

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 154/2024-T

Tema: CSR. Repercussão nos preços. Facturas de gasóleo e gasolina emitidas às Requerentes. Competência material do Tribunal Arbitral. Ineptidão da petição inicial. Ilegitimidade. Acto tributário. Operações dos agentes económicos. Facturas.

SUMÁRIO:

1) O Tribunal Arbitral é materialmente competente para conhecer do pedido de anulação de liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário. 2) O acto tributário objecto de Pedido de Pronúncia Arbitral deve ser concretamente indicado e junto com o articulado inicial, *cfr.* art.ºs 10.º, n.º 2, al. b) do RJAT, 108.º, n.º 1 do CPPT e 79.º, n.º 3, al. a) do CPTA (aplicáveis *ex vi* art.º 29.º do RJAT). 3) É sobre o Autor que recai o ónus de observar os requisitos da petição inicial, ónus processual conforme ao princípio da auto-responsabilidade das partes. 4) Notificadas as Requerentes para se pronunciarem sobre a matéria de excepção invocada pela Requerida, e tendo as mesmas, quanto à excepção de ineptidão da petição inicial, vindo afirmar (como também já antes no Pedido) não lhe ser possível nem exigível a junção ou sequer a identificação do(s) acto(s) tributário(s) objecto do Pedido, ficando o Tribunal no desconhecimento do(s) acto(s) impugnado(s), confirma-se, desde logo, a excepção dilatória de ineptidão da petição inicial, que determina a nulidade de todo o processo, obsta ao conhecimento do mérito e é causa de absolvição da instância, *cfr.* art.ºs 577.º, b) e 576.º, n.º 2 do CPC (aplicável *ex vi* art.º 29.º do RJAT).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernando Araújo (Árbitro-presidente), Catarina Belim (Árbitro-vogal) e Sofia Ricardo Borges (Árbitro-vogal relatora), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 16 de Abril de 2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

1.

- A..., nipc ..., com sede na ..., ...-... ..,
- B..., NIPC..., com sede na ..., n.º ..., ..., ...-... ..,
- C..., NIPC..., com sede na Rua..., ...-... ..,
- D..., NIPC..., com sede na ..., ...-... ..,
- E..., NIPC..., com sede no ..., ...-... .., e
- F..., NIPC..., com sede na ... n.º ..., ...-... ..,

doravante conjuntamente designadas “AHBVs”, “Requerentes” ou simplesmente “Req.tes”, vieram, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD, em coligação, pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Requerem a constituição do Tribunal, submetendo o Pedido de Pronúncia Arbitral “imediatamente **contra os indeferimentos tácitos** dos pedidos de revisão apresentados e mediatamente **contra os atos tributários subjacentes**”.¹ (cfr. intróito do PPA)

Apresentaram dois pedidos de revisão oficiosa (Pedidos de RO) “dos atos de liquidação de CSR de 2019-2022, nelas repercutidos” (cfr. 1.º do PPA). E relativamente aos mesmos, dado não terem sido decididos, “formaram-se os atos de indeferimento tácito”, sustentam.

Expõem o indeferimento tácito constituir uma “ficção jurídica destinada a possibilitar aos interessados o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos”. Segundo referem, “ficciona-se que os pedidos foram indeferidos por ter sido dada resposta negativa a todas as questões de legalidade colocadas pelas Requerentes, pretendendo estas agora a reapreciação da legalidade desses atos”.

¹ Todos os sublinhados e/ou negritos na presente serão nossos, salvo se indicado em contrário.

Vêm, assim, “deduzir o presente pedido como meio de tutela jurisdicional adequado”, “dentro do prazo legalmente previsto”, “nos termos (...) da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.”

Defendem estar reunidas as condições para a cumulação de pedidos em processo arbitral.

Mais alegam - quanto a indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa - que “o meio processual adequado para a sua impugnação contenciosa é o processo de impugnação judicial, nos termos das alíneas d) e para) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, de que é meio alternativo o processo arbitral.” Segundo asseveram, este Tribunal “será materialmente competente para conhecer dos atos de indeferimento tácito dos pedidos de revisão **dos atos de liquidação** de CSR repercutidos nas AHBVs e por estas suportados, **cuja ilegalidade** se invocou no procedimento e **invoca** no presente processo arbitral.”

Sustentam a CSR constituir um imposto e, assim, o Tribunal Arbitral ser materialmente competente para conhecer do presente Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA).

Segundo expõem, no exercício das suas actividades adquirem e utilizam gasóleo e/ou gasolina. Mais, cada factura de aquisição emitida pelas suas fornecedoras de combustível “integra um montante de impostos especiais sobre o consumo, designadamente de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP)”, “onde está inserida a CSR”, asseveram.

Alegam que “a CSR é repercutida por cada gasoleira ou retalhista”, e “nos casos do consumo próprio de combustíveis, o imposto é repercutido nas Requerentes sendo seu o custo final, traduzido no pagamento das faturas respeitantes aos abastecimentos”. Vêm diligenciando pela “obtenção de declarações de repercussão junto de cada sujeito passivo em causa.”

A CSR liquidada até 31.12.2022 é ilegal por violação do Direito Europeu (Direito da UE ou DUE) como reconhecido pelo TJUE no Despacho no processo C-460/21, Vapo Atlantic S.A., de 07.02.2022, alegam.

Suportaram, segundo referem, “o pagamento de um imposto incompatível com o direito europeu e que, por esse motivo, lhes deve ser reembolsado”.

É esse reembolso, que solicitaram com a apresentação dos Pedidos de RO dos atos de liquidação, e, “formados os indeferimentos tácitos”, solicitam agora com a apresentação do pedido de pronúncia arbitral (PPA). “[R]equerem o reembolso do montante de CSR que suportaram definitivamente”.

Mais, sustentam, “embora não sejam os sujeitos passivos do tributo” “suportaram o encargo económico do mesmo”, e, assim, “pretendem que lhes seja restituída a CSR que indevidamente suportaram.”

Por via da “repercussão inerente” à CSR no regime da Lei n.º 55/2007 tal como vigente até 31.12.2022, “às Requerentes era faturado o valor de CSR (...)”, “em cada fatura, mediante a quantidade abastecida, foi repercutido o valor correspondente à CSR legalmente imposta”. Segundo expõem, suportaram, assim, um valor global de € 177.085,33, como “identificado e devidamente calculado nos ficheiros *Excel* (...)”.

Reportando-se em especial à “legitimidade processual”, e uma vez que “suportaram, de facto, o encargo económico da CSR”, “[e]mbora não sejam os sujeitos passivos da CSR”, “têm legitimidade ativa na apresentação deste pedido de pronúncia arbitral contra os atos de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa dos atos tributários apresentados” por serem as titulares de interesse legalmente protegido para efeitos do art.º 9.º, n.º 1, do CPPT, asseveram. Convocam Jurisprudência Arbitral.

Sustentam assim a sua legitimidade para apresentar o PPA resultar “do facto de assumirem a posição de repercutidas, ou seja, que suportaram o encargo económico deste tributo, por imposição legal, enquanto consumidoras diretas dos combustíveis em causa.”

Como também asseveram, “é inequívoco que a CSR tem de ser repercutida, *ex vi legis*.”

Acresce que, sendo a CSR devida pelos sujeitos passivos de ISP, e liquidada junto da AT, “não têm acesso direto aos atos de liquidação propriamente ditos, por se tratar de documentos na posse de terceiros, no caso, quer o sujeito passivo vendedor do combustível quer a própria AT”, afirmam. (cfr. 63.º do PPA)

Convocam o princípio do inquisitório que, notam, vigora no processo tributário “podendo o órgão instrutor, utilizar todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correto apuramento dos factos”. Mais, asseveram, “sobre o Tribunal Arbitral sempre impende uma obrigação de realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material (...) nomeadamente solicitar à AT que junte (...) as declarações de introdução no consumo (...) ou pelo menos que confirme os dados delas constantes relevantes”.

Juntaram “ampla prova documental” e deve dar-se por satisfeito “o ónus da prova da repercussão”. Pretendem que lhes seja “restituído o valor da CSR, liquidada ilegalmente entre junho de 2019 e dezembro de 2022, e repercutido nas faturas”.

Tendo suportado “por repercussão nas respetivas faturas” um “imposto ilegal”, têm legitimidade ativa para apresentar o presente Pedido de Pronúncia Arbitral, asseveram.

Na redação vigente à data, a CSR violava Directivas Europeias e, por isso, as liquidações são ilegais, devendo ser anuladas “e ressarcidas as titulares do encargo económico”. Nada obsta ao reembolso ao consumidor final, sustentam.

Lograram demonstrar a repercussão e deverão ver satisfeitas as suas pretensões. Apelam aos comandos do TJUE e aos princípios da efectividade e da proporcionalidade, que, alegam, seriam incumpridos se assim não se entendesse. Mais defendem dever ser-lhes reconhecido o direito ao reembolso “sob pena de inconstitucionalidade das normas do regime da CSR aplicável à data dos factos e das normas nacionais que regulamentam a legitimidade e o reembolso de impostos ilegais, por violação do artigo 103.º, n.º 2 da CRP.”

Requerem juros indemnizatórios.

E, subsidiariamente, reenvio prejudicial.

Peticionam, a final, a revogação (i) “dos atos de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados contra as liquidações de CSR de 2019 a 2022 *sub judice*”, e (ii) “dos atos tributários subjacentes e repercutidos nas faturas (...) com as devidas consequências legais (...)”.

Listam como documentos juntos os seguintes: pedidos de revisão oficiosa, facturas, declaração de fornecedora de combustível reportada a uma das Req.tes, “informação aos consumidores G..., H... e I...” ; “Anexos A a F”; protestam juntar mais “declarações de repercussão” e “demais documentação que seja possível reunir junto dos sujeitos passivos”.

*

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 05.02.2024 e notificado à AT.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os ora signatários, que atempadamente aceitaram o encargo.

As Partes foram notificadas da designação dos árbitros por comunicação de 26.03.2024 e não manifestaram intenção de a recusar, *cf.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído a 16.04.2024. E por despacho do mesmo dia o Tribunal notificou a Requerida para

6.

apresentar Resposta, mais para, querendo, solicitar a produção de prova adicional, e para juntar o PA.

A Requerida veio apresentar Resposta, e juntar o PA, consistente em Pedido de RO. Na Resposta defende-se, desde logo, por excepção. Invoca, desenvolvendo: A) Incompetência do Tribunal em razão da matéria, B) Ilegitimidade processual e substantiva das Requerentes, C) Ineptidão da Petição Inicial por falta de objecto, e D) Caducidade do direito de acção.

Após, e sem conceder, defende-se por impugnação, pugnando pela total improcedência do PPA. Entre o mais, expõe o seu entendimento no sentido de não existir prova que sustente os factos que vêm alegados pelas Requerentes - expondo os seus argumentos a respeito, e impugnando o alegado e documentos -, bem como, entre o mais e como melhor desenvolve, no sentido de não haver desconformidade entre o regime da CSR e a Directiva.

*

Por despacho de 22.05.2024 o Tribunal notificou as Requerentes para, no prazo de 10 dias, se pronunciarem, querendo, sobre a matéria de excepção invocada pela Requerida na sua Resposta.

E, por requerimento de 07.06.2024, as Requerentes vieram exercer o contraditório, “ao abrigo do princípio do contraditório estabelecido no artigo 3.º do Código do Processo Civil”, relativamente às excepções. Defendem não se verificar qualquer delas, em suma como segue.

Quanto à incompetência material, asseveram que não assiste razão à Req.da ao qualificar a CSR como Contribuição Financeira e daí retirar a consequência de o Tribunal Arbitral ser materialmente incompetente. Segundo defendem, a CSR é um imposto. Mais expõem o seu entendimento no sentido de que ainda que a CSR fosse de qualificar como uma Contribuição Financeira não deixaria o Tribunal Arbitral de ser materialmente competente, abrangendo o âmbito da arbitrabilidade, expõem, a apreciação das pretensões relativas a tributos cuja

administração esteja cometida à AT, com exceção apenas dos casos enunciados nas alíneas do art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011.

Quanto à ilegitimidade, defendem 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 (artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP)”. Segundo expõem, “é inequívoco que a CSR tem de ser repercutida, *ex vi legis*”. Identificaram os sujeitos passivos, as datas e os momentos do consumo, e juntaram todas as faturas respectivas, será muito difícil obter mais do que estes elementos, alegam, e cabe à AT verificar a repercussão ter existido no caso. Sustentam que é de assumir uma “presunção natural” e que “a repercussão económica de um qualquer tributo indirecto é sempre uma realidade inelutável.” Apelam ao princípio da efectividade, “que estipula que as regras nacionais não podem tornar impossível ou excessivamente difícil a efetivação de um direito decorrente da ordem jurídica europeia.” Não pode a Req.da deixar de proceder ao reembolso salvo se provar que não houve repercussão, asseveram. Contra o argumento da Req.da da possibilidade de multiplicação de reembolsos referem os princípios do inquisitório, busca da verdade material e imparcialidade. O ónus do *imposto* recaiu sobre si, e não o repercutiram, e o Estado não deve recusar o reembolso a quem tem legitimidade, como é o seu caso, sustentam.

Quanto à ineptidão da petição inicial, expõem que facultaram à Req.da nos Pedidos de RO, e no PPA, “todas as faturas e tabelas-síntese dos dados relevantes dessas mesmas faturas, onde a CSR foi repercutida” sobre si “e com base nas quais se processa a liquidação e pagamento do imposto”. A Req.da dispõe das facturas e “de toda a informação relativa aos atos tributários emitidos na sequência das declarações de introdução ao consumo (DICs) que identificam cada fatura junta ao processo”. Notam que “[a] lei não impõe que a CSR conste das faturas como um elemento separado (...) mas tal não significa que a CSR não esteja incluída no preço de venda dos combustíveis”. Pelo que, sustentam, “[a]ssim sendo, os atos que desembocaram na repercussão da CSR sobre as Requerentes encontram-se devidamente identificados no pedido de pronúncia arbitral.” Defendem que é sobre a Req.da que recai o ónus de identificar as

“antecedentes liquidações” de CSR, “às quais as Requerentes, como referiram no pedido, não têm acesso”, afirmam. E jamais lhes seria exigível que identificassem “as DICs/liquidações que a AT emitiu com base nas vendas de combustíveis em causa”. Tal identificação nem é, sustentam, “necessária para apurar a ilegalidade da cobrança de CSR ínsita nas faturas em causa.” Asseveram, ainda, que “[a] exigência de identificação das liquidações, numa situação deste tipo, em que os repercutidos não têm possibilidade de as identificar e a identificação não é imprescindível (...), não é compatível com o princípio constitucional da proporcionalidade e o direito à tutela judicial efetiva garantido pelos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP”, mais constitui violação ao princípio europeu da efectividade. Listam depois os, segundo alegam, (trinta e dois) sujeitos passivos em questão. Convocam Jurisprudência Arbitral.

Quanto à caducidade do direito de acção, expõem que todas as facturas tinham menos de quatro anos quando apresentaram os Pedidos de RO, e dúvidas não restam, sustentam, que o respectivo prazo de apresentação era de “quatro anos contados da liquidação da CSR em causa”. Não tiveram intervenção no procedimento de liquidação e assim o erro é imputável aos serviços, e o pedido apresentado tempestivamente, cfr art.º 78.º, n.º 1, segunda parte da LGT. Reiteram, com referência à tempestividade dos Pedidos de RO, que atenderam, para efeitos da contagem do prazo de quatro anos, à data de emissão das facturas.

Não juntaram documentos com o requerimento de resposta às excepções.

Com o PPA haviam junto facturas², e uma declaração de uma fornecedora dos combustíveis.³ (além do mais que também listaram, *cfr supra*, p. 6)

*

Por despacho de 17.06.2024, o Tribunal dispensou a reunião do art. 18º do RJAT e notificou as partes para apresentarem alegações escritas, querendo, a Req.te no prazo de 10 dias contados da notificação do despacho, e a Req.da no prazo de 10 dias contado da notificação das alegações da Req.te, ou da falta de apresentação das mesmas.

² Que foram o *acto* junto ao Pedido de Constituição do Tribunal Arbitral.

³ Protestando juntar mais declarações como essa, de seus fornecedores de combustíveis.

Ambas as Partes apresentaram alegações.

As Requerentes essencialmente reiterando o antes já articulado. Insistem ter demonstrado a repercussão, esta decorrer de imposição legal e de uma presunção natural, e reiteram que “enquanto consumidores finais dos combustíveis não dispõem de outros meios de prova para demonstrar que suportaram economicamente o imposto ilegal (p.ex. extratos da contabilidade, as liquidações de ISP/CSR das gasolinhas/revendedoras ou os dados constantes do SAF-T), uma vez que não são sujeitos passivos de ISP/CSR, mas apenas suportaram os encargos desses impostos repercutidos e incluídos nas faturas.” Apela aos princípios do contraditório e da descoberta da verdade material e referem a Req.da e o Tribunal disporem de “todos elementos exigíveis para a realização das diligências necessárias à descoberta da verdade material e à boa decisão da causa.” O Tribunal podendo fazê-lo através da colaboração da Req.da ou ainda da colaboração de terceiros.

A Requerida remetendo para a sua Resposta.

Por despacho de 10.10.2024 o Tribunal notificou as Requerentes para renovarem a junção dos documentos que haviam sido juntos mediante *link* com o PPA, o que de imediato sucedeu.

2. Saneamento

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e estão devidamente representadas, *cfr.* art.ºs 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03.2011.

Vem invocada na Resposta matéria de exceção, *cfr supra*.

A Requerente, de seu lado, notificada pelo Tribunal para o efeito, veio exercer o contraditório, pronunciando-se no sentido de nenhuma exceção ocorrer, *cfr. supra*.

Vejamos. Iniciando pela exceção de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, como segue.

2.1. Da exceção de incompetência do Tribunal em razão da matéria

Nos termos conjugados do disposto no art.º 16.º do CPPT, art.º 13.º do CPTA, e nos art.ºs 96.º, al. a), 97.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, 576.º, n.º 2 e 577.º, al. a) e 578.º, todos do CPC⁴, a infração das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso, precedendo o de qualquer outra matéria. Tratando-se de exceção dilatória obsta a que o Tribunal conheça do mérito e conduz à absolvição da instância.

Sendo que a competência em razão da matéria há-de determinar-se pelo pedido do Autor (pelo *quid decidendum*).⁵ Se se preferir, através do confronto entre as normas que a definem e o teor da petição inicial, com destaque para o pedido e a causa de pedir.

E o Tribunal Arbitral, refira-se, tem competência para decidir sobre a sua própria competência: é o “princípio da competência da competência do Tribunal Arbitral”⁶, desde há muito reconhecido como regra em matéria de arbitragem⁷ (v. art.ºs 18.º da LAV⁸ e 181.º/1 do CPTA).

A Requerida invoca esta exceção fundando-se, primeiramente, no seu entendimento de que o *thema decidendum* não é arbitrável. Do disposto no art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2021, de 22 de Março, decorre expressamente, expõe, que o legislador quis restringir a vinculação nesta sede ao âmbito de pretensões que respeitem especificamente a impostos, não se incluindo tributos de outra natureza, como as contribuições. E que o tributo de que se trata nos autos - CSR - é uma contribuição e não um imposto. Sempre sem conceder invoca, depois, a mesma exceção com fundamento em (i) pretender a Requerente, no rigor, além da determinação da

⁴Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para os mesmos se remeter na presente).

⁵ V. Manuel de Andrade, "Noções Elementares de Processo Civil", Coimbra 1979, pág. 91

⁶(na sua vertente positiva)

⁷ Diferentemente do Centro de arbitragem institucionalizada, que não tem interferência nas decisões dos casos submetidos a cada Tribunal Arbitral. V. Mariana França Gouveia, “Curso de Resolução Alternativa de Litígios”, Almedina, 3.ª Edição, 2014, pp. 183 e 125

⁸ Lei da Arbitragem Voluntária (Lei n.º 63/2011, de 14.12).

restituição de uma quantia monetária, a apreciação pelo Tribunal Arbitral da legalidade do regime da CSR e não caber na sua competência a fiscalização da legalidade de normas em abstracto; (ii) não poder o Tribunal pronunciar-se sobre actos de repercussão de CSR, subsequentes e autónomos da sua liquidação.

As Requerentes vieram defender-se em contrário, *cfr. supra*.

Apreciando.

A Arbitragem Tributária, como arbitragem institucionalizada que é, reveste especificidades próprias. Desde logo a que decorre de, não obstante a sua natureza de arbitragem, tratar de direitos (créditos) indisponíveis. Assim, o respeito pelo Princípio da indisponibilidade, aplicável à AT, conduziu a que o legislador - *cfr. art.º 4.º do RJAT* - tivesse sido exigente ao ponto de determinar que a comum convenção de arbitragem sofresse aqui adaptações e, assim, que a AT se vinculasse à via da arbitragem, previamente, por Portaria.

De onde decorre que a competência do presente Tribunal se afere pelo disposto a este respeito nas disposições conjugadas do RJAT e da já referida Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (Portaria de Vinculação). Através da qual uma das partes, a AT, veio previamente vincular-se à jurisdição dos Tribunais Arbitrais a funcionar sob a égide do CAAD. À qual decidiu assim submeter-se, nos termos e condições que aí definiu por conjugação com o disposto no RJAT. Ao abrigo do disposto neste último Diploma legal, a saber, no seu art.º 4.º, n.º 1.⁹

Ora, se por um lado no RJAT a competência dos Tribunais Arbitrais é estabelecida nos termos do seu art.º 2.º, n.º 1, por outro, nos termos do art.º 2.º da referida Portaria, a AT recortou (excluindo) daquela esfera de competência (que, assim, delimitou) a apreciação das pretensões relativas a determinadas situações, a que não aceitou vincular-se.

⁹ “Artigo 4.º – Vinculação e funcionamento

1 – A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.”

Não vem sendo pacífica a questão de saber se na delimitação de competência pela Portaria se pretendeu excluir do conjunto das pretensões relativamente às quais a AT aceitou vincular-se, as de declaração de ilegalidade de actos em tributos que não constituam impostos *stricto sensu*.

Vejam os dispositivos legais.¹⁰ No RJAT, o art.º 2.º, no que aqui mais releva, dispõe:

“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; /(...)”

Por sua vez, na Portaria de Vinculação, rege o respectivo art.º 2.º assim:

“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.”¹¹

¹⁰(na versão actualmente em vigor)

¹¹ A al. e) foi aditada pela Portaria n.º 287/2019, de 03 de Setembro.

Da conjugação dos normativos *supra* - no art.º 2.º do RJAT a referência a “tributos” e, depois, no art.º 2.º da Portaria, a certo passo, a palavra “impostos” – resultaria (e em conjugação com outros argumentos que nessa interpretação se invocam) que teriam ficado excluídas da esfera de competência material dos Tribunais Arbitrais as pretensões respeitantes a outros tributos que não os pertencentes à espécie impostos. Como vem defendido na Resposta. E como, ademais, vem sendo uma das posições seguidas na Jurisprudência Arbitral.

Neste sentido podem ver-se, entre outras, as Decisões Arbitrais nos processos n.º 347/2017-T, n.º 115/2018-T, n.º 138/2019-T, n.º 31/2023-T.

Pela nossa parte, entendemos compreendida na competência material dos Tribunais Arbitrais a apreciação das pretensões ali indicadas seja quando referentes a impostos *stricto sensu*, seja quando referentes a outros tributos (“impostos” *lato sensu*, portanto). Apenas não se verificando essa competência nos casos expressamente excluídos pela Portaria de Vinculação – a saber, nas várias alíneas do respectivo art.º 2.º (*supra*, e *v.*, aí, nossos destacados – a demonstrar, quanto a nós, como da própria letra da lei decorre que o vocábulo “impostos” foi utilizado no corpo do art.º 2º da Portaria no seu sentido lato, impostos *lato sensu*; nem de outra forma se compreenderia a utilização do vocábulo tributos *dentro* do artigo, na al. e), aditada em 2019). E desde que se trate de tributos cuja administração esteja cometida à AT. Como melhor desenvolvemos já em Decisão Arbitral de 18.08.2021, no processo n.º 879/2019-T (e já antes aproximáramos no processo n.º 599/2018-T), para cuja fundamentação remetemos.

Não se desconhecendo o Douto Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 545/2019, de 16.10.2019, em que a interpretação no sentido inverso é considerada compaginável com a Constituição; e *v.* a Douta Decisão Sumária do mesmo Venerando Tribunal, n.º 70/2024, de 08.02.2024, no processo n.º 1347/2023.

No sentido, que é o do nosso entender, de que cabe na competência dos Tribunais Arbitrais a apreciação das pretensões ali indicadas (art.º 2.º do RJAT) também quando referentes a outros tributos, que não impostos *stricto sensu*, se pronunciaram também os Tribunais Arbitrais, entre outros, nos processos n.º 312/2015-T, n.º 142/2018-T, n.º 156/2018, n.º 305/2020-T.

Quanto, por sua vez, à natureza jurídica da CSR, em qualquer caso sempre se faça uma breve referência. (Sem prejuízo do que já deixámos dito: como quer que seja, é nosso entendimento que o Tribunal Arbitral tem competência material para conhecer do PPA que tem por objecto actos de liquidação de tributos, sejam eles impostos *stricto sensu*, sejam eles contribuições financeiras ou, ainda, taxas - tem, pois, competência, nos termos conjugados do art.º 2.º do RJAT com o art.º 2.º da Portaria de Vinculação, para conhecer de pretensões em impostos *lato sensu*).

E também esta não é matéria pacífica, desde logo na Jurisprudência Arbitral. Considerando o tributo em apreço como sendo um imposto (*stricto sensu*) se pronunciaram, entre outros, os Tribunais Arbitrais nos processos n.º 629/2021-T, n.º 305/2022-T, n.º 113/2023-T, n.º 410/2023-T. Já em sentido diverso, de este tributo constituir efectivamente, em consonância com o seu *nomen iuris*, uma Contribuição, Contribuição Financeira, pronunciaram-se os Tribunais Arbitrais nos processos n.º 31/2023-T, n.º 508/2023-T, n.º 520/2023-T (no mesmo sentido vão também diversos votos de vencido, como naqueles processos n.º 305/2022-T, n.º 410/2023-T). Sendo que quanto a tratar-se de tributo administrado pela Requerida é assente.¹²

Ao nosso olhar, e tal como o tributo foi configurado pela lei sua criadora, a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto¹³, vigente ao tempo dos factos, estamos perante uma Contribuição Financeira.¹⁴ Para tal apontam, quanto a nós, as características nela ínsitas de ser um tributo destinado a financiar um objectivo público - financiar a rede rodoviária nacional (art.º 1.º) no que respeita à sua concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento (art.º 3.º, n.º 2 e art.º 8.º), fim público cujo financiamento é assegurado subsidiariamente pelo Estado (art.º 2.º), constituir uma contrapartida pela utilização dessa rede conforme verificada pelo consumo de combustíveis (art.º 3.º), incidir sobre a gasolina e o gasóleo sujeitos ao ISP (incidência objectiva) e sobre os sujeitos passivos deste último imposto (incidência subjectiva) (art.ºs 4.º e 5.º), constituir receita própria da entidade pública encarregue do referido

¹² V. art.º 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, e v. Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro.

¹³ São desta Lei os artigos para que agora remetermos.

¹⁴ O que não se confunde com apreciar da sua conformidade à Constituição, que nos presentes autos não se coloca.

objectivo/fim público (art.º 6.º), e tendo sido pretendido o tributo não vir agravar os preços de venda dos combustíveis em causa (art.º 7.º).

Às Contribuições Financeiras, uma das (hoje comumente aceite, três) espécies de tributos admitidas pelo nosso Ordenamento Jurídico, se referiu o nosso legislador seja no art.º 3.º, n.º 2, parte final, da LGT, seja, desde logo, no art.º 165.º, n.º 1, al. i) da CRP. Sendo que são conhecidas as dificuldade/delicadeza de delimitação entre as espécies de tributos, precisamente em especial entre as Contribuições e os Impostos (*stricto sensu*).¹⁵ A LGT define em geral os pressupostos tributos, *maxime* dos Impostos e das Taxas, *cf.* art.º 4.º, n.ºs 1 e 2. E Doutrina e Jurisprudência vêm densificando ao longo do tempo os conceitos nesta delimitação tripartida dos tributos.

“Os impostos têm sempre por finalidade imediata o financiamento de despesas públicas, realizadas por entidades de direito público, não directamente individualizáveis (no sentido de que lhes é alheia uma ideia de contraprestação, pelo menos directa) e cujo financiamento é unilateral e autoritariamente imposto com base num princípio de capacidade contributiva. Ou que, nos termos do art.º 4.º, n.º 1 da LGT, assentam essencialmente na capacidade contributiva.¹⁶ Já as taxas, não obstante terem, tal como os impostos, uma finalidade de financiamento dos encargos com funções públicas, circunscrevem-se ao âmbito de funções públicas individualizáveis, susceptíveis de proporcionar vantagens ou benefícios - que são identificáveis de forma directa, em concreto - a quem as utiliza ou delas simplesmente beneficia. Revestem-se, assim, de carácter não já unilateral mas sim sinalagmático (...).”¹⁷

As Contribuições, por sua vez, são de qualificação jurídica mais difícil, “(...) estaremos aqui perante tributos a meio caminho entre os impostos e as taxas, que reúnem características

¹⁵ Sobretudo enquanto na ausência de Regime Geral (*cf.* art.º 165.º, n.º 1, al. i) da CRP), v. Sofia Ricardo Borges *in* “Contributos contenciosos para o estudo da natureza e das implicações dos regimes jurídicos das taxas e contribuições financeiras (...)”, RFPDF, Ano XII, ¼, Almedina, 2021, pp. 290 e ss.

¹⁶ Art.º 4.º, n.º 1 da LGT: “*Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.*”

¹⁷ V. Sofia Ricardo Borges *in* “A Taxa de Segurança Alimentar Mais” - (...), RFPDF, Ano X, ¾, Almedina, 2018, p. 187 e ss.

próprias quer de uma, quer da outra espécie. Uma figura híbrida, a que diversos Autores se vêm referindo como um “*tertium genus*” de receitas. Deles é própria também uma contraprestação, porém difusa, não individualizável. Sendo pois os respectivos beneficiários receptores de uma contraprestação colectiva, homogénea nesse conjunto de sujeitos, mas distinta daquela que seria a satisfação do interesse colectivo da comunidade como um todo. Revestem assim natureza grupal, e são também apelidadas de tributos paracomutativos por se entender traduzirem a contrapartida de prestações relativamente às quais apenas se presume (de uma forma mais difusa que nas taxas, mas menos que nos impostos) que os respectivos sujeitos passivos serão beneficiários. (...).”¹⁸ Ou causadores. Contraprestação, pois, mas difusa - beneficiários presumíveis receptores de uma contraprestação colectiva, homogénea nesse grupo. Ou, bem assim - participantes do grupo causadores - presumíveis - da necessidade de tal prestação. Sinalagma difuso. No grupo.

Como escrevia Saldanha Sanches, “[a]o lado dos impostos que constituem a receita normal do Estado, e que se encontram afectos ao financiamento global das suas despesas, encontramos receitas tributárias – tributos parafiscais, parafiscalidade – que participam de todas as características normais dos impostos – unilateralidade, coactividade, ausência de qualquer objectivo punitivo – mas se encontram afectas ao funcionamento de certas entidades públicas que participam no preenchimento de objectivos públicos.”¹⁹

São tributos que têm como característica, assim também, a respectiva receita se encontrar destinada precisamente aos fins da prestação pública em causa, tendencialmente acompanhados de consignação da mesma, seja material seja orgânica, em favor de entidades públicas de base não territorial.

Retornando à CSR.

Como percorrido *supra*, do respectivo regime jurídico decorre a mesma se destinar a financiar objectivos públicos cuja prossecução se encontra a cargo de entidade pública de base não

¹⁸ Sofia Ricardo Borges in “A Taxa de Segurança Alimentar Mais” - (...), RFPDF, Ano X, ¾, Almedina, 2018

¹⁹ Saldanha Sanches, “Manual de Direito Fiscal”, 1998, p. 25

territorial (a então E.P. – Estradas de Portugal, E.P.E.). Quanto a estarmos perante fins públicos v. também o art.º 84.º, n.º 1, al. d) da CRP - as estradas pertencem ao domínio público. E terá o legislador entendido que os respectivos sujeitos passivos (art.º 5.º, n.º 1, da Lei 55/2007) serão presumíveis beneficiários da prossecução deste fim público - a devida concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional. Presumíveis receptores de uma contraprestação colectiva, homogénea nesse grupo, que lhes aporta benefícios. Com efeito, não deixa de, com alguma propriedade, ser possível detectar, nos sujeitos passivos em questão (v. art.º 4.º do CIEC, *ex vi* art.º 5.º da Lei 55/2007), que introduzem no consumo os ditos combustíveis, para fins rodoviários, uma vantagem, para a sua actividade, proveniente de tal prestação a cargo da concessionária. Desde logo, será através da rede rodoviária existente, através assim da circulação rodoviária, que o seu produto vai, de forma intensiva, escoar-se. Assim o sinalagma difuso próprio das Contribuições Financeiras.

Por fim, também não será por o TJUE se ter pronunciado no sentido de a imposição em questão ser violadora da Directiva 2008/118/CE (*cfr.* Despacho Vapo Atlantic, proc. C-460/21), sempre se refira, que a natureza jurídica que foi conferida ao tributo pelo legislador que a criou, o nosso legislador, no Ordenamento Jurídico Português, resultará outra. Desde logo para efeitos de aferir da competência material do Tribunal. Uma coisa será o TJUE, considerando, num primeiro momento, o tributo recair na Directiva, e aferindo, depois, das suas características, tê-lo por violador da mesma. Tomando-o por imposição indirecta - para os efeitos daquela. Coisa distinta será o regime jurídico-tributário próprio do tributo, tal como consagrado pelo legislador, portanto, e assim a sua natureza jurídica.

Dito isto, seja considerando a CSR, ao tempo, como uma Contribuição Financeira, como propendemos a considerar, e como, afinal, o legislador a qualificou, assim lhe concedendo o seu *nomen iuris* - ademais com as implicações que também daqui se podem retirar para efeitos de aferir da competência material do Tribunal²⁰ (e tendo também em mente, como ao início

²⁰ Como se lê em declaração de voto de vencido (Jorge Lopes de Sousa) no processo n.º 410/2023-T, que neste ponto acompanhamos, “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

dizíamos, que a competência em razão da matéria há-de determinar-se pelo pedido do Autor, pelo *quid decidendum*) -, seja a considerando como um verdadeiro imposto *stricto sensu*, retira-se a consequência de que o Tribunal é materialmente competente para conhecer do Pedido, tudo como percorrido *supra*.

Improcede, assim, a excepção, com o fundamento que vinha invocado e que vimos de apreciar.

A Requerida fundamenta ainda esta excepção em dois outros pontos (*v. supra*), a saber, estarem a ser peticionadas: (i) a fiscalização da legalidade de normas em abstracto (o regime jurídico da CSR), e (ii) a “pronúncia sobre actos de repercussão de CSR”.

Quanto a (i), sumariamente se diga que não procede o invocado fundamento. Resulta do PPA que as Requerentes invocam como causa de pedir para a peticionada anulação dos actos de liquidação de CSR erro de direito. Erro alegadamente consistente na desconformidade da CSR com o DUE, por violação da Directiva 2008/118/CE. E a impugnação de actos de liquidação pode efectivamente ser deduzida com fundamento em qualquer ilegalidade – cfr. art.º 99.º do CPPT e art.º 10.º, n.º 2, al. c) do RJAT. Sendo que é o acto de liquidação (não concretamente identificado, é certo) o que vem impugnado, ainda que com as vicissitudes que mais adiante se verá.

Quanto a (ii), e além do que acaba de se dizer, o invocado fundamento não chegaria a relevar, quanto a nós, em sede de excepção de competência material do Tribunal. É ponto que mais adiante trataremos, e para onde desde já remetemos.²¹

Improcede, em qualquer caso, a excepção de incompetência material do Tribunal.

Assim sendo.

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. (...)”

²¹ (*infra* ao tratarmos de conceitos, a final)

Cabe então apreciar, agora, se se verifica a excepção de ineptidão da petição inicial (p.i.), também invocada pela Requerida. Que é de conhecimento oficioso, pode ser conhecida a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final, e que, a ocorrer, é determinante da nulidade de todo o processo, e causa de absolvição da instância (v. art.º 98.º, n.º 1, al. a) e n.º 2 do CPPT, art.ºs 87.º, n.ºs 2 e 7 e 89.º, n.ºs 2 e 4, al. b), do CPTA, e art.ºs 186.º, n.º 1, 196.º, 278.º, n.º 1, 576.º, n.º 2 e 577.º, al. b), e 578.º, todos do CPC).²²

2.2. Da excepção de ineptidão da petição inicial

A Requerida invoca esta excepção com fundamento em falta de objecto. Numa súmula, por as Requerentes não identificarem quaisquer actos de liquidação de ISP/CSR praticados pela AT, nem as DIC submetidas pelos sujeitos passivos de imposto, e apenas identificar/apresentar facturas de aquisição de combustíveis às suas fornecedoras. Sendo que estas não comprovam qualquer acto tributário e delas não resultam provados actos de repercussão; nem ela Req.da pode proceder à identificação dos actos de liquidação, por impossível, conforme melhor desenvolve. Não tendo as Req.tes identificado os actos tributários também não foi possível ao dirigente máximo da AT exercer a faculdade prevista no art.º 13.º do RJAT, e a não identificação do acto compromete a finalidade do Pedido. As Req.tes não identificam qualquer acto, nem é possível a si Req.da, como melhor desenvolve, identificar os actos de liquidação que as Req.tes pretenderam ver sindicados. Conclui explicitando: “verifica-se excepção 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, dando 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.”

²² Todos Diplomas Legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º do RJAT.

Notificadas as Requerentes, no seguimento, para exercício do contraditório relativamente à matéria de excepção constante da Resposta, vieram fazê-lo, pronunciando-se pela não verificação da excepção de ineptidão da p.i. (como *supra*).

Em face do que, e atento o teor do dali constante (v. também nossos destacados aí), entende o Tribunal verificar-se caso de manifesta desnecessidade de novo contraditório com convite à junção e/ou concreta identificação dos actos tributários objecto do Pedido, nos termos do art.º 3.º, n.º 3 do CPC, e ao abrigo do princípio da livre condução do processo arbitral (cfr. art.º 19.º do RJAT) tendo a questão sido já suficientemente, e de forma especificada, discutida.

Vejamos.

Quanto ao seu conteúdo, a petição inicial deve observar determinados requisitos, sob pena de ser considerada inepta. O pedido é um elemento objectivo da instância, não podendo subsistir incertezas/dúvidas quanto ao conteúdo da solicitação do autor e quanto ao objecto da actividade jurisdicional subsequente.

Dispõe o legislador no art.º 98.º do CPPT, versando sobre as nulidades do processo judicial tributário, assim:

“Artigo 98.º - Nulidades insanáveis

1. São nulidades insanáveis no processo judicial tributário:

a) A ineptidão da petição inicial; / (...)”

Por sua vez, nos termos do disposto no art.º 186.º do CPC é nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial. Dispõe assim o artigo, no que aos autos mais releva:

“Artigo 186.º - Ineptidão da petição inicial

1. É nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial.

2. Diz-se inepta a petição:

a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;

(...)”

A ineptidão da petição inicial é, pois, de tal modo grave que gera a nulidade de todo o processo. A nulidade de todo o processo é uma excepção dilatória, que cumpre ao Tribunal conhecer, e que, a verificar-se, obsta a que se pronuncie sobre o mérito da causa (v. art.ºs 98.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, 87.º, n.ºs 2 e 7 e 89.º, n.ºs 2 e 4, al. b) do CPTA, 278.º, n.º 1, al. e), 576.º, n.º 2 e 577.º, b) do CPC).

O Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) corresponde materialmente a uma petição inicial (p.i.).

As Req.tes submeteram o PPA na origem dos presentes autos e requereram, em sede de petitório:

“(…) revogação dos atos de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados contra as liquidações de CSR de 2019 a 2022 *sub judice* e dos atos tributários subjacentes e repercutidos nas faturas de consumos diretos de gasolina e gasóleo às ora Requerentes, suportadas por estas, por se encontrarem feridos de vício de violação de direito europeu nos termos e com os fundamentos *supra* invocados, tudo com as devidas consequências legais, nomeadamente a anulação e reembolso de todos os impostos que foram suportados sobre esse valor de CSR indevidamente liquidado, tais como o IVA, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.”

Não obstante, não juntaram aos autos - seja *ab initio*, como devido, seja posteriormente quando notificadas pelo Tribunal para se pronunciarem sobre a excepção exercendo o contraditório (*cf. supra*) - o ou os actos tributários cuja anulação vêm peticionar em juízo.

Os actos tributários, pois, que em contencioso anulatório, como é o nosso caso, constituem necessariamente o objecto do Pedido.²³

²³ Se dúvidas houvesse, pode ver-se Joaquim Freitas da Rocha, in “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, Almedina, 6.ª Ed., 2018, p. 307, ii) *in fine* (reportando-se ao processo de impugnação judicial): “(...) o certo é que, indubitavelmente, é o ato de liquidação (ou equiparado) o seu objeto.”

Não só não juntaram, como era seu dever - e sendo que tal constitui requisito da petição inicial, documento a ser necessariamente junto (cfr. art.º 10.º, n.º 2, al. b), do RJAT, e v. também o art.º 108.º, n.º 1 do CPPT e art.ºs 78.º, n.º 2, al. e) e 79.º, n.º 3, al. a) do CPTA) -, como sequer identificaram concretamente esse ou esses que serão os actos que pretendem ver anulados pelo Tribunal.

Trata-se de documento que deve acompanhar, instruir, a petição, sendo certo que é sobre as Requerentes que recai o ónus de dar cumprimento aos requisitos da mesma previstos naqueles preceitos legais (v. parágrafo anterior).

Em comentário ao art.º 108.º, n.º 1 do CPPT, escreve Jorge Lopes de Sousa²⁴ assim: “(...) sendo o fim essencial do processo de impugnação judicial a eliminação jurídica de um acto em matéria tributária, desde que o impugnante o identifique e indique os vícios que entende que o afectam, poderá entender-se que há um pedido implícito de anulação ou declaração de nulidade ou inexistência daquele acto. O essencial será que seja perceptível a intenção do impugnante.”

Não há, neste contexto, pedido perceptível sem identificação do concreto acto. Diga-se.

Tenha-se presente, ademais, o Princípio processual da auto-responsabilidade das partes, que é inerente ao princípio do dispositivo, e segundo o qual estas sofrem as consequências jurídicas prejudiciais da sua negligência ou inépcia na condução do processo, que fazem a seu próprio risco. Ao qual o Princípio da cooperação não será alheio, é certo, sem que, porém, elimine aquela responsabilidade, como bem se compreende. Ademais, estando nós em sede de acção constitutiva de anulação. Acção em que se pretende, pois, fazer valer um direito à anulação de um certo acto tributário, o acto concretamente impugnado (ao qual se imputam certos vícios).

²⁴ *in* “Código de Procedimento e de Processo Tributário” Anotado e Comentado, Vol. II, Áreas Editora, 6.ª Ed., p. 208.

Sobre o que, há-de ser proferida uma sentença que, a seu tempo, adquirirá força de caso julgado. Anulando, ou não, tal acto. Donde também, sem necessidade de maiores desenvolvimentos, a importância de que se reveste a identificação do acto impugnado sem equívocos e/ou dúvidas.

Em coerência, v. como determinou o legislador tributário no, já referido, art.º 108.º, n.º 1, do CPPT, sob a epígrafe “Requisitos da petição inicial”: “[a] impugnação será formulada em petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente, em que se identifiquem o acto impugnado e a entidade que o praticou (...)”. O acto que se impugna é aquele, o acto X, e não o Y ou o Z.

*

O processo de impugnação traduz o exercício de uma “jurisdição restrita”, contencioso de mera legalidade, visando a anulação dos actos tributários (ou a declaração da sua nulidade ou inexistência) - v. art.ºs 99.º e 124.º do CPPT.²⁵

Entre os elementos essenciais da causa figura, precisamente, o objecto da acção.

O próprio acto em crise pode²⁶ perspectivar-se como sendo o objecto (*stricto sensu*) da acção. (V., de novo, e entre o mais, o disposto pelo legislador no RJAT, art.º 10.º, n.º 2, al. b): “O pedido de constituição do tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via eletrónica (...) do qual deve constar: (...) b) A identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral.”; ou, assim também, ainda no RJAT, os art.ºs 13.º, n.º 4 e 24.º, n.º 2, respectivamente: “A apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclude o direito de (...) suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos (...)”, “(...) a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão (...) preclude o direito de (...) suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos (...)”²⁷

²⁵ (ainda que com a abrangência, que se reconhece na competência dos Tribunais que neste contexto decidem, de condenar nas consequências dessa mesma anulação)

²⁶ (e deve, no nosso contexto, vimo-lo já)

²⁷ (de notar, com especial relevo para os autos, como também atentando nestes últimos dispositivos fica por demais evidente a indispensabilidade da concreta identificação do acto ou actos objecto do Pedido)

Já numa perspectiva *lato sensu*, o objecto da acção será o que se alcança pela conjugação entre pedido e causa de pedir. (V., entre o mais, o mesmo art.º 10.º, n.º 2, agora al. c), do RJAT.)

O Regime da Arbitragem Tributária foi concebido pelo legislador como um meio alternativo de resolução conflitos em matéria tributária, ainda que só para determinados tipos de litígios (v. art.ºs 1.º e 2.º do RJAT). A **acção arbitral tributária** foi, a final, delineada como **um meio alternativo ao processo de impugnação judicial**.²⁸

A impugnação judicial dos actos da Administração Tributária concretizados na liquidação de tributos (incluindo os actos que o legislador equiparou a actos de liquidação para este efeito²⁹) segue a **forma do processo tributário por excelência**, a saber, o, já referido, processo de impugnação, comumente também designado “**processo de impugnação judicial**” – v. art.s 99.º e ss do CPPT.

Para o RJAT o legislador *transportou*, com potencial relevo para os autos, tão só, precisamente, o processo de impugnação judicial de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta - *cfr.* art.º 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.³⁰ Assim, dos actos tributários *stricto sensu*.

Ora, retornando aos autos, as Requerentes não juntaram e nem identificaram qualquer concreto acto tributário *stricto sensu*, qualquer acto tributário de que o Tribunal Arbitral pudesse conhecer. A saber, não juntaram e nem identificaram concretamente quaisquer liquidações de CSR (sequer as declarações de introdução no consumo - DICs processadas/submetidas pelos sujeitos passivos).

²⁸ V., entre o mais, o n.º 2 da Lei de Autorização - Lei n.º 3-B/2010, de 28.04, art.º 124.º (não tendo a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, que dali constava, sido concretizada no RJAT).

²⁹ Autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, *cfr.* art.º 97.º, n.º 1, al. a) do CPPT

³⁰ (incluídos foram, também, em separado, os actos de fixação da matéria tributável em certas circunstâncias, actos de determinação da matéria colectável, e actos de fixação de valores patrimoniais - *cfr.* não já al. a) mas sim al. b) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT – o que não releva para os nossos autos)

Ainda que tenham indicado ser precisamente o objecto do pedido, a par do indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa (“que tinham por objeto as liquidações de Contribuição do Serviço Rodoviário”), as liquidações de CSR, submetendo o PPA “imediatamente contra os indeferimentos tácitos dos pedidos de revisão apresentados e mediatamente contra os atos tributários subjacentes.”

Logo no PPA, ademais, reconhecem que, “não têm acesso direto aos atos de liquidação”. Mais, invocada a exceção de ineptidão da petição inicial na Resposta com este fundamento (falta de junção/identificação do acto ou actos de liquidação impugnados), e notificadas pelo Tribunal para se pronunciarem, as Req.tes vieram afirmar, reportando-se às liquidações: “às quais as Requerentes, como referiram no pedido, não têm acesso”. Defendem que é à Requerida que cabe identificar as liquidações, mais que esta identificação nem é necessária, nem é aceitável ser-lhes exigida quando os repercutidos, como é o caso, não têm possibilidade de as identificar. E em alegações assim: “enquanto consumidores finais (...) não dispõem de outros meios de prova para demonstrar que suportaram economicamente o imposto ilegal (p.ex. extratos da contabilidade, as liquidações de ISP/CSR (...).”

*

Aqui chegados, deve também dizer-se, face à referência, pelas Req.tes, de que caberia não a si, mas sim à Req.da identificar os actos de liquidação, bem se compreende, face a tudo o que antecede, que não procede um argumento no sentido de que seria à Parte contra quem interpõem a acção que caberia suprir aquele seu ónus processual, de dar cumprimento aos requisitos da petição inicial. Antes de mais porque estamos perante um verdadeiro pressuposto processual³¹, pressuposto relativo ao objecto da causa. Sem o cumprimento do qual a petição não é apta. Com efeito, o Tribunal conhece daquilo que se lhe pede e na medida em que se lhe pede.

³¹ V. José Lebre de Freitas, *in* “Introdução ao processo civil...”, 3.^a Ed., Coimbra, 2013

E também por assim ser, nem o legislador deixou de prever meios ao alcance das partes para obterem a documentação de que devam munir-se neste contexto. Sem prejuízo do princípio da colaboração a que estão mutuamente obrigados Administração Fiscal e contribuintes (v. art.ºs 48.º do CPPT e 59.º da LGT e, ainda, 11.º, n.º 1 do CPA). Sendo sobre o Autor que recai o ónus de proceder às investigações tidas por adequadas para obtenção dos elementos em falta na identificação do acto impugnado, tem ele a possibilidade de socorrer-se seja do procedimento previsto no art.º 24.º, n.º 1 do CPPT, seja do direito de consulta e informação previsto nos art.ºs 61.º e seguintes do CPA, seja ainda, a ser necessário, do meio processual previsto no art.º 104.º e seguintes do CPTA.

Não cabia, pois, à Req.da, em qualquer caso, suprir o ónus das Req.tes e em sua substituição prover ao processo a documentação de que o prosseguimento dos autos depende. Não só nem tal se revelaria praticável em situações como a do caso - como desenvolvidamente a Req.da expõe na sua Resposta - como também os deveres decorrentes para a mesma do princípio do inquisitório não vêm aqui em questão. Além do mais, o dever da Req.da AT de descobrir por si a verdade factual no seio do procedimento /processo tributário (v. art.º 58.º da LGT) não deve confundir-se com o ónus da prova dos factos que caiba aos contribuintes, a este não se sobrepondo. Mais também não deve confundir-se o que no presente está em questão – a identificação do ou dos actos tributários objecto da acção, que as Req.tes peticionam ao Tribunal anule – com aquilo que sejam elementos de prova dos factos indicados no Pedido. Dispensando maiores desenvolvimentos, v. como logo no RJAT as realidades não se confundem: art.º 10.º, n.º 2, al. b) *versus* al. d). Não ocorre, perante tudo o já exposto, preterição do princípio do inquisitório ou da busca da verdade material. Nem daqui decorrem violados os princípios do Estado de Direito, do acesso ao Direito e/ou o direito à tutela jurisdicional efectiva, da igualdade, proporcionalidade ou outros. Com efeito, sendo o processo uma série de actos dirigidos a um fim, qual seja a Decisão judicial/arbitral que põe fim à lide, torna-se necessário, e compreensível, que o mesmo obedeça a formas e regras/requisitos adequados ao dito fim. Na ausência de regras o processo redundaria em insegurança, permitiria a indisciplina das partes e manobras prejudiciais a obter uma Decisão em tempo razoável e útil. Valor este

precisamente afirmado pelo legislador Constituinte desde logo no art.º 20.º, n.º 4. E também assim se dando, afinal, cumprimento, entre o mais, ao art.º 268.º, n.º 4 da CRP.

Nem caberia também, por outro lado, o incumprimento do ónus processual das Req.tes ser suprido pelo Tribunal, sempre se refira. Além do que vimos (princípio processual da auto-responsabilidade das partes incluído), e do mais que ainda se verá, nem este Tribunal está munido dos poderes de autoridade para intimar entidades externas à apresentação de documentos sob as penalidades da lei.

Impende sobre o impugnante o ónus processual de completa identificação do acto que pretende impugnar, cfr., entre o mais, os já referidos art.ºs 10.º, n.º 2, al. b) do RJAT, 108.º, n.º 1 do CPPT e 78.º, n.º 2, al. e) do CPTA. Normativos que não prevêem a possibilidade de o Tribunal suprir officiosamente a falta de identificação do acto impugnado em termos de substituição dos ónus processuais que impendem sobre o Autor, transferindo-os para o Julgador. As Req.tes não juntaram e nem identificaram o ou os actos impugnados. “I. Se a impugnante não identificou na petição o acto impugnado, não incumbia ao Tribunal *a quo* substitui-se à mesma na identificação e junção do mesmo acto. II. Ocorrendo total ausência de indicação do acto de liquidação passível de ser impugnado, no âmbito da presente impugnação judicial, daí decorre a falta de objecto da mesma e a ininteligibilidade do pedido apresentado na petição inicial.” (cfr. Acórdão do STA de 07/02/2018, proc.º 01400/17).

À dificuldade neste contexto reconhecida pelas Req.tes não será alheia, sempre se diga, a sua posição não ser nem a de sujeitos passivos, nem outra, na relação jurídico-tributária de que falam. Como melhor também se verá *infra*.

*

Conclui-se que o processo carece, assim, de objecto – perspectivado este em sentido estrito (*v. supra*). Inexiste nos autos acto (ou actos) que o Tribunal possa anular ou declarar ilegal. Sequer indicação concreta/identificação do acto impugnado que constituiria o objecto da acção arbitral que as Req.tes desencadearam. O acto (ou actos) que pretendessem impugnar como lesivo dos

seus direitos não foi por si junto ou sequer concretamente identificado. (E lembrando que o acto tributário só pode ser provado por documento, prova legal).

Perspectivando, por sua vez, se necessário fosse, o objecto no seu sentido amplo, conjugação do pedido e da causa de pedir, vejamos.

Se no PPA se lê, como *supra*, logo no início, que o vêm apresentar nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT, e se lê que pretendem a restituição do valor da CSR “liquidadada ilegalmente entre junho de 2019 e dezembro de 2022”, também se lê que esse é, afinal, o período correspondente às datas das facturas, *i.e.*, à aquisição dos combustíveis pelas Requerentes. Afirma-se que o PPA é apresentado “imediatamente contra os indeferimentos tácitos dos pedidos de revisão apresentados e mediamente contra os atos tributários subjacentes”, sem o(s) acto(s) vir(em) identificado(s), insista-se³². Fala-se, também, no requerimento de resposta às excepções, é certo, em “liquidações que a AT emitiu com base nas vendas de combustíveis”. Fala-se em indeferimento tácito dos pedidos de revisão dos atos de liquidação de CSR, e refere-se que as facturas tinham menos de quatro anos quando foram apresentados aqueles pedidos e que dúvidas não restam que o respectivo prazo de apresentação era de “quatro anos contados da liquidação da CSR”. Em faturas “onde a CSR foi repercutida sobre as Requerentes, e com base nas quais se processa a liquidação e pagamento do imposto”, e afirma-se que a AT dispõe das facturas que identificam o volume de consumo e está “na posse de toda a informação relativa aos atos tributários emitidos na sequência das declarações de introdução ao consumo (DICs) que identificam cada fatura junta ao processo.” Tudo sem que das facturas conste referência a CSR, como as Req.tes reconhecem, *inclusive* ao terem que apurar por cálculos aritméticos os montantes que vêm peticionar. Lê-se ainda que tal “não significa que a CSR não esteja incluída no preço de venda dos combustíveis”, e que assim “os atos que desembocaram na repercussão da CSR sobre as Requerentes encontram-se devidamente identificados no pedido”, e listam-se trinta e dois alegados sujeitos passivos de CSR. Por seu turno, no petitório, requer-se a

³² (dispensando maiores desenvolvimentos, e sem prejuízo do que já se viu, sempre se diga que nem seria uma referência genérica a determinado espaço temporal dentro do qual foram emitidas às Req.tes facturas de combustíveis por sujeitos passivos de CSR, que cumpriria, como bem se compreende, com o desiderato, *i.e.*, que permitiria identificar os actos de liquidação de CSR que pretenderão ver anulados)

“revogação dos atos de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados contra as liquidações de CSR de 2019 a 2022 *sub judice* e dos atos tributários subjacentes e repercutidos nas faturas de consumos diretos de gasolina e gasóleo às ora Requerentes (...) com as devidas consequências legais, nomeadamente a anulação e reembolso de todos os impostos que foram suportados sobre esse valor de CSR indevidamente liquidado, tais como o IVA, bem como o pagamento de juros indemnizatórios”. Percorrendo, pois, o Pedido são diversos os pontos em que se revela de difícil apreensão o que se pede e com que base as Req.tes o pedem.

A acrescer, pois, à falta de objecto, por inexistência, nos autos, do acto a sindicar - só por si causa de ininteligibilidade do pedido e, assim, de ineptidão da petição inicial nesta sede (contencioso tributário de mera anulação) - a exposição apresentada pelas Requerentes revela-se confusa e não permite apreender, com segurança, o objecto, *lato sensu*, da causa.

Sempre se coloque, aqui chegados, a pergunta: a ser considerada procedente a acção, **qual o acto que o Tribunal anulava?** Não se sabe. E a decisão arbitral tributária assume, como a decisão dos Tribunais Tributários em processo de impugnação judicial, um carácter cassatório, de eliminação, total ou parcial, da Ordem Jurídica, do acto impugnado.

Ficando o Tribunal em tal desconhecimento, de qual seja o acto impugnado, e por tudo o que vem de percorrer-se, não pode senão concluir-se pela ineptidão da petição inicial. Por falta de objecto e/ou ininteligibilidade do pedido e causa de pedir. O que determina a nulidade de todo o processo. Excepção dilatória que constitui nulidade absoluta que afecta todo o processo, obsta ao conhecimento do mérito e tem por consequência a absolvição da instância. Tudo como vimos. E como se decidirá.

Antes, porém, refiram-se ainda três pontos.

*

Um **primeiro**, para dizer que não seria por a Req.da se ter defendido nos autos que a conclusão a que chegámos poderia ser outra. A Req.da exercer defesa, ademais estando em causa direitos

indisponíveis, é compreensível e desejável, e pode sim revelar que a mesma aproximou o sentido do pedido - em tese. É natural que se defenda, em tese, quanto às imputações que são feitas. Mesmo se se concluísse que a Req.da tinha *interpretado convenientemente a petição inicial*³³, não teria em qualquer caso sido compreendido qual o acto impugnado. E, em decorrência de tudo o que se viu, o contencioso em que nos movemos não é compatível com tal desconhecimento. Do acto.

No caso, a falta de clareza da petição sempre acarretou reflexos na defesa apresentada pela Req.da. E - determinante - o acto tributário objecto continua indeterminado.³⁴ Mais uma vez: a admitir que a acção fosse procedente, e que vinha a ser proferida uma decisão com força de caso julgado material, qual seria então o acto a anular? Nem foi junto, nem decorre do Pedido qual seja. O processo administrativo, e, mais ainda, o processo tributário, não se compadecem com generalidades, e o acto tributário só pode ser provado por documento (prova legal). A excepção de nulidade do processo decorrente da ineptidão da p.i. confirma-se em qualquer caso.

*

Um **segundo** para deixar claro não terem os (alegados) indeferimentos tácitos dos Pedidos de RO a virtualidade de constituir verdadeiramente o acto objecto dos autos. Como é bom de ver, o que se vem peticionar nessa sede, arbitral tributária, é a anulação/declaração de ilegalidade do acto de liquidação (*rectius* liquidação, autoliquidação, retenção na fonte ou pagamento por conta) – v. art.º 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT. E o acto de segundo grau serve precisamente o propósito de abrir a via para a apreciação da legalidade do acto de liquidação. Como, aliás, as Req.tes também reconhecem. A redacção conferida pelo legislador ao art.º 2.º do RJAT é clara a respeito, ao expressamente identificar as pretensões para as quais os Tribunais Arbitrais têm competência, e aí apenas se incluindo os actos de primeiro grau (diferentemente, v. o art.º 97.º, n.º 1, al.s c) e d) do CPPT; e poder ver-se, também, como na lei de autorização do RJAT³⁵ se previa como objecto possível do processo arbitral tributário, além dos actos que o legislador

³³ (a expressão do legislador no CPC, art.º 186.º, n.º 3)

³⁴ (nem, além do mais e sem prejuízo de tudo o que se disse, a Req.da estaria no conhecimento, desde logo, da correspondência entre sucessivas e inúmeras facturas dos combustíveis, combustíveis que a seu tempo hão-de ter sido introduzidos no consumo, e as e-DICs a montante e/ou as liquidações mensais emitidas aos sujeitos passivos)

³⁵ LOE 2010, art.º 124.º (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril)

transportou para o RJAT (*cf.* al.s a) e b) do n.º 1 do art.º 2.º) também outros, e aí se incluindo os actos de “indeferimento de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, (...)”. Os (alegados) indeferimentos (tácitos) dos pedidos de revisão não são, pois, o acto em crise. Aquele cuja anulação as Req.tes vêm, afinal, peticionar, com base na al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT, que convocam. E que não pode deixar de ser um acto tributário *stricto sensu*.³⁶

Mais, e sem prejuízo do que se disse, nem será dado assente, no caso, poder presumir-se o indeferimento. (Aqui voltaremos ao tratar a excepção de ilegitimidade, *infra*)

*

E um **terceiro**, por fim, para sempre referir que outras excepções se verificavam nos autos.

Desde logo, as Requerentes carecem de legitimidade processual (activa).

Não é esse o entendimento das próprias. Em seu entender, assiste-lhes legitimidade. Assim o afirmam no PPA: “A legitimidade das Requerentes para apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral resulta do facto de assumirem a posição de repercutidas, ou seja, que suportaram o encargo económico deste tributo, por imposição legal, enquanto consumidoras diretas dos combustíveis em causa”. “Tendo suportado efetivamente a CSR, têm legitimidade ativa na apresentação deste pedido de pronúncia arbitral contra os atos de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa dos atos tributários apresentados porquanto sendo as titulares de um interesse legalmente protegido para os efeitos do artigo 9.º, n.º 1, do CPPT (...) a parte final da alínea a) do n.º 4 do art.º 18.º da Lei Geral Tributária (LGT) reconhece o direito de reclamar, recorrer, impugnar ou apresentar pedido de pronúncia arbitral, nos termos das leis

³⁶ No mesmo sentido de ser objecto da acção arbitral o acto de primeiro grau, e não os de segundo ou terceiro, pode ver-se Carla Castelo Trindade, *in* “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Anotado”, Almedina, 2016, pp. 70-71

tributárias, a quem, embora não sendo sujeito passivo do imposto, suporte por repercussão legal o encargo tributário.” “[É] inequívoco que a CSR tem de ser repercutida, *ex vi legis*.”

Desenvolvem a respeito no contraditório à exceção de ilegitimidade (*v. supra*). Reiteram ser os repercutidos “quem têm 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 (artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP)”.

Convocam assim, entre o mais, o art.º 18.º, n.º 4, al. a) da LGT, e defendem essencialmente serem também elas *repercutido legal* e aí se subsumir a sua situação.

Será, pois, nessa qualidade, de repercutido, que vêm aos autos. Defendem assim ter legitimidade processual activa.

Vejam os.

2.3. Da exceção de ilegitimidade

A ilegitimidade das partes configura uma exceção dilatória, de conhecimento oficioso, que, sendo julgada procedente, obstará a que o Tribunal conheça do mérito da causa - *v. art.º 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, al. e) do CPTA, e art.ºs 576.º, n.º 2 e 577.º, al. e) e 578.º do CPC*.

Quanto ao **regime da legitimidade** das partes no contencioso tributário, vejamos.

Dispõe o legislador no art.º 65.º da LGT, sob a epígrafe “[l]egitimidade”, ainda que por referência ao procedimento tributário, que “[t]êm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.”

Na LGT determina ainda o art.º 54.º, n.º 2, que “as garantias dos contribuintes (...) aplicam-se também à (...) repercussão legal a terceiros da dívida tributária, na parte não incompatível com a natureza destas figuras.”

No CPPT dita o art.º 9.º, também sob a epígrafe “[l]egitimidade”, no seu n.º 1, assim: “[t]êm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos (...) e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.” E o seu n.º 4, por sua vez, determina que têm legitimidade no processo judicial tributário (a par de outras) as entidades referidas nos números anteriores e, assim, naquele n.º 1.

No RJAT (v. Preâmbulo) o legislador cuidou de litígios “que opõem a administração tributária ao sujeito passivo”, e do pedido de constituição do tribunal arbitral deve constar a “identificação do sujeito passivo” (cfr. art.º 10.º, n.º 2, al. a) do RJAT).

Por sua vez, em matéria de **legitimidade, conceito**, v. o art.º 9.º do CPTA, que determina que o autor é considerado parte legítima quando alegue ser parte na relação material controvertida. Pelo que, “(...) a legitimação processual é aferida pela relação jurídica controvertida, *tal como é apresentada pelo autor*. Deste modo, há que atender à relação jurídica tal como o autor a apresenta e configura, isto é, à pretensa relação jurídica, e não à relação jurídica material, tal como ela se constituiu na realidade, sendo por isso indiferente, para a verificação da legitimidade, a questão de saber se o direito existe na titularidade de quem o invoca (...), matéria que diz antes respeito à questão de fundo e poderá, quando muito, determinar a improcedência da ação (...).”³⁷

Princípio geral em matéria de legitimidade activa este, vindo de ver, que tem correspondência no CPC, art.º 30.º - “Conceito de legitimidade”, n.º 3: “Na falta de indicação da lei em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da

³⁷ v. Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, “Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, 5.ª edição, Almedina, 2021, p. 95.

relação controvertida, tal como é configurada pelo autor”. Ou seja, são partes legítimas as pessoas que o autor indique como sendo os sujeitos da relação controvertida.³⁸

Ora, nos nossos autos, as próprias Requerentes reconhecem não ser sujeitos da relação jurídica controvertida. Reconhecem vir aos autos não na qualidade de sujeito (passivo) da relação jurídico-tributária que configuram (e do(s) acto(s) de liquidação), mas sim na qualidade, outra, de consumidores finais – “repercutido”. E assim pugnam pela sua legitimidade (*cf. supra*).

Também esclarecem, no PPA, que “a repercussão económica de um qualquer tributo indirecto é sempre uma realidade inelutável”, e que “[a] lei não impõe que a CSR conste das faturas como um elemento separado (...) mas tal não significa que a CSR não esteja incluída no preço de venda dos combustíveis.”

Dito isto.

Tal como apresenta a relação controvertida, as Requerentes não são sujeito (passivo) da mesma. São, diferentemente, e segundo alegam, entidade que suporta o encargo do *imposto* por repercussão. Como consumidor final dos combustíveis em apreço.

Mas as Requerentes, ainda assim, entendem que têm legitimidade activa nos presentes autos. Desde logo, processual. E porquê? Porque apesar de o legislador tributário ter sido claro ao determinar que não é sujeito passivo da relação jurídico-tributária “quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal” - v. n.º 3 *versus* n.º 4, al. a), do art.º 18.º da LGT - ainda assim o legislador disse que este (o repercutido legal que por essa via suporte o encargo do imposto) não o é (sujeito passivo), mas sem prejuízo do direito a meios de defesa nos termos das leis tributárias. Assim (inserido no Título II – Da relação jurídica tributária):

“Artigo 18.º - Sujeitos / (...)

³⁸ (salvo quando a lei disponha em contrário)

3. O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva (...) que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.

4. Não é sujeito passivo quem:

a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias;

O que dizer, então?

Que é certo que quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal não deixará de ter meios de defesa, administrativos e jurisdicionais, ao seu alcance, no pressuposto de que prove interesse legalmente protegido (v., na LGT, art.ºs 9.º, n.º 1 – “[é] garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos” e 65.º, segunda parte – “[t]êm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido”, e no CPPT, art.º 9.º, n.º 1, parte final - “[t]êm legitimidade (...) os contribuintes (...) e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”, e n.º 4).

Porém, desde logo, **meios** ao seu alcance *nos termos das leis tributárias* – como logo o disse o legislador no art.º 18.º, n.º 4, al. a) da LGT (*supra*).

Ou seja (e como primariamente decorreria do que já vimos de ver) não bastará a prova de qualquer interesse legalmente protegido, para o interessado poder figurar como parte activa na acção. Além de que tais interesses terão que ser interesses afectados pela decisão que possa ser tomada no procedimento tributário³⁹, recorde-se ainda a regra da correspondência entre direito e acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo: salvo se a lei determinar o contrário, haverá

³⁹ V. Jorge Lopes de Sousa em anotação ao art.º 9.º do CPPT, *op. cit.*, Vol. I, p. 120, nota 11.

apenas um determinado meio processual que em cada caso pode ser utilizado para obtenção da tutela judicial (v. também o art.º 98.º, n.º 4 do CPPT, e o art.º 2.º, n.º 2 do CPC).⁴⁰

Pois bem.

Os meios existentes - as formas de processo, se se preferir (e pensando agora apenas no processo) – são diversos (v. art.º 95.º, n.º 1 da LGT: “O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei.”).

E só podem ser utilizados por referência a determinados tipos de actos.

O processo de impugnação judicial é a forma de processo tributário por excelência, dissemos já. Não a única, pois. E foi no seu âmbito que o legislador criou, como alternativa, a Arbitragem Tributária (v. art.ºs 1.º, 2.º, n.º 1 e 3.º, n.º 2 do RJAT).

O processo de impugnação judicial tem por objecto actos tributários (*lato sensu*).

A impugnação judicial prevista na al. a) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT – aquela que tem correspondência na al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT⁴¹ – é a forma de processo adequada, o meio, próprio, nos termos das leis tributárias, para sindicar actos tributários *stricto sensu*, vimos.

A repercussão - repercussão legal - não é acto tributário *stricto sensu*.

Sequer acto tributário. Lembrando que o acto tributário é um acto administrativo. E v. no art.º 148.º do CPA (e no art.º 60.º do CPPT – Secção II – Da decisão), entre o mais, o elemento “decisão”, sempre presente. Decisão no exercício de poderes jurídico-administrativos.

⁴⁰ Também o referindo, em anotação ao art.º 98.º do CPPT, v. Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.*, Vol. II, p. 88

⁴¹ (vimos já que nem a outra al. do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT releva aos autos)

Não o sendo a repercussão legal, já se vê, também assim a repercussão meramente económica. Como se concluirá suceder no caso.

Aproximando:

Estamos em CSR, reportando-se os autos a período em que vigorava a Lei n.º 55/2007.

As Requerentes são consumidoras de combustíveis, em concreto gasóleo e gasolina.

Não sendo, como reconhecem, sujeito passivo da CSR, sujeito passivo na relação jurídico-tributária em que se enquadram os falados, mas não concretamente identificados, actos de liquidação de CSR. Que teriam ocorrido na esfera jurídica de empresas a si fornecedoras dos mesmos. Porém, segundo alegam, tendo-lhes sido repercutido a si o tributo em questão. Quando adquiriram os ditos combustíveis (cfr facturas juntas, de entre Julho de 2019 e Dez. de 2022).

A ser assim, como alegam ser, as Req.tes estariam a suportar elas próprias o encargo da CSR. Ao adquirir gasóleo e gasolina, ao pagar o respectivo preço, estariam também a incorrer - segundo alegam afinal - no pagamento de CSR, a CSR que antes de si o sujeito passivo (SP) do tributo pagou ao Estado. O SP a quem o tributo foi liquidado (v. art.º 11.º do CIEC, *ex vi* art.º 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007) estaria, assim se terá que concluir, a fazer incluir no preço de venda às Req.tes, daqueles litros do combustível em questão, o valor que em momento anterior pagou, por aqueles mesmos litros do combustível (... são os actos de liquidação ocorridos *sobre* os mesmos que vêm pedir sejam anulados), de CSR, ao Estado (fazendo ademais as Req.tes um cálculo por aplicação das respectivas taxas em vigor não necessariamente à data das liquidações - *rectius* da exigibilidade, cfr. art.º 8.º CIEC -, data que se desconhece..., mas sim à data das facturas...⁴²).

Estariam assim as Req.tes a suportá-lo, o tributo, a CSR, e segundo sustentam, por **repercussão**. O que faria com que a sua situação recaísse, segundo também sustentam, na al. a) do n.º 4 do art.º 18.º da LGT. Quando aí se refere que não é sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por **repercussão legal**.

⁴² (constate-se, independentemente de ter ou não ocorrido alteração de taxas desde a data, desconhecida, dos actos tributários)

Previu o legislador, no art.º 18.º, n.º 4, al. a) da LGT, a possibilidade de acesso à justiça tributária, para tutela de direitos ou interesses legalmente protegidos, daqueles a quem, suportando o encargo do imposto por repercussão legal, possa, por essa via, advir lesão de interesses legalmente protegidos.

Ora.

Antes de mais, a repercussão, a ocorrer em CSR, sempre o será, diga-se, em moldes desde logo distintos da repercussão que se vê ocorrer em IVA, aí sim determinada por lei com carácter de obrigatoriedade – v. art.º 37.º do CIVA (com mais desenvolvimento v. Decisão Arbitral de 14.08.2024 no processo n.º 473/2023-T⁴³).

No funcionamento do tributo aqui em questão, ao tempo, CSR, desde logo em se estando perante uma Contribuição Financeira, como propendemos a entender (v. *supra*), não haverá uma repercussão legal – pelo menos com o alcance que as Req.tes pretendem ver reconhecido de um valor (alegadamente) igual ao suportado a montante pelo SP ser por si suportado a jusante ao adquirirem os combustíveis. Não terá sido querido pelo legislador tributário visar/onera-se o *grupo* com o qual se estabelece o já referido sinalagma difuso (os sujeitos passivos do tributo), pelo que não se sustentaria a argumentação das Requerentes. V., ademais, cfr. já *supra* também, como o legislador visou sim assegurar a neutralidade do tributo não o fazendo recair no preço – cfr. art.º 7.º da Lei 55/2007.

Ainda assim, considerando que é para o disposto no CIEC que a Lei 55/2007 remete em matéria de liquidação, cobrança e pagamento da CSR (ou mesmo atentando à alegada, pelas Req.tes, qualificação do tributo ao tempo como um imposto, e como é também um entendimento corrente na Jurisprudência Arbitral recente no tema), sempre se dê a seguinte nota.

Em matéria de impostos especiais sobre o consumo é conhecida a proximidade a características próprias da parafiscalidade (bem como do direito aduaneiro).

Diferentemente do que sucede em IVA, estamos aqui perante impostos monofásicos. O facto gerador do imposto verifica-se, em regra (excepções existem⁴⁴), no momento da introdução no consumo (e quanto a esta, v. art.º 9.º do CIEC). Uma única vez, pois (v. art.º 7.º e ss. do CIEC).

⁴³ (a pp. 23-24 e 30-33)

⁴⁴ V. art.º 7.º, n.º 2 do CIEC

Bem se vê já por aqui, a haver repercussão, mesmo que querida - por ser essa a lógica neste seio - pelo legislador, ela será um mecanismo particular (no sentido de levado a cabo por um particular), *moldável*, na disponibilidade dos operadores económicos, que operam, precisamente, no mercado, no seio das contingências próprias deste. Para dizer que não há, aqui, uma imposição legal de repercutir o tributo (menos ainda há uma imposição, sequer a possibilidade, de liquidação de novo do tributo; como, aliás, patente nas facturas, que nada contêm a título de CSR). Dir-se-á que estaremos perante o convocar - num contexto em que, apartando-se o princípio legitimador do da capacidade contributiva para se aproximar do princípio do benefício... - de uma regra geral, como na frase popularizada por Friedman, de que *não há almoços grátis*.

E nem será pela recentemente aditada formulação expressa “sendo repercutidos nos mesmos”, no art.º 2.º do CIEC, que o que vem de se dizer se altera. Também aí, nessa actualizada redacção, há um mero esclarecer da mesma regra geral que já vinha de antes (como, aliás, a atribuição de natureza interpretativa à norma também o revela⁴⁵).

Em qualquer caso, a ser feita repercussão/transmissão para a frente de CSR pelo SP - *rectius* do encargo económico - em casos como este, a isso suceder, e mesmo que ao longo da cadeia económica, não só a operação em questão não resulta de uma concreta imposição expressa do legislador, desde logo tal não integrando o regime jurídico do tributo (diferentemente do que sucede em IVA). Como - e determinante - sempre estaremos perante uma operação do próprio agente económico (como assim, aqui sim, também afinal em IVA⁴⁶). Que não da Administração Tributária (sequer operação que lhe viesse a ser submetida tornando-se a seu tempo definidora de uma situação individual e concreta).

A assim ocorrer, as Requerentes poderão suportar o encargo económico do *imposto* por via de **repercussão** (poderá arcar com efeitos económicos do tributo, diríamos).

Operação, facultativa, realizada pelos agentes económicos.

Dito isto.

⁴⁵ V. art.º 6.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro.

⁴⁶ V. Decisão Arbitral de 14 de Agosto de 2024 no processo n.º 473/2023-T.

Admitindo o legislador, na LGT, lei geral, que se pretendia ser uma lei de valor reforçado, como se sabe, a possibilidade, neste contexto, de o repercutido legal se ver lesado nos seus direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária, determinou (al. a) do n.º 4 do art.º 18.º) que o mesmo poderá (sendo o caso) fazer uso de meios, procedimentais e processuais, para a respectiva tutela “nos termos das leis tributárias”. Habilitando/dirigindo assim o legislador a concretizá-lo nas leis tributárias. Referiu meios, remetendo pois (como nem poderia deixar de ser) para o disposto nas leis tributárias.

Ainda na LGT v. os art.ºs 9.º, n.º 2 e 95.º, n.º 1 - actos impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei / direito de impugnar ou recorrer segundo as formas de processo prescritas na lei -, e o art.º 101.º, contendo o elenco de meios processuais tributários, depois concretizado no art.º 97.º do CPPT, de onde constam, na al. a) (com correspondência na al. a), n.º 1, art.º 2.º do RJAT) a forma de processo de impugnação sobre actos tributários *stricto sensu*, e, nas alíneas seguintes, outras (impugnação de outros actos tributários e outras formas de processo).

Ao recorrer à forma de processo de impugnação que tem por objecto actos tributários *stricto sensu* (via Arbitragem Tributária) as Requerentes estavam a escolher o meio processual nos termos das leis tributárias adequado à apreciação da legalidade de actos de liquidação de CSR. Acto tributário *stricto sensu*. Que a repercussão - mesmo a repercussão legal, como em IVA - não é, vimos, e aqui ainda voltaremos.

Não sendo sujeitos passivos dos actos de liquidação de CSR que pretendem impugnar (ainda que sem os identificar concretamente), carecem de legitimidade processual para o efeito, uma vez que não são sujeito da relação controvertida (a relação jurídico-tributária em que tais actos se inserem), desde logo tal como por si delineada (*cf. supra*).

E não estavam, nisto também, em qualquer caso, a escolher meio processualmente adequado em sede de repercussão legal nos termos das leis tributárias. (O processo judicial tributário na forma de *processo de impugnação judicial* cfr. al. a) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, e v. al. a)

do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT, tem por objecto a apreciação da legalidade de actos tributários *stricto sensu*, insista-se.)

Também não se verifica, sempre se refira, ao não assistir legitimidade processual, nos presentes autos, às Requerentes, e por tudo o visto, preterição de quaisquer normativos Constitucionais. Desde logo os art.ºs 2.º, 13.º, 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP. Com efeito, dando concretização às garantias consagradas na Constituição em matéria de tutela jurisdicional efectiva, dita desde logo o art.º 95.º, n.º 1 da LGT: “[o] interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei” (v., ainda, aí, o art.º 9.º, n.º 2). Nem, também assim, se vêem preteridos os princípios da efectividade e da proporcionalidade, ou se vê ocorrer “inconstitucionalidade das normas do regime da CSR aplicável à data dos factos e das normas nacionais que regulamentam a legitimidade e o reembolso de impostos ilegais.” Mais uma vez, o legislador pretendeu assegurar as garantias dos contribuintes via, também, previsão dos meios processuais (e procedimentais) próprios e adequados, não ocorrendo violação do art.º 103.º, n.º 2 da CRP.

A terminar, e na sequência de tudo o que vimos, retornemos ainda, por uma última vez, ao art.º 18.º, n.º 4, al. a), da LGT, *in fine*: “nos termos das leis tributárias”.

Bem se conhece a manifesta complexidade da Ordem Jurídica tributária, complexidade que também nestas matérias - âmbito de aplicação de meios processuais tributários - impera. Não sendo *inclusive* de fácil apreensão, por vezes, a interligação entre LGT e CPPT.

Certo, porém, é que na LGT o legislador previu os princípios – os princípios fundamentais (*cfr.* Preâmbulo no respeitante ao Título IV - processo tributário), a depois ser desenvolvidos em sede de direito tributário adjectivo e de codificações especiais de cada tributo.

O art.º 18.º, n.º 4, al. a), não foi exceção, vimos, assim se remetendo para o disposto nas leis tributárias. Que é, pois, onde encontraremos os meios que o legislador consagrou, cumprindo o normativo.

Ora, vindo as Requerentes aos autos (nos termos que vimos e sustentando-se na alegada qualidade de repercutidas) pretender a anulação de actos tributários de liquidação em CSR, sempre seríamos remetidos para a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (v. *supra*) e, por remissão da mesma (v. art.ºs 4.º e 5.º), para o Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC).

As Requerentes, vimos, pretendem, através da peticionada anulação dos actos de liquidação de CSR, o reembolso do tributo alegadamente por si suportado - o reembolso, a si, do montante de CSR que alegadamente teriam suportado, como consumidoras dos combustíveis, por repercussão.

No CIEC previu o legislador, como bem se compreende, meios procedimentais próprios, na esfera dos sujeitos passivos, para obtenção de reembolsos de *imposto* pago. Assim, dispõe o art.º 15.º, n.º 2 (CIEC), em sede de regras gerais de reembolso - no “Capítulo II, Liquidação, pagamento e reembolso do imposto” e, assim, norma aplicável *ex vi* art.º 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007 - que “[p]odem 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 respetivo imposto.”

Ou seja, é aos sujeitos passivos do *imposto* que assiste (que o legislador nas leis tributárias atribui) legitimidade activa para requerer o reembolso. Sujeitos passivos, a saber: o depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado (v. art.º 4.º para que ali se remete). E reembolso que pode ter por fundamento, entre outros, erro na liquidação (v. art.º 16.º do CIEC).⁴⁷ Mecanismo de reembolso que corresponde a uma restituição do imposto pago pelo sujeito passivo. Pedidos de reembolsos a favor do sujeito passivo estes que são facultativos (v. n.º 2 daquele art.º 15.º - “[p]odem”), ficando na sua disponibilidade.

⁴⁷ Pedido de reembolso a submeter pelos sujeitos passivos - que a Req.te não é – no prazo de 3 anos a contar da liquidação, cfr art.º 15.º.

A ser suportado o encargo do tributo por repercussão, quem assim se considere lesado nos seus direitos poderá então, desde logo, junto dos seus fornecedores procurar fazê-los valer. Lembrando que repercussão nos preços (repercussão indirecta dos impostos através dos preços), a única possível no caso, sempre será algo que fica dependente do normal funcionamento dos mercados. Realidade própria do mundo económico. Repercussão eventual, mesmo se pretendida pelo legislador, ao longo do circuito económico. (Distintamente do que sucede em IVA, em que o próprio regime do imposto se estruturou com base na obrigação legalmente imposta, ao longo da cadeia, aos sujeitos passivos - todos os intervenientes na cadeia até ao consumidor final -, de liquidar o imposto e assim o cobrar juntamente com o preço dos bens/das operações a jusante, nas facturas, assim obrigatoriamente o repercutindo⁴⁸).

Não deixando, neste contexto, já se vê, o sistema do Estado de prever a tutela de outros possíveis interesses lesados. Desde logo⁴⁹ em sede de relações jurídico-privadas.

Nem a harmonização Comunitária nesta sede, e o Direito da UE, se vêem coartados com o que vimos de ver, desde logo tendo em consideração o mais que também o nosso sistema judicial pode garantir. Com interesse *v.* (e lembrando que estamos em relações no seio do funcionamento do mercado, como vimos, portanto que não limitadas ao seio administrativo-tributário) Acórdão do TJUE de 20.10.2011, proc. C-94/10, Danfos A/S, com o seguinte ponto 1 no dispositivo: “As normas do direito da União devem ser interpretadas no sentido de que um Estado-Membro se pode opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma acção civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil.”

⁴⁸ Em cumprimento afinal de uma obrigação acessória em IVA (como melhor desenvolveu a ora relatora na Decisão Arbitral de 14 de Agosto de 2024 no processo n.º 473/2023-T).

⁴⁹ (sempre sem preocupações de exaustão)

Em todo o caso, e em coerência com tudo o que vem de se percorrer, v. ainda o disposto na Lei 55/2007 (art.º 5.º, n.º 1) e sempre se recorde que os meios de reacção aos actos de liquidação previstos pelo legislador tributário são comuns ao Direito ao tributário e ao aduaneiro (v. art.º s 1.º da LGT e 1.º do CPPT).

Conclua-se.

Contrariamente ao que vem defendido pelas Requerentes, a norma - art.º 18.º, n.º 4, al. a) da LGT- não confere ao repercutido (sequer ao repercutido legal, que as Req.tes nem são) legitimidade para impugnar a liquidação.

Tudo como percorrido.

E nem os art.ºs 18.º, n.º 4, al. a), 54.º, n.º 2, 65.º e 95.º, n.º 1 da LGT, em conjugação com o art.º 9.º, n.º 1 e 4 do CPPT, diga-se, reconhecem legitimidade a quem for titular de um interesse legalmente protegido conferindo, por si, legitimidade procedimental e processual nos autos.

A impugnação judicial terá por objecto um acto tributário, que no caso seria o acto de liquidação de CSR (cfr. art.º 11.º do CIEC, *ex vi* art.º 5.º da Lei 55/2007), e terá legitimidade na impugnação correspondente o respectivo sujeito passivo (que é o sujeito da respectiva relação jurídico-tributária, desde logo tal como configurada pelo Autor - *cfr. supra*). De poder ter um interesse legalmente protegido em matéria tributária e poder assistir ao repercutido (legal) interesse em recorrer aos Tribunais (v. também, além do mais, o art.º 268.º, n.º 4 da CRP) não decorre que possa ser parte em acção de impugnação judicial tributária, que possa ser parte legítima na mesma. Como se sabe. E por tudo o que se viu.

(E o mesmo quanto à invocada/implicitamente assumida legitimidade procedimental. Referimos já que às Req.tes não assiste, ao não serem sujeito passivo, legitimidade para o mecanismo dos pedidos de reembolso - cfr. CIEC, v. *supra*. Nem, ademais, assim o vemos, lhes assistia legitimidade em sede de pedido de revisão oficiosa. Por tudo o percorrido, as Req.tes

nos autos não qualificam como contribuintes de CSR, nem como sujeitos passivos da mesma. Sendo que “a revisão dos actos tributários prevista e regulada no art.º 78.º da LGT pode ser desencadeada tanto pela administração tributária como pelos contribuintes ou outros sujeitos passivos das relações jurídicas tributárias”⁵⁰. Ou seja, e voltando onde mais atrás o aproximáramos, o pedido de revisão oficiosa submetido pelas Req.tes não é de presumir-se, tacitamente, indeferido. Ao não existir, no contexto exposto, dever de decisão – v. art.º 56.º da LGT – por não preenchido o pressuposto procedimental subjectivo da legitimidade activa).

Do mesmo passo, as mesmas consequências se retiram com referência à acção arbitral tributária, meio de que as Requerentes vieram fazer uso e que é alternativo àquele, seguindo os mesmos termos no essencial.

Ainda se dê, aqui chegados, duas notas finais.

Uma, em qualquer caso se refira (independentemente de as Req.tes não qualificarem como repercutidas legais... mas já que também convocam a norma para vir interpor a presente acção arbitral), a de que é também, quanto a nós, de admitir (sem prejuízo de tudo o que se disse), na menção, no art.º 18.º, n.º 4, al. a), a “pedido de pronúncia arbitral”, ter o legislador partido do teor da lei de autorização do RJAT, onde se referia como podendo vir a incluir-se no objecto do processo arbitral tributário “direitos ou interesses legítimos em matéria tributária”. Com efeito, o trecho em questão da norma é anterior à publicação do RJAT, no qual o objecto do processo arbitral viria a resultar mais restrito (assim amputado dessa matéria).⁵¹ Temos presente o elemento temporal na interpretação.

Outra a carecer de algum maior aprofundamento (sempre sem prejuízo de tudo o que se disse), a de que nem as facturas - os documentos que as Req.tes carregarem nos autos⁵² (mesmo após notificadas para se pronunciarem sobre a falta de junção do acto/a excepção de ineptidão) -

⁵⁰ José Casalta Nabais, in “Estudos de Direito Administrativo Fiscal”, Almedina, 2020, p. 83

⁵¹ v. nota 28

⁵² (além dos articulados de pedido de revisão oficiosa e o mais *cfr. supra*).

supririam a inexistência do acto tributário, nem a sua junção permitiria alterar o que quer que seja do que vem dito. Asseveram as Req.tes que nas facturas que lhes foram emitidas houve lugar à repercussão da CSR. Falam em “faturas (...) com base nas quais se processa a liquidação e pagamento do imposto”. Em “apurar a ilegalidade da cobrança de CSR ínsita nas faturas”. Em que lhes seja “restituído o valor da CSR, liquidada ilegalmente entre junho de 2019 e dezembro de 2022” - as datas das facturas, portanto. Valor esse, lê-se, “repercutido nas faturas”.

Pretendem, pois, que as facturas documentariam actos tributários, *actos tributários de repercussão de CSR*. Defendendo não lhe ser exigível juntar mais que as facturas.⁵³ Sempre nos foquemos aqui, muito sinteticamente. Aproximado que ficou, entretanto, de que se fala quando se fala em repercussão, em CSR (*v. supra*).

Comecemos então pelos conceitos.

Repercussão.

Depois, Facturas.

E por fim, revertendo ao início, Acto tributário.

Repercussão.

O legislador em CSR não tratou de repercussão, desde logo aquando da criação do tributo, cfr. *máxime* art.º 7.º da Lei 55/2007. Se atentarmos no disposto no CIEC, por sua vez, e atento o também disposto naquela mesma Lei (art.º 5.º, e segmento do CIECs para que aí se remete) veremos que, muito embora em sede de IECs esteja presente um princípio do benefício, legitimador, o legislador não determinou uma obrigação de repercussão dos mesmos. Diferentemente do que sucede em IVA, não há qualquer obrigação seja de liquidação ao longo da cadeia, do tributo, seja de repercussão do mesmo. Como acima já aflorado, mesmo a premissa que passou mais recentemente a constar do art.º 2.º do CIEC não é mais que a

⁵³ (mais juntam declaração/declarações, cfr *supra*, para provar que a fornecedora em causa teria repercutido a CSR numa Req.te, e “Ficheiros Excel” – “Anexos A a F” - com cálculos; sendo que tal, ou sequer informações de gasoleiras aos consumidores, por evidente em face do que vem exposto, não altera o que quer que seja do que vimos concluindo).

exteriorização de uma regra geral própria da realidade económica, já antes necessariamente presente.

De que se trata, afinal? De os agentes da cadeia económica - *máxime* o SP (que é apenas um, recorde-se, estamos em sede de impostos monofásicos, e, portanto, também o único no conhecimento exacto do que foi pago a título de CSR) - poderem fazer recair/reflectir, no valor do preço que cobram aos seus clientes, despesas em que antes incorreram. Assim sendo uma possibilidade fazerem-no ponderando também o custo em que aí incorreram a montante *inclusive* com referência à CSR. Tratar-se-à, assim, em todo o caso, de fazer incluir no valor do preço dos bens esse custo, antes incorrido. Que não um adicionar à factura do montante que se liquidasse, aí, de *imposto* (como em IVA). Sem surpresa, não figura CSR nas facturas.

A repercussão a ocorrer será, pois, em casos como o dos autos - art.º 7.º, n.º 1 do CIEC -, a transmissão, na cadeia económica, do encargo económico do tributo, incorporado-o, esse encargo, como custo da actividade económica que também é, nos preços. Em alguma medida. Pois que não há aqui, como visto, uma imposição legal de proceder à repercussão. Os agentes económicos fá-lo-ão, a ser o caso, - essa incorporação do encargo nos preços - que não por uma concreta imposição determinada legalmente. Vimos.

Repercussão económica, afinal. Que não repercussão legal cfr. art.º 18.º, n.º 4, al. a).

Aquele, por sua vez, a quem esta possível transmissão do encargo/custo antes incorrido com o *imposto* afectará, o agente económico seguinte na cadeia, pagará um determinado preço que reflectirá também esse custo. Mas não porque quem o antecede esteja, nisso, a dar cumprimento a uma imposição legal de (liquidação e) repercussão.

Não há, neste contexto, repercutido legal, as Requerentes não o são.

Poderão ser repercutidas - no sentido de sofrerem nestes termos um encargo próprio dos efeitos económicos do imposto. Mas não por via de uma imposição legal de repercussão do *imposto* liquidado, CSR. Não lhes é exigido o pagamento de CSR. Não são, pois, sujeitos de qualquer dívida tributária em CSR.

Facturas.

As facturas titulam/documentam o negócio jurídico a elas subjacente.

E nem nelas figura qualquer verba a título de CSR.

Não se alcança, assim, como possa ver-se as facturas como documentando *actos tributários de repercussão da CSR*, como retratando *actos tributários de liquidação*.

A possível transmissão-repercussão de custos económicos, incorporando-os nos preços dos bens, não será senão levada a cabo pelos próprios agentes económicos, inexistindo imposição por parte do legislador tributário de que assim o façam.

Nem há aí qualquer liquidação, sequer pelo sujeito passivo/pelos agentes económicos (como em IVA sucede).

E a ocorrer essa transmissão-repercussão económica, inexistente qualquer intervenção (seja então, seja em posterior assentimento/aceitação/ confirmação ou não) da Administração Tributária.

Não há, pois, um acto tributário ou liquidação, seja em sentido estrito, seja em sentido amplo. Não há uma decisão administrativa sobre uma situação individual e concreta respeitante ao contribuinte em aplicação da lei tributária material.

Sequer se alcança como possa ver-se essa transmissão do custo como um acto. Menos ainda como um acto administrativo - acto tributário. A querer-se qualificá-lo como um acto, estamos perante um acto do agente económico (seja ele o sujeito passivo, seja agente económico posterior na cadeia).

Sem maiores desenvolvimentos, recorreremos às palavras (a ler com as necessárias adaptações e actualizações) de Alberto Xavier⁵⁴: “É certo que, ao menos em certos impostos - como no imposto de transacções e nos direitos aduaneiros - a liquidação não é uma simples operação mental, por se dever corporizar num documento (factura ou fórmula de despacho), cuja elaboração é rigorosamente disciplinada por lei (...). A elaboração dos referidos documentos, de harmonia com a lei fiscal, bem como a indicação neles do imposto correspondente ao valor da transacção, constitui, porém, não a forma de um acto jurídico de aplicação da norma tributária material, anterior ao pagamento, mas a simples realização de um dever tributário acessório, imposto por lei (...). Ora, foi a inegável autonomia destas operações de registo e escrita em relação ao pagamento que levou o próprio legislador a assimilá-las à actividade da Administração fiscal, usando os mesmos conceitos para as designar (...) sem se preocupar em distinguir aí onde se verifica a prática de um acto de aplicação da norma material pela

⁵⁴ Alberto Pinheiro Xavier, “Conceito e Natureza do Acto Tributário”, Livraria Almedina, Coimbra, 1972, pp. 62-63

Administração dali onde um simples particular, cumprindo um dever instrumental, regista em documentos adequados os factos sujeitos a imposto e o tributo que lhes corresponde.”

Pois bem, no caso da CSR, como visto, tão pouco chega a haver liquidação do tributo entre agentes económicos e/ou ao consumidor final/utilizador. Repercussão legal. Não há, aqui, o cumprir de uma obrigação acessória/de um dever instrumental.

Aqui não estamos perante repercussão legal. Por maioria de razão não há acto tributário.

Adicionado que seja, pelo agente económico, um custo no preço em reflexo do custo em que incorreu ao pagar a CSR, tal é alheio a qualquer intervenção da Administração Tributária.

Faculdade dos agentes económicos, ainda que admitida/querida pelo legislador, havíamos visto.

Operação dos agentes económicos, a ocorrer.

Própria do mundo económico.

Acto tributário.

Aproximámos acima o conceito de acto tributário. Remetemos para o disposto no art.º 148.º do CPA, e no art.º 60.º do CPPT.

O acto tributário é, além do mais, e do já dito, organicamente administrativo.⁵⁵

Não cabe, pois, visto o percorrido, falar num tal de *acto tributário de repercussão de CSR* (e que as facturas documentariam) como pretende a Requerente.

Pois bem.

Acto tributário em CSR será o constante do art.º 11.º do CIEC (v. também aí art.º 10.º-A) – a liquidação de CSR, que é efectuada com base nas DIC apresentadas/submetidas pelos agentes económicos sujeitos passivos de CSR. Liquidação *lato sensu*. Acto tributário *stricto sensu* e, assim, o acto impugnável nos termos do art.º 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.

*

⁵⁵ Como também nas palavras de Alberto Xavier, *op cit*, p. 89

Em suma, verificava-se nos autos, a par da exceção de ineptidão da petição inicial, também e desde logo, exceção dilatória de ilegitimidade processual activa.

3. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

Declarar nulo todo o processo por ineptidão da petição inicial e, consequentemente, absolver a Requerida da instância.

4. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em € **177.085,33**, valor indicado pelas Requerentes como sendo o valor global a ser-lhes restituído (*cf.* 49.º do PPA).

5. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € **3.672,00**, a cargo das Requerentes (*cf.* art.º 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, considerando-se, quanto à acção, que a perde o Autor quando o Réu é absolvido da instância).

Lisboa, 17 de Outubro de 2024

Os Árbitros,

Fernando Araújo (Presidente)

(Acompanho a fundamentação e o sentido da decisão, com a ressalva de que entendo que a CSR foi um verdadeiro imposto, nascido do ISP e a ele regressado, após a sua extinção na Lei nº 24-

E/2022, de 30 de Dezembro, acompanhada de concomitante aumento da taxa de ISP pelo valor da ex-CSR – o que não afecta, como assinalado na fundamentação, a questão da (in)competência do tribunal. Em reforço da conclusão de ineptidão do pedido por falta de identificação de um acto tributário a impugnar, assinalaria ainda o incumprimento, na facturação exibida pela Requerente, do estabelecido na al. b) do n.º 1 do art. 11.º da Lei n.º 5/2019, de 11 de Novembro, e na al. a) do n.º 2 do art. 9.º do Regulamento Relativo ao Regime de Cumprimento do Dever de Informação do Comercializador de Combustíveis Derivados do Petróleo e de GPL ao Consumidor, da ERSE, publicado no Diário da República, II Série, de 20/2/2020 – a impossibilitar definitivamente qualquer prova formalizada, e minimamente rigorosa, através da facturação aos consumidores de combustíveis, de uma eventual repercussão económica da CSR).

Sofia Ricardo Borges (Vogal-Relatora)

Catarina Belim (Vogal)

(com declaração de voto)

Declaração de Voto Vencido – Árbitra Catarina Belim

Com todo o respeito pela decisão do coletivo, no meu entender a presente ação seria improcedente não pelas exceções dilatórias de ineptidão da petição inicial e de ilegitimidade, mas, numa análise de mérito, porque as Requerentes não logram cumprir, na totalidade, o ónus da prova que lhe incumbe no artigo 74.º da LGT de provar que a CSR lhe foi efetivamente repercutida.

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

- o nosso sistema jurídico, como também sucede com o espanhol, atribui expressamente legitimidade processual ativa aos repercutidos a CSR;

- tal legitimidade (*legitimatio ad causam*) deve ser configurada como um pressuposto processual e não como condição de procedência do mérito da ação, na senda da posição centenária de Barbosa de Magalhães, segundo a qual “é à relação jurídica, que o autor apresenta – e não à que virá a ser constatada pela sentença – que deve atender-se para a determinação da legitimidade das partes; não sendo assim, essa determinação só poderia fazer-se depois do julgamento do mérito do pedido”. O nosso sistema jurídico atribui expressamente legitimidade processual ativa aos repercutidos. A determinação da legitimidade não envolve um juízo de procedência ou de improcedência da pretensão formulada: é à relação jurídica, que o autor apresenta – e não à que virá a ser constatada pela sentença – que deve atender-se para a determinação da legitimidade das partes.
- quanto à questão da ineptidão da petição inicial, entende a presente signatária que a exigência de identificação das liquidações, numa situação deste tipo, em que a Requerente, invocando a qualidade de repercutida, tem legitimidade para solicitar o reembolso do imposto mas não tem possibilidade de identificar as liquidações (efetuadas a terceiros, fornecedores de combustível) 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 artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, pois inviabilizaria a possibilidade prática de as Requerentes, invocando a qualidade de repercutidos impugnarem contenciosamente atos que lhe aplicam tributação e lesam a sua esfera jurídica.
- pelo que, com todo o respeito pela decisão do coletivo, a presente signatária, não teria dado como verificadas as exceções invocadas pela AT prosseguindo para a análise de direito da questão (remetendo-se novamente para decisão do processo arbitral n.º 38/2024 sobre os fundamentos de não procedência das exceções).
- nesta sede, as Requerentes listaram e juntaram faturas de aquisição de combustível junto dos respetivos fornecedores, mas essas faturas não identificam nem mencionam qualquer montante de CSR pelo que não permitem, por si só e de forma isolada, sem elementos adicionais, concluir ou inferir (aí atuando por presunção) que o valor de CRS invocado pelas Requerentes lhe foi repercutido a título de CRS (o que permitiria a

respetiva conexão aos atos tributários que constituem objeto desta ação arbitral). Estas declarações são ainda mais relevantes em sede probatória quando é invocado pela Requerida que parte dos fornecedores de combustíveis – identificados nos autos como os fornecedores das Requerentes J... e H... – está também a requerer junto da AT o reembolso de CRS, para os mesmos períodos, utilizando o argumento “contrário ao aqui invocado” de não repercussão a jusante.

- Nesta sede, está junta nos autos (Doc. 9) uma declaração do fornecedor de combustível e sujeito passivo de ISP (reconhecido pela Requerida) K... SA quanto a uma das Requerentes, a D..., pelo que, quanto, a esta parte, deveria ser dada como provada a repercussão. Atendendo a que a presente signatária defende a ilegalidade da CSR (remetendo-se novamente para os fundamentos da decisão n.º 38/2024 nesta sede de ilegalidade) a prova da repercussão levaria à anulação das liquidações de ISP na parte respetiva ao valor da CSR repercutido nos valores faturados pela K... SA à D... .
- No demais, não foram juntas aos autos outras declarações de fornecedores sem prejuízo de terem sido efetuados esforços neste sentido pelas Requerentes.
- Assim, na medida em que o ónus da prova de fatos constitutivos de direito, nos termos do artigo 74.º da LGT, recai sobre quem os invoque, não tendo as Requerentes logrado fazer prova da repercussão que alegam, a presente ação deveria proceder, de forma parcial, quanto ao fornecimento K... SA à D... acima descrito, e improceder nos restantes pedidos, com as demais consequências legais.

A árbitra,

Catarina Belim