

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 240/2024-T**

**Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR); competência dos tribunais arbitrais; ineptidão da petição; legitimidade**

## **SUMÁRIO:**

- I. A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) é um tributo que se qualifica como imposto e não como contribuição, pelo que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar matérias a ela respeitantes.
- II. A falta de identificação dos actos de liquidação de CSR contestados, cuja declaração de ilegalidade e anulação se requer, implica a ineptidão do pedido de pronúncia arbitral.
- III. A Requerente não suportou o encargo da CSR por repercussão legal, pelo que carece de legitimidade processual para contestar a legalidade dos actos de liquidação daquele imposto.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os Árbitros Carla Castelo Trindade, Maria do Rosário Anjos e Luís Menezes Leitão, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

**1. A..., LDA.,** com o NIPC ..., com sede na ..., S/N, ...- ... ..., Viseu (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 102.º, n.º 1, alínea d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado em

1.

---

24 de Julho de 2023, quanto à Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) liquidada com base nas facturas de gasóleo rodoviário emitidas à Requerente, no valor total de € 109.292,60, referente ao período compreendido entre Julho de 2019 e Dezembro de 2022.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral feito em 20 de Fevereiro de 2024 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).

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

- A Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que criou a CSR, limita-se a consignar genericamente a receita decorrente da CSR à Infraestruturas de Portugal, S.A., sem estabelecer qualquer contrapartida indirecta ou presumivelmente aproveitada pelos sujeitos passivos da CSR e sem evidenciar qualquer objectivo extrafiscal de modelação de comportamentos desses mesmos sujeitos passivos;
- Dado o seu carácter unilateral, a CSR não é uma contribuição financeira, mas sim um verdadeiro imposto;
- Da Directiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008 (“Directiva IEC”) retira-se, a *contrario sensu*, que os Estados-Membros não poderão fazer incidir sobre os combustíveis fósseis outros impostos especiais de consumo para além do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (“ISP”), a menos que (i) tal se justifique por motivos específicos e (ii) sejam respeitadas as regras europeias aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo e de imposto sobre o valor acrescentado, sendo ambos os requisitos de verificação cumulativa;
- De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), o preenchimento do conceito de “motivo específico” na acepção do artigo 1.º, n.º 2, da Directiva IEC depende da verificação (i) de uma relação directa entre o destino das receitas provenientes da liquidação do imposto e a suposta finalidade da tributação, ou (ii) de que o imposto, considerada a técnica legislativa adoptada, é susceptível de dissuadir os contribuintes de adoptarem os comportamentos que se pretendem modelar através da tributação;

- 
- Com base na jurisprudência do TJUE, designadamente no Caso Vapo Atlantic, processo C-460/21, conclui-se que inexistente qualquer motivo específico que, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Directiva IEC, justifique a imposição da CSR, uma vez que (i) não se identifica qualquer objectivo extrafiscal distinto do subjacente ao ISP e (ii) a receita decorrente da CSR pode ser indistintamente afectada à actividade da Infraestruturas de Portugal, S.A. relacionada com a rede rodoviária nacional e com a rede ferroviária nacional;
  - Na ausência de qualquer conexão entre a liquidação e cobrança da CSR e um qualquer objectivo juridicamente atendível, distinto do ISP e sem caráter meramente orçamental, é manifesta a ilegalidade da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, por preterição do disposto no artigo 1.º, n.º 2, da Directiva IEC;
  - Prevalendo o Direito europeu sobre o Direito interno conflituante dos Estados-Membros, tendo em consideração o princípio do primado previsto no artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), conclui-se pela prevalência do primeiro sobre o segundo, impondo-se a não aplicação da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto e sendo consequentemente ilegais todas as liquidações de CSR efectuadas ao abrigo deste diploma legal;
  - O princípio da igualdade fiscal, previsto no artigo 13.º da CRP, impõe que os impostos sejam pagos por todos os contribuintes na medida da respectiva capacidade contributiva, uma vez que as utilidades financiadas com as receitas deles provenientes são igualmente aproveitáveis por todos;
  - Se um imposto vem, por exemplo, onerar em exclusivo (ou mais intensamente) alguns cidadãos ou sectores de actividade, terá necessariamente de concluir-se pela respectiva inconstitucionalidade por violação do mencionado princípio fundamental da igualdade;
  - O universo de sujeitos que beneficia da actividade da Infraestruturas de Portugal, S.A. extravasa em muito o conjunto dos sujeitos passivos da CSR e, até, dos contribuintes onerados com a CSR por via da repercussão do seu encargo, sacrificando-se um conjunto de contribuintes com o intuito de custear uma realidade que beneficia a generalidade dos cidadãos;

- 
- Nestes termos, ao fazer incidir um imposto sobre um conjunto restrito de contribuintes, a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, padece de inconstitucionalidade material, por preterição do princípio constitucional da igualdade, previsto no artigo 13.º da CRP, na medida em que onera de forma injustificada um conjunto de contribuintes em face do seu sector de actividade económica, fazendo-os contribuir em maior medida para o financiamento de funções do Estado igualmente aproveitáveis por todos os cidadãos;
  - Ao ser inconstitucional o seu regime jurídico, são conseqüentemente ilegais todas as liquidações de CSR, o que implica a sua anulação nos termos do artigo 163.º do CPA e a conseqüente restituição dos montantes ilegalmente liquidados e subseqüentemente repercutidos na esfera jurídica da Requerente;
  - Tendo presente estas ilegalidades, e por estar a AT obrigada à não aplicação das normas internas violadoras do Direito Europeu, necessariamente se conclui que a omissão deste dever constitui erro imputável aos serviços, susceptível de justificar a aplicação do prazo alargado de quatro anos estabelecido no artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”);
  - Assim, ao terem os actos tributários em crise sido emitidos a partir de Julho de 2019, resulta manifesta a tempestividade da revisão oficiosa apresentada pela Requerente;
  - Caso assim não se entenda, sempre poderia a revisão oficiosa ser apresentada no prazo de três anos previsto no artigo 78.º, n.º 4, da LGT, em virtude da verificação de uma situação de injustiça grave e notória não imputável ao contribuinte, resultante da sujeição da Requerente, por repercussão, a um encargo tributário que não lhe poderia ter sido imposto, o que se traduziu no pagamento indevido de CSR no montante de € 109.292,60;
  - Assim, o pedido seria tempestivo quanto aos actos tributários em crise emitidos a partir de Janeiro de 2020;
  - Invocou ainda que tanto de acordo com a LGT como com o CPPT, têm legitimidade para intervir no procedimento e no processo tributário todos aqueles que demonstrem ter um interesse legalmente protegido cuja tutela dependa desse procedimento ou processo, ainda que não sejam legalmente responsáveis pelo cumprimento de quaisquer obrigações tributárias;

- A legitimidade no procedimento e processo tributário não se confunde com a qualidade de sujeito passivo, sendo certo que, como os n.ºs 3 e 4 do artigo 18.º da LGT indiciam, é atribuída legitimidade procedimental e processual a entidades que não se qualificam como sujeitos passivos, designadamente em situações de repercussão do pagamento do imposto;
- O repercutido será, independentemente da modalidade de repercussão, titular de um interesse legalmente protegido justificativo da atribuição de legitimidade procedimental e processual para discussão da legalidade da dívida tributária, tudo nos termos dos artigos 9.º, n.ºs 1 e 2, e 65.º da LGT, e 9.º, n.º 1, do CPPT.

**4.** A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 10 de Abril de 2024, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

**5.** Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 2 de Maio de 2024.

**6.** Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta e juntou aos autos o processo administrativo, em 7 de Junho de 2024, defendendo-se por excepção e por impugnação, em síntese, com base nos seguintes argumentos:

- A Autoridade Tributária está vinculada à jurisdição dos Tribunais arbitrais nos termos definidos no artigo 2.º do RJAT e no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, de onde decorre que foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito,

---

especificamente, a impostos, aqui não se incluindo tributos de outra natureza, tais como as contribuições;

- Independentemente do *nomen iuris* ou da natureza jurídica, a verdade é que a CSR não é, por definição, um imposto, mas sim uma contribuição, pelo que as matérias a ela respeitantes encontram-se excluídas do âmbito material da arbitragem tributária;
- Resulta do teor e fundamentação do pedido de pronúncia arbitral que a Requerente suscita junto desta instância arbitral a legalidade do regime da CSR, no seu todo;
- Pretende a Requerente a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa, visando, assim, com a presente acção, suspender a eficácia de actos legislativos, o que está fora das competências do Tribunal Arbitral;
- Ainda que se considerasse a competência do Tribunal Arbitral para a apreciação da ilegalidade dos actos de liquidação de ISP/CSR, nunca poderia o Tribunal Arbitral pronunciar-se sobre actos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos actos de liquidação de ISP/CSR, que não são actos de tributários e que, para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto;
- Verifica-se assim a incompetência do Tribunal em razão da matéria, o que consubstancia uma excepção dilatória nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicável ao presente processo por via do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa;
- Apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respectivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago, nos termos dos artigos 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (“CIEC”);
- De acordo com o estatuído nos artigos 15.º e 16.º do CIEC, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do acto tributário e consequente pedido de reembolso do imposto, o que significa que a Requerente não tem legitimidade para apresentar o pedido de revisão oficiosa nem, consequentemente, o presente pedido arbitral;

- Não existe qualquer outra via pela qual a Requerente assumiria a qualidade de parte legítima, nem mesmo pela alínea a), do n.º 4, do artigo 18.º da LGT, que apenas confere o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral a quem, não sendo sujeito passivo, suporte o encargo do imposto por repercussão legal, o que não é o caso;
- Inexistindo efectiva titularidade do direito a que se arroga, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma excepção dilatória nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º, alínea e) e 578.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT;
- O pedido arbitral apresentado não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, já que a Requerente limitou-se a identificar e apresentar facturas de aquisição de combustíveis às suas fornecedoras, sem contudo identificar os quaisquer actos de liquidação de ISP/CSR praticados pela administração tributária e aduaneira, nem as DIC submetidas pelos sujeitos passivos de ISP/CSR;
- A identificação das liquidações não é feita pela Requerente, nem é possível à AT suprir tal omissão, dada a impossibilidade absoluta em estabelecer qualquer correlação/correspondência (datas, quantidades de produto, valores) entre as facturas apresentadas pela Requerente e os actos de liquidação que, a montante, estiveram subjacentes à introdução no consumo (DIC) dos produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente às suas fornecedoras;
- Nestes termos, verifica-se a excepção de ineptidão da petição inicial, na medida em que o pedido arbitral não identifica qualquer acto tributário, violando o requisito da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, o que determina a nulidade de todo o processo, e, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, dá lugar à absolvição da instância, conforme artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, alínea b) e 278.º, n.º 1, alínea b), do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º do RJAT;
- A Requerente apresenta impugnação no Tribunal Arbitral em 20 de Fevereiro de 2024, do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa recepcionado em 24 de Julho de 2023 junto da Alfândega de Aveiro;

- Tomando por referência o alegado pela Requerente, em 24 de Julho de 2023 há muito que se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa de 120 (cento e vinte) dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/ CSR, previsto no artigo 78.º, n.º 1, primeira parte da LGT, relativamente às aquisições de Julho de 2019 a Dezembro de 2022;
- Para além disso, em 24 de Julho de 2023, já teria terminado o prazo de 3 (três) anos previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC para requerer o reembolso do alegado valor pago por alegada repercussão económica de CSR, pelo menos no que se refere a todas as aquisições efectuadas pela Requerente em datas anteriores a 24 de Julho de 2020;
- A caducidade do direito de acção consubstancia uma excepção peremptória, devendo, nessa medida, a Requerida ser absolvida do pedido ou, caso assim não se entenda, ser absolvida da instância por procedência de excepção dilatória nos termos do artigo 89.º n.º 1, 2 e 4 alínea k) do Código do Processo dos Tribunais Administrativos;
- Por impugnação, defendeu a AT que a Requerente não logrou provar que efectivamente ocorreu repercussão, parcial ou total, da CSR na aquisição dos combustíveis às suas fornecedoras e que, nessa sequência, efectuou o pagamento e suportou, a final, o encargo da CSR (sem o ter repassado, a jusante, no preço dos serviços prestados e/ou bens transaccionados pela Requerente aos seus clientes ou consumidores finais);
- Acresce que em momento algum o TJUE considera ilegal a CSR, não estando o ordenamento jurídico português em contradição ou antinomia com o Direito da União Europeia;
- Não existe também qualquer decisão judicial nacional transitada em julgado que decida pela inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respectiva devolução.

7. Em 11 de Junho de 2024, foi a Requerente notificada para exercer o direito ao contraditório quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta e, bem assim, para proceder à identificação dos actos de liquidação de CSR contestados no presente processo.

---

8. Por requerimento de 27 de Junho de 2024, veio a Requerente esclarecer que “*por não ser possível, nem exigível, à Requerente a junção da cópia das liquidações, devem os autos prosseguir os seus ulteriores termos até final, com todas as devidas e legais consequências.*”.

9. Também por requerimento de 27 de Junho de 2024, veio a Requerente exercer o direito ao contraditório quanto à matéria de excepção, em síntese, nos seguintes termos:

- Como invocado e fundamentado exaustivamente pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral, a CSR é um imposto e os tribunais arbitrais são competentes para decidir sobre esta matéria;
- Não é a designação “contribuição de serviço rodoviário” que qualifica este tributo como contribuição financeira, mas sim a sua substância;
- A CSR já foi qualificada como imposto pelo TJUE no âmbito do processo C-460/2021 bem como em diversa jurisprudência arbitral;
- Assim, a excepção de incompetência material do tribunal invocada pela Requerida não pode ser considerada procedente;
- O que a Requerente pretende com a presente acção é a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos tributários em causa, tendo por base a ilegalidade do regime jurídico da CSR, não suscitando a ilegalidade do regime jurídico da CSR no seu todo nem requerendo a suspensão da eficácia de actos legislativos;
- Assim, não se verifica a excepção de incompetência material do Tribunal invocada pela Requerida;
- A Requerida invoca ainda que os tribunais arbitrais não têm competência para apreciar actos de repercussão, mas este argumento também não colhe porque o que a Requerente pede ao Tribunal Arbitral é a apreciação da legalidade dos actos de liquidação de CSR, cujo encargo tributário suportou por repercussão, e não a apreciação da legalidade dos actos de repercussão;
- Assim, deve a excepção de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria ser considerada improcedente;

- 
- O artigo 5.º da Lei n.º 55/2011 estabelece tal remissão para matérias de “liquidação, cobrança e pagamento” e não quanto a meios de reacção pelo que, e, face à omissão, é de aplicar o regime geral, isto é, a LGT e o CPPT;
  - A legitimidade activa dos repercutidos é reconhecida pelo artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, ao dispor que, embora não sejam sujeitos passivos, os repercutidos legais mantêm o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral;
  - Esta legitimidade é ainda confirmada pelos artigos 54.º, n.º 2, 65.º e 95.º da LGT e pelos n.º 1 e 4 do artigo 9.º do CPPT;
  - A AT alega ainda que a Requerente não tem legitimidade por entender que não é repercutida legal, mas sim repercutida económica ou de facto;
  - Em qualquer situação de repercussão, legal ou económica, verifica-se uma diminuição do património pessoal do repercutido, que suporta o encargo tributário ainda que sem participar no procedimento de liquidação, de tal modo que não se descortina razão alguma que justifique distinguir a repercussão legal da repercussão de facto para efeitos de aferição da legitimidade procedimental ou processual do repercutido, desde que se verifique a transmissão do encargo do imposto;
  - No pedido arbitral a Requerente demonstrou que suportou efectivamente o encargo com a CSR;
  - Por conseguinte, o repercutido sempre será o titular de um interesse legalmente protegido e por isso terá legitimidade para reagir contra actos tributários que o lesem, nos termos dos artigos 20.º e 268.º da CRP, dos artigos 9.º, 65.º e 95.º da LGT, do artigo 9.º do CPPT e do artigo 29.º do RJAT;
  - Invocou também a Requerida que o pedido de pronúncia arbitral é inepto por falta de identificação dos actos tributários objecto do pedido de pronúncia, o que determinaria a nulidade do processo e a absolvição da instância;
  - É importante não esquecer que a Requerente não é parte da relação jurídico-tributária, no sentido em que não recai sobre esta uma obrigação tributária, sendo apenas titular de um interesse legalmente protegido, nos termos do artigo 18.º n.º 4 alínea a) da LGT,

enquanto repercutida que efectivamente suportou o encargo tributário em virtude de ser a consumidora final do combustível;

- Não pode a Requerente ser penalizada com a exigência de uma prova documental específica cujo acesso lhe é impossível, quando essa prova, com todos os dados facultados pela Requerente nas facturas apresentadas, teria sido de fácil acesso à Requerida, pois que foi a esta que as emitiu e com os seus poderes facilmente as pode solicitar aos sujeitos passivos;
- Exigência essa que conflituaria com o direito fundamental de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, plasmado nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP;
- Pelo exposto, não pode ser considerada procedente a excepção de ineptidão da petição por falta de objecto;
- A AT alega ainda que estando em causa actos praticados entre Julho de 2019 a Dezembro de 2022, o prazo de 120 dias previsto na primeira parte do artigo 78.º, n.º 1 da LGT já se teria verificado aquando da apresentação do pedido de revisão em Julho de 2023;
- No entanto, não é este o prazo aplicável à situação controvertida, mas sim o prazo de 4 anos previsto na segunda parte do artigo 78.º n.º 1 da LGT;
- A Requerida alega ainda que os pedidos de reembolso devem ser apreciados à luz dos artigos 15.º a 20.º do CIEC, porém, o disposto naqueles artigos não se aplica à situação da Requerente;
- Tendo a Requerente apresentado o pedido no dia 22 de Fevereiro de 2024, constata-se a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral, pelo que deve ser considerada improcedente a excepção de caducidade do direito de acção invocada pela Requerida.

**10.** Em 13 de Setembro de 2024, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações, remetendo-se para a decisão final a apreciação da matéria de excepção, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT.

---

## II. SANEAMENTO

**11.** O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT e nos artigos 1.º a 3.º da Portaria de Vinculação.

**12.** Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as excepções de (i) incompetência do Tribunal Arbitral, (ii) ineptidão do pedido de pronúncia arbitral (iii) ilegitimidade da Requerente e (v) caducidade do direito de acção por intempestividade do pedido de revisão oficiosa, o que será feito por esta ordem lógica, a título prévio, no âmbito da análise do mérito da causa, logo após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

## II. MATÉRIA DE FACTO

### §1 – Factos provados

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

- a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que se dedica à exploração e transformação de granitos e a sua comercialização;
- b) Entre Julho de 2019 e Dezembro de 2022, a Requerente adquiriu no âmbito da sua actividade comercial, 984.618 (novecentos e oitenta e quatro e seiscentos e dezoito) litros de gasóleo, pelo montante identificado nas respectivas facturas, às sociedades B..., S.A., C... LDA., D... LDA., E... LDA., F..., UNIPessoal LDA., G...- SOCIEDADE UNIPessoal LDA., H... UNIPessoal, LDA., I... LDA., J... LDA., K..., LDA. (“fornecedoras de combustível”);
- c) Em 24 de Julho de 2023, a Requerente apresentou, nos termos da 2.ª parte, do n.º 1, do artigo 78.º, da LGT, pedido de revisão dos actos tributários de liquidação de CSR emitidos com base nas facturas mencionadas na alínea anterior;

- d) Até à presente data, não foi proferida decisão expressa de indeferimento do referido pedido de revisão oficiosa;
- e) Em 20 de Fevereiro de 2024, a Requerente apresentou o pedido arbitral que deu origem aos presentes autos.

## **§2 – Factos não provados**

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

- 1) Que as fornecedoras de combustível entregaram ao Estado, enquanto sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, qualquer montante a título de CSR;
- 2) Que as fornecedoras de combustível, no período compreendido entre Julho de 2019 e Dezembro de 2022, repercutiram nas facturas emitidas à Requerente a CSR correspondente a cada um desses consumos, tendo a Requerente, por conseguinte, suportado a título de CSR, a quantia global de € 109.292,60.
- 3) A Requerente é a consumidora final do gasóleo adquirido às fornecedoras de combustível, não tendo repercutido o encargo económico da CSR que alegou ter suportado no preço dos bens e serviços prestados aos seus clientes.

## **§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto**

**15.** O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e nos artigos 596.º, n.º 1 do CPC e 607.º, n.º 3, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

**16.** O Tribunal formou a sua íntima e prudente convicção quanto aos factos provados e não provados através do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos, que foram apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação dos factos e nas regras da experiência, normalidade e racionalidade, em conformidade com os ditames fixados nos artigos 16.º, alínea e) do RJAT e 607.º, n.ºs 4 e 5 do CPC aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

**17.** Os factos assentes nas alíneas a) e d), foram invocados pela Requerente e não impugnados pela Requerida, motivo pelo qual foram dados como provados. Os factos assentes na alínea b) foram dados como provados com base nos documentos n.ºs 1 a 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral (“PPA”). O facto assente na alínea c) foi dado como provado com base no documento n.º 5 junto com o PPA. O facto assente na alínea e) encontra-se certificado pelo sistema de gestão processual do CAAD.

**18.** Relativamente ao facto dado como não provado no ponto 1), considerou este Tribunal Arbitral que a falta de junção aos autos das DIC globalizadas submetidas pelas fornecedoras de combustível, dos consequentes actos de liquidação emitidos pela AT e dos respectivos comprovativos de pagamento, que não foram também associados às facturas juntas aos autos, não permitem certificar a efectiva liquidação e pagamento da CSR pela introdução no consumo do gasóleo adquirido pela Requerente.

**19.** O que é ainda agravado pelo facto de a qualificação das fornecedoras de combustível (com excepção da J... LDA e apenas até 10 de Outubro de 2022) enquanto sujeitos passivos de CSR ser controvertida nos autos, dada a alegação da Requerida nos artigos 143.º e 169.º da resposta, de que estas não eram no período em causa nos autos titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP. Significa isto que as fornecedoras de combustíveis não poderiam ter sido as responsáveis pela introdução do gasóleo rodoviário no consumo e pelo pagamento das respectivas liquidações de CSR, actuando tão só como meras intermediárias na cadeia de abastecimento, a quem pode ou não ter sido repercutido o encargo deste da CSR.

20. Quanto ao facto dado como não provado no ponto 2) *supra*, impõe-se desde logo registar que a prova da repercussão pressupõe inevitavelmente como ponto de partida a demonstração de que a CSR foi inicialmente liquidada e paga pelo sujeito passivo daquele tributo aquando da introdução no consumo dos produtos a ele sujeitos – o que, conforme se viu, não foi demonstrado pela Requerente.

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

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

*45 Não se pode no entanto admitir que, no caso dos impostos indiretos, exista uma presunção segundo a qual a repercussão teve lugar e que cabe ao contribuinte provar negativamente o contrário. Sucede o mesmo quando o contribuinte tenha sido obrigado, pela legislação nacional aplicável, a incorporar o imposto no preço de custo do produto em causa. Com efeito, essa obrigação legal não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutida, mesmo*

no caso de a violação de essa obrigação conduzir a uma sanção (Acórdão de 14 de janeiro de 1997, *Comateb e o.*, C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.ºs 25 e 26).

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

(...)

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

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

**23.** O que é compreensível, se se tiver em consideração que a repercussão opera aqui como um fenómeno económico, com uma configuração e amplitude variáveis. Como explica SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, 2019, p. 399:

*“A repercussão (...) pod[e] operar por mais que uma forma sobre os preços. A forma mais comum é a da repercussão descendente, que se verifica quando o vendedor soma o tributo ao preço de um bem, fazendo com que o comprador o suporte: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes sobem o preço na mesma medida, fazendo com que os consumidores*

*o suportem. A repercussão transversal verifica-se quando o vendedor soma o tributo ao preço de um bem diferente daquele que é onerado pelo tributo: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes diluem esse aumento através do agravamento do preço da generalidade das bebidas alcoólicas. Enfim, a repercussão ascendente verifica-se quando o vendedor subtrai o tributo ao preço de um bem de que é comprador, obrigando os fornecedores a suportar-lhe o peso económico: por exemplo, quando se dá um aumento do imposto sobre a cerveja e os comerciantes obrigam as empresas cervejeiras a baixar o preço nessa mesma medida.*

***A repercussão constitui um fenómeno que depende em larga medida das condições económicas que rodeiem uma transacção”.***

24. Portanto, a ocorrência do fenómeno de repercussão descendente não pode simplesmente ser presumida por mais que tenha sido querida na lógica de funcionamento do tributo. Pelo contrário, impõe-se uma análise do contexto e dos vários factores que conformam cada transacção comercial para daí extrair a conclusão de que o encargo da CSR foi total ou parcialmente “repassado” ao longo dos vários intervenientes do circuito económico até atingir o consumidor final.

25. Ora, este exercício de prova da repercussão não foi realizado pela Requerente, que se limitou a juntar facturas aos autos, como se daí decorresse sem mais a prova da repercussão da CSR. Certo é que apenas com base nas facturas não é possível fazer a correspondência entre as operações praticadas e as declarações de introdução no consumo dos combustíveis transaccionados; não é possível estabelecer a relação entre as transacções e as DIC com as correspondentes liquidações emitidas pela AT e, finalmente, não é possível demonstrar a incorporação do encargo da CSR nas facturas de venda de gasóleo à Requerente, nem tão pouco em que grau e/ou medida tal incorporação se processou. Na verdade, não ficou sequer provado que as fornecedoras de combustível, quando actuaram como meras intermediárias na cadeia de abastecimento/distribuição, suportaram elas próprias o encargo da CSR que a Requerente alega ter sido repercutido na sua esfera.

**26.** Acresce que mesmo que a Requerente tivesse demonstrado que suportou o encargo da CSR por repercussão, não logrou esta demonstrar que esse encargo se cristalizou na sua esfera jurídica. Dito de outro modo, não provou a Requerente que em última instância foi a entidade onerada com o tributo em causa, porquanto não incorporou o seu custo no preço do serviços prestados aos seus clientes. Foi por isso que não se deu como provado o facto constante do ponto 3) *supra*.

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

## **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

### **IV.1. Questões prévias – saneamento**

#### **§1 – Incompetência do Tribunal Arbitral**

**28.** Quanto à apreciação da competência material deste Tribunal Arbitral para conhecer dos pedidos formulados pelas Requerentes, seguem-se aqui de perto as conclusões a que chegou o Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 29 de Fevereiro de 2024, no processo n.º 467/2023-T.

**29.** Assim, impõe-se em primeiro lugar aferir se, em termos gerais, o pedido formulado pelas Requerentes é arbitrável, isto é, se a apreciação de pretensões referentes à CSR se encontra ou não inserida no âmbito de competência material da arbitragem tributária.

30. Ao que aqui importa, a competência dos Tribunais Arbitrais é delimitada no RJAT nos seguintes termos:

*“Artigo 2.º*

*Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável*

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

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

31. Âmbito material este que é por sua vez circunscrito na Portaria de Vinculação, da seguinte forma:

*“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.”*

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

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

**34.** Nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 31/2023-T, 508/2023-T e 520/2023-T a CSR foi qualificada como uma contribuição, o que levou aqueles Tribunais Arbitrais a julgar procedente a excepção de incompetência material. No acórdão proferido em 16 de Novembro de 2023, no processo n.º 520/2023-T, referiu-se a este respeito o seguinte:

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

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

*No caso da CSR, é manifesto que não se está perante uma «contribuição especial» enquadrável no conceito definido no n.º 3 do artigo 4.º da LGT, pois não assenta «na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma*

*actividade», pelo que não há suporte literal mínimo para que seja considerada, na perspectiva legislativa, um dos «impostos» a que alude o artigo 2.º da Portaria n.º 112-/2011.”.*

**35.** Em sentido contrário, pronunciaram-se os Tribunais Arbitrais nas decisões proferidas nos processos n.ºs 564/2020-T, 629/2021-T, 304/2022-T, 305/2020-T, 644/2022-T, 665/2022-T, 702/2022-T, 24/2023-T, 113/2023-T, 294/2023-T e 410/2023-T, que qualificaram a CSR como imposto e, conseqüentemente, consideraram-na arbitrável. Por todos, cita-se nesta sede o acórdão proferido em 24 de Outubro de 2023, no processo n.º 644/2022-T, que registou a este respeito o seguinte:

*“Afigura-se a este tribunal que a CSR, não obstante um nomen iuris que pareceria integrá-la na categoria das “contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (art. 165º, 1, i) da CRP), preenche todos os requisitos de conteúdo pecuniário, carácter coactivo, unilateralidade, definitividade, ausência de cariz sancionatório, tendo como credor o Estado ou outros entes públicos, e a afectação à realização de fins públicos – que definem um imposto.*

*Essa qualificação não se modifica pela circunstância de surgirem algumas corresponsabilidades como a da obtenção de receitas para financiamento da utilização de vias públicas – pois as contribuições que assentam no especial desgaste de bens públicos são impostos, como estabelece o art. 4º, 3 da LGT.*

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

*aproveitada ou provocada individualmente pelo sujeito passivo, como sucede numa taxa).*

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

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

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

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

**36.** Cabendo tomar posição, e evitando repetições desnecessárias e contrárias à economia processual que se exige, acompanha este Tribunal Arbitral a jurisprudência que qualifica a CSR como um imposto, já que este é um tributo que efectivamente não reúne as características de bilateralidade difusa e de responsabilidade de grupo inerente às contribuições. Por conseguinte, nem se revela necessário indagar se as contribuições se inserem ou não no âmbito material da arbitragem, uma vez que resulta incontroverso do RJAT e da Portaria de vinculação que tal âmbito abrange a apreciação da legalidade de questões referentes a impostos.

**37.** Apesar de, em termos gerais, as matérias referentes à CSR serem arbitráveis, para se concluir pela competência material do Tribunal Arbitral é ainda necessário analisar e confrontar o concreto pedido formulado pelas Requerentes com a delimitação que resulta do RJAT e da Portaria de Vinculação.

**38.** No pedido de pronúncia arbitral a Requerente concluiu com a formulação dos seguintes pedidos:

*“Nestes termos e nos demais de Direito, deve a presente pronúncia arbitral ser julgada procedente e provada, e em consequência serem anulados os atos tributários melhor identificados no frontispício desta petição com as demais consequências legais, designadamente a restituição do montante indevidamente suportado, no valor de 109.292,60 Euros (cento e nove mil duzentos e noventa e dois euros e sessenta cêntimos), acrescido dos respetivos juros indemnizatórios calculados nos termos do artigo 43.º, n.º 1 e 100.º n.º 1 da LGT..”.*

**39.** No frontispício do PPA, a Requerente requer a pronúncia do Tribunal Arbitral:

*“para apreciação da legalidade dos atos tributários de liquidação respeitantes à Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”), cujo encargo tributário foi repercutido na esfera jurídica da Requerente pelos fornecedores B..., S.A., C... LDA., D... LDA., E... LDA., F..., UNIPESSOAL LDA., G...- SOCIEDADE*

*UNIPessoal LDA., H... UNIPessoal, LDA., I... LDA., J... LDA., K..., LDA., na sequência da aquisição de 984.618 (novecentos e oitenta e quatro e seiscentos e dezoito) litros de gasóleo e, em face da qual suportou 109.292,60 Euros (cento e nove mil duzentos e noventa e dois euros e sessenta cêntimos) de CSR àquela entidade”.*

**40.** Consta-se, portanto, que a Requerente não peticionou a declaração de ilegalidade do regime da CSR como um todo, nem tão pouco a declaração de ilegalidade de actos de repercussão de CSR, conforme invocou a Requerida, mas sim a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de CSR, o que integra o âmbito material da arbitragem tributária previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e no artigo 2.º da Portaria de Vinculação.

**41.** Em face do exposto, julga-se improcedente a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral invocada pela Requerida.

## **§2 – Ineptidão do pedido de pronúncia arbitral e Ilegitimidade**

**42.** Invocou também a Requerida na sua resposta a ineptidão do pedido de pronúncia arbitral por falta de objecto e por ininteligibilidade do pedido e a contradição entre este e a causa de pedir.

**43.** Quanto a este tema, pronunciaram-se já de forma extensa e cuidada os Tribunais Arbitrais, cuja jurisprudência cumpre aqui considerar em respeito do já mencionado artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil. Em concreto, adere-se aqui às seguintes considerações do Tribunal Arbitral, proferidas no acórdão de 12 de Junho de 2024, referentes ao processo n.º 848/2023-T:

*“47. A título de contextualização, cumpre começar por sublinhar que o contencioso tributário é um contencioso de plena jurisdição que confere aos particulares uma tutela jurisdicional efectiva quanto a todas as lesões de direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária. Ainda assim, esta plena jurisdição é*

---

*“mitigada”, porquanto reconhece limitações no que respeita aos poderes condenatórios e substitutivos que assistem aos Tribunais.*

*48. No que em concreto respeita ao domínio da impugnação judicial e da arbitragem tributária que lhe é alternativa, o contencioso tributário continua a ser essencialmente de mera anulação, com excepção dos poderes condenatórios de reembolso do imposto indevidamente pago, de condenação no pagamento de juros indemnizatórios e de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida.*

*49. Para além disso, no domínio daqueles meios processuais o contencioso tributário continua a ser de mera legalidade, de tipo, natureza ou matriz “objectivista”, que tem no acto tributário, maxime de liquidação, o seu elemento central (neste sentido vide Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 5.ª ed., Coimbra Editora, 2014, pp. 292-293).*

*50. Significa isto que a impugnação judicial e o pedido arbitral são meios processuais que não visam uma tutela da relação jurídico-tributária globalmente considerada, mas tão só dos concretos actos tributários contestados. Consequentemente, aqueles meios processuais dependem necessariamente da imputação de vícios a um determinado acto tributário previamente praticado e devidamente identificado que consiste no objecto do processo, cuja anulação ou declaração de nulidade ou inexistência se requer.*

*51. Neste mesmo sentido, referiu-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) de 16 de Dezembro de 2020, proc. n.º 0545/13.2BEVIS, que “o contencioso tributário é de mera apreciação da legalidade, consistindo na formulação de um pedido jurisdicional tendo em vista a anulação de um acto jurídico (tributário – liquidação) da administração, ou seja é um contencioso de anulação, e não de substituição”.*

52. Dada a primazia que assume o acto tributário, torna-se particularmente relevante o cumprimento pelos particulares dos requisitos da petição inicial e do pedido de constituição de Tribunal Arbitral/pedido de pronúncia arbitral no que respeita à identificação dos actos de liquidação contestados.

53. Assim, determina-se no CPPT o seguinte:

*“Artigo 108.º*

*Requisitos da petição inicial*

*1 - A impugnação será formulada em petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente, em que se identifiquem o ato impugnado e a entidade que o praticou e se exponham os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido.”. (destaque nosso)*

54. Já no RJAT estabelece-se, ao que importa, o seguinte:

*“Artigo 10.º*

*Pedido de constituição de tribunal arbitral*

*(...) 2 – O pedido de constituição de tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via electrónica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa do qual deve constar:*

*(...) b) A identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral;”. (destaque nosso)*

55. Compreende-se que em concretização do princípio do dispositivo a lei faça recair o ónus de identificação dos actos de liquidação sobre quem exerce o impulso processual de os impugnar. Se assim não fosse, isto é, se quem tomasse a iniciativa de contestar a legalidade de um acto de liquidação não tivesse o dever de o identificar e caracterizar, bem como de invocar os elementos essenciais que

---

*conformam o pedido e a causa de pedir, poder-se-ia verificar o prosseguimento de uma acção com um objecto processual inexistente ou, pelo menos, não devidamente delimitado.*

*56. Tal hipótese não pode, naturalmente, ser admitida. Por um lado, porque é em função do objecto processual que o Tribunal afere o cumprimento dos pressupostos que lhe permitem apreciar o mérito, designadamente a competência material, a legitimidade das partes, a tempestividade do pedido e a competência em razão do valor. Por outro lado, porque sem objecto o processo será inútil, já que no limite a acção poderá prosseguir sem que o Tribunal consiga aferir perante o concreto acto de liquidação contestado a verificação dos vícios invocados pelo impugnante. Isto sem contar que a final a decisão não terá efeito útil prático, já que o Tribunal não poderá declarar a ilegalidade e conseqüente anulação de um acto que desconhece.*

*57. Vejam-se a este respeito as seguintes conclusões a que chegou o STA no acórdão de 07 de Fevereiro de 2018, proc. n.º 01400/17:*

*“A única questão a decidir consiste em saber se está correcta a decisão ora sindicada que se decidiu pelo indeferimento liminar da petição de impugnação com fundamento no facto de a petição inicial ser inepta, por falta de objecto e, ainda, por ininteligibilidade do pedido, determinante da sua nulidade, a qual entendeu ser do conhecimento oficioso do tribunal, de harmonia com o disposto nos artigos 98.º do CPPT, 195.º n.º 1 e 186.º, n.º 2, alínea a), estes últimos do CPC, aplicável por remissão do artigo 2.º, alínea e), do CPPT.*

*Importa saber se foram cometidos erros de julgamento de direito, e se terá sido violado o princípio da cooperação, consagrado no artigo 7º, n.º 1, do CPC, e, bem assim, o direito de acesso à justiça e aos tribunais, proclamado no artigo 20.º, n.º 1, da CRP.*

*(...)*

*Dispõe o artigo 108º do CPPT o seguinte:*

*Artigo 108.º*

*Requisitos da petição inicial*

*1 – 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 e se exponham os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido.*

*2 – Na petição indicar-se-á o valor do processo ou a forma como se pretende a sua determinação a efectuar pelos serviços competentes da administração tributária.*

*3 – Com a petição, elaborada em triplicado, sendo uma cópia para arquivo e outra para o representante da Fazenda Pública, o impugnante oferecerá os documentos de que dispuser, arrolará testemunhas e requererá as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes.*

*A impugnante não identificou o acto impugnado e, não incumbia ao tribunal a quo substituir-se à Impugnante na identificação e junção do ato impugnado. Ocorre total ausência de indicação do acto de liquidação passível de ser impugnado, no âmbito da presente impugnação judicial e daí decorre a falta de objecto da impugnação e a ininteligibilidade do pedido apresentado na petição inicial. A ora recorrente concede, aliás que a sua petição inicial era imprecisa (vide supra conclusão e)), mas nada fez, nem quando notificada para a tornar precisa, desde logo neste elemento essencial – indicação do acto lesivo para si ou seja o acto impugnado que constituiria o objecto da acção que dirigiu ao tribunal.*

*É exacto que atenta a falta de objecto da impugnação e, bem assim, a ininteligibilidade do pedido formulado na petição inicial, o tribunal “a quo” nunca poderia emitir primeiro uma decisão sobre a tempestividade da impugnação, que obedece aos prazos previstos no artº 102º do CPPT e depois, caso se verificasse a tempestividade da mesma, uma decisão de mérito, por não ter sido materializado o ataque a um qualquer ato de liquidação de um tributo com indicação de causa(s) de pedir inteligíveis.*

*Esta é uma situação bem distinta de outros casos apreciados por este STA onde se expressou que o indeferimento liminar só terá lugar quando for de todo em todo impossível o aproveitamento da petição inicial, isto tendo em atenção que o*

---

*princípio da pronúncia sobre o mérito se sobrepõe a questões formais que não interfiram e ponham em causa o mesmo.*

*Mas no presente caso nem sequer estamos imediatamente numa situação de evidência da improcedência da pretensão do autor. Estamos ainda a montante, na omissão de identificação do próprio acto impugnado e daí que o seguimento do processo não tenha razão alguma de ser, sendo que a concretizar-se redundaria em manifesto desperdício de actividade judicial. Nestas circunstâncias não se contraria o sentido decisório dos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 21.05.2014, recurso 69/14, de 6.03.2014, recurso 509/13, de 26.09.2012, recurso 377/12, de 16.05.2012, recurso 212/12, de 12.01.2011, recurso 766/10 e de 24.02.2011, recurso 765/10, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).*

*No caso apreço, consideramos que o entendimento veiculado na decisão recorrida justifica o despacho de indeferimento liminar por impossibilidade da lide sendo correcta a fundamentação, supra destacada, em que se sustenta a decisão e que também para aqui se aporta.*

*Permitimo-nos ainda destacar aqui a asserção do Sr. Procurador Geral Adjunto neste STA inserta no seu parecer, consistente em que:*

*“(…) da simples leitura da fundamentação do despacho de indeferimento liminar, emerge que não foi proferida uma decisão atentatória dos princípios da tutela jurisdicional efetiva e da promoção do acesso à justiça ou pro actione, consagrados no artigo 20.º da CRP.*

*A não ser assim, inexisteriam decisões de natureza meramente formal, o que, por absurdo, levaria ao prosseguimento de ações, à partida, sem a mínima viabilidade, desperdiçando os meios materiais e humanos disponíveis e os dinheiros públicos, já de si escassos e, ademais, ocupando artificialmente os tribunais, já tão assoberbados, com questões de antemão condenadas ao insucesso”.*

*Acresce referir que atenta a falta de indicação e de junção do ato impugnado, que, necessariamente, o deveria instruir, por parte da Impugnante, não se impunha à Meritíssima Juíza do TAF de Sintra que interviesse de novo, no processo antes de proferir o despacho ora sindicado pois que o convite foi feito logo com a cominação*

*do que sucederia caso não fosse satisfeito o convite formulado. Em consequência, não houve qualquer decisão surpresa para a ora recorrente e também não ocorreu violação do princípio da cooperação.*

*Finalmente cremos que o M<sup>o</sup> Juiz não violou qualquer dever de «gestão processual», princípio que permite ao juiz dirigir activamente o processo, tomando as providências necessárias ao seu andamento célere e legal, o que inclui a adopção dos actos indispensáveis à regularização da instância.*

*É que, perante petição inicial, ostensivamente deficiente de elementos exigidos por lei, tomou a iniciativa própria e adequada traduzida na notificação/convite para identificação/junção aos autos do acto impugnado lesivo dos direitos da impugnante. Saíram goradas as suas diligências, por manifesta falta de colaboração da própria impugnante que erradamente entendeu que podia transferir para o Tribunal a obrigação de juntar aos autos um documento que não identificou, e não alegou que estivesse em poder da parte contrária, atinente ao acto impugnado também não identificado, sendo que a existir a sua junção estava no âmbito do princípio do dispositivo que à parte assiste não sendo caso para aplicação do disposto no art<sup>o</sup> 429<sup>o</sup> do novo CPC.*

*Nestas circunstâncias muito bem andou a Meritíssima Juiz de Direito do TAF de Sintra, ao decidir indeferir liminarmente a presente petição de impugnação judicial.”. (destaque nosso)*

*58. Num sentido próximo, vejam-se as considerações do Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 28 de Setembro de 2021, proc. n.º 693/2020-T:*

*“Analisado o pedido Arbitral na globalidade, verifica-se, em primeiro lugar, que a Requerente se limita, no pedido final, e de forma abstracta, a dizer que deve ser decretada “a anulação do ato tributário impugnado com todas as consequências legais”, ficando o intérprete sem saber muito bem qual seja esse acto tributário, porquanto o mesmo não é identificado de forma clara, nem ao longo do articulado nem a afinal.*

(...)

*O RJAT não contém regime próprio em matéria de excepções e nulidades processuais, aplicando-se, nesta matéria, a título subsidiário, o disposto no CPPT, no CPTA e no CPC, como decorre do previsto no art. 29.º, n.º 1, a), c) e e) do RJAT. De acordo com o estabelecido no art. 186.º, n.º 2, do CPC, há lugar a ineptidão da petição inicial quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir; quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir e quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.*

*Na presente instância, a imprecisão quanto à identificação do pedido e a omissão dos factos correspondentes à identificação e caracterização dos actos tributários em causa, representam factualidade essencial, por isso integrante da causa de pedir. Trata-se, além do mais, de conteúdo que, pela sua essencialidade, deve, nos termos do estabelecido no art. 10.º, n.º 2, b), do RJAT, constar necessariamente do pedido de pronúncia arbitral.*

*Com efeito, o pedido é um elemento da petição inicial que, para além de ser importante para o réu (de modo a devidamente poder conformar a sua defesa), assume carácter essencial para o tribunal, na medida em que é com base no pedido que o tribunal aquilata o tipo de actividade jurisdicional que lhe é solicitada e define as balizas e objecto de conhecimento do mérito que lhe são permitidos e devidos. Conclusões que, no presente caso, em face do teor da petição inicial, e, em particular, da ausência, nela, da formulação de pedido, o tribunal não consegue apurar, não se reunindo, pois, as condições mínimas para que este possa conhecer do mérito.*

*Verifica-se, portanto, um dos tipos de deficiências “de carácter substancial, que irremediavelmente” comprometem “a finalidade da petição inicial” (ANTUNES VARELA, SAMPAIO e NORA e Miguel BEZERRA, Manual de Processo Civil, 1985, Coimbra Editora, p. 244), constituindo causa de ineptidão da petição inicial. Esta consubstancia, por seu turno, irregularidade geradora da nulidade de todo o processo (cfr. art. 186.º, n.º 1 do CPC), cuja previsão legal, enquanto excepção dilatória, consta do art. 89.º, n.º 4, b) do CPTA. Representa, por outro lado,*

---

*nulidade insanável, como decorre do estipulado no art. 98.º, n.º 1, a), do CPPT, determinando, conseqüentemente, a absolvição da Requerida da instância (cfr. art. 576.º, n.º 2 do CPC).” (destaque nosso)*

*59. Retomando ao presente processo, constata-se que a Requerente peticiona a final a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de CSR praticados pela AT, porém, não identifica quais os específicos e concretos actos em causa nem junta aos autos qualquer prova, rectius documental, onde tal identificação seja feita.*

*60. Dos elementos probatórios produzidos pela Requerente apenas constam facturas que titulam aquisições de gasóleo rodoviário, bem como uma declaração da entidade fornecedora de combustível onde esta afirma que, enquanto sujeito passivo de CSR, repercutiu integralmente a totalidade do encargo do imposto na Requerente.*

*61. Por muito que as facturas e a mencionada declaração da fornecedora de combustível titulassem actos de repercussão de CSR – o que não ficou provado –, certo é que aquelas não são actos de liquidação, o que significa que a Requerente não cumpriu o ónus legal que lhe é imposto pelo artigo 10.º, n.º 2, alínea b) do RJAT.*

*62. Incumprimento este que a Requerente não supriu, apesar de ter sido devidamente notificada para o efeito. Numa tentativa de colmatar a falta de identificação dos actos de liquidação, no pedido de pronúncia arbitral e no exercício do contraditório, a Requerente remeteu para que a AT o incumprimento do ónus da prova, invocando para o efeito a inversão decorrente do n.º 2, do artigo 74.º, da LGT.*

*63. Ora, tal como se referiu, o dever de identificação das liquidações impugnadas recai sobre a Requerente por força do princípio do dispositivo associado ao*

*impulso processual de impugnação (artigo 10.º, n.º 2, alínea b) do RJAT), sem contar que o incumprimento deste ónus é processualmente valorado contra a Requerente por ser esta que tem de demonstrar os factos constitutivos dos seus direitos (artigo 74.º, n.º 1 da LGT). Em todo o caso, e sem prejuízo de não existir fundamento para transferir para a AT a obrigação de identificação e junção aos autos das liquidações contestadas, a verdade é que inexistem elementos no processo que permitam à AT – e muito menos ao Tribunal Arbitral – estabelecer umnexo causal entre as facturas que alegadamente titulam a repercussão da CSR e as liquidações que lhe estão a montante.*

*64. Tal como evidenciou a Requerida, a B... apresenta declarações de DIC's diárias em diferentes alfândegas, sendo cada uma delas competente para emitir a DIC globalizada e conseqüente liquidação (artigos 10.º, n.º 6, 10.º-A e 11.º do Código dos IEC ex vi artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto). Portanto, as facturas a que alude a Requerente podem corresponder a qualquer uma das DIC globalizadas submetidas pela B... nas diferentes alfândegas.*

*65. Isto sem contar que a liquidação e pagamento da CSR situam-se no circuito económico a montante das vendas de combustíveis rodoviários efectuadas pela B... à Requerente, inexistindo uma correspondência temporal entre liquidações e facturas emitidas. O que implica que as facturas a que alude a Requerente podem estar associadas a várias das liquidações que foram emitidas à B..., sem que a factura de um determinado mês corresponda à liquidação globalizada desse mês.*

*66. Isto sem contar ainda que no giro comercial é comum que um operador económico declare para introdução no consumo a partir de um seu Entreposto Fiscal produtos que são propriedade de outro fornecedor de combustíveis. Nestas situações, o operador económico que apresenta a DIC é o sujeito passivo a quem é liquidada a CSR, ainda que seja o outro fornecedor de combustíveis quem irá vender, através do Entreposto Fiscal do sujeito passivo que apresentou a DIC, os*

*produtos aos seus clientes. Portanto, as facturas a que alude a Requerente podem respeitar a liquidações de que foi objecto a B... ou qualquer outro fornecedor de combustíveis a quem aquela possa ter solicitado a declaração para introdução no consumo.*

*67. Conclui-se, assim, que a identificação dos actos de liquidação pela AT seria excessivamente difícil ou até mesmo inviável, já que as facturas juntas pela Requerente aos autos poderiam corresponder a qualquer uma das DIC globalizadas e a qualquer uma das liquidações emitidas nas diferentes alfândegas no período compreendido entre Abril de 2019 e Dezembro de 2022. Isto, sem contar que poderá nem sequer existir coincidência entre o sujeito passivo de CSR e a fornecedora de combustível à Requerente, que pode não ter sido a responsável pela introdução no consumo e pelo pagamento da CSR liquidada. A identificação dos actos de liquidação carecia de ser feita pelos verdadeiros sujeitos passivos de CSR, que não são parte no processo e sobre os quais este Tribunal Arbitral não dispõe de poderes de autoridade, pelo que não seria possível recorrer ao regime previsto no artigo 429.º do CPC.*

*68. Esta impossibilidade prática de identificação dos actos de liquidação pela Requerente é mais facilmente compreensível se for tido em consideração, em primeiro lugar, que nos termos do artigo 15.º do CIEC a legitimidade para contestar a legalidade das liquidações de CSR apenas assiste aos sujeitos passivos deste imposto e, em segundo lugar, que o ordenamento jurídico prevê formas específicas de tutela dos direitos dos repercutidos, concretamente através de acções de repetição do indevido contra os repercutentes. É este, de resto, o entendimento que tem sido sufragado pela jurisprudência arbitral, designadamente nos processos n.ºs 296/2023-T, 375/2023-T, 332/2023-T e 408/2023-T já citados.*

*69. Para efeitos elucidativos, atente-se no seguinte excerto do acórdão proferido pelo Tribunal Arbitral em 1 de Fevereiro de 2024, proc. n.º 296/2023-T:*

*“III.7. A possibilidade de os tribunais arbitrais sindicarem actos de liquidação (inerentemente ligados a actos de repercussão) por solicitação dos repercutidos*  
*Numa passagem do seu manual , Sérgio Vasques afirma que “Se o repercutido estará à margem da relação tributária, não estará por isso à margem do direito.”, referindo que a LGT lhe reconhece o direito “à reclamação, recurso, impugnação ou pronúncia arbitral” .*

*Qualquer que seja a posição a adoptar em tese geral – e, salvo disposição legal em contrário, não há razões para pôr em causa a possibilidade de os contribuintes de facto serem admitidos a invocarem perante os Tribunais, incluindo arbitrais, a ilegalidade dos impostos que efectivamente pagaram –, tem de se ter em conta o quadro legislativo, e este foi invocado pela AT na sua Resposta para pôr em causa a possibilidade de a repercutida poder vir pedir a revisão de liquidações que lhe eram alheias . Fê-lo a coberto do argumento da ineptidão do PPA por não incluir “A identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral;”, como expressamente exigido na alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT; fê-lo também com base na caracterização da relação da Requerente com a sua Fornecedora de Combustível como “uma relação comercial de direito privado entre empresas, à qual a administração tributária é estranha” (o que era especialmente relevante para a questão anterior); mas fê-lo igualmente com base numa alegada restrição legal do círculo de sujeitos que podem solicitar o reembolso da CSR, fazendo a equiparação desses pedidos de reembolso a pedidos de revisão (...)*

*A questão é: pode ela suscitar a revisão das liquidações de CSR em que não teve intervenção – e que, aliás, não consegue identificar – ainda que apenas na medida em que tais liquidações contendam com os pagamentos por ela feitos? Rectius: pode ela, supondo que todo o iter procedimental que desembocou no PPA cumpre os requisitos (o que ainda teria de se apurar) – pode a Requerente, perguntava-se, suscitar a revisão das liquidações conjuntas (e acumuladas) de ISP e CSR no segmento que invoca dizer-lhe respeito?*

*A questão está em saber se, portanto, no quadro processual que ficou descrito, pode este Tribunal declarar a ilegalidade das “liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pela respetiva Fornecedora de Combustíveis”, ainda que delimitando o âmbito da ilegalidade de tais liquidações pela correspondência aos “atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário e à gasolina adquiridos pela Requerente no decurso do ano de 2021” – uma vez que, em tudo o que as exceda, não foi formulada qualquer pretensão arbitral.*

*(...) qualquer que seja, em tese geral, a possibilidade de o repercutido invocar a ilegalidade das liquidações que originam a repercussão, no âmbito dos impostos especiais de consumo há uma norma que o veda e que o legislador manteve incólume ao longo das 25 alterações que, em 24 anos, introduziu no CIEC: a do n.º 2 do artigo 15.º (epigrafado “Regras gerais do reembolso”), assim redigida:*

*“Podem solicitar o reembolso os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respectivo imposto.”.*

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

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

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

*(...)*

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

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

*Desde a redacção inicial destas normas, dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, também a única alteração substancial registada foi o aditamento (pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro) do “destinatário certificado” entre os sujeitos passivos identificados à cabeça da norma sobre “Incidência subjectiva”. Quer dizer que nenhum legislador – nem mesmo o que entendeu atribuir natureza*

---

*interpretativa à alusão à tipicidade da repercussão dos impostos especiais de consumo – considerou necessário, para o que ora importa, alargar o círculo dos “sujeitos passivos” para lá do “destinatário certificado”.*

*Quer dizer que só os sujeitos passivos aí identificados – e só quando preenchem requisitos adicionais – podem suscitar questões sobre, como se escreve no n.º 1 desse artigo 15.º, “o erro na liquidação”.*

*70. A idêntica conclusão, ainda que com fundamentos diversos, chegou o Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 15 de Janeiro de 2024, proc. n.º 375/2023-T:*

*“37. Em resultado do acima exposto, conclui-se, em síntese, o seguinte:*

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

*ii. As ora Requerentes não são consumidoras finais, o que significa que os gastos em que incorrem são presumivelmente, de acordo com as regras da experiência comum, repercutidos no elo subsequente do circuito económico até atingirem os consumidores finais, esses sim, onerados com o encargo económico do imposto e demais gastos incorridos na produção dos bens e serviços;*

*iii. Se a CSR foi economicamente repercutida pelos distribuidores de combustíveis às Requerentes, não há razões para crer que estas, no exercício de uma atividade económica que visa o lucro e dentro dessa racionalidade, não tenham também repassado de alguma forma o encargo da CSR, no todo ou em parte, para os seus clientes, os quais nem sequer são os consumidores finais (os próprios clientes).*

*38. Ora, não sendo as ora Requerentes os sujeitos passivos da CSR, nem repercutidos legais desta contribuição, não lhes assiste legitimidade processual, a menos que, como interessadas, aleguem e demonstrem factos que suportem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade, i.e., a menos que evidenciem a existência de um interesse direto e legalmente protegido na sua*

---

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

*39. Contudo, o único facto que as Requerentes alegam para este efeito é o de lhes ter sido repercutida a CSR. Qualificam esta repercussão, erradamente, como legal, embora não indiquem onde está prevista essa repercussão – que, a ser “legal”, sempre teria de constar de uma norma com essa natureza (a qual, porém, não existe).*

*(...) 41. Acresce que, sem prejuízo de a CSR ter sido consagrada como “contrapartida” da utilização da rede rodoviária nacional, a Lei não indica ou sequer sugere sobre quem é que deve constituir encargo, contrariamente ao que as ora Requerentes afirmam (nas suas palavras, o apontado “consumidor de combustíveis”, que, todavia, na realidade, a Lei não aponta...).*

*42. Rigorosamente, as ora Requerentes são tão-só clientes comerciais dos sujeitos passivos que liquidaram a CSR. Não são os sujeitos passivos dos actos tributários – de liquidação de CSR – impugnados. Não integram, nem são parte da relação tributária, nem são repercutidos legais. E também não se descortina, nem disso foi feita prova, que tenham sido as Requerentes a suportar economicamente o imposto, para o que seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas:*

- i. Que a CSR foi repercutida às ora Requerentes, quais os montantes e em que períodos;*
- ii. Que, por sua vez, o preço dos serviços de transportes que prestam aos seus clientes não comportam a repercussão de CSR (ou a medida em que não a comportam, se se tratar de repercussão parcial), por forma a poderem sustentar que suportaram, de forma efectiva, o encargo do imposto e o respetivo quantum.*

*43. As ora Requerentes limitaram-se a juntar declarações genéricas dos seus fornecedores de combustíveis, as quais estão longe de conter os elementos*

*concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto. Não lograram, por isso, atestar que suportaram o tributo contra o qual reagem. E esta seria, segundo entendemos, a única forma de lhes poder ser reconhecida a legitimidade residual para a presente acção arbitral, tendo em conta que não são sujeitos passivos, nas diversas modalidades que o conceito acomoda, nem repercutidos legais da CSR.*

*44. Aliás, compreende-se que o legislador não tenha adoptado um conceito irrestrito de legitimidade activa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura suscitaria, quer na ligação entre o acto de liquidação do imposto, a determinação da sua efectiva repercussão (económica) e a determinação do seu quantum; quer ainda no potencial desdobramento/duplicação de devoluções de imposto indevidas: simultaneamente ao sujeito passivo e ao(s) múltiplos repercutido(s) económicos da cadeia de valor. Ou seja, o mesmo imposto poderia ser restituído a diversos intervenientes, de forma dificilmente controlável e mapeável, com manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade.*

*45. Por fim, não se diga que as ora Requerentes ficaram desprovidas de tutela, pois nada impede o ressarcimento, através de uma acção civil de repetição do indevido instaurada contra os seus fornecedores, se reunirem os devidos pressupostos, nos termos declarados pelo Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de outubro de 2011, no processo C-94/10, Danfoss A/S (pontos 24 a 29). Nesta perspectiva, está acautelada a observância do princípio fundamental da tutela jurisdicional efetiva (vd. artigo 20.º da Constituição).*

*46. De assinalar, adicionalmente, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo já entendeu, em relação a um caso de liquidação de Imposto Automóvel (correspondente ao actual Imposto sobre Veículos), que o adquirente não tem legitimidade para impugnar a respetiva liquidação precisamente por não*

---

*se tratar de um caso de repercussão legal (vd. Acórdão de 1/10/2003, processo n.º 0956/03).”. (destaque nosso)*

*71. Percebe-se, assim, que a Requerente não tenha logrado identificar os actos de liquidação de CSR cuja legalidade pretende contestar. É que tal impugnação apenas pode ser feita pelos sujeitos passivos a quem as liquidações foram dirigidas, sendo tal restrição de justificada pelas dificuldades práticas que resultariam de uma atribuição irrestrita de legitimidade. Resulta, assim, das citadas decisões arbitrais que mesmo que a Requerente lograsse identificar os actos de liquidação de CSR, sempre lhe faltaria legitimidade processual para contestar a respectiva legalidade por força do disposto no artigo 15.º do CIEC e no artigo 18.º, n.ºs 3 e 4, alínea a), da LGT. Solução que, conforme se referiu, não obsta à efectivação do direito a uma tutela jurisdicional efectiva, concretizada através de acção de restituição do indevido.*

*72. Pelo que sempre estaria verificada a excepção dilatória de ilegitimidade da Requerente, o que determina a absolvição da Requerida da instância nos termos do disposto nos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a) e 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e) do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.*

*73. Em face de tudo o exposto, e sem necessidade de maiores considerações, julga este Tribunal Arbitral procedente a ineptidão da petição inicial por falta de objecto, o que consubstancia uma nulidade insanável e determina a absolvição da Requerida da instância arbitral por procedência de excepção dilatória, nos termos conjugados do artigo 98.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, do artigo 89.º, n.º 4, alínea b) do CPTA e dos artigos 186.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea b), 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea b), do CPC.”*

**44.** Ora, no presente processo o pedido da Requerente não compreende vários elementos, sendo unicamente dirigido à declaração de ilegalidade de actos de liquidação

de CSR. Para identificar as referidas liquidações, a Requerente limita-se a juntar aos autos as facturas emitidas pelas sociedades fornecedoras de combustíveis. Acontece que, pelas razões enunciadas no referido acórdão às quais se adere e dão por reproduzidas, não resulta da mera junção de facturas e cálculo da CSR alegadamente repercutida, a suficiente identificação das liquidações contestadas. O que significa que, neste caso, a excepção dilatória de ineptidão da petição inicial opera em termos absolutos, o implica consequentemente a absolvição da Requerida da instância nos termos conjugados dos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a) e 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e) do CPTA, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.

**45.** Acresce ainda, acompanhando uma vez mais o teor do citado acórdão, que a Requerente não logrou demonstrar que suportou economicamente o encargo da CSR por força de repercussão legal, nem que reúne os critérios atribuídos de legitimidade previstos no artigo 15.º do Código dos IEC e no artigo 18.º, n.ºs 3 e 4, alínea a), da LGT, o que implica a procedência da excepção dilatória de ilegitimidade processual activa, com a consequente absolvição da Requerida da instância nos termos dos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a) e 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e) do CPTA, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.

**46.** Em face do decidido, fica prejudicada, porque inútil, a apreciação das demais questões suscitadas no processo.

## V. DECISÃO

**47.** Termos em que se decide:

- a)** Julgar improcedente a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar actos de liquidação de CSR;
- b)** Julgar procedente a excepção dilatória de ineptidão da petição inicial e de ilegitimidade e, em consequência, absolver a Requerida da instância;
- c)** Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

**48.** Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 109.292,60.

## **VII. CUSTAS**

**49.** Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 3.060,00, a suportar pela Requerente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de Novembro de 2024

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade  
(Presidente e Relatora)

Maria do Rosário Anjos  
(Vogal)

Luís Menezes Leitão

(Vogal)

(Vencido parcialmente, uma vez que não considero que se verifique a ineptidão da petição inicial, mas apenas a ilegitimidade do Requerente, pelo que voto a decisão apenas com fundamento na procedência dessa exceção).