

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 642/2024-T

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

SUMÁRIO:

1. A Contribuição de Serviço Rodoviário consubstancia um tributo que deve ser qualificado como imposto, pelo que sob essa qualificação os tribunais arbitrais têm competência para apreciar os correspondentes atos de liquidação.
2. A Requerente não suportou o encargo da Contribuição de Serviço Rodoviário por repercussão legal. Deste modo, a legitimidade da Requerente deve ser aferida pela qualidade de mera repercutida de facto, circunstância em que tem de demonstrar um interesse legalmente protegido, como se extrai do cotejo dos artigos 9.º do CPPT, 18.º da LGT e 9.º do CPTA.
3. Esse interesse há-de corresponder à circunstância de ter suportado, do ponto de vista económico, o imposto [CSR] ilegalmente liquidado aos sujeitos passivos fornecedores dos combustíveis. O que implica duas condições: a primeira é que os fornecedores de combustíveis tenham repercutido, de facto, à Requerente, a CSR; e a segunda é que o fenómeno da repercussão “voluntária” tenha ficado por aí, sem que a Requerente tenha, de igual modo, repercutido aos seus clientes o “peso” económico da CSR.
4. Não tendo ficado provado o valor da CSR repercutido pelos fornecedores de combustíveis, nem que a Requerente tenha suportado o encargo económico do imposto em definitivo, falece àquela legitimidade para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto.
5. A solução preconizada enquadra-se numa interpretação conforme à Constituição (v. artigo 268.º, n.º 4), porquanto o direito à impugnação dos atos lesivos não pode deixar de reportar-se aos sujeitos cuja esfera jurídico-patrimonial sofreu a lesão (os lesados) e não a outros.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD para formar Tribunal Arbitral Singular, constituído em 23 de julho de 2024, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

- 1. A..., S.A.**, doravante designada “Requerente”, NIPC..., com sede na ..., ..., em ..., ...-... ..., Viseu, na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado em 26.10.2023, junto da Alfândega de Aveiro (Autoridade Tributária e Aduaneira), sobre os atos tributários de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), não se conformando com os mesmos, veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral com vista à anulação da decisão de indeferimento tácito que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa, bem como a anulação dos atos tributários de liquidação da CSR, respeitante ao período compreendido entre outubro de 2019 a dezembro de 2022, com a conseqüente restituição do valor de € 23.657,81 € (vinte e três mil seiscientos e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos).
- 2.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular apresentado pela Requerente em 13 de maio de 2024, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente comunicado à Requerida, que foi do mesmo notificada em 20 de maio de 2024.

Em 23 de maio de 2024, a Requerida veio informar o CAAD que, “(...) *analisado o pedido, não detetou a identificação de qualquer ato tributário, identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Administrativa*”, pelo que, concluiu, requerendo “(...) *que sejam identificados os atos de liquidação cuja legalidade a Requerente pretende ver sindicada, entendendo-se que o termo inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT só ocorre após notificação, à Autoridade Tributária e Aduaneira, da identificação, em concreto, dos atos de liquidação*

2.

cuja ilegalidade é suscitada.”.

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

Em 4 de julho de 2024, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 23 de julho de 2024.

3. No pedido arbitral a Requerente invocou, em síntese:

- a) Que, enquanto sociedade que tem a sua sede em Portugal, e que se dedica à construção de estruturas metálicas, coberturas e serralharia, a engenharia metalomecânica no geral e também a construção civil, tem necessidade de recorrer ao consumo de gasóleo e gasolina para abastecimento dos seus veículos.
- b) Que das faturas de abastecimento de combustíveis consta a repercussão da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), estabelecida pela Lei 55/2007, de 31 de agosto, que consagra a sua incidência sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário, e que a mesma é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos.
- c) Que a Contribuição de Serviço Rodoviário incide de modo geral sobre todo o consumo de gasolina e gasóleo rodoviário, sendo por isso suportada por um universo

de contribuintes muito mais largo do que aqueles que fazem uso da parte da rede rodoviária nacional que está a cargo da Estradas de Portugal/Infraestruturas de Portugal.

- d) Que a Contribuição de Serviço Rodoviário é suportada pelos contribuintes e consumidores finais aquando da aquisição dos combustíveis, uma vez que em última análise, a Requerente é sujeito passivo no sentido que lhe viu ser repercutido o pagamento de tal contribuição.
- e) Que é sujeito passivo de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, na qualidade consumidora final e contribuinte, sendo que foi nessa qualidade que solicitou o reembolso dos montantes pagos a título de Contribuição de Serviço Rodoviário, através do procedimento de revisão oficiosa das liquidações.
- f) Que com base nas declarações das comercializadores de combustíveis, a Alfândega de Aveiro procedeu a atos de liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, Contribuição de Serviços Rodoviários e outros tributos, relativos aos meses de outubro de 2019 a dezembro de 2022, que foram repercutidos pelas gasolinhas na aqui Requerente.
- g) Que não é legítima a liquidação relativa à Contribuição de Serviços Rodoviários, uma vez que tal tributo, configurado como imposto pelo legislador, não preenche os requisitos e finalidades previstos na lei nacional para esse tipo de tributo e, por isso, são ilegais.
- h) Que tendo em conta que a Contribuição de Serviço Rodoviário adere (em parte) ao regime dos Impostos Especiais de Consumo, que o financiamento da rede rodoviária nacional deve ser assegurada pelos seus próprios utilizadores e que resulta de uma interpretação conjunta e sistemática do regime da CSR que esta contribuição pretende onerar os utilizadores da rede rodoviária e na medida do seu consumo de combustíveis, conclui-se no sentido da Contribuição de Serviço Rodoviário ser também objeto do fenómeno da repercussão legal, pelo que os consumidores finais

– os repercutidos – têm legitimidade para contestar as liquidações da Contribuição de Serviço Rodoviário, de forma a obter a sua anulação e respetivo reembolso.

- i) Que a Lei Geral Tributária prevê a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou, podendo esta ser efetuado por iniciativa do sujeito passivo, nos termos do art.º 78.º da mencionada lei, pelo que a revisão do ato tributário pode efetuar-se a pedido da contribuinte, como resulta do preenchimento dos pressupostos e requisitos da identificada disposição legal, tendo, por isso, legitimidade e apresentando-o dentro do prazo legal.
- j) Que apresentou pedido de revisão oficiosa, quanto à Contribuição de Serviços Rodoviários, para o período compreendido entre outubro de 2019 a dezembro de 2022, no valor global de € 23.657,81 (vinte e três mil, seiscentos e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos), correspondente à aquisição de um total de 212.203,74 litros de gasóleo e 1.186,06 litros de gasolina
- k) Que a Requerida não proferiu qualquer decisão quanto ao pedido de revisão oficiosa, tendo-se formado a presunção de indeferimento tácito, nos termos previstos nos artigos 54.º a 57.º e 78.º, todos da LGT, em conjugação com o art.º 102.º, n.º 1, al. d), do CPPT.
- l) Que não é legítima, nem legal, a liquidação relativa à Contribuição de Serviços Rodoviários, uma vez que tal tributo, não pode ser configurado como imposto, pelo que as liquidações são ilegais atenta a legislação nacional, comunitária e a jurisprudência conhecida.
- m) Que a CSR constitui unicamente fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo das Estradas de Portugal, pelo que da articulação 103.º e 104.º, da Constituição da República Portuguesa; os artigos 4.º e 5.º, da Lei Geral Tributária; o artigo 2.º, 88.º, do Código dos Impostos Especiais de Consumo, não se verifica a existência de suporte legal.

-
- n) Que, nos termos do art.º 100.º, n.º 1, da LGT, a Requerida deve reconstituir a situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, pelo que a mesma deve proceder à devolução das quantias pagas pela Requerente a título de Contribuição de Serviço Rodoviário, tal como resulta das decisões proferidas nos processos arbitrais 702/2022-T, de 31.07.2023, 113/2023, de 15.07.2023, 24/2023-T, de 14.06.2023, 665/20222, de 31.05.2023 e 305/2022-T, de 16.01.2023.
- o) Que a decisão que deverá recair nos presentes autos deverá ser a de declarar a ilegalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, bem como declarar a ilegalidade dos atos de liquidação de Contribuição de Serviço Rodoviário identificados e condenar a Requerida no pagamento e restituição à Requerente do referido valor pago de € 23.657,81 (vinte e três mil seiscientos e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos).
- p) Que, nos termos do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2018/118/CE, do Conselho de 16 de Dezembro de 2008, resulta que os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos 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 controlo do imposto.
- q) Que o TJUE entende que tal tributo (CSR) dada a ausência de “motivo específico”, viola o art.º 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/11, o que o torna ilegal, e por assim ser, entende que as liquidações feitas em razão da Contribuição de Serviço Rodoviário padecem do vício de ilegalidade abstrata, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional.
- r) Que sendo tais liquidações ilegais, o são por erro imputável aos serviços da Requerida, o qual abrange não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da

demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro uma vez que a administração tributária está genericamente obrigada a atuar em conformidade com a lei.

- s) Que, em síntese, as liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário referentes ao período de outubro de 2019 a dezembro de 2022 padecem de vício de ilegalidade, pelo que a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias que pagou indevidamente.
 - t) Que devem ser anulados os atos de liquidação da Contribuição do Serviço Rodoviário, quanto ao período compreendido entre outubro de 2019 a dezembro de 2022, no valor global de € 23.657,81 € (vinte e três mil seiscientos e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos), com o conseqüente reembolso dessa mesma quantia, bem como ser a Requerida condenada no pagamento de juros indemnizatórios e nas custas do processo arbitral.
- 4.** Em 5 de setembro de 2024, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, bem como juntou na mesma data o respetivo processo administrativo, invocando em síntese:
- a) Que a espécie tributária da CSR é qualificada como contribuição e não como imposto, encontrando-se, assim, excluída do âmbito material da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º, do RJAT, e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (“Portaria de Vinculação”), tal como entendeu o Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 29 de maio de 2023, no processo n.º 31/2023-T;
 - b) Que esta interpretação do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 é compaginável com a Constituição, como já decidiu o Tribunal Constitucional (TC) no Acórdão n.º 545/2019, de 16.10.2019, proferido no processo n.º 1067/2018, confirmada pelas Decisões Sumárias n.º 70/2024, de 08.02.2024, n.º 74/2024, de 12.02.2024, e n.º

99/2024, de 21.02.2024, proferidas, respetivamente, nos Autos de Recurso n.º 1347/23 (Proc.º CAAD n.º 520/2023-T), n.º 137/2024 (Proc.º CAAD n.º 375/2023-T) e n.º 128/23 (Proc.º CAAD n.º 408/023-T), do Tribunal Constitucional.

- c) Que se encontrando a CSR excluída da arbitragem tributária, por não abranger os tributos que devam ser qualificados como contribuição, não se encontra verificada a arbitrabilidade do *thema decidendum*, não sendo, por isso, os tribunais arbitrais do CAAD materialmente competentes para conhecer do mérito do pedido em apreço.
- d) Que estamos perante uma exceção dilatória nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, al. a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa.
- e) Que a incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido da Requerente resulta ainda do facto de esta questionar a legalidade do regime da CSR, no seu todo, pelo que pretendendo em rigor a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa, visa, com a presente ação, suspender a eficácia de atos legislativos, o que extravasa as competências dos Tribunais Arbitrais.
- f) 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 atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, que não são atos de tributários e que, para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto.
- g) Que, assim, verifica-se uma exceção dilatória nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e 2, e 577.º, al. a) do CPC, aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, pelo que deve

o tribunal arbitral declarar-se incompetente em razão da matéria e, consequentemente, absolver a Requerida da instância.

- h) Que decorre dos artigos 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), que o reembolso só poderá ser solicitado pelos sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto, pelo que os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e consequente pedido de reembolso do imposto.
- i) Que, portanto, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e consequente pedido de reembolso do imposto, uma vez que esta possibilidade é restringida, independentemente do tipo de erro ou da situação que motive o reembolso, ao sujeito passivo, estatuto que a Requerente não possui, ao contrário do que alega no pedido de pronúncia arbitral.
- j) Que não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica da repercutida económica ou de facto, não podendo a entidade, em que alegadamente teria sido repercutido o imposto, apresentar pedidos de revisão ou de reembolso por erro, pelo que não sendo a Requerente sujeito passivo nos termos e para o efeito do disposto no artigo 4.º do CIEC, não tem legitimidade para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, consequentemente, o presente pedido arbitral, por não integrar a relação tributária relativa à liquidação originada pela DIC.
- k) Que, carece igualmente de legitimidade, atendendo ao disposto no artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da Lei Geral Tributária, pois não é sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal, porquanto não está em causa uma alegada situação de repercussão legal, visto que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto.
- l) Que não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, sendo

reconhecido que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, porquanto, tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo (como o ISP/ISPPE, IABA ou IT), o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos que podem ser tidos em conta na política de definição dos preços de venda.

- m) Que dada a natureza da repercussão da CSR, ainda que o sujeito passivo de ISP/CSR “repasse” o custo da CSR, ou parte dele, no preço de venda dos combustíveis, os seus clientes não são, necessariamente, quem suporta, a final, o encargo do tributo, uma vez que os adquirentes de combustíveis enquanto operadores económicos que desenvolvem uma atividade comercial/prestação de serviços e que utilizam os combustíveis como fatores de produção no circuito económico procuram, também eles, repassar nos preços praticados todos os gastos em que incorrem, por forma a concretizarem o objetivo lucrativo da sua atividade económica, não sendo assim de considerar consumidores finais.
- n) Que a Requerente enquanto sociedade comercial que desenvolve atividade com fins lucrativos, dedicando-se à construção de estruturas metálicas, coberturas e serralharia, engenharia metalomecânica e construção civil, repassa, necessariamente, no preço dos serviços que presta, os gastos em que incorre, nomeadamente com a aquisição de combustíveis, pelo que as entidades potencialmente lesadas com o encargo da CSR, serão os consumidores finais de tais serviços e não a Requerente.
- o) Que a não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu às dezenas de fornecedoras elencadas na tabela-resumo inserta no ponto 35.º da PI, tem incluído o valor da CSR pago, nem tão pouco logra provar, por outro lado, que não repassou tal encargo no preço dos produtos vendidos/serviços prestados aos seus clientes, sendo que, por um lado, das faturas juntas aos autos, apenas constam valores referentes ao IVA, e nenhuma contém referência a montantes de CSR, sendo

absolutamente omissas nesse aspeto e, por outro, todas as faturas juntas aos autos, por si só, não fazem prova do alegado 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 pela Requerente.

- p) Que, em suma, a Requerente não é sujeito passivo de ISP/CSR e não integra a relação tributária subjacente às liquidações contestadas, não sendo devedora, nem estava obrigada ao seu pagamento ao Estado, nem tão pouco corresponde a quem seria consumidora final, uma vez que adquiriu os combustíveis no âmbito da sua atividade económica, pelo que não tem legitimidade nem para apresentar o pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral, nos termos do n.º 2, do artigo 15.º do CIEC e dos n.ºs 3 e 4, alínea a), do artigo 18.º da LGT.
- q) Que, sem a possibilidade de identificar os atos de liquidação subjacentes às posteriores transações, no limite, a Requerida poderia vir a ser sucessivamente condenada a pagar os mesmos montantes de CSR, mais do que uma vez, a todo e qualquer operador económico que tenha tido intervenção na cadeia de comercialização de combustíveis: desde o sujeito passivo de imposto, passando pelos grossistas, distribuidores, revendedores, etc., até ao consumidor final, tenham ou não aqueles suportado os valores em causa.
- r) Que inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arrogam, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º, al. e) e 578.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida da instância; ou caso assim não se entenda, carece de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 576.º n.º1 e n.º3 e 579.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º1 al. e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido.

- s) Que o pedido arbitral não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, requisito essencial à aceitação do pedido, designadamente a identificação do(s) ato(s) tributário(s) objeto do pedido é condição essencial para a aceitação do pedido de constituição do tribunal arbitral, pelo que deverá ser declarado inepto.
- t) Que, tanto do pedido arbitral, como da documentação a ele anexa, em lado algum se encontra identificado qualquer ato tributário de CSR, uma vez que a Requerente limita-se a identificar faturas de aquisição de combustíveis às suas múltiplas fornecedoras, sem, no entanto, identificar quaisquer atos de liquidação de ISP/CSR praticados pela administração tributária e aduaneira, ou as Declarações de Introdução no Consumo (DIC) submetidas pelos sujeitos passivos de imposto.
- u) Que é totalmente impossível à AT identificar os atos de liquidação subjacentes à declaração dos produtos para o consumo, que vão sendo transacionados ao longo da cadeia de comercialização, o que no caso é exponenciada por apenas duas – G... e C...- das várias dezenas de fornecedoras da Requerente, possuírem estatuto compatível com a introdução de combustíveis no consumo, configurando as demais meras intermediárias, inexistindo qualquer possibilidade de, a partir das faturas anexas ao pedido de pronúncia arbitral, comprovar se as intermediárias foram ou não, elas próprias, repercutidas, nem tão pouco se afigura possível apurar quantos níveis/etapas de revenda ocorreram antes do combustível em causa chegar à posse da Requerente.
- v) Que apenas o sujeito passivo que declarou os produtos para consumo, a quem foi liquidado o imposto e que efetuou o correspondente pagamento, reúne condições para identificar os atos de liquidação, não havendo qualquer possibilidade, relativamente às transações posteriores, de identificar o registo de liquidação correspondente, pelo que a identificação das liquidações não é feita pela Requerente, nem é possível à AT suprir tal omissão, dada a impossibilidade absoluta em

estabelecer qualquer correlação/correspondência (datas, quantidades de produto, valores) entre as faturas apresentadas e os atos de liquidação que, a montante, estiveram subjacentes à introdução no consumo (DIC) dos produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente.

- w) Que nunca seria possível fazer qualquer correspondência entre as quantidades de produtos introduzidos no consumo e as quantidades de produto adquiridas pela Requerente ao seu fornecedor.
- x) Que verifica-se a exceção de ineptidão da petição inicial, na medida em que o pedido arbitral não identifica qualquer ato tributário, violando o requisito da al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, o que determina a nulidade de todo o processo, e, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, dá lugar à absolvição da instância, conforme artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, al. b) e 278.º, n.º 1, al. b), do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º do RJAT, devendo, conseqüentemente, determinar-se a nulidade de todo o processo e a absolvição da Requerida da instância.
- y) Que existe uma contradição clara entre o pedido e a causa de pedir, na medida em que o pedido é de anulação dos atos de liquidação que alegadamente a Requerente teria suportado como repercutida legal, pelo que se verifica a exceção de ineptidão da petição inicial.
- z) Que tomando por referência o alegado pela Requerente, aquisições no período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, em 26.10.2023, há muito que se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa de 120 (cento e vinte) dias, a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/ CSR, previsto no artigo 78.º, n.º 1, primeira parte da LGT.
- aa) Que estando a Requerida vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado as liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços.

- bb) Que 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, mesmo 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.º 1, 2 e 4 al. k) do CPTA, devendo, nessa medida, ser a Requerida absolvida do pedido ou da instância.
- cc) Que a Requerente não consegue fazer prova do que alega, designadamente que pagou e suportou integralmente o encargo do pagamento da CSR por repercussão, bem como não se pode presumir a existência de repercussão quando estamos perante uma repercussão que não é legal, mas meramente económica ou de facto.
- dd) Que das faturas apresentadas apenas constam valores referentes ao IVA, sendo absolutamente omissas quanto à CSR, a que acresce que as faturas emitidas pelas fornecedoras “Cpcpc – Companhia Portuguesa C.P. Combustíveis S.A.”, “Petro Besteiros Combustíveis, Lda.” e “Petrosanjo Comércio Combustíveis, Lda.” contêm uma parcela com a designação “desconto”, sem descritivo da respetiva natureza e conteúdo, o que, por si só, suscita dúvidas quanto à própria presunção da repercussão da CSR, pelo menos no que se refere ao seu *quantum*.
- ee) Que não foram apresentados quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado do ISP/CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC) e das Declarações Aduaneiras de Importação/Documentos Administrativos Únicos (DAI/DAU) com averbamento do número de movimento de caixa, pelo que não resulta provado que o valor pago pela Requerente no âmbito da aquisição de combustíveis inclui a totalidade (ou sequer, parte) da CSR paga pelo(s) sujeito(s) passivo(s) de ISP/CSR.
- ff) Que, conseqüentemente, nenhum dos elementos de prova apresentados, sustentam qualquer facto invocado no pedido arbitral, nomeadamente que o valor pago pelos

combustíveis que a Requerente adquiriu, tem incluída a totalidade (ou sequer, parte) da CSR paga pelo(s) sujeito(s) passivo(s) de ISP/CSR, sendo que impendia sobre a Requerente o ónus de tal prova, bem como o ónus de provar que o preço dos serviços prestados aos seus clientes, não comportaram, a jusante, a repercussão da CSR, por forma a poder sustentar que pagou de forma efetiva o encargo daquele tributo.

- gg) Que apesar da Requerente alegar que adquiriu combustível às suas fornecedoras, mas não identifica quaisquer atos de liquidação de CSR e/ou datas em que aqueles teriam sido efetuados, em decorrência das DIC alegadamente submetidas por aquelas, que possa permitir estabelecer uma qualquer relação entre o combustível adquirido pela Requerente e as liquidações de CSR suportadas, a montante, pelo(s) sujeito(s) passivo(s).
- hh) Que o TJUE não considerou ilegal a CSR, e, bem assim, que não existe qualquer decisão judicial nacional transitada em julgado que declare a CSR ilegal, pelo que o ordenamento jurídico português não está em contradição ou antinomia com o Direito da União Europeia, nomeadamente, no que respeita à pretensa desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva Europeia;
- ii) Que existe e existia à data dos factos na CSR objetivos/finalidades não orçamentais, estando subjacente à sua criação e afetação motivos específicos distintos de uma finalidade orçamental, nomeadamente finalidades de redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, sendo, pois, a referida CSR conforme ao direito da União Europeia.
- jj) Que, quanto aos juros indemnizatórios, há que considerar que o pedido arbitral foi efetuado na sequência do pedido de revisão oficiosa apresentado em 26.10.2023, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, havendo que aplicar a alínea c), do n.º 3, do artigo 43.º da LGT, que consagra um critério especial para os casos em que seja apresentado pedido de revisão oficiosa da liquidação, pelo que só haveria lugar, em sintonia com a jurisprudência, direito ao pagamento de juros indemnizatórios

um ano após a apresentação daquele pedido.

kk) Que deve o Tribunal decidir no sentido da improcedência do pedido de anulação do indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa, bem como da anulação da(s) liquidação(ões) de ISP/CSR, não havendo, conseqüentemente, lugar ao reembolso da CSR alegadamente repercutida, nem ao pagamento de juros indemnizatórios.

5. Por despacho de 6 de setembro de 2024, foi a Requerente notificada para exercer o direito ao contraditório, bem como indicar sobre o seu interesse na manutenção da produção de prova testemunhal, o que esta veio a fazer e esclarecer em 17 de setembro de 2024, onde manifestou o interesse na inquirição da testemunha arrolada, declarando não prescindir da mesma, bem como sustentou em síntese, que as exceções invocadas pela Requerida devem ser todas julgadas improcedentes, com os seguintes fundamentos:

- a) Que, quanto ao prévio, foi devidamente alegada e identificadas as liquidações de CSR, bem como junto o respetivo suporte documental, sustentando, ainda, que o ónus da prova está do lado da Autoridade Tributária, por estar 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.
- b) Que a Autoridade Tributária está sujeita a um princípio de colaboração, e, como tal, cumprindo-lhes, prestar aos particulares as informações e os esclarecimentos de que careçam, mas que no procedimento de revisão oficiosa, omitiram quaisquer diligências que permitissem verificar a existência dos atos de liquidação de imposto e a sua correlação com as faturas onde o imposto se encontra repercutido, nomeadamente, não dando cumprimento ao princípio do inquisitório.
- c) Que, quanto à incompetência do tribunal em razão da matéria, não pode senão concluir-se que a CSR é, não uma contribuição financeira, mas um verdadeiro imposto, dado o seu caráter inequivocamente unilateral pelo que, tudo ponderado, inclusive o alegado no articulado inicial do pedido arbitral apenas se poderá concluir

que, sem prejuízo do seu *nomen juris*, a CSR configura um verdadeiro imposto e não poderá deixar de ser sindicado pelo Tribunal Arbitral, pelo que deverá improceder a alegada exceção da incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida

- d) Que, quanto à ilegitimidade da Requerente, sustenta que todos os atos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei, em decorrência do princípio fundamental do acesso ao Direito e à tutela jurisdicional efetiva, assumindo-se como basilar no recorte dos direitos dos contribuintes, não podendo, em consequência, a sua aplicação ser restringida ou coartada sem um motivo atendível.
- e) Que têm legitimidade para intervir no processo tributário todos aqueles que demonstrem ter um interesse legalmente protegido cuja tutela dependa desse processo, ainda que não sejam legalmente responsáveis pelo cumprimento de quaisquer obrigações tributárias, em que a qualidade de sujeito passivo, sendo certo que é atribuída legitimidade processual a entidades que não se qualificam como sujeitos passivos, designadamente em situações de repercussão do pagamento do imposto.
- f) Que não se descortina qualquer razão que justifique distinguir a repercussão legal de outras situações de repercussão de facto para efeitos de aferição da legitimidade processual do repercutido, contanto que a transmissão do encargo do imposto seja efetivamente demonstrável, pelo que será de concluir que o repercutido será, independentemente da modalidade de repercussão, titular de um interesse legalmente protegido justificativo da atribuição de legitimidade processual para discussão da legalidade da dívida tributária.
- g) Que, *in casu*, ocorreu efetivamente repercussão sendo a Requerente a titular do direito ao reembolso repercutido nas vendas de combustível que adquiriu, pelo que tendo havido repercussão do tributo, são os repercutidos quem tem legitimidade para

impugnar os atos que afetaram as suas esferas jurídicas, no exercício do direito de impugnação de todos os atos lesivos que lhe é constitucionalmente garantido.

- h) Que essa legitimidade é assegurada, a nível do direito ordinário, tanto a nível procedimental como processual, pelos artigos 18.º, n.º 4, al. a), 54.º, n.º 2, 65.º e 95.º, n.º 1, da LGT, conjugados com os n.ºs 1 e 4 do art.º 9.º do CPPT, aplicáveis aos processos arbitrais tributários por força do disposto no art.º 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, na medida em que reconhecem legitimidade procedimental e processual a quem for titular de um interesse legalmente protegido, pelo que deve ser julgada improcedente a exceção de ilegitimidade.
- i) Que, quanto à ineptidão da petição inicial, não corresponde à verdade que não tenha expressa e cabalmente identificado no seu pedido de pronúncia arbitral os atos tributários sob contenda cuja ilegalidade pretende ver apreciada, porquanto 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 liquidado e, concomitantemente, suportado pela Requerente, enquanto consumidora final, no momento da venda do combustível pela fornecedora.
- j) Que ainda que quaisquer outras declarações estejam em poder da Entidade Requerida, podia, pode e poderá esta identificá-las, solicitando, se necessário, a coadjuvação do sujeito passivo em causa designadamente ao abrigo dos seus poderes de colaboração com este processo e Tribunal Arbitral.
- k) Que as faturas de venda de combustíveis juntas aos autos incluem o montante da CSR que foi pago e que terá sido repercutido na Requerente, pelo que são, por essa via, apuráveis os montantes cuja anulação a Requerente pretende, em que a eventual dificuldade que a Requerida possa ter para identificar as liquidações que ela própria emitiu aos fornecedores de combustíveis, relacionadas com as faturas em causa, é e será um problema de organização dos seus serviços, pelo que é ela própria quem

deve suportar os seus hipotéticos inconvenientes.

- l) Que a falta de indicação das liquidações pela Requerente está perfeitamente justificada, pois elas foram emitidas pela Requerida à empresa que apresentou as DICs e não foram notificadas à Requerente, pelo que não era exigível à Requerente que identificasse as liquidações que a Requerida emitiu com base nas vendas de combustíveis em causa, nem essa identificação é necessária para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas faturas em causa.

- m) A exigência de identificação das liquidações, numa situação deste tipo, em que o repercutido não tem possibilidade de as identificar e a identificação não é imprescindível para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas faturas, seria incompatível com o princípio constitucional da proporcionalidade e o direito à tutela judicial efetiva (garantido pelos art.ºs 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP), pois inviabilizaria a possibilidade prática de a Requerente impugnar contenciosamente atos que lhe aplicam tributação e lesam a sua esfera jurídica, pelo que deverá improceder a exceção da ineptidão do pedido de pronúncia arbitral.

- n) Que, quanto à caducidade do direito de ação, o pedido de revisão oficiosa é um meio procedimental idóneo para reagir contra a ilegalidade de liquidações de CSR cujo encargo tenha sido totalmente suportado por terceiro sob as vestes de contribuinte de facto, sendo, por isso, um meio de garantia ao dispor na situação concreta.

- o) Que, contrariamente à posição perfilhada pela Requerida na aceção do art.º 78.º, n.ºs 1 e 4, da LGT, o requisito atinente à tempestividade deve ser aferido por referência à data da tomada de conhecimento da liquidação do tributo pelo que, a Requerente – enquanto contribuinte de facto – tomou conhecimento dos atos de liquidação de CSR quando foi notificada das faturas emitidas, pelo que tendo a Requerente, computado o prazo de apresentação do pedido de revisão oficiosa a partir da data de emissão das referidas faturas, não tem lugar a intempestividade.

- p) Que 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 n.º 1 do art.º 78.º da LGT, sendo que é manifesto que os erros imputados aos atos impugnados não são imputáveis à Requerente, pois não teve qualquer intervenção no procedimento de liquidação, pelo que o prazo para apresentação de pedido de revisão oficiosa era de quatro anos, pelo que o mesmo foi apresentado tempestivamente, devendo, assim, improceder em absoluto a matéria de exceção de caducidade suscitada pela Requerida.

6. Por despacho de 28 de setembro de 2024 (notificado a 30 de setembro de 2024), determinou-se a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, para o dia 30 de outubro de 2024, para nela se proceder à inquirição da testemunha protestada apresentar pela Requerente.

Por Requerimento de 02.10.2024, a Requerida requereu a intervenção da jurista por videoconferência, através da plataforma Webex., o que foi deferido por despacho arbitral de 25.10.2024.

Em 29.10.2024, a Requerente apresentou requerimento com vista ao adiamento da reunião e da inquirição da testemunha para nova data ou, subsidiariamente, o adiamento da inquirição da testemunha para uma nova data, após a notificação da mesma. Por despacho de 30.10.2024, foi dada sem efeito a inquirição da testemunha arrolada e designada nova data (11 de dezembro de 2024).

A Requerente juntou, em 30.10.2024, substabelecimento, com reserva, a favor do Dr.
... .

Em 09.12.2024, a Requerente solicitou que a testemunha fosse inquirida por videoconferência, através da plataforma Webex, o que por despacho de 10 de dezembro de 2024 foi deferido.

7. A Reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, realizou-se no dia 11.12.2024, com vista à inquirição da testemunha arrolada, B... . No decurso da reunião foi requerido que *“Considerando que a testemunha não terá conhecimento direto, eventualmente, do assunto questionado, requer-se a V. Exa. se digne a solicitar à testemunha inquirida a indicação do contabilista certificado do consultório/gabinete de contabilidade que terá participado neste assunto, para efeitos de vir a ser admitida e inquirida, uma vez que poderá ser importante para a decisão do processo a apresentação pela contabilidade do documento comprovativo do lançamento da contabilidade da A... da Contribuição do Serviço Rodoviário, pese embora estejamos na fase da inquirição da testemunha verifica-se pertinência da prova referida ao abrigo do artigo 16.º do RJAT.”*.

A Requerida opôs-se ao requerido pelos representantes da Requerente.

O requerido foi expressamente indeferido pelo tribunal *“atendendo a que a testemunha arrolada no processo é incapaz de identificar o responsável ou responsáveis por esses mesmos lançamentos, indefere este Tribunal por impossibilidade prática essa inquirição”*. No que se refere à apresentação do documento contabilístico comprovativo dos lançamentos da Contribuição de Serviço Rodoviário foi admitida a junção aos autos no prazo de alegações.

Na diligência foram as Partes notificadas para a apresentação de alegações no prazo de 10 dias, de modo sucessivo, devendo a Requerente apresentar alegações escritas no prazo de 10 dias, contados da referida notificação, com o prazo da Requerida a começar a contar com a notificação da junção das alegações da Requerente ou do termo do prazo a esta concedido e para o exercício do contraditório sobre os eventuais documentos juntos.

Foi ainda designado o dia 23 de janeiro de 2025 para o efeito de prolação da decisão arbitral, bem como advertida a Requerente para até ao termo do prazo para a

apresentação de alegações proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

8. Em 23 de dezembro de 2024, a Requerente veio apresentar as suas alegações, mantendo a respetiva posição já expressa no pedido de pronúncia arbitral e no requerimento de resposta à matéria de exceção. Igualmente, solicitou nos termos dos artigos 16.º e 17.º do RJAT, em conjugação com o artigo 110.º, n.ºs 4 e 5, do CPPT, a prorrogação do prazo para a apresentação do documento contabilístico comprovativo dos lançamentos da Contribuição de Serviço Rodoviário.
9. Por despacho de 26 de dezembro de 2024, o tribunal arbitral deferiu a prorrogação, pelo prazo suplementar de 3 (três dias), para a Requerente proceder à junção de documento (ou documentos) relacionados com a repercussão da CSR, nos períodos temporais em discussão e quanto às partes intervenientes. A Requerente não procedeu no referido prazo, nem depois dele, à junção de qualquer documento.

Por despacho de 16 de janeiro de 2025 foi a requerida notificada para informar os autos se iria apresentar alegações.

10. Em 20 de janeiro de 2025, a Requerida apresentou as suas alegações, mantendo a respetiva posição já expressa na resposta apresentada.

II. SANEAMENTO

11. 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).
12. Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as exceções, de:
 - (i) Incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria;

- (ii) Ilegitimidade processual e substantiva da Requerente;
- (iii) Ineptidão da petição inicial (por falta de objeto e contradição entre o pedido arbitral e a causa de pedir);
- (iv) Caducidade do direito de ação;

13. A apreciação das exceções será efetuada pela ordem supra identificada, a título prévio, logo após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

III. DA MATÉRIA DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

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

A. A Requerente é uma sociedade de direito português, com sede e direção efetiva em Portugal, que tem no seu objeto a atividade de *“Construção de estruturas metálicas, coberturas e serralharia. Engenharia metalomecânica. Fabricação de portas, janelas, caixilharia, portões e elementos de construção similares em metal. Construção civil. Montagem de trabalhos de carpintaria e caixilharia. Fundações (inclui cravação de estacas); montagem de estruturas metálicas; preparação de armações de ferro no local da obra; impermeabilização e desumidificação de edifícios; montagem e desmontagem de andaimes e de plataformas de construção (inclui aluguer associado à montagem); construção de chaminés e fornos industriais; trabalhos de construção realizados em estruturas altas com recurso a técnicas de escalada; montagem de estufas; obras subterrâneas; construção de piscinas ao ar livre; limpeza de fachadas a vapor ou a areia.”*

B. As sociedades comercializadoras de combustíveis C... S.A. e G..., S.A., no período

compreendido entre outubro de 2019 a dezembro de 2022, eram titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP.

C. As sociedades comercializadoras de combustíveis à D..., E... e a F..., Lda., foram titulares de estatuto compatível com a introdução no consumo de combustíveis rodoviários, respetivamente, até 07.10.2020, 18.02.2021 e 10.10.2022.

D. As sociedades fornecedoras de combustível infra referidas, tratam-se de revendedoras de combustíveis, não possuindo qualquer estatuto do IEC, pelo que não foram responsáveis pela introdução de combustíveis no consumo: H... Unipessoal Lda.; I... Lda.; J... Lda.; K... Lda.; L..., S.A.; M..., S.A.; N... Lda.; O..., Lda.; P... Unipessoal, Lda.; Q..., Lda.; R..., Lda.; S... S.A.; T..., Lda.; U..., Lda.; V..., Lda.; W..., Lda.; X... - Sociedade Unipessoal, Lda.; Y..., S. A.; Z..., Lda.; AA..., S.A.; BB... Unipessoal, Lda.; CC... Unipessoal, Lda.; DD..., Lda.; EE..., Lda.; FF..., Lda.; GG..., Unipessoal, Lda.; HH..., Lda.; II..., Lda.; JJ...; KK... Unipessoal, Lda.; LL..., Lda.; MM... – Lda.; NN..., Lda.; OO..., Lda.; PP... Unipessoal, Lda.; QQ..., Lda.; RR... Unipessoal, Lda.; SS..., S.A.; TT..., Lda.; UU... – Unipessoal, Lda.; VV... Unipessoal, Lda.; WW..., Lda.; XX..., Lda.; YY..., Lda.; ZZ..., S.A.; AAA..., Lda.; BBB..., Lda.; CCC..., Lda.; DDD..., Lda.; EEE..., Lda.; FFF..., Lda.; GGG..., Lda.; HHH..., Lda.; III..., Lda.; JJJ..., Lda.; KKK..., Lda.; LLL... Unipessoal, Lda.; MMM..., Lda.; NNN..., Lda.; OOO... Unipessoal, Lda.; PPP..., Unipessoal, Lda.; QQQ... Unipessoal, Lda.; RRR..., Unipessoal, Lda.; SSS..., Lda.; TTT..., Lda.; UUU..., Lda.

E. Durante o período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu um total 213.389,80 litros de combustível, correspondente a 212.203,74 litros de gasóleo e de 1.186,06 litros de gasolina

F. Em 26.10.2023, a Requerente deduziu pedido de promoção de revisão oficiosa, tendo em vista o reembolso da CSR que pretensamente lhe terá sido liquidada pelas

fornecedoras de combustível (gasóleo e gasolina) identificadas, relativo ao combustível àquelas adquirido no período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, alegando que suportou o valor de € 23.657,81 (vinte e três mil seiscentos e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos).

G. Sobre o pedido de promoção de revisão oficiosa não recaiu, até ao momento, qualquer decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira.

H. Em 13.05.2024, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral, que deu origem aos presentes autos.

B. FACTOS NÃO PROVADOS:

I. Não se provou que, durante o período compreendido entre outubro de 2019 a 31 de dezembro de 2024, a quantidade de combustíveis adquiridos às comercializadoras de combustíveis, identificadas nos pontos B., C. e D., da matéria de facto dada como provada tenha gerado o valor global de CSR de € 23.657,81 (vinte e três mil seiscentos e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos). Com efeito, tendo sido apresentadas unicamente faturas de aquisição de combustível às identificadas fornecedoras de combustível, em nenhuma delas se especifica o valor de CSR em causa, nem existe qualquer correlação feita com os atos de liquidação correspondentes.

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

(i) Que a CSR foi repercutida à Requerente, quais os montantes e em que períodos;

- (ii) Que foi a Requerente que suportou em definitivo o encargo da CSR, ou seja, que no preço dos serviços que prestam aos seus clientes não estava contemplada a repercussão da CSR (e/ou em que medida não estava), por forma a poder sustentar que suportou, de forma efetiva, o encargo do imposto.

16. A Requerente limitou-se a juntar as faturas da sua fornecedora de combustíveis, as quais estão longe de conter os elementos concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto, sendo que não cabia a este tribunal arbitral suprir a falta dos necessários documentos, uma vez que no processo arbitral impera a proibição de atos inúteis, o qual é especialmente relevante quando na arbitragem tributária vigora o princípio da celeridade. A isto acresce que seria inútil notificar a Requerida para juntar documentos face à posição que a mesma adotou na resposta, bem como pelo funcionamento das regras do ónus da prova.

C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

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

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

19. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, bem como o processo administrativo e a prova documental junta aos

autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados, bem como não provados os factos acima referenciados.

- 20.** Apesar de ter sido produzida prova testemunhal nos presentes autos, a mesma verificou-se inútil atento o desconhecimento direto da testemunha sobre os factos constantes nos presentes autos, mostrando-se, inclusivamente, incapaz de esclarecer em termos genéricos como a Contribuição de Serviço Rodoviário é objeto de contabilização, e sendo-o, como é contabilizada (em que contas é inserida).
- 21.** No que concerne aos factos dados como não provados, este Tribunal Arbitral entende que as faturas juntas, emitidas pelas fornecedoras de combustível, desacompanhadas das DIC globalizadas, dos consequentes atos de liquidação e dos respetivos comprovativos de pagamento não permitem certificar a efetiva liquidação e pagamento da CSR pela introdução no consumo das quantidades de combustível referidos no ponto E), da matéria de facto dado como provada. Aliás, adiante-se que a Requerente poderia ter solicitado declarações aos seus fornecedores de combustível, que atestassem os elementos e factos que tinha de fazer prova, mas nem esse tipo de documento/prova foi junto aos presentes autos.
- 22.** Igualmente, quanto aos factos dados como não provados, impõe-se registar que a prova da repercussão pressupõe inevitavelmente como ponto de partida a demonstração de que a CSR foi inicialmente liquidada e paga pelo sujeito passivo daquele tributo aquando da introdução no consumo dos produtos a ele sujeitos – o que, conforme se viu supra, não foi demonstrado pela Requerente.
- 23.** Acresce que a Requerente não cumpriu o critério a observar na prova da repercussão da CSR, tal qual fixado pelo TJUE no despacho *Vapo Atlantic*, proferido em 7 de Fevereiro de 2022, no processo n.º C-460/21. Ao que aqui importa, referiu aquele Tribunal o seguinte:

“(…) ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. **A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos.** Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos (v., neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, *Les Fils de Jules Bianco e Girard*, 331/85, 376/85 e 378/85, EU:C:1988:97, n.º 17, e de 2 de outubro de 2003, *Weber’s Wine World e o.*, C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 96).

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

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

(…)

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

24. Da aplicação da jurisprudência do TJUE ao presente caso resulta que a repercussão da CSR sobre terceiros – que não decorre de qualquer imposição legal prevista na Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que instituiu a CSR, sendo tão só “expectável” perante o regime e funcionamento deste tributo –, não pode ser em qualquer caso presumida.
25. O que é compreensível, se se tiver em consideração que a repercussão opera aqui como um fenómeno económico, com uma configuração e amplitude variáveis. Como explica SÉRGIO VASQUES:

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

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

26. Consequentemente, a ocorrência do fenómeno de repercussão descendente não pode simplesmente ser presumida por mais que tenha sido querida na lógica de funcionamento do tributo. Ao invés, impõe-se uma análise do contexto e dos vários

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. É que, conforme se referiu, a Requerente não demonstrou que suportou em definitivo o encargo da CSR, ou seja, que no preço dos serviços que prestam aos seus clientes não estava contemplada a repercussão da CSR, por forma a poder sustentar que suportou, de forma efetiva, o encargo do imposto.

- 27.** Ora, este exercício de prova não foi realizado pela Requerente, que se limitou a estabelecer meros juízos presuntivos de que suportou a CSR em virtude de uma suposta – embora inexistente – obrigação legal de repercussão do encargo daquele tributo.
- 28.** Na realidade, a Requerente procurou provar a repercussão através das faturas de aquisição do combustível às várias fornecedoras, juntas aos autos com o pedido de pronúncia arbitral. Ora, de tais faturas não fazem a correspondência entre as operações praticadas e as declarações de introdução no consumo dos combustíveis transacionados; não estabelece a relação entre as transações e as DIC com as correspondentes liquidações emitidas pela AT e, finalmente, não demonstra no caso concreto da Requerente a incorporação do encargo da CSR nas faturas de venda de gasóleo e gasolina à Requerente, nem tão pouco em que grau e/ou medida em que tal incorporação se processou.
- 29.** Acresce que mesmo que a Requerente tivesse demonstrado a liquidação e repercussão da CSR, sempre inexistiriam elementos nos autos que permitam certificar que o encargo da CSR se cristalizou na sua esfera jurídica, isto é, que foi a Requerente a entidade que em última instância foi onerada com o tributo em causa, porquanto não incorporou o seu custo no preço dos serviços/bens prestados aos seus clientes, que podem situar-se no circuito ou cadeia económico-comercial como os verdadeiros consumidores finais.
- 30.** Por fim, regista-se que não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, que apesar de serem apresentadas como factos, consistem em afirmações

estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

A. QUESTÃO PRÉVIA: INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL EM RAZÃO DA MATÉRIA

- 31.** Quanto à competência deste Tribunal, impõe-se em primeiro lugar aferir se, em termos gerais, o pedido formulado pela Requerente é arbitrável, isto é, se a apreciação de pretensões referentes à CSR se encontra ou não inserida no âmbito de competência material da arbitragem tributária.
- 32.** A competência dos Tribunais Arbitrais é delimitada no RJAT nos seguintes termos:

“Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

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

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

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

“Artigo 2.º

Objecto da vinculação

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

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a **direitos aduaneiros** sobre a importação e demais **impostos indirectos** que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira;*
- e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de **tributos** com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.” (negrito nosso)*

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

35. Para o efeito de se responder a esta questão, torna-se necessário qualificar a CSR enquanto “contribuição” ou “imposto”, para daí extrair as necessárias consequências quanto à competência material deste Tribunal Arbitral. Esta análise tem sido amplamente discutida e desenvolvida pela jurisprudência, que importa aqui considerar em cumprimento do desiderato de interpretação e aplicação uniforme do direito que emana do artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil.
36. Nas decisões arbitrais proferidas, entre outras, nos processos n.ºs 508/2023-T e 520/2023-T, a CSR foi qualificada como uma contribuição, o que levou aqueles Tribunais Arbitrais a julgar procedente a exceção de incompetência material. No acórdão proferido em 16 de Novembro de 2023, no processo n.º 520/2023-T, referiu-se a este respeito o seguinte:

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

Assim, em boa hermenêutica, é de concluir que o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quando se refere a «impostos», está a reportar-se apenas aos tributos a que legalmente é atribuída tal designação (como, por exemplo, o IVA, o IRC e o IRS) e àqueles que, embora tenham outra designação, a própria lei explicitamente considera «impostos» (como sucede com as «contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade», que o n.º 3 do artigo 4.º da LGT identifica e expressamente considera «impostos»). E, paralelamente, aquele artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se estará a reportar a tributos que pela lei são denominados como «taxas» ou

«contribuições financeiras a favor das entidades públicas», que não se enquadrem na definição das referidas «contribuições especiais», mesmo que, após análise aprofundada das suas características pelo tribunal previamente definido como competente, se possa concluir que devem ser considerados como impostos especiais, designadamente para efeitos de aplicação das exigências constitucionais relativas a impostos.

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

37. Em sentido contrário, pronunciaram-se os Tribunais Arbitrais nas decisões proferidas nos processos n.ºs 564/2020-T, 629/2021-T, 304/2022-T, 305/2020-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 294/2023-T, 410/2023-T e 861/2023-T, que qualificaram a CSR como imposto e, conseqüentemente, consideraram-na arbitrável. Para o efeito, o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 644/2022-T, de 24 de Outubro de 2023, decidiu no seguinte sentido:

“Afigura-se a este tribunal que a CSR, não obstante um nomen iuris que pareceria integrá-la na categoria das “contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (art. 165º, 1, i) da CRP), preenche todos os requisitos de conteúdo pecuniário, carácter coactivo, unilateralidade, definitividade, ausência de cariz sancionatório, tendo como credor o Estado ou outros entes públicos, e a afectação à realização de fins públicos – que definem um imposto. Essa qualificação não se modifica pela circunstância de surgirem algumas corresponsabilidades como a da obtenção de receitas para financiamento da utilização de vias públicas – pois as contribuições que assentam no especial desgaste de bens públicos são impostos, como estabelece o art. 4º, 3 da LGT. Falta à CSR o carácter de comutatividade,

bilateralidade ou sinalagmaticidade grupal ou colectiva que é necessária à contribuição financeira. O seu regime não determina, para o sujeito activo respectivo, qualquer dever de prestar específico, qualquer contraprestação exigível pelo contribuinte, o que significa que tem o carácter unilateral de um verdadeiro imposto (quando muito, alguma “paracomutatividade”, referente à compensação de prestações de que os sujeitos passivos são presumíveis causadores ou beneficiários – mas não a correspectividade bilateral estrita de uma taxa, sem uma contrapartida aproveitada ou provocada individualmente pelo sujeito passivo, como sucede numa taxa).

Basta percebermos que, enquanto a CSR é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal (inicialmente, Estradas de Portugal), sendo esta a entidade titular da correspondente receita, os sujeitos passivos da contribuição são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários, e, portanto, não são os destinatários da actividade da Infraestruturas de Portugal. Na sua concepção, a CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos, e é devida pelos sujeitos passivos do ISP, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo.

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

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

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

a pagar pelo conjunto de pessoas singulares ou colectivas que integram o sector energético nacional, o que configura uma bilateralidade genérica ou difusa – que pura e simplesmente não encontramos na CSR.”

38. Assim sendo, cabendo tomar posição sobre a querela jurídica, este Tribunal Arbitral subscreve e acompanha a jurisprudência maioritária que qualifica a CSR como um imposto, uma vez que este corresponde a um tributo que efetivamente não reúne as características de bilateralidade difusa e de responsabilidade de grupo inerente às contribuições. Consequentemente, nem se revela necessário indagar se as contribuições se inserem ou não no âmbito material da arbitragem, uma vez que resulta incontroverso do RJAT e da Portaria de vinculação que tal âmbito abrange a apreciação da legalidade de questões referentes a impostos.
39. Apesar de, em termos gerais, as matérias referentes à CSR serem arbitráveis, para se concluir pela competência material do Tribunal Arbitral é ainda necessário analisar e confrontar os concretos pedidos formulados pela Requerente com a delimitação que resulta do RJAT e da Portaria de Vinculação.
40. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente peticionou, em particular: *“Julgar procedente a pretensão de decisão e pronúncia arbitral do seu pedido de revisão oficiosa do acto tributário de liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos – Contribuição de Serviços Rodoviários referentes às declarações e liquidações de 2019-10 até 2022-12, (...), no valor de 23.657,81 € (vinte e três mil, seiscentos e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos) (...)”*. O mesmo resulta do artigo 92.º, do pedido de pronúncia arbitral, onde alega que deve *“(...) ser julgado provado e procedente o pedido arbitral e anulados os referidos actos de liquidação da Contribuição do Serviço Rodoviário de 2019-10 a 2022-12 no valor global de 23.657,81 € (vinte e três mil, seiscentos e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos).”* (negrito nosso). Logo, necessariamente se terá de se inferir que no seu pedido a Requerente não formula o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de repercussão da CSR, consubstanciados nas faturas de combustível, mas antes, e tão só,

a declaração de ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela administração tributária e aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respetivas fornecedoras de combustível.

41. Em face de tal conclusão e, bem assim, do conteúdo do pedido apresentado pela Requerente, é notório que não assiste razão à Requerida quando sustenta que a Requerente questiona a desconformidade legal do regime jurídico da CSR como um todo, peticionando a suspensão da eficácia de ato legislativo emanado pela Assembleia da República no exercício das suas competências. Tal pedido não foi definitivamente formulado pela Requerente, pelo que improcedem quaisquer desconformidades que lhe pudessem ser assacadas.
42. Em face da conclusão que a Requerente não formula o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de repercussão da CSR, consubstanciados nas faturas de combustível, mas antes, e tão só, a declaração de ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela administração tributária e aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustível, o que se apresenta como a delimitação adequada à competência material deste Tribunal Arbitral, visto que uma eventual apreciação da legalidade de atos de repercussão de CSR consubstanciados nas faturas de combustível, extravasaria o âmbito material da arbitragem tributária, tal como se decidiu no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 375/2023-T, de 15 de janeiro de 2024, em que se entendeu que:

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

43. Os atos de repercussão materializam “um fenómeno que consiste na transferência do peso económico de um tributo para pessoa diferente do sujeito passivo e com quem este está em

relação, através da sua integração no preço de um qualquer bem”, tal como evidencia SÉRGIO VASQUES, ob. cit., p. 399. Este fenómeno não se subsume a nenhuma das realidades visadas pelo artigo 2.º do RJAT anteriormente transcrito, que determina que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar a legalidade de atos de liquidação (alínea a) do n.º 1) e de atos de fixação da matéria tributável/matéria coletável/valores patrimoniais na eventualidade de não terem originado qualquer ato de liquidação (alínea b) do n.º 1).

- 44.** Com efeito, independentemente da posição que se adote sobre a natureza jurídica dos atos de repercussão, quanto a se saber se são atos que integram uma relação jurídico-tributária complexa ou se são um fenómeno económico de natureza estritamente privada, é certo é que aqueles não são atos tributários em sentido lato, porque não envolvem o apuramento da matéria coletável/tributável através da aplicação de uma norma tributária substantiva a um caso concreto e muito menos atos tributários de liquidação *stricto sensu*, que tornam certa, líquida e exigível a obrigação tributária através da operação aritmética de aplicação da taxa legal à matéria tributável previamente determinada (Neste sentido, *vide* SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Almedina, 2017, p. 278).
- 45.** Este é o entendimento que vem sendo seguido de forma uniforme pela jurisprudência, que se pronunciou sobre esta questão nos processos arbitrais n.º 296/2023-T, 375/2023-T, 332/2023-T, 408/2023-T e 633/2023-T. A título de exemplo, no acórdão proferido em 1 de Fevereiro de 2024, no processo n.º 296/2023-T, decidiu-se que:

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

doutrina: Alberto Xavier, distinguindo a substituição tributária da repercussão, escrevia que nesta temos “um devedor de imposto, que é do mesmo passo contribuinte, e um terceiro que não desempenha qualquer papel na obrigação tributária.”

Para Leite de Campos/Benjamim Rodrigues/Lopes de Sousa, entre o terceiro repercutido “e o sujeito activo não existe vínculo jurídico, no sentido de que o repercutido não é devedor do sujeito activo. A sua obrigação não nasce da realização do facto tributário, mas sim da realização de um facto ao qual a lei liga o direito 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).”

- 46.** Portanto, mesmo que fosse intenção da Requerente, o que não parece ter sido o caso, sempre haveria que declarar o presente Tribunal Arbitral incompetente, em razão da matéria, para conhecer o pedido de apreciação da legalidade de atos de repercussão de CSR, o que implicaria 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.

47. Porém, o que está em causa é questão diversa, que sem necessidade de mais valorações, implica reconhecer o presente Tribunal Arbitral como competente para apreciar o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de CSR dirigidas às sociedades fornecedoras de combustíveis, porque subsumível ao âmbito material previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. Saber se tal impugnação pode ser feita pela Requerente, na qualidade de (alegada) repercutida, ou apenas às fornecedoras de combustíveis, que se assumam como sujeitos passivos primários a quem foi (alegadamente) liquidada e por quem foi (alegadamente) paga a CSR, é uma questão que não releva para efeitos de determinação de competência, mas tão só para efeitos de apuramento de legitimidade, pelo que será nessa sede apreciada.

B. QUESTÃO PRÉVIA: ILEGITIMIDADE PROCESSUAL

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

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

- 50.** A legitimidade no processo é, pois, recortada pelo conceito central de “*relação material*” que, no âmbito fiscal, há de ser uma relação regida pelo direito tributário, à qual subjaz um ato tributário, cujo sujeito passivo é delimitado no artigo 18.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (“LGT”), como “*a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.*”.
- 51.** No domínio tributário, a legitimidade não pode deixar de ser enquadrada no âmbito das relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas (*vide* artigo 1.º, n.º 2, da LGT).
- 52.** Do CPPT resulta a existência de uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “*contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido*” (*vide* artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT). No mesmo sentido, ainda que se refira somente à legitimidade no procedimento, a LGT determina no seu artigo 65.º que “*têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.*”. E o artigo 78.º da LGT assegura a mesma posição de legitimidade ou ilegitimidade conferida pelas regras gerais sobre o tema.
- 53.** Em relação aos responsáveis (sujeitos passivos não originários, tal como os substitutos), o legislador teve a preocupação de justificar a razão pela qual lhes é concedida legitimidade processual.
- 54.** Quanto aos responsáveis solidários, deriva “*da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal*” (*vide* artigo 9.º, n.º 2 do CPPT), enquanto no que respeita aos responsáveis subsidiários, está associada ao facto “*de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários*” (*vide* artigo 9.º, n.º 3 do CPPT). Em ambas as situações, apesar de

não corresponderem à figura do sujeito passivo originário, constitui-se uma relação jurídico-tributária entre estas categorias de sujeitos passivos derivados e o credor tributário Estado, que encerra prestações – principais (de pagamento da obrigação tributária) e acessórias, o que sucede igualmente com o substituto.

- 55.** *In casu*, a Requerente invoca a qualidade de repercutida legal para deduzir a ação arbitral. Nesse contexto, SÉRGIO VASQUES, afirma que “*Se o repercutido estará à margem da relação tributária, não estará por isso à margem do direito.*” (vide *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a ed., p. 401), referindo que a LGT lhe reconhece o direito “*à reclamação, recurso, impugnação ou pronúncia arbitral*”.
- 56.** Contudo, importa começar por referir que a figura do repercutido não se enquadra na categoria de sujeito passivo, nos termos do citado artigo 18.º, n.º 3 da LGT, pelo que, não sendo parte em contratos fiscais, a legitimidade, neste caso, só pode advir da comprovação de que é titular de um interesse legalmente protegido (vide artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).
- 57.** Apesar de o repercutido não ser sujeito passivo, a alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT, pressupõe que assiste o “*direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias*” a quem “*suporte o encargo do imposto por repercussão legal*”, estendendo a posição jurídica adjetiva ao repercutido (apesar de não o considerar sujeito passivo), na condição de estarmos perante um caso de “repercussão legal”. A lei implica desta forma que o repercutido legal é titular de um interesse legalmente protegido, condição exigida para que possa intervir em juízo (vide artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).
- 58.** Conforme resulta da jurisprudência do CAAD, entre outros, do acórdão 296/2023-T, de 1 de fevereiro de 2024:

“Qualquer que seja a posição a adoptar em tese geral – e, salvo disposição legal em contrário, não há razões para pôr em causa a possibilidade de os contribuintes de facto serem admitidos a invocarem perante os Tribunais, incluindo arbitrais, a ilegalidade dos impostos que efectivamente pagaram –, tem de se ter em conta o quadro legislativo, e este

foi invocado pela AT na sua Resposta para pôr em causa a possibilidade de a repercutida poder vir pedir a revisão de liquidações que lhe eram alheias. (...)”

59. Neste âmbito, JORGE LOPES DE SOUSA, refere que:

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

“é de considerar ser titular de um interesse suscetível de justificar a intervenção no procedimento tributário quem possa ser diretamente afetado pelo que nele possa vir a ser decidido, inclusivamente quando esteja em causa uma mera situação de vantagem derivada do ordenamento jurídico, o que será a interpretação que melhor se compagina com o direito constitucionalmente garantido de participação dos cidadãos nas decisões que lhes disserem respeito (art. 267.º, n.º 5, da CRP), como tal se tendo de considerar, necessariamente, todas as que tenham repercussão direta na sua esfera jurídica.” (vide Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, I volume, p. 120)

60. Ora, conforme sustentou no acórdão do CAAD, de 1 de fevereiro de 2024, proferido no âmbito do processo 296/2023-T, *“qualquer que seja, em tese geral, a possibilidade de o repercutido invocar a ilegalidade das liquidações que originam a repercussão, no âmbito dos impostos especiais de consumo há uma norma que o veda e que o legislador manteve incólume ao longo das 25 alterações que, em 24 anos, introduziu no CIEC: a do n.º 2 do artigo 15.º (epigrafiado “Regras gerais do reembolso”).”* (negrito nosso).

61. A referida disposição legal (artigo 15.º, n.º 2, do CIEC) estabelece que *“Podem solicitar o reembolso os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respectivo imposto.”*.

62. Por sua vez, as disposições relevantes desse artigo 4.º (epigrafado “Incidência subjectiva”), para as quais tal norma remete, têm a seguinte redação:

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

a) O depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado;
(...)

(...)

2 - São também sujeitos passivos, sem prejuízo de outros especialmente determinados no presente Código:

a) A pessoa que declare os produtos ou por conta da qual estes sejam declarados, no momento e em caso de importação;”

63. Efetivamente, desde a redação inicial destas normas, dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, também a única alteração substancial registada foi o aditamento (pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro) do “destinatário certificado” entre os sujeitos passivos identificados à cabeça da norma sobre *“Incidência subjectiva”*. Quer dizer que nenhum legislador – nem mesmo o que entendeu atribuir natureza interpretativa à alusão à tipicidade da repercussão dos impostos especiais de consumo – considerou necessário, para o que ora importa, alargar o círculo dos “sujeitos passivos” para lá do “destinatário certificado”.

64. Quer dizer que só os sujeitos passivos aí identificados, e só quando preencham requisitos adicionais, podem suscitar questões sobre, tal como resulta do n.º 1 desse artigo 15.º, *“o erro na liquidação”*. Ora, esta solução apresenta total cabimento face à impraticabilidade que seria fazer a gestão de um sistema demasiadamente aberto a todo o género e tipo de reembolsos, com uma duvidosa forma de controlo. A esta mesma

conclusão chegaram, entre outras, as decisões proferidas nos processos n.ºs 296/2023-T, 408/2023-T, 375/2023-T e 633/2023-T.

- 65.** Por outro lado, acresce que se afigura claro que a CSR não constitui um caso de repercussão legal.
- 66.** A Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, nem sequer, adiante-se, de repercussão meramente económica, isto, sem prejuízo de ser um dado que, em princípio, as empresas repassam nos preços praticados os gastos em que incorrem, independentemente da sua natureza (e, portanto, incluindo os gastos tributários), por forma a concretizarem o objetivo lucrativo que preside à sua criação e manutenção (*vide* artigos 22.º do Código das Sociedades Comerciais e 980.º do Código Civil).
- 67.** Infere-se do articulado da Requerente que esta legitima a sua intervenção processual do facto singelo de lhe ter sido repercutida a CSR pelas empresas fornecedoras de combustível, caracterizando-se como um *consumidor* de combustíveis, sobre o qual recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo.
- 68.** Contudo, a repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, pois o artigo 9.º do CPPT requer a demonstração de um interesse legalmente protegido, i.e., que mereça a tutela do direito substantivo. Além de que a Requerente não tem a qualidade de consumidor de combustíveis, no sentido de consumidor final sobre o qual recai ou deve recair o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”). Na verdade, o combustível adquirido é um fator de produção no circuito económico, pelo que se a CSR, conforme alega a Requerente, se destina a ser suportada pelo consumidor final, à partida esta não faz parte das entidades potencialmente lesadas, que são os consumidores finais e não os operadores económicos.

69. Nos termos da lei que prevê a CSR, não existe qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo do ponto de vista económico, pelo que é errónea a afirmação da Requerente de que é sobre si que recai tal encargo. Basta atentar, para esta conclusão, no artigo 5.º, n.º 1 da citada lei: “*A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.*”. Assim, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, pelo que o artigo 5.º, n.º 1, não remete para o artigo 2.º do CIEC (que prevê a repercussão legal nos impostos especiais sobre o consumo), mas apenas para as normas desse código que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo.

70. Como salienta o acórdão do CAAD, de 8 de janeiro de 2024, proferido no âmbito do processo 408/2023-T, com o qual se concorda:

“1. A Lei n.º 55/2007 define o sujeito passivo e devedor da CSR, mas não contém qualquer regra de repercussão legal, nem se pronuncia sobre a sua repercussão económica;

2. A Requerente não é consumidor final, o que significa que os gastos em que incorre são presumivelmente, de acordo com as regras da experiência comum, repercutidos no elo subsequente do circuito económico até atingirem os consumidores finais, esses sim, onerados com o encargo económico do imposto e demais gastos incorridos na produção dos bens e serviços;

3. Se a CSR foi economicamente repercutida pelos distribuidores de combustíveis à Requerente, não há razões para crer que esta, no exercício de uma atividade económica que visa o lucro e dentro dessa racionalidade, não tenha também repassado de alguma forma o encargo da CSR, no todo ou em parte, para os seus clientes, que nem sequer são os consumidores finais (os próprios clientes).”

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

esfera, passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo, ónus que sobre si impende.

- 72.** Contudo, o único facto que a Requerente alega para este efeito é o de lhe ter sido repercutida a CSR. Qualifica esta repercussão, erradamente, como legal, que, a ser “legal”, sempre teria de constar de uma norma com essa natureza, a qual, porém, não existe.
- 73.** Acresce que, sem prejuízo de a CSR ter sido consagrada como “contrapartida” da utilização da rede rodoviária nacional, a lei não indica ou sequer sugere sobre quem é que deve constituir encargo, contrariamente ao que a Requerente afirma. Na realidade, a Requerente é tão-só um cliente comercial dos sujeitos passivos que liquidaram a CSR.
- 74.** Portanto, tal como foi afirmado no acórdão do CAAD, de 8 de janeiro de 2024, proferido no âmbito do processo 408/2023-T:

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

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

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

- 76.** De referir ainda que a Requerente fez constar no seu pedido de pronúncia arbitral a listagem das faturas de combustível que lhe foram emitidas, fazendo constar dessa listagem elementos que não constam das faturas, nomeadamente, o valor da CSR da gasolina e a CSR do gasóleo, conforme o caso. Porém, conforme decidido no Processo n.º 1058-2023-T, *“o documento (...) junto ao pedido arbitral constituiu um documento ad hoc, correspondendo a um mapa resumo do cálculo do valor da contribuição a apurar relativamente às quantidades de combustível adquiridos, o qual, sendo passível de livre apreciação pelo tribunal, não tem suficiente valor probatório material quanto à efetiva repercussão do imposto relativamente a cada uma das aquisições realizadas.”*. Pelo que o mesmo não é apto a comprovar a efetiva repercussão do imposto relativamente a cada um desses atos aquisitivos de combustível.
- 77.** Igualmente, como acima referido, e tal resulta dos acórdãos do CAAD, de 8 de janeiro de 2024 e de 1 de fevereiro de 2024, proferidos no âmbito dos processos n.ºs 408/2023-T e 296/2023-T, compreende-se que o legislador não tenha adotado um conceito irrestrito de legitimidade ativa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura suscitaria, quer na ligação entre o ato de liquidação do imposto, a determinação da sua efetiva repercussão (económica) e a determinação do seu *quantum*; quer ainda no potencial desdobramento/duplicação de devoluções de imposto indevidas: simultaneamente ao sujeito passivo e ao(s) múltiplos repercutido(s) económicos da cadeia de valor.
- 78.** Isto é, o mesmo imposto poderia ser restituído a diversos intervenientes, de forma dificilmente controlável, com manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade. Esta circunstância é especialmente relevante no caso, atento que muitas das fornecedoras de combustível são meros revendedores de combustível, que não detêm estatuto do IEC e que, portanto, não promoveram a introdução no consumo.

- 79.** Por fim, em cumprimento do desiderato do direito nacional e da União Europeia, não se diga que a Requerente ficou desprovida de tutela, nem que é violado o princípio da proporcionalidade, pois nada impede o ressarcimento, através de uma ação civil de repetição do indevido instaurada contra os seus fornecedores, se reunir os devidos pressupostos, nos termos declarados pelo Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de outubro de 2011, no processo C-94/10, Danfoss A/S (pontos 24 a 29). Nesta perspetiva, está acautelada a observância do princípio fundamental da tutela jurisdicional efetiva (*vide* artigo 20.º da Constituição).
- 80.** A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo já entendeu, em relação a um caso de liquidação de Imposto Automóvel (correspondente ao atual Imposto sobre Veículos), que o adquirente não tem legitimidade para impugnar a respetiva liquidação, precisamente por não se tratar de um caso de repercussão legal (*vide* Acórdão de 1 de outubro de 2003, processo n.º 0956/03).
- 81.** Em suma, à face do exposto deve julgar-se verificada a exceção de ilegitimidade da Requerente, constituindo uma exceção dilatória de conhecimento oficioso que obsta a que o Tribunal conheça a questão de fundo e demais questões suscitadas, com a consequente absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a) e 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e) do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.
- 82.** Em síntese, não tendo ficado provado o valor da CSR repercutido pelos fornecedores de combustíveis à Requerente, nem que esta tenha suportado o encargo económico do imposto em definitivo, falece à Requerente legitimidade para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto, solução que se enquadra numa interpretação conforme à Constituição (v. artigo 268.º, n.º 4), porquanto o direito à impugnação dos atos lesivos não pode deixar de reportar-se aos sujeitos cuja esfera jurídico-patrimonial sofreu a lesão (os lesados) e não a outros.

83. A título conclusivo, em resultado da apreciação das questões prévias referentes à incompetência em razão da matéria e à ilegitimidade processual, resultando que o presente Tribunal arbitral é competente para se pronunciar sobre a ilegalidade e anulação das liquidações de CSR, praticadas pela AT com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustível, e resultando ainda da lei que a Requerente é parte ilegítima para suscitar o pedido de ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Requerida, conclui-se que a Requerida terá de ser absolvida da instância, ficando prejudicados todos os passos seguintes no *iter cognoscitivo* acima delineado.
84. Não se opinando sobre o mérito, fica igualmente prejudicado o conhecimento do pedido de “restituição”.

V. DECISÃO

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

- a) Considerar o Tribunal Arbitral competente para apreciar a ilegalidade e anulação das liquidações de CSR praticadas pela AT com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustível.
- b) Considerar a Requerente parte ilegítima para suscitar a ilegalidade das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela requerida com base nas DIC submetidas pela respetiva fornecedora de combustível.
- c) Em consequência, absolver a Requerida da instância, condenando a Requerente nas custas, nos termos abaixo fixados.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€ 23.657,81 (vinte e três mil seiscientos e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos)**, de acordo com o disposto no artigo 32.º do CPTA e no

artigo 97.º- A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT.

II. CUSTAS

Custas no montante de € **1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros)**, a cargo da Requerente, por ter sido total o seu decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Porto, 22 de janeiro de 2025

O Árbitro

(Rui Miguel Zeferino Ferreira)