arbitral está limitada à sindicância dos atos de liquidações da CSR realizados pela AT com base nas e-DICs apresentadas pelas gasolneiras (sujeitos passivos) e que não são impugnados pela Requerente. Os atos de repercussão de CSR impugnados não são atos tributários que caibam na competência dos Tribunais Arbitrais, considerando que a CSR é um imposto monofásico e sem previsão legal de quaisquer atos de repercussão.

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

## **5. Decisão**

- a) Julgar procedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar atos de repercussão de CSR;
- c) Em consequência, absolver a AT da instância, condenando a Requerente nas custas do processo.

## **6. Valor do Processo**

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 95.032,92.

## **7. Custas**

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 2.754,00, a suportar pela Requerente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de julho de 2024

Os Árbitros

\_\_\_\_\_  
(Regina de Almeida Monteiro – Presidente e Relatora)

\_\_\_\_\_  
(Amândio Silva – Adjunto)

\_\_\_\_\_  
(Tomás Cantista Tavares – Adjunto)