

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 409/2024-T**

**Tema: CSR – Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) – Repercussão – Prova dos actos tributários.**

## SUMÁRIO

- I A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, era um imposto, não se verificando, por isso, na sua apreciação, nem a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, nem a falta de vinculação prévia da Autoridade Tributária à jurisdição arbitral.*
- II A CSR não prosseguia “motivos específicos”, na aceção do artigo 1º, 2, da Directiva 2008/118/CE, na medida em que as suas receitas tinham essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que se encontravam consignados no respetivo quadro legal.*
- III A recusa do reembolso integral do imposto indevidamente liquidado, por violação do direito da União Europeia, apenas é admissível se for feita a prova, tanto de que o imposto foi suportado, na íntegra, por uma pessoa diferente do sujeito passivo, e em nenhuma medida pelo sujeito passivo, como de que o imposto não causou perdas económicas ao sujeito passivo.*
- IV Não houve nem há repercussão legal da CSR, não podendo presumir-se essa repercussão, nem dispensar-se a prova da repercussão efetiva.*
- V Na ausência de “repercussão formalizada”, não pode alcançar-se a anulação de liquidações através da mera impugnação de repercussões, ou sequer identificar-se os sujeitos passivos das liquidações, ou o nexó entre liquidações e repercussões.*

Os Árbitros Fernando Araújo, Pedro Miguel Bastos Rosado e Pedro Guerra Alves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. Relatório**

A contribuinte A..., Unipessoal Lda., com o NIPC..., com sede em..., ...- ... ..., Guarda, doravante “a Requerente”, apresentou, no dia 22 de Março de 2024, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido revisão oficiosa apresentado em 21 de Agosto de 2023, e, mediatamente, das liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) praticadas com base nas Declarações de Introdução no Consumo (“DIC”) submetidas por sociedades fornecedoras de combustíveis, e consequentes atos de repercussão da CSR, consignados nas faturas referentes aos combustíveis àquelas adquiridos pela Requerente, durante o período de Agosto de 2019 a Dezembro de 2022, de que resultou o suporte, por ela, na qualidade de consumidora final, de CSR no montante total de € 65.353,94; peticionando o reembolso desse montante, acrescido de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 26 de Março de 2024.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da

Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 17 de Maio de 2024, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em 4 de Abril de 2024 a AT endereçou ao Presidente do CAAD um requerimento solicitando a identificação dos atos de liquidação, em cumprimento do disposto no art. 10º, 1, a) do RJAT e no art. 102º, 2 do CPPT, para efeitos de exercer, ou não, a faculdade prevista no art. 13º do RJAT.

Por Despacho de 4 de Abril de 2024, o Presidente do CAAD remeteu a decisão para o Tribunal a constituir.

O TAC encontra-se, desde 5 de Junho de 2024, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Notificada para o efeito por despacho de 5 de Junho de 2024, a Requerente pronunciou-se, por requerimento de 20 de Junho de 2024, sobre as questões suscitadas pela AT no requerimento dirigido, em 4 de Abril de 2024, ao Presidente do CAAD.

Notificada para o efeito por despacho de 24 de Junho de 2024, a Requerida apresentou a sua resposta a 21 de Agosto de 2024.

Notificada para o efeito por despacho de 22 de Agosto de 2024, a Requerente respondeu às exceções em 4 de Setembro de 2024.

Por despacho de 24 de Setembro de 2024, dispensou-se a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, sendo as partes notificadas para apresentarem alegações escritas.

A Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações, respetivamente em 7 de Outubro de 2024 e 18 de Outubro de 2024.

## **II – Matéria de Facto**

## II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é sociedade de direito português, que se dedica à extração, comércio e transporte de granitos e rochas afins. Britagem de pedra, comercialização de inertes em geral. Drenagem e beneficiação de areias especiais para indústria transformadora e areias comuns para a construção. Fabricação de artigos de granitos e rochas. Calcetamentos. Comércio, transporte, importação, exportação e colocação em obra de artigos em granito, mármore, outras rochas ornamentais e rochas afins. Comércio a retalho de ferramentas diamantadas. Compra, venda e aluguer de equipamentos e máquinas. Demolição e terraplanagens, preparação dos locais de construção, construção civil e obras públicas. Compra, venda e arrendamentos de bens imóveis e a revenda dos adquiridos para o mesmo fim.
2. A Requerente não é operador económico detentor do estatuto IEC de destinatário registado, concedido ao abrigo e nos termos do regime previsto no Código dos Impostos Especiais de Consumo (“CIEC”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho.
3. Durante o período de Agosto de 2019 a Dezembro de 2022, a Requerente adquiriu produtos petrolíferos, directa ou indirectamente, a sujeitos passivos de ISP e de CSR ( B... LDA., C..., LDA., D... UNIPessoal, LDA., E... S.A., F... & CA S.A., G... LIMITADA, H... LDA., I..., LIMITADA, J..., LDA., K..., S.A., L..., LDA., M... S.A., N... LDA., O... LDA., P..., S.A., Q... UNIPessoal LDA., R..., S.A., S..., UNIPessoal LDA., T... LDA., U..., LDA., V..., S.A., W..., X... LIMITADA, Y..., UNIPessoal LDA., Z..., LDA., AA..., S.A., BB..., S.A., CC..., LDA., DD..., LDA., EE... LIMITADA).
4. Alegando ter sido integralmente repercutido sobre ela a CSR, o que estaria comprovado através das facturas emitidas pelas fornecedoras de combustíveis, a Requerente deduziu, em 21 de Agosto de 2023, um pedido de revisão oficiosa com vista à anulação das referidas liquidações de CSR, e dos consequentes actos de repercussão.
5. Esse pedido de revisão oficiosa considera-se tacitamente indeferido por ultrapassagem do prazo de quatro meses, nos termos do art. 57.º, 1 da LGT.

- 
6. Em 22 de Março de 2024, a Requerente apresentou no CAAD o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.

## **II. B. Matéria de facto não-provada**

Com relevância para a questão a decidir, ficou por provar (dado o *standard* de prova estabelecido pelo TJUE no seu despacho de 7 de Fevereiro de 2022 [Proc. nº C-460/21], nomeadamente vedando presunções):

- a) Quais os valores de CSR liquidados às fornecedoras de combustíveis que tenham sido sujeitos passivos de CSR, com base nas DIC por ela apresentadas, e os valores de CSR por elas pagos ao Estado: nomeadamente, uma relação dos valores totais de CSR liquidado, através de um quadro-síntese que especifique, mês a mês do período considerado, o registo de liquidação de ISP e a data desse registo de liquidação, os NIFs dos operadores (detentores do estatuto IEC de destinatários registados) e os valores discriminados de ISP e de CSR liquidados em cada mês desse período.
- b) Que a CSR tenha sido repercutida integralmente pelas fornecedoras de combustíveis sobre a cadeia de transmissões onerosas a jusante delas, e especificamente sobre a Requerente.
- c) Qual o grau de repercussão da CSR, caso não tenha havido repercussão integral.
- d) Quais os efeitos económicos da repercussão da CSR, seja sobre as próprias fornecedoras de combustíveis, seja sobre a cadeia de transmissões onerosas a jusante delas – nomeadamente, a inexistência de prejuízos associados à diminuição do volume das vendas das fornecedoras de combustíveis, fosse qual fosse o grau da repercussão da CSR a jusante delas, e a inexistência de repercussão, em qualquer grau, a jusante da Requerente, na medida em que, sendo um elo apenas na cadeia produtiva, ela própria, como sociedade comercial com fins lucrativos, não é, manifestamente, consumidor final.

## **II. C. Fundamentação da matéria de facto**

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, e nos documentos juntos ao PPA, ao processo administrativo e a requerimentos oportunamente deferidos.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
5. Além disso, não se deram como provadas, nem não provadas, alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.
6. O Tribunal considera que a faturação apresentada documenta as transações das fornecedoras de combustíveis com a Requerente, mas não faz, nem pode fazer, prova de repercussão económica da CSR, seja porque os montantes da CSR não eram discriminados, nem podiam sê-lo, nessa faturação (apenas se discriminando os valores de IVA), seja porque está vedada

---

– dada a posição expressa do TJUE – a presunção de que tenha havido repercussão integral da CSR em toda e qualquer das transações documentadas.

### **III. Sobre a Matéria de Exceção**

#### **III. A. Posição da Requerida no Requerimento de 4 de Abril de 2024**

1. Em Requerimento de 4 de Abril de 2024, na fase procedimental, a Requerida sugeriu, sem afirmá-lo, que se estaria perante uma ineptidão do pedido de pronúncia, dada a insuficiência na identificação dos actos tributários impugnados, uma insuficiência que, mais do que violar o art. 10º, 2, b) do RJAT, impediria o exercício da faculdade prevista no art. 13º do RJAT.

#### **III. B. Posição da Requerida na Resposta, em 21 de Agosto de 2024**

2. A Requerida, na sua Resposta, formula um conjunto de questões suscitadas pela alegada legitimidade da Requerente para peticionar o reembolso da CSR, enquanto entidade que, embora não revestindo a posição de sujeito passivo relativamente às liquidações em causa, declara ter suportado a CSR por via da repercussão, ocupando uma posição de “repercutido”.
3. Por isso suscita de novo, desde logo, como “questão prévia”, o problema da idoneidade de meras faturas como elementos de prova, e mais ainda como sucedâneos idóneos das declarações de introdução no consumo (DIC), que seriam, essas sim, provas de liquidação de CSR. Lembrando que nas faturas somente é discriminado o IVA, um tipo de tributo distinto, com sujeitos passivos distintos; e que, mesmo que existisse repercussão legal, isso não converteria os “repercutidos” em sujeitos passivos, como resulta do art. 18.º, 4, a) da LGT. E sublinhando que nem todos os fornecedores de combustíveis identificados pela Requerente foram, sequer, sujeitos passivos de CSR, não sendo titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP.
4. De seguida, a Requerida recapitula as condições de criação da CSR, as particularidades da sua incidência subjetiva, do seu facto gerador em função da “introdução no consumo”,

7.

---

processada por DIC e liquidada globalmente de uma só vez, mensalmente. Lembrando, por fim, que vários sujeitos passivos de CSR já vieram suscitar a ilegalidade da CSR e vieram peticionar o correspondente reembolso.

### **III. B. 1. Exceção da Incompetência do Tribunal em Razão da Matéria**

5. A Requerida sustenta que, sendo a CSR uma contribuição financeira e não um imposto (a CSR seria uma contraprestação/contrapartida pela utilização dos serviços prestados pela IP aos utentes/utilizadores das vias rodoviárias, em nome do Estado), o Tribunal não teria competência para apreciar o litígio, seja por força do disposto nos arts. 2º e 4º do RJAT, seja pelo disposto na “portaria de vinculação” (Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março).
6. A CSR estaria excluída da arbitragem tributária. No fundo, seria decisiva a não-vinculação do Estado a decisões respeitantes a tributos sem o nome legal de “impostos”, algo similar à incompetência relativa por falta do acordo necessário para a constituição de tribunal arbitral, a que se reporta o art. 18º da Lei de Arbitragem Voluntária (Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no art. 29º, 1, c) do RJAT e no art. 181º do CPTA), um acordo que, relativamente à arbitragem tributária, é genericamente exigido nos termos do art. 4º do RJAT, e resultou na “portaria de vinculação”.
7. E acrescenta a Requerida que se lhe afigura inconstitucional uma interpretação que determine que o art. 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos aqui formulados pela Requerente.
8. Além disso, sublinha a Requerida que nunca seria possível ao Tribunal pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, visto que, a terem ocorrido, são atos subsequentes à liquidação da CSR e autónomos em relação a ela – e, por isso, inarbitráveis.
9. Ou seja: estando em causa, diretamente, alegados atos de repercussão, essa repercussão, porque não corresponde a uma repercussão legal, nem sequer é um acto tributário, pelo que não é possível ao tribunal arbitral pronunciar-se sobre ela – esgotando-se a competência do tribunal na sindicância dos atos de liquidação que estão a montante de tais fenómenos de repercussão.

- 
10. Por uma outra via, a Requerida retira um argumento para excecionar em termos de incompetência do Tribunal em razão da matéria: é que, no seu entender, o que a Requerente vem questionar é, não um conjunto de liquidações (e repercussões), mas o próprio quadro legislativo em si mesmo, em abstrato, a conformidade jurídico-constitucional do regime jurídico da CSR, visando suspender a eficácia de actos legislativos. Ora, exclui-se do âmbito da jurisdição arbitral a apreciação de litígios que tenham por objeto a impugnação de actos praticados no exercício da função política e legislativa.
  11. Por ambas as vias, a incompetência material do tribunal arbitral consubstancia uma exceção dilatória, nos termos do art. 577º, a) do CPC, impeditiva do conhecimento do mérito da causa, implicando a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos arts. 99º, 1, 576º, 2 e 577º, a) do CPC.

### **III. B. 2. Exceção da Ilegitimidade Processual e Substantiva da Requerente**

12. Sem prova de que a fornecedora de combustíveis tenha sido o sujeito passivo de ISP/CSR que suportou o imposto, e sem prova de que tenha havido repercussão, e com que extensão, a Requerida coloca em dúvida que a Requerente seja, sequer, consumidor final dos combustíveis que foram objeto das transações comprovadas por faturas, não podendo excluir-se que os tenha revendido, repercutindo a jusante a carga da CSR – criando-se assim um problema de legitimidade que verdadeiramente só não afeta os sujeitos passivos a quem o imposto foi liquidado e que efetuaram o correspondente pagamento – os mesmos que são identificados pelo art. 5º da Lei nº 55/2007, e a quem os arts. 15º e 16º do CIEC reconhecem o direito ao reembolso (não tendo aquela Lei qualquer referência à repercussão da CSR, nem sequer uma remissão para o art. 2º do CIEC no qual se se prevê a repercussão dos impostos especiais sobre o consumo).
13. Conclui a Requerida que carecem de legitimidade para solicitar a anulação das liquidações com fundamento em erro, e conseqüente reembolso do montante correspondente, os requerentes de reembolso que não correspondam à entidade responsável pela introdução dos produtos no consumo e pelo pagamento da CSR. Sendo isso que resulta para os IEC

---

nos termos dos arts. 15º e 16º do CIEC, é isso que é válido igualmente para a CSR (por força do art. 5º da Lei nº 55/2007).

14. Trata-se aqui de impostos monofásicos, que incidem num único ponto do circuito económico, e, sem desconhecerem que uma multiplicidade de transações e de sujeitos podem ocorrer a jusante ao momento da relação jurídica tributária originária, optam por não se envolverem nessa sequência, mantendo-a numa posição de irrelevância relativamente à liquidação dos tributos, do seu pagamento e do seu eventual reembolso (ao contrário do que sucede com o plurifásico IVA, que incide em todas as fases do circuito económico, através do crédito do imposto a jusante e do débito a montante).
15. Lembra que, não tendo ocorrido repercussão legal, a Requerente só poderia ver a sua legitimidade ser aferida pela qualidade de mera repercutida de facto; sendo, no entanto, que não existe qualquer mecanismo de repercussão meramente económica da CSR, não prevendo a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo do ponto de vista económico, limitando-se a identificar o seu sujeito passivo no seu art. 5.º.
16. Ora a repercussão meramente económica depende, em exclusivo, da decisão dos sujeitos passivos, que, no âmbito das suas relações comerciais, regidas pelo direito civil, podem decidir transferir, ou não, e de forma total ou parcial, a carga fiscal para outrem – os seus clientes.
17. Entende a Requerida que esse é, de resto, o sentido do entendimento plasmado no Despacho proferido pelo TJUE em 7 de Fevereiro de 2022 no Proc. nº C-460/21, quando legitima o sujeito passivo como titular do direito ao reembolso, mesmo que os impostos tenham sido concebidos para serem repercutidos, na medida em que não se tenha provado a repercussão plena.
18. Acrescenta a Requerida que, ainda que, no caso concreto, a CSR tivesse sido efectivamente repercutida, e a Requerente tivesse legitimidade processual para peticionar a anulação das liquidações com fundamento em erro, e o reembolso dos montantes correspondentes, e a repercussão resultasse provada, sempre seria de invocar a jurisprudência do TJUE (Acórdão de 20/10/2011, Proc.º n.º C-94/10), de acordo com a qual um Estado-Membro se pode opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre

quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil; e um Estado-Membro pode recusar um pedido de indemnização apresentado pelo comprador sobre quem o sujeito passivo tenha repercutido um imposto indevido, com base na falta denexo direto de causalidade entre a cobrança desse imposto e o dano sofrido, desde que o comprador possa, com base no direito interno, dirigir esse pedido contra o sujeito passivo e que a reparação, por este, do dano sofrido pelo comprador não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil.

19. Assim, a Requerente, quando adquiriu produto às fornecedoras de combustíveis, estabeleceu com elas uma relação comercial de direito privado entre empresas, à qual a AT é estranha, para efeitos do que aqui releva, que é a liquidação do ISP/CSR e o reembolso da CSR alegadamente repercutida no custo de aquisição de combustível.
20. Sendo que também só dessa maneira se evitará a duplicação, ou multiplicação, de reembolsos sobrepostos, a sujeitos passivos “repercutentes” e a terceiros “repercutidos”, com locupletamento indevido de alguns deles, sem qualquer controlo sobre a sequência de transações, e de eventuais repercussões, posteriores ao facto gerador do imposto.
21. Não sendo a Requerente sujeito passivo nos termos e para o efeito do disposto no art. 4.º do CIEC, nem sendo, tão-pouco, substituto ou repercutido legal, não tem legitimidade, nem para apresentar pedido de revisão oficiosa, nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral.
22. Não só os requerentes de reembolso que não correspondem à entidade responsável pela introdução dos produtos no consumo, e pelo pagamento da CSR, carecem de legitimidade para solicitar a anulação das referidas liquidações e conseqüente reembolso do montante correspondente (art. 15º, 2 do CIEC); mas também a Requerente, na medida em que é mera “repercutida” numa situação de simples repercussão económica, não é sujeito passivo, pelo que não tem legitimidade, por efeito do art. 18º, 4, a) da LGT.
23. Além disso, invoca a Requerida os arts. 9º, 1 e 4, do CPPT e 65º e 78º da LGT para sustentar a ilegitimidade processual da Requerente.

- 
24. A Requerente seria apenas cliente comercial de fornecedoras de combustíveis que, algumas delas, plausivelmente terão sido sujeitos passivos que liquidaram e pagaram a CSR – e a sua posição não ficava desprovida de tutela jurisdicional efetiva, nessa dimensão, já que nada impede o ressarcimento, através de uma ação civil de repetição do indevido, instaurada contra as suas fornecedoras, se reunir os devidos pressupostos, nos termos declarados pelo Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de Outubro de 2011, no processo C-94/10, *Danfoss A/S* (§§ 24 a 29).
25. A Requerida enfatiza a circunstância de a Requerente não ser sujeito passivo de ISP/CSR, não tendo efetuado quaisquer introduções no consumo de produtos petrolíferos, não sendo parte da relação tributária subjacente às liquidações contestadas, não conseguindo definir, quantificar ou provar que efectuou quaisquer pagamentos a título de CSR – pelo que à ilegitimidade processual se somaria a ilegitimidade substantiva da Requerente, redundando qualquer reembolso a que se procedesse numa ilegítima, infundada e indevida restituição de elevadas quantias monetárias a diversas entidades com base nos mesmos alegados factos, sem qualquer possibilidade de controlo.
26. Por outras palavras, entende a Requerida que a multiplicação de pedidos de reembolso de CSR, por parte tanto dos sujeitos passivos como dos alegadamente “repercutidos”, poderá levar a reembolsos sobrepostos e multiplicados, por toda a cadeia de comercialização dos combustíveis, se cada pedido for deferido – redundando num reembolso de valores muito superiores ao valor da liquidação inicial de CSR.
27. Situação agravada, nos presentes autos, pela circunstância de a larga maioria dos fornecedores de combustíveis que a própria Requerente identifica não terem sido sujeitos passivos da CSR, não tendo o estatuto que lhes permitiria tê-lo sido.
28. A Requerida sustenta ainda que não há qualquer prova de que a Requerente tenha suportado integralmente a CSR, como alega – e que, portanto, o montante invocado seja aquele que ela invoca; sendo que era ela que estava onerada com a respetiva prova, nos termos do art. 74º, 1 da LGT.
29. Conclui a Requerida que, não tendo efetiva titularidade do direito, não sendo sujeito passivo nem repercutido legal, não se provando se pagou a CSR, e em que montante, ou se repercutiu, ou não, a jusante, o que tenha pago, falta à Requerente uma legitimidade que

sustente a sua pretensão (faltando um interesse objetivo em agir, minimamente concretizado, que seja necessário tutelar), devendo o Tribunal arbitral abster-se de conhecer do mérito da causa e absolver a AT da instância, em conformidade com os arts. 278º, 1, d), 576º, 1 e 3, 577º e 579º, todos do CPC.

30. Segundo a Requerida, falta, pois, à Requerente legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória nos termos dos artigos 576º, 1 e 2, 577º, e) e 578º do CPC, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, conduzindo à absolvição da instância. E conclui que também lhe falta legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória nos termos do disposto nos artigos 576º, 1 e 3 e 579º do CPC, conduzindo à absolvição do pedido.

### **III. B. 3. Exceção de Ineptidão da Petição Inicial, por falta de objeto**

31. Na Resposta, a Requerida explicita o tema da ineptidão (já sugerido no seu Requerimento de 4 de Abril de 2024), alegando a existência, no pedido de pronúncia arbitral, de deficiências que comprometem irremediavelmente a sua finalidade, mormente a violação do art. 10º, 2, b) do RJAT, que determina a nulidade de todo o processo e a absolvição da instância, conforme os arts. 186º, 1, 576º, 1 e 2, 577º, b) e 278º, 1, b) do CPC, aplicáveis ex vi art. 29º, 1, e) do RJAT.
32. Especificamente, sustenta que a Requerente alude a atos tributários, mas se limita a apresentar faturas que não comprovam qualquer ato tributário – nem sequer identificando as liquidações de CSR a que teriam estado sujeitas as fornecedoras de combustíveis “repercutentes”; e que, por outro lado, nem a própria AT tem a possibilidade de suprir essa falta, recolhendo elementos de prova, dado não ser óbvia a correspondência entre as referidas liquidações e as faturas apresentadas.
33. Não só a Requerente não é sujeito passivo de ISP e de CSR, mas não existe qualquer relação evidente entre as provas apresentadas e os factos alegados.
34. Essa impossibilidade de estabelecimento de uma correspondência específica resulta em larga medida do modo de declaração e liquidação do ISP e da CSR: as companhias petrolíferas, que são os sujeitos passivos nesta relação tributária, declaram para introdução

- 
- no consumo enormes quantidades de produtos petrolíferos e energéticos sujeitos a imposto, mediante o processamento diário, por via eletrónica, de DIC, as quais são, por sua vez, globalizadas no mês seguinte pelas alfândegas competentes, para efeitos de liquidação.
35. A alfândega competente para a liquidação nem sequer é necessariamente a da sede do sujeito passivo, dependendo do lugar onde são apresentadas as DIC – não podendo excluir-se que as fornecedoras de combustíveis tenham procedido a introduções no consumo em várias alfândegas: nem que uma mesma fornecedora de combustíveis tenha acordado a colocação dos produtos nos depósitos do entreposto fiscal de outros operadores económicos, para serem expedidos a partir daí, cabendo, neste caso, a estes operadores económicos submeter a DIC relativa às introduções no consumo e, assim, assumir perante a AT a posição de sujeito passivo do ISP – caso em que a fornecedora dos produtos não coincidiria com o sujeito passivo que introduziu os produtos no consumo (os produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente).
36. Esclarece a Requerida que é frequente, no sector dos combustíveis, o circuito económico envolver uma multiplicidade de destinos e de clientes para os produtos após a introdução no consumo, sendo virtualmente impossível acompanhar todos os passos e transacções que vão da introdução no consumo até ao consumo final – sendo raro, e não podendo presumir-se, que uma única liquidação de ISP e CSR seja referente a uma única transacção, aquela que eventualmente teria tido lugar entre o sujeito passivo dos tributos e um seu único cliente.
37. A normalidade é a situação oposta, da multiplicidade de transacções a jusante da introdução no consumo – sendo, portanto, que uma qualquer fatura que documente uma qualquer dessas múltiplas transacções não terá necessária e inequivocamente uma relação com uma única DIC, correspondente à liquidação praticada por uma única alfândega, ou até com os produtos introduzidos no consumo por uma única fornecedora de combustíveis.
38. Em suma, sendo as vendas dos produtos declarados para consumo destinadas a uma multiplicidade de destinos, e não sendo coincidentes no tempo, em relação ao facto gerador do imposto, torna-se impraticável estabelecer uma relação biunívoca entre DIC e transacções a jusante (a isso acrescem dificuldades de mensuração dos produtos, de que a Requerida dá conta).

- 
39. Sendo que nada disto altera o facto de apenas os sujeitos da liquidação, isto é, apenas os sujeitos passivos que declararam os produtos para consumo e efetuaram o pagamento das imposições correspondentes, poderem solicitar a revisão das liquidações e o reembolso da CSR junto da alfândega competente: única situação em que, de acordo com as regras aplicáveis, é possível identificar os atos de liquidação, bem como as correspondentes alfândegas de liquidação competentes.
40. Não podendo presumir-se que as fornecedoras de combustíveis sejam precisamente os sujeitos passivos de ISP e CSR, há que comprovar especificamente, documentalmente, as liquidações que tenham sido feitas, e a quem foram feitas.
41. A Requerida assinala que, não fazendo as facturas apresentadas qualquer prova dos factos relevantes, ou seja, de quaisquer liquidações de CSR ou de qualquer mensuração da repercussão económica que possa ter ocorrido (dado não ser mencionado nelas qualquer valor de CSR, total ou parcelar), a identificação e invocação a que a Requerente procede no PPA não se encontram devidamente documentadas, conflituando com o estabelecido no art. 429º do CPC; e que, não obstante declarar o interesse de fazer uso de documentos em poder da parte contrária, a Requerente nem sequer especifica os factos que pretende provar com esses documentos (cfr. arts. 429º, 146º, 2 e 590º, 3 do CPC).
42. Mais, sustenta a Requerida que, tomando por referência o período e as faturas apresentadas pela Requerente, não é possível fazer qualquer correspondência entre aquelas e as declarações de introdução no consumo apresentadas por qualquer sujeito passivo de ISP/CSR, nem com os registos de liquidação correspondentes.
43. Lembra a Requerida que, em sede de Impostos Especiais de Consumo, não é possível a identificação dos atos de liquidação nos mesmos moldes em que é possível, por exemplo, em sede de IVA: tudo dependendo de uma Declaração de Introdução no Consumo (DIC), nos termos do art. 10º do CIEC.
44. Não podendo excluir-se, como já referido, que as fornecedoras de combustíveis da Requerente tenham efetuado introduções no consumo em várias alfândegas, criando as impossibilidades de identificação dos valores de CSR envolvidos nas transações das fornecedoras com os seus clientes – ou seja, nas suas transações a jusante.

- 
45. Daí retira a Requerida a inferência de que apenas os sujeitos da liquidação, ou seja, os sujeitos passivos que declararam os produtos para consumo e efetuaram o pagamento das imposições correspondentes, podem solicitar a revisão das liquidações e o reembolso da CSR junto da alfândega competente; só os sujeitos passivos reúnem as condições para identificar os atos de liquidação – não estando ao alcance da própria Requerida identificar os atos de liquidação a serem sindicados, por ser impossível identificar as DICs e os respetivos atos de liquidação que estiveram subjacentes à introdução no consumo dos produtos que vieram alegadamente a ser adquiridos pela Requerente.
46. A Requerida sustenta que as correspondências entre liquidações e transações a jusante não são possíveis de estabelecer porque a repercussão da CSR era meramente económica (não uma repercussão legal), sendo, por isso, desprovida de um mecanismo de requisitos formais legalmente consagrados, como acontece, por exemplo, com o IVA, o que não permite rastrear a montante, a partir de faturas de venda dos combustíveis a clientes finais concretos, os atos de liquidação (globais) que estiveram subjacentes à introdução no consumo dos produtos que vieram a ser, depois, comercializados para uma multiplicidade de destinos e de clientes.
47. A Requerida conclui que a Requerente se limita a afirmar que suportou integralmente a CSR, calculando o respetivo montante por aplicação, à quantidade de litros fornecidos e constantes das faturas dos seus fornecedores, da taxa de CSR que se encontrava em vigor às datas das mesmas, sem, todavia, apresentarem qualquer prova de uma repercussão, total ou parcial: sem comprovativos de pagamento ao Estado da CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC), e das Declarações Aduaneiras de Importação (DAI) com averbamento do número de movimento de caixa, que permitissem, ao menos, estabelecer uma “pista de auditoria” que permitisse rastrear as faturas até à sua origem nas liquidações de imposto.
48. Isso, segundo a Requerida, tornaria impossível anular, ainda que parcialmente, actos de liquidação não-identificados, no que respeita às declarações para introdução no consumo dos produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente às fornecedoras de combustíveis, mediante as faturas apresentadas.

49. Colidir-se-ia, em suma, com o princípio geral de que “*a petição inicial de impugnação que não identifica o acto tributário impugnado, que não formula a pretensão concreta por referência àquele e que não indica os factos concretos que justificariam a adopção da providência judiciária requerida é inepta*” (Acórdão do TCAS de 30-06-2022, Proc. nº 138/17.5BELRS).
50. Inere a Requerida que a não-identificação do ato, ou atos, tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral não permite sindicar a legalidade de atos não-identificados, e menos ainda conduzir a uma anulação total ou parcial desses atos não-identificados.
51. Por essa razão, conclui a Requerida que a não-identificação do ato ou atos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral compromete irremediavelmente a finalidade da petição inicial, verificando-se assim exceção de ineptidão da petição inicial, o que determina a nulidade de todo o processo, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, e dando lugar à absolvição da instância, conforme arts. 98º, 1, a) do CPPT, e 186º, 1, 576º, 1 e 2, 577º, b) e 278º, 1, b), do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, c) e) do RJAT.

#### **III. B. 4. Exceção de Ineptidão da Petição Inicial, por ininteligibilidade e contradição entre pedido e causa de pedir**

52. A Requerida sustenta que a presunção de que se estaria na presença de uma repercussão legal gera uma confusão entre liquidações e repercussões, para efeito de se determinar qual o objeto do pedido, criando problemas de inteligibilidade e de contradição entre o pedido (anulação de liquidações) e causa de pedir (repercussão de um tributo inválido).
53. Isso obviaria à adequada identificação de qualquer ato tributário.
54. Por sua vez, essa não-identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral, comprometeria irremediavelmente, nos termos do art. 10º, 2, b) do RJAT, a finalidade da petição inicial, tal como o faria a contradição entre o pedido e a causa de pedir, levando à nulidade de todo o processo nos termos conjugados do art. 186º, 1 e do art. 577º, b), ambos do CPC.

#### **III. B. 5. Exceção de Caducidade do Direito de Acção**

55. A Requerida assinala que as deficiências de identificação dos atos impugnados não permite aferir da tempestividade, seja do pedido de revisão oficiosa, seja do subsequente pedido de pronúncia arbitral.
56. E aventa a possibilidade de existir intempestividade, dado que, se se pretende sindicar as aquisições efetuadas no período indicado pela Requerente, dado o prazo para apresentação de reclamação graciosa, de 120 dias a partir do termo do prazo do pagamento do ISP/CSR, conforme a 1ª parte do artigo 78º, 1 da LGT, poderá depreender-se que, na data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, aquele prazo se encontrava largamente ultrapassado (rejeitando a Requerida o erro imputável aos serviços, de que a Requerente se socorre para lhe ver aplicado o prazo da 2ª parte do art. 78º, 1, da LGT).
57. Ou, mais especificamente, que uma parte dos atos impugnados já teria ocorrido há mais de 3 anos, criando uma nova intempestividade, agora nos termos do art.15º, 3 do CIEC.
58. E afasta a imputabilidade do erro aos serviços da AT, e a alegada existência de injustiça grave e notória – que a Requerida sustenta terem sido invocados pela Requerente com o único objetivo de se ver livre dos problemas de intempestividade.
59. Essa caducidade do (alegado) direito de ação por parte da Requerente consubstanciaria uma exceção perentória, conducente à absolvição do pedido; ou, pelo menos, uma exceção dilatória nos termos e para efeitos do disposto nos artigos 89º 1, 2 e 4, k) do CPTA, conducentes à absolvição do pedido ou da instância

### **III. C. Posição da Requerente quanto à matéria de exceção suscitada pela Requerida**

#### **III. C. 1. Posição da Requerente no Requerimento de 20 de Junho de 2024**

60. Reagindo aos pontos suscitados pela Requerida no seu Requerimento de 4 de Abril de 2024, a Requerente lembra que, não sendo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, não é a ela que foram emitidas as liquidações de CSR. A Requerente define-se a si mesma como *“titular de um interesse legalmente protegido, nos termos do artigo 18.º n.º 4 alínea a) da*

---

*LGT, enquanto repercutida que efetivamente suportou o encargo tributário em virtude de ser a consumidora final do combustível.”*

61. Assim, não sendo responsável pela liquidação, não tem como especificar tais atos; nem isso lhe poderia ser exigido, sob pena de frustração do direito fundamental de acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva, plasmado nos arts. 20.º e 268.º, 4 da CRP.
62. Em contrapartida, entende que a AT dispõe dos elementos necessários à cabal identificação dos atos de liquidação impugnados – impendendo sobre ela o poder-dever de efectuar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material (art. 58.º da LGT).

### **III. C. 2. Posição da Requerente no Requerimento de 4 de Setembro de 2024**

63. Em Requerimento de 4 de Setembro de 2024, a Requerente tomou posição quanto às exceções formuladas pela Requerida na sua resposta.

### **III. C. 3. Exceção da Incompetência do Tribunal**

64. Quanto às exceções de incompetência absoluta e relativa do tribunal arbitral, a Requerente sustenta que a CSR era um imposto, e como tal sujeita ao regime do RJAT e da Portaria de Vinculação, como o reconheceram tanto o TJUE como diversos tribunais arbitrais.
65. Quanto à afirmação de que a Requerente pretende a suspensão da eficácia de atos legislativos, que a instância arbitral consiste num contencioso de mera anulação e que não é da competência dos tribunais arbitrais a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, a Requerente afasta essa ideia, esclarecendo que o que pretende é somente a declaração de ilegalidade dos atos tributários em causa e a consequente anulação, tendo por base a ilegalidade do regime jurídico da CSR.
66. Não pretende a Requerente que o Tribunal aperfeiçoe os atos de liquidação impugnados, ou pratique outros atos em seu lugar, nem que o Tribunal declare a ilegalidade, a inconstitucionalidade ou a ineficácia da Lei nº 55/2007.
67. O que a Requerente pretende é a declaração de ilegalidade dos atos tributários impugnados, a partir da “ilegalidade abstrata” que resulta da desconformidade do regime jurídico da CSR

com o Direito da União – e, conforme o art. 99.º do CPPT, “qualquer ilegalidade” pode ser fundamento de impugnação nos tribunais arbitrais.

68. Quanto aos atos de repercussão, a Requerente esclarece que o que pede ao tribunal arbitral é a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de CSR, cujo encargo tributário suportou por repercussão, e não a apreciação da ilegalidade dos próprios actos de repercussão.

### **III. C. 4. Exceção da ilegitimidade da Requerente no âmbito da presente acção arbitral.**

69. Sobre a exceção de ilegitimidade processual e substantiva, a Requerente invoca que a remissão do art. 5.º da Lei n.º 55/2007 para os arts. 15.º e 16.º do CIEC não é aplicável, visto que aquele art. 5.º não trata dos meios de reacção, pelo que, na ausência dessa especificação, devem aplicar-se os princípios gerais do LGT e do CPPT – e especificamente os arts. 18.º, 4, a), 54.º, 2, 65.º e 95.º da LGT, e art. 9.º, 1 e 4 do CPPT.

70. E emite a opinião de que restringir aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária a legitimidade para reagir aos atos de liquidação da CSR comportaria uma grave violação do direito fundamental de acesso ao Direito e de tutela jurisdicional efectiva, plasmado nos arts. 20.º e 268.º da CRP, uma vez que quem vê a sua capacidade contributiva onerada é o repercutido.

71. Lembra que, com a Lei n.º 24-E/2022, pretendeu o legislador introduzir no art. 2.º do CIEC uma referência expressa à imposição legal de repercussão dos impostos especiais de consumo, atribuindo-se, no artigo 6.º da referida Lei, natureza interpretativa a tal alteração legislativa – o que só pode querer significar que o legislador reconheceu que também para a CSR existia essa obrigação de repercussão, fosse ela “legal” ou não.

### **III. C. 5. Exceção de ineptidão por ininteligibilidade e contradição entre pedido e causa de pedir**

72. A Requerente retoma o argumento de que, não sendo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, não é a ela que foram emitidas as liquidações de CSR, pelo que não pode

---

especificar os atos de liquidação – não se lhe podendo exigir mais do que a prova que juntou, as faturas emitidas pelas fornecedoras de combustíveis.

73. E relembra que é a AT que dispõe dos elementos necessários à cabal identificação dos atos de liquidação impugnados – impendendo sobre ela o poder-dever de efetuar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material, o que poderia ter até tentado alcançar através de uma colaboração efetiva com a Requerente.
74. Quanto à conexão entre liquidações e repercussões, sustenta a Requerente que onexo de conexão se verifica na medida em que a CSR foi criada para ser suportada pelos consumidores finais de combustíveis; pelo que, tendo a CSR sido liquidada aos sujeitos passivos que introduziram no consumo o combustível, o encargo é por estes transferido diretamente para os consumidores finais, ou é transferido para as revendedoras, que por sua vez repercutem nos consumidores finais.
75. E alega que a insistência na identificação a cargo da Requerente conflitua com o direito fundamental de acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva, plasmado nos arts. 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP.

### **III. C. 6. Exceção de Caducidade do Direito de Acção.**

76. A Requerente começa por assinalar que a não-identificação, por ela, dos atos de liquidação não obsta à apreciação do litígio.
77. E faz assentar a tempestividade no seu entendimento de que o erro nas liquidações / repercussões é imputável aos serviços da AT, pelo que isso ilegítimaria, por si mesmo, a invocação da caducidade por parte da própria AT.
78. A Requerida tinha o dever de recusar a aplicação da Lei n.º 55/2007, na medida em que este diploma introduz um imposto contrário à Diretiva IEC; não o ter feito constituiria, segundo a Requerente, “erro imputável aos serviços” – o que, nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, bastaria para tornar tempestivo o pedido de revisão oficiosa, e consequentemente o pedido de pronúncia arbitral.
79. E rejeita que lhe seja aplicável o regime de prazos do art. 15.º, 3 do CIEC; seja porque esse regime se aplica somente a sujeitos passivos, não a repercutidos; e porque aquele regime

---

está objetivamente cingido a erros materiais, quando nos presentes autos estão em causa erros de direito.

#### **IV. Sobre o Mérito da Causa**

##### **IV.A. Posição da Requerente**

1. O ponto básico da argumentação da Requerente é o de que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto – diploma legislativo que criou a CSR – é contrário ao direito da UE e viola a Diretiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 (“Diretiva IEC”), tornando ilegais e, consequentemente, anuláveis as liquidações deste tributo.
2. Dado o primado do direito da União, essa desconformidade determina a desaplicação da lei nacional e consequente aplicação da norma do direito da União com ela colidente: deixa de se aplicar a norma de Direito interno ilegal, aplicando-se diretamente a norma europeia – o que resulta igualmente do princípio da colaboração leal e da cláusula geral de empenhamento na construção da União Europeia prevista no artigo 7.º, n.os 5 e 6, da CRP.
3. Assim, por força do imperativo constitucional plasmado no artigo 8.º, n.º 4, da CRP e refletido no artigo 1.º, n.º 1, da LGT, o disposto na Diretiva IEC prevalece sobre quaisquer normas de Direito interno ordinário conflitantes – designadamente, as contidas na Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto – que ponham em causa a sua plena aplicação no seio da União.
4. Isso vincula a AT, por força do artigo 266.º, n.º 2, da CRP, o que é reconhecido pela jurisprudência: «A Administração estava obrigada não só a dar cumprimento às normas que identifica como ainda às normas comunitárias e, em caso de colisão entre umas e outras, às que à situação concreta devessem ser aplicadas» – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 26.405, de 28 de novembro de 2001
5. No caso, entende a Requerente estar a AT obrigada a não aplicar normas de Direito interno ordinário – *in casu*, as já mencionadas disposições da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto – em prol da salvaguarda do disposto na Diretiva IEC, sendo essa obrigação decorrente do princípio do primado do Direito da União.

6. Sendo assim, a omissão deste dever constituirá erro imputável aos serviços, suscetível de justificar a aplicação do prazo alargado de quatro anos estabelecido no artigo 78.º, n.º 1, da LGT para a revisão de atos tributários.
7. A revisão oficiosa é o meio legalmente previsto para a sanação de injustiças na tributação, quer a favor do contribuinte, quer a favor da própria Autoridade Tributária, em nome dos princípios constitucionais da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade ínsitos no já referido artigo 266.º, n.º 2, da CRP.
8. Sustentando a Requerente que, no erro imputável aos serviços, é igualmente aplicável o prazo alargado de quatro anos estabelecido no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, como na decisão do processo arbitral n.º 564/2020-T do CAAD – o que tornaria tempestivo o pedido de revisão oficiosa, e subseqüentemente o pedido de pronúncia que deu origem aos presentes autos.
9. Admitindo a Requerente, em alternativa, a invocação do 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.
10. Sendo o termo inicial desse prazo a data do ato tributário, e o termo final o último dia do ano civil após o da liquidação.
11. E assim, quanto aos atos tributários sub judice emitidos a partir de janeiro de 2020, o termo do prazo para a apresentação do pedido de revisão oficiosa com fundamento no artigo 78.º, n.º 4, da LGT seria o dia 31 de dezembro de 2023, sendo certo que, de acordo com o disposto no artigo 78.º, n.º 7, da LGT, o referido prazo interrompe-se com a apresentação do pedido de revisão oficiosa.
12. No caso ora em apreço, a injustiça seria grave porque se traduz na imposição de um encargo patrimonial em clara violação do Direito da União e da própria CRP, sendo certo que, caso os mesmos fossem devidamente respeitados, não recairia sobre a Requerente o pagamento da CSR, e o valor do preço a pagar pelo combustível seria mais baixo. E é também uma injustiça notória porque ostensiva e inequívoca.
13. E conclui não ser o erro imputável à Requerente a título de negligência, encontrando-se assim preenchido o terceiro requisito estabelecido no artigo 78.º, n.º 4, da LGT.

14. Sublinha a Requerente que a questão decidenda em sede da presente impugnação, assim como o fora já da revisão oficiosa indeferida tacitamente, consiste em aferir da legalidade dos atos de liquidação de CSR que iniciaram o processo de repercussão que chegou até ela e a fez suportar economicamente o imposto.
15. Em causa, recapitula a Requerente, está, por um lado, a preterição do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IEC e, por via disso, a violação do princípio do primado do Direito europeu insito no artigo 8.º, n.º 4, da CRP; e, por outro lado, a violação do princípio da igualdade fiscal, decorrente da violação do subprincípio da capacidade contributiva, insitos no artigo 13.º da CRP.
16. A Requerente recapitula as circunstâncias históricas e conjunturais que presidiram à criação da CSR e ditaram a sua natureza de imposto. Sublinhando que se verificou desde o início uma total coincidência entre a CSR e o ISP em termos de incidência quer objetiva, quer subjetiva, tornando a CSR uma genuína desagregação do ISP.
17. Aproveitando para recapitular os critérios que determinam a classificação de um tributo como imposto, taxa ou contribuição financeira: estar-se-á perante um imposto quando não se identifique qualquer contrapartida para o sujeito passivo – que paga o tributo com vista ao financiamento de funções gerais do Estado, igualmente dirigidas a todos os cidadãos –; perante uma taxa quando se identifique uma contraprestação especificamente dirigida ao sujeito passivo – que paga o tributo em razão da obtenção pessoal de uma contrapartida e para compensar essa mesma prestação – e perante uma contribuição quando, identificando-se uma contraprestação administrativa, o seu aproveitamento pelo sujeito passivo é meramente presumido ou indireto.
18. Para concluir que, a menos que se identifique uma contraprestação administrativa que presumivelmente beneficie o conjunto dos sujeitos passivos da CSR – ou, em alternativa, que se verifique uma motivação extrafiscal que, visando modelar o comportamento desses mesmos sujeitos passivos, justifique a imposição deste tributo –, a mesma não poderá ser configurada como uma contribuição financeira, antes sendo um verdadeiro imposto.
19. Ora, sustenta a Requerente, não é possível incluir os sujeitos passivos da CSR num mesmo grupo homogéneo que, por ter uma relação indireta e presumida com a utilização da rede

- 
- rodoviária nacional, deva suportar os custos inerentes à sua conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento.
20. Não se identificando qualquer contraprestação destinada – ainda que de forma indireta e presumida – aos sujeitos passivos da CSR que permita configurar este tributo como uma contribuição financeira, tão-pouco se verifica qualquer motivação extrafiscal que justifique a incidência da CSR.
21. Além disso, a consignação orgânica de receitas à EP - Estradas de Portugal, que ainda permitia presumir que o destino da CSR fosse a “conservação e requalificação da rede rodoviária nacional”, deixou de ter sustentação suficiente a partir da sua conversão em Infraestruturas de Portugal. Assim, com a afetação das receitas provenientes da CSR a uma entidade que não se dedica apenas à construção e manutenção da rede rodoviária nacional, não pode sequer inferir-se que as receitas se dirigem ao fim que vem descrito no artigo 6.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, antes se destinando ao financiamento da atividade da Infraestruturas de Portugal, S.A., a qual inclui também a construção e manutenção da ferrovia. Assim se concluindo pela ausência de qualquer contraprestação indireta e presumivelmente destinada aos contribuintes sobre quem recai o encargo da CSR – os repercutidos – que justifique a sua oneração com este tributo.
22. Por outro lado, não se descortina que a CSR vise dissuadir algum comportamento, designadamente «[...] [dissuadi-los] de utilizarem essa rede ou [...] [incentivá-los] a adotar um tipo de comportamento cujos efeitos seriam menos nocivos para o ambiente e que seria suscetível de reduzir os acidentes», uma vez que, conforme referido pelo TJUE no Despacho proferido a 7 de fevereiro de 2022 no âmbito do Processo Vapo Atlantic (C-460/21), não existe qualquer prova dessa intenção legislativa.
23. Em suma, segundo a Requerente não pode senão concluir-se que a CSR é, não uma contribuição financeira, mas um verdadeiro imposto, dado o seu carácter inequivocamente unilateral.
24. Ou seja, a Contribuição de Serviço Rodoviário, apesar do seu *nomen juris* e de a sua receita se destinar a financiar uma atividade pública específica, não tem o carácter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmaticidade grupal ou coletiva que é necessária à contribuição financeira.

- 
25. Isso resolveria a questão da competência do tribunal arbitral para decidir esta questão, em virtude de estarmos perante a discussão de um verdadeiro imposto.
26. Por outro lado, recorda a Requerente que a impugnação judicial de um acto de liquidação pode ser deduzida com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 99.º do CPPT), nada permitindo distinguir entre a ilegalidade resultante de normas de direito interno ou de direito internacional convencional.
27. Quanto à legitimidade da Requerente para a apresentação da revisão oficiosa e da pronúncia arbitral, ela entende que, tendo suportado o encargo inerente às liquidações de CSR, é titular de um interesse legalmente protegido tendente à respetiva anulação e ao reembolso dos montantes ilegalmente liquidados, remetendo nesse ponto para os artigos 9.º, n.os 1 e 2, 18.º, n.os 3 e 4, 65.º e 95.º n.º 1 da LGT, 9.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 20.º, n.º 1 da CRP – sempre articulados com o facto de recair sobre a Requerente o encargo patrimonial inerente ao pagamento da prestação tributária, circunstância que a torna naturalmente lesada caso o montante liquidado não se mostre legalmente devido. O que, no entender da Requerente, torna igualmente legítimas as pretensões do repercutido legal e do repercutido de facto (uma equivalência que ela lê *a contrario* no Despacho proferido pelo TJUE a 7 de fevereiro de 2022 no âmbito do Processo Vapo Atlantic (C-460/21)).
28. Entendendo que a documentação junta aos autos prova a repercussão, a Requerente entende que está comprovado que o encargo inerente ao pagamento desses valores foi transferido para a esfera da Requerente.
29. E lembra que a AT tem tentado defender-se dos sujeitos passivos de CSR / ISP com a alegação de que ocorreu repercussão tributária completa sobre a respectiva clientela – a alegação, em outros termos, de que os sujeitos passivos da CSR não podem obter o reembolso de montantes suportados a este título precisamente porque é prática uniforme e reiterada a sua repercussão na esfera jurídica dos adquirentes de combustível fóssil.
30. E não deixa de referir a evolução legislativa que conduziu ao artigo 2.º do CIEC na nova redação da Lei n.º 24-E/2022, 30 de dezembro, com o artigo 6.º da referida de Lei a atribuir natureza interpretativa a tal alteração legislativa.

31. A Requerente solicita ainda que o Tribunal, ao abrigo do artigo 99.º da LGT, officie as fornecedoras de combustíveis para declararem que repercutiram a CSR sobre a Requerente, e solicita à AT que obtenha a informação equivalente junto da Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos, nos termos do artigo 15.º, n.º 1 da Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro.
32. A Requerente também demonstra detalhadamente a violação da Diretiva IEC pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto – isto que, no quadro daquela Diretiva, os Estados-Membros não poderão fazer incidir sobre os combustíveis fósseis outros impostos especiais de consumo para além do 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.
33. Sendo que se demonstra que não há motivos específicos que, à luz da Diretiva IEC, justifiquem a liquidação e cobrança da CSR (por exemplo, razões não puramente orçamentais), tornando-a, por isso, incompatível com o quadro do direito da União (cfr. TJUE, Acórdão Statoil Fuel & Retail, Processo C-553/13) – especificamente, a afetação da receita proveniente da liquidação e cobrança da CSR à Infraestruturas de Portugal, S.A. é insuscetível de, por si só, demonstrar a existência de um motivo específico na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IEC, uma vez que se reconduz a uma finalidade puramente orçamental (cfr. TJUE, Acórdão Jordi Besora, Processo C-82/12, Caso Vapo Atlantic, Processo C-460/21).
34. Pelo que são ilegais, e, conseqüentemente, anuláveis ao abrigo do artigo 163.º do CPA, as liquidações de CSR impugnadas, em virtude da violação do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IEC, e, por via disso, do princípio do primado do Direito europeu, estabelecido no artigo 8.º, n.º 4, da CRP.
35. Por outro lado, como imposto a CSR violou o princípio fundamental da igualdade, previsto no artigo 13.º CRP, não respeitando o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada sujeito passivo deverá contribuir para o financiamento das funções gerais do Estado na medida da respetiva força económica. É que, se um imposto onerar em exclusivo (ou mais intensamente) alguns cidadãos ou setores de atividade, terá necessariamente de

- concluir-se pela respetiva inconstitucionalidade por violação do mencionado princípio fundamental da igualdade.
36. E isto porque o universo de sujeitos que beneficia da atividade 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. Por exemplo, considerando que a Infraestruturas de Portugal, S.A. tem também a seu cargo o desenvolvimento da ferrovia, poderá suceder que as receitas da CSR sejam alocadas, pelo menos em parte, a essa tarefa, o que corresponderá à oneração dos adquirentes de combustíveis fósseis com um tributo que não só não os beneficia diretamente como inclusivamente beneficiará outros cidadãos que, ainda que tenham uma capacidade económica semelhante ou superior à sua, não serão onerados com o encargo porque não adquirem combustíveis fósseis.
37. Assim, ao fazer incidir um imposto sobre um conjunto restrito de contribuintes, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, padeceria 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 setor de atividade económica, fazendo-os contribuir em maior medida para o financiamento de funções do Estado igualmente aproveitáveis por todos os cidadãos.
38. Sendo inconstitucional o seu regime jurídico, seriam conseqüentemente ilegais todas as liquidações de CSR, designadamente as impugnadas neste processo, o que naturalmente 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.
39. A Requerente conclui que, para lá de ser reembolsada do montante indevidamente pago, ela tem direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 1 e 100.º n.º 1 da LGT.
40. Em alegações, a Requerente retoma os seus argumentos básicos: a CSR é um verdadeiro imposto; a CSR viola o Direito da União Europeia e é inconstitucional; a Requerente provou pelas faturas juntas que foi esta quem suportou o encargo com a CSR por via da repercussão, o que lhe confere legitimidade; a impugnação reporta-se a atos de liquidação de imposto,

pelo que o Tribunal Arbitral é competente; a falta de identificação das liquidações não obsta à apreciação da causa, pois não sendo a Requerente o sujeito passivo, estas não lhe foram emitidas; a AT tem o poder-dever de identificar as liquidações impugnadas; ao liquidar a CSR em violação do Direito da União Europeia, a AT incorreu numa situação de “erro imputável aos serviços”, o que torna tempestivo o pedido e dá origem ao direito a juros indemnizatórios.

#### **IV.B. Posição da Requerida**

41. A Requerida, para lá da matéria de excepção que apresenta, começa por impugnar os cálculos da Requerente, que ela alega não serem minimamente fundamentados. E assinala que a maior parte dos fornecedores da Requerente nem sequer foram as entidades responsáveis pela introdução no consumo dos combustíveis em causa, e algumas até deixaram de sê-lo durante o período relevante.
42. Além disso, até quanto aos fornecedores que foram sujeitos passivos da CSR, não é possível rastrear todos os passos de venda e revenda dos combustíveis, desde a introdução no consumo até à aquisição dos mesmos pela Requerente, impondo-se como necessária a prova de que em todos os degraus/níveis dessa cadeia existiu repercussão plena, a montante e a jusante, cabendo ainda à Requerente, nesse caso, a demonstração adicional de que não repassou tal encargo nos preços dos bens/serviços que presta.
43. Pelo que não é feita a prova, com consequências quanto ao ónus da prova (artigo 74.º da LGT), não havendo aqui lugar a presunções, como aliás decorre da jurisprudência do TJUE.
44. Por outro lado, as faturas juntas ao pedido de pronúncia não servem como prova dos factos alegados pela Requerente, nem configuram, elas próprias, atos de repercussão legal da CSR – começando pelo facto de elas serem totalmente omissas quanto aos montantes de ISP ou CSR (às vezes, pelo contrário, mencionam o valor 0,00 € na rubrica “IEC/Outras”).
45. E que elas não substituem comprovativos de pagamento ao Estado do ISP/CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC) e das Declarações Aduaneiras de Importação/Documentos Administrativos Únicos (DAI/DAU) com averbamento do número de movimento de caixa.

- 
46. Para a Requerida, é forçoso concluir que não logra a Requerente fazer prova de que efetivamente ocorreu repercussão, parcial ou total, da CSR na aquisição dos combustíveis às suas fornecedoras e que, nessa sequência, efetuou o pagamento e suportou, a final, o encargo da CSR (sem o ter repassado, a jusante, no preço dos serviços que estas últimas prestam aos seus clientes ou consumidores finais).
47. Ou seja, a Requerente vem pretender justificar a ocorrência de uma efetiva repercussão do imposto assente em meros juízos presuntivos e declaração genérica, sem efetuar a demonstração objetiva da realidade dos factos através de elementos de prova que se relacionem com os fatores inerentes às transações comerciais que foram realizadas.
48. Assim, ainda que existisse repercussão legal no âmbito dos IEC, que não é o caso, sempre teria a Requerente que identificar os atos de liquidação de ISP/CSR referentes ao combustível (quantidade global/total) introduzido no consumo (através de uma determinada DIC), ao qual seria de imputar a parte de combustível vendida pelo sujeito passivo aos intermediários (e por sua vez à Requerente), o que só pode ser feito pelo sujeito passivo que, ao processar a DIC ou Documento Administrativo Único (DUC)/Declaração Aduaneira de Importação (DAU /DAI), procedeu à introdução no consumo.
49. Pior, sublinha a Requerida, a admitir-se a condenação da AT à restituição dos montantes que a Requerente alegadamente suportou a título de CSR, sem a exata identificação dos atos tributários em causa, poderia chegar-se ao absurdo de a AT vir a ser, sucessivamente, condenada a pagar os mesmos montantes de CSR, a todos os intervenientes no circuito económico de comercialização de combustíveis rodoviários, que se veriam indevidamente enriquecidos em claro prejuízo do erário público.
50. Por outro lado, quanto ao despacho do TJUE, de 7 de fevereiro de 2022, lavrado no âmbito do Processo n.º C-460/21, sustenta a Requerida que em momento algum o TJUE considera ilegal a CSR, não existindo também qualquer decisão judicial nacional transitada em julgado que declare a CSR ilegal, não estando o ordenamento jurídico português em contradição ou antinomia com o Direito da União Europeia, não se verificando no caso qualquer tipo de erro imputável aos serviços.

- 
51. Encontrando-se a Requerida adstrita ao princípio da legalidade, devendo aplicar as normas tributárias tal como estas se encontram legisladas, tendo atuado em observância do legalmente previsto, improcede a alegada existência de erro imputável aos serviços.
52. Considera a Requerida que existiu, e existia à data dos factos, um vínculo intrínseco entre o destino da CSR e o motivo específico que levou à sua criação – ou seja, existem e existiam à data dos factos na CSR objetivos/finalidades não orçamentais, estando subjacente à sua criação e afetação motivos específicos distintos de uma finalidade orçamental, nomeadamente finalidades de redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, sendo, pois, a referida CSR conforme ao direito comunitário.
53. Ainda quanto à repercussão económica, lembra a Requerida que esta consubstancia uma situação em que existem duas relações jurídicas distintas: 1) a relação jurídica de imposto pela qual o Estado é credor de uma certa quantia de um sujeito passivo e 2) a obrigação de Direito Civil, pela qual um credor (que é o sujeito passivo do imposto) tem o direito de exigir uma certa quantia (do mesmo montante da quantia devida a título de imposto, mas não a mesma quantia) de um terceiro, sendo que nesta segunda relação não intervém o Estado. Cabendo aos sujeitos passivos no âmbito das suas relações comerciais (ao abrigo do direito civil) proceder, ou não, à transferência da carga fiscal para outrem (os seus clientes), tendo em conta as consequências para a sua atividade, designadamente, em termos do aumento de preços para o consumidor final, e que, poderá redundar numa diminuição da procura e do lucro obtido.
54. E lembra o Acórdão do TJUE de 20 de outubro de 2011, proferido no Processo C-94/10, que estabelece que, ainda que a repercussão económica viesse a ser provada, um Estado-Membro se pode opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil.
55. Quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, lembra a Requerida que há que considerar que o pedido arbitral foi efetuado na sequência do pedido de revisão oficiosa

apresentado em 23-08-2023 junto da AT, pelo que se aplicaria o regime da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, pelo que, a haver lugar a juros indemnizatórios, eles só seriam devidos depois de decorrido um ano após a apresentação dos pedidos de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto.

56. Em alegações, a Requerida limita-se a remeter para o teor da sua resposta.

## V. Fundamentação da decisão

### V.A.1- Considerações prévias: um problema no pedido.

A Requerente alega que, tendo suportado um montante de CSR “*cujos encargos tributários foram repercutidos na esfera jurídica da Requerente pelos fornecedores (...), na sequência da aquisição de 587.384,40 (quinhentos e oitenta e sete mil trezentos e oitenta e quatro vírgula quarenta) litros de gasóleo e, em face da qual suportou 65.199,67 Euros (sessenta e cinco mil cento e noventa e nove euros e sessenta e sete centavos) de CSR e 1.773,17 (mil setecentos e setenta e três vírgula dezassete) litros de gasolina e, em face da qual suportou 154,27 Euros (cento e cinquenta e quatro euros e vinte e sete centavos) de CSR àquelas entidades*”, solicita que daí se retirem as consequências legais, na medida em que “*Sendo inconstitucional o seu regime jurídico, são consequentemente ilegais todas as liquidações de CSR, designadamente, as melhor identificadas no frontispício desta petição, o que naturalmente implica a sua anulação nos termos do artigo 163.º do CPA e a consequente restituição dos montantes ilegalmente liquidados e subsequentemente repercutidos na esfera jurídica da Requerente, com as demais consequências legais.*” (art. 211.º do pedido de pronúncia).

O que deixa subentendido que o objecto imediato do pedido são os actos de repercussão (tidos, mesmo que só implicitamente, por manifestações de um regime de “repercussão legal”, que a Requerente tem a prudência de não subscrever ostensivamente); e que são mediamente impugnadas as liquidações de CSR apenas porque são elas que estão subjacentes às repercussões, precedendo-as lógica e temporalmente.

Esclareçamos, desde logo, que, quanto aos actos de repercussão, eles só seriam actos tributários, susceptíveis de apreciação jurisdicional por parte deste tribunal, se estivesse em

---

causa uma situação de repercussão legal – que, veremos de seguida, não está em causa.

Por outro lado, quanto aos actos de liquidação de CSR, na verdade a Requerente não chega a identificar correctamente essas liquidações – sendo que ela poderia ter tentado obter, ao menos das fornecedoras de combustíveis que tivessem sido sujeitos passivos de ISP / CSR, a documentação comprovativa de tais liquidações – ainda que fosse problemático (e virtualmente impossível) estabelecer o nexo entre as liquidações de CSR e cada uma das repercussões que possam ter ocorrido.

Com efeito, os documentos anexos ao pedido de pronúncia consistem em listagens de pagamentos que se limitam a presumir que houve repercussão completa de CSR em cada uma das transacções de combustíveis, a um valor fixo de CSR por litro – sendo, portanto, simples exercícios de conjectura, num contexto no qual não existia repercussão legal, nem sequer “repercussão formalizada”.

E as facturas compiladas também nesses documentos apenas discriminam o valor-base e o valor de IVA, sendo apropriadamente omissas quanto a montantes de ISP e de CSR repercutidos, ou não-repercutidos – visto que, quanto a estes tributos, jamais existiu, como referimos, um sistema de “repercussão formalizada”.

Manifesta-se, aqui, portanto, uma margem de ininteligibilidade na indicação do pedido.

Quanto à margem de ininteligibilidade em função do objecto – afinal, o objecto do pedido são as liquidações, ou são as repercussões? – ela poderia ser eventualmente sanada nos termos do art. 186º, 3 do CPC (aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).

Mais difícil será sanar outro tipo de ininteligibilidades: seja a que resulta da inexistência de comprovação dos actos impugnados, seja a que emerge da contradição entre o pedido (a anulação das liquidações e do indeferimento tácito da revisão dessas liquidações) e a causa de pedir (a ilegalidade de um tributo, por desconformidade desse tributo com o direito da União, para efeitos de reembolso do que foi alegadamente repercutido – isto, não obstante não se ter provado a respectiva liquidação, por se assentar na ideia errada de que vigorava para esse tributo um regime de repercussão que permitia presumir essa repercussão, seja no seu *quid*, seja no seu *quantum*, para se inferir, da ilegalidade das liquidações, a invalidade das repercussões, fosse qual fosse o nexo entre liquidações e repercussões).

Dificuldade, desde logo porque, insista-se, este tribunal pode pronunciar-se sobre a

legalidade de liquidações, que são actos tributários, mas não sobre a legalidade de fenómenos de repercussão económica, que não são actos tributários: pelo que o pedido poderia ser apreciado por este tribunal, mas não com uma tal causa de pedir.

Tentando remover aquilo que designámos por “margem” de ininteligibilidade, poderíamos presumir que a Requerente só pretende impugnar os actos de repercussão que ela considera serem inerentes à transmissão onerosa de combustíveis – na medida em que só quanto a esses actos de repercussão a Requerente julgou ter feito prova, através da documentação junta ao pedido de pronúncia, e posteriormente.

Só que esse passo para fora da “margem” de ininteligibilidade confronta-nos directamente com a natureza do fenómeno de repercussão que pode associar-se à CSR.

#### **V.B.2- Problemas de legitimidade.**

Demonstraremos que não está em causa – não o estava, nem o pode estar retroactivamente – um regime de repercussão legal; mas não sem, antes, esclarecermos alguns pontos relativos a legitimidade.

A questão nasce dos efeitos da consideração da hipótese de repercussão plena do imposto – o que faria com que, não obstante o sujeito passivo de CSR ser aquele que se encontra definido para efeitos de ISP, o encargo desta contribuição seria economicamente suportado pelo consumidor do combustível, ou por alguém a jusante do sujeito passivo no circuito económico da distribuição de combustíveis, o que poderia sugerir a adopção de uma solução de substituição tributária – em termos de o contribuinte *de facto* da CSR passar a ser a única parte legítima para peticionar a declaração de ilegalidade dos respectivos actos de liquidação, retirando aos “repercutentes” o seu interesse em agir.

É o art. 9.º, 1 e 4 do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1 do RJAT, a norma que define a legitimidade activa no processo arbitral tributário, e lá não se prevê que essa legitimidade se possa perder por efeito de uma repercussão que propiciasse a identificação de um interesse, concorrente ou exclusivo, na esfera de um “repercutido” que não seja o sujeito passivo.

E essa conclusão não se modifica com a alteração da redacção do art. 2.º do CIEC pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, a converter a “repercussão económica” em “repercussão

legal”, mesmo que essa alteração tenha alcance interpretativo / retroactivo (ou seja, mesmo que esse alcance não fosse inconstitucional): porque também aí não ocorre, nem passa a ocorrer, substituição tributária, visto que não só não é o consumidor final quem responde pela prestação tributária, como também é a própria lei que exclui do conceito de sujeito passivo quem “*suporte o encargo do imposto por repercussão legal*”.

Por outras palavras, não ocorre nesta situação uma deslocação da obrigação tributária, do contribuinte directo para um terceiro, o contribuinte “de facto” – aquele que, por repercussão, eventualmente suporta o peso do imposto. E, sem essa deslocação da obrigação, sem essa vinculação jurídica do contribuinte “de facto”, não pode ocorrer uma verdadeira substituição tributária, nos termos dos arts. 20º e 28º da LGT.

Com efeito, para que exista a substituição tributária a que se refere o art. 20º da LGT, é preciso que ocorra a deslocação da obrigação tributária, do contribuinte directo (isto é, de quem se encontra abrangido pelas normas de incidência do imposto) para um terceiro: sendo que a responsabilidade do substituto tributário, nos termos do art. 28.º da LGT, se traduz na obrigação de dedução das importâncias que estiverem sujeitas a retenção, e da respectiva entrega nos cofres do Estado, em termos que exoneram o substituído da entrega dessas mesmas importâncias.

A conjugação do art. 9º, 1 e 4 do CPPT com o art. 18º, 3 da LGT dissipa quaisquer dúvidas sobre a ilegitimidade processual da ora Requerente: têm essa legitimidade os contribuintes, e contribuinte é o “sujeito passivo” na relação tributária, a pessoa singular ou colectiva, património ou organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, seja como substituto ou responsável.

Não sendo a Requerente sujeito passivo do ISP, de acordo com a norma de incidência subjectiva constante do art. 4.º, 1, a), do CIEC, ela não é responsável pelo pagamento da CSR, por força do disposto nos arts. 4.º, 1, e 5.º, 1, da Lei n.º 55/2007 – não sendo conseqüentemente, por ausência de qualidade de contribuinte directo, titular da relação jurídica tributária, e parte legítima no processo (art. 9º, 1 do CPTA).

Por outro lado, uma vez que a competência dos Tribunais arbitrais se circunscreve, no que é aqui relevante, à avaliação de *actos de liquidação*, os actos de repercussão são, *qua tale*,

inarbitráveis, como referimos – restando, como únicos factos relevantes para apurar a legitimidade da Requerente para impugnar os actos de liquidação da CSR, os referentes às relações estabelecidas com os verdadeiros sujeitos passivos que intervieram nesses actos.

Além disso, havendo um regime especial de revisão no CIEC, para o qual remetia o art. 5º, 1 da Lei n.º 55/2007, que criou a CSR, o círculo dos potenciais impugnantes dos actos de liquidação da CSR tenderá a convergir com o círculo dos potenciais credores do reembolso delimitado no art. 15º, 2 do CIEC: “*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*”; ou seja: “*o depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado*”, ou ainda “*a pessoa que declare os produtos ou por conta da qual estes sejam declarados, no momento e em caso de importação*”. Esses círculos de legitimidade tenderão a convergir, mas não necessariamente a coincidir, visto que, como é óbvio, um pedido de revisão não se confunde com um pedido de reembolso – até porque ambos podem cumular-se.

Em todo o caso, impressiona a circunstância de o art. 15º, 2 do CIEC se ter mantido inalterado ao longo da história desse Código, e de os arts. 15º, 2 e 4º, 1 e 2, a) só terem sofrido, também eles, uma única alteração substancial, 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*” – o que só pode significar 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*”.

Querendo isto dizer, muito pragmaticamente, que só *os sujeitos passivos* aí identificados, e só quando preenchem requisitos adicionais, podem suscitar questões sobre *erros na liquidação*.

O entendimento subscrito quanto à ausência, no caso, de substituição tributária prejudica amplamente a atribuição de relevância à repercussão económica deste tributo (e a questão da retroactividade “interpretativa”, dada a inconstitucionalidade, prejudica o alcance da respectiva requalificação como “repercussão legal”).

Se assim não fosse, poderíamos admitir que, tendo havido repercussão *plena*, e provando-se essa repercussão plena (ou não se ilidindo uma eventual presunção de repercussão plena), fossem os repercutidos a ter legitimidade para impugnar os actos que concretizassem a repercussão, ou os actos que a antecedessem (através dos arts. 18º, 4, a), 54º, 2, 65º e 95º, 1 da LGT, e 9º, 1 e 4 do CPPT): pois, num caso desses, apenas os repercutidos seriam afectados nas suas esferas jurídicas pelo acto lesivo, e o substituto só teria legitimidade na medida em que não tivesse repercutido integralmente o tributo que suportou nessa qualidade (por analogia com o estabelecido no art. 132º do CPPT) – podendo haver concorrência de legitimidades, a reclamar a solução do litisconsórcio necessário; ou a exclusão de uma legitimidade pela outra, sua concorrente.

Sem esquecermos, de novo, que o CPPT contém uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “*contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido*” (art. 9º, 1 e 4 do CPPT).

No mesmo sentido, ainda que se refira somente à legitimidade no procedimento, a LGT determina no seu artigo 65.º que “*têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.*” E o art. 78.º da LGT assegura a mesma posição de legitimidade ou ilegitimidade conferida pelas regras gerais sobre o tema.

Não se tratando, no caso presente, de sujeito passivo originário, mas de mero “repercutido económico”, coloca-se, em relação à Requerente, a questão de saber se se constituiu uma relação jurídico-tributária com o credor tributário Estado; podendo, quando muito, fazer-se apelo à noção de “*interesse legalmente protegido*” para conferir à Requerente uma legitimidade, *via* arts. 9º, 1 e 4 do CPPT e 18º, 3 da LGT, mas sem perder de vista que esse apelo é problemático, já que, na ausência de uma “repercussão legal” ou de uma ligação *legalmente* reconhecida entre as liquidações de CSR e as eventuais repercussões a jusantes, é difícil sustentar-se que os “meramente repercutidos” tenham, no âmbito jurídico-tributário, um interesse *legalmente* protegido.

### **V.B.3- A inexistência de repercussão legal.**

Entretanto, afigura-se claro que a CSR não implicava, à data dos factos, qualquer repercussão legal.

A Lei n.º 55/2007, que instituiu a CSR, não contemplava qualquer mecanismo de repercussão legal, e nem sequer de repercussão meramente económica – ainda que se saiba que, dado o seu escopo lucrativo, as empresas vendedoras tendem a repassar para os adquirentes, através dos preços, uma parte dos gastos em que incorrem, incluindo entre eles, mas não exclusivamente, os gastos tributários.

É verdade que, como repetidamente temos referido, entretanto a repercussão legal veio a ser associada ao ISP e à CSR, por força da nova redacção do CIEC introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, com uma pretensão de retroactividade, acrescentada pelo facto de se atribuir natureza interpretativa a essa nova redacção do art. 2º do CIEC (art. 6º da Lei n.º 24-E/2022).

Só que, por um lado, essa solução é questionável, não apenas porque não parece que seja possível, ou juridicamente admissível, uma retroactividade desse género, e através desse artifício (cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 751/2020, de 25 de Janeiro de 2021, Proc. n.º 843/19); mas também porque uma tal solução lança a AT para os domínios de uma contradição flagrante na abordagem processual deste tema – como se verá adiante.

Por outro lado, essa nova “repercussão legal”, se fosse válida, surgiria desacompanhada de meios de controlo e prova que permitissem a sua gestão, e a dissuasão de abusos (se ambos os objectivos fossem eventualmente alcançáveis em fenómenos de repercussão relativos a um imposto monofásico, como o foi a CSR), como por exemplo ocorre com a repercussão legal prevista no art. 37º do CIVA, que, essa sim, surge acompanhada de mecanismos adequados para esses efeitos (começando pela obrigatoria discriminação do IVA na facturação) – aquilo que podemos designar por “repercussão formalizada”.

Seja como for, insistamos: mesmo que tivesse ocorrido repercussão *plena* da CSR, mesmo que se tivesse provado essa repercussão plena, mesmo que se excluíssem efeitos da CSR sobre o volume de vendas da Requerente *independentemente da repercussão*, a ponto de ficar estabelecido que o encargo do tributo foi completa e rigorosamente transferido para a Requerente pelas suas contrapartes, ainda assim a legitimidade procedimental e processual da Requerente dependeria, em primeiro lugar, da demonstração de um interesse *legalmente*

protegido, nos termos e para os efeitos do art. 9º do CPPT; e dependeria ainda, conseqüentemente, da demonstração de que a própria Requerente teria sido o consumidor final de combustíveis, o “fim de linha” no circuito económico sobre o qual recai, ou deve recair, o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo – ou seja, da demonstração de que a Requerente, por sua vez, não constituiu um simples elo intermédio do circuito económico, ou seja, não repercutiu economicamente a jusante, ela mesma, a CSR “embutida” no preço, repassando o encargo económico do tributo para a sua própria clientela – como é altamente plausível que tenha sucedido, na medida em que ela própria é uma sociedade com escopo lucrativo.

Ou seja, mesmo a ter havido repercussão, devidamente comprovada, isto não retiraria aos sujeitos passivos “repercutentes” legitimidade processual, ao menos parcial, nem a atribuiria aos “repercutidos”, a menos que estes demonstrassem, para adquirirem legitimidade concorrente e residual, o preenchimento de dois requisitos:

- 1) a existência de um interesse directo e *legalmente protegido* na sua esfera – não bastando a invocação e comprovação, pelos repercutidos, da existência de uma repercussão, fosse ela legal, fosse ela meramente económica;
- 2) a ausência de repercussão a jusante no circuito económico, pelos próprios repercutidos, através do preço de bens e serviços entregues ou prestados à sua própria clientela.

Mas nunca retiraria completamente aos sujeitos passivos a sua legitimidade processual, visto que – insista-se – não ocorria na CSR, à data dos factos, repercussão legal<sup>1</sup>.

A complicar este raciocínio está o facto de a Lei n.º 55/2007 não fazer qualquer referência a quem deve suportar, do ponto de vista económico, o encargo da CSR, mas apenas estabelecer, no seu art. 5º, 1, que:

*“A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo,*

---

<sup>1</sup> A jurisprudência do STA já entendeu, em relação a um caso de liquidação de Imposto Automóvel (correspondente ao actual Imposto sobre Veículos), que o adquirente não tinha legitimidade para impugnar a respectiva liquidação, precisamente por não se tratar de um caso de repercussão legal (cfr. Acórdão de 1 de Outubro de 2003, Proc. n.º 0956/03).

*na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações”.*

Ou seja, como assinalado antes, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, não remetendo, o referido art. 5º, 1, para o art. 2º do CIEC, no qual se prevê a repercussão legal nos IEC, mas somente para as normas do CIEC que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo.

Mas compreende-se que o legislador tenha optado por não estabelecer um conceito irrestrito de legitimidade activa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura dessa legitimidade 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 no potencial de multiplicação de devoluções de imposto indevido – simultaneamente ao sujeito passivo e aos múltiplos repercutidos económicos dentro da cadeia de valor – de forma dificilmente controlável, com manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade.

Sobre esta segunda consequência, não podemos deixar de referir advertências formuladas recentemente:

*“o parque automóvel português é composto por 6,5 milhões de veículos ligeiros, a que crescem 500 mil veículos pesados, num total de cerca de 7 milhões de veículos em circulação. [§] Se, por hipótese, admitirmos que cada automobilista fará, relativamente à CSR, um “pedido de revisão do ato de liquidação” e considerando que podem ser revistos os atos de liquidação relativos aos últimos quatro anos, temos que este contencioso poderá somar 28 milhões de processos!”<sup>2</sup>*

<sup>2</sup> “A Contribuição de Serviço Rodoviário e a Legitimidade Processual dos Consumidores Finais”, e “A Contribuição de Serviço Rodoviário: Enquadramento e Desenvolvimentos Recentes”, edições de Agosto de 2022 e de Março de 2023 da *Newsletter* do *Tax Litigation Team* encabeçado por Rogério Fernandes Ferreira, disponível em <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/a-contribuicao-de-servico-rodoviario-e-a-legitimidade-processual-dos-consumidores-finais/4579/> e em <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/a-contribuicao-de-servico-rodoviario-enquadramento-e-desenvolvimentos-recentes-marco-2023/4755/>

A ter havido um qualquer grau de repercussão económica, nada impede os repercutidos, não obstante a sua ilegitimidade activa no foro administrativo-tributário, de buscarem o ressarcimento, através de uma acção civil de repetição do indevido instaurada contra as “repercutentes”, seja nos termos gerais do Direito nacional, seja, a nível europeu, nos termos declarados pelo TJUE em Acórdão de 20 de Outubro de 2011 (Proc. C-94/10, *Danfoss A/S* (§§ 24 a 29) – preservando-se, por qualquer das vias, o princípio fundamental da tutela jurisdicional efectiva (art. 20º da CRP).

Não esqueçamos que, a ter havido verdadeira repercussão, mesmo repercussão plena, entre o terceiro repercutido e o Estado credor (o sujeito activo), não existe, nem se forma, vínculo jurídico, no sentido de que o repercutido não é devedor do imposto, não nascendo a sua obrigação da realização do facto tributário, mas sim da realização de um facto ao qual a lei liga a faculdade de repercutir (ou não repercutir), que cabe ao sujeito passivo, e a correlativa obrigação do repercutido de reembolsar (ou não) o sujeito passivo, quando este exerça (ou não) aquela faculdade.

Daqui decorre que as relações entre o sujeito passivo e qualquer repercutido se regem pelo Direito Privado – uma razão suplementar, para lá do que consta dos arts. 2º a 4º do RJAT, para se sustentar a incompetência do Tribunal arbitral relativamente à ponderação dessas relações “repercutente - repercutido”, e respectivas implicações – isto, não obstante dever enfatizar-se que a circunstância de o repercutido estar à margem da relação jurídica tributária não significa que ele esteja à margem do Direito, e não lhe assista alguma protecção, *quando (e só quando) a lei a estabeleça* expressamente, ainda que num plano subalterno face à tutela reservada aos sujeitos passivos (como resulta do disposto na LGT – por exemplo, do art. 18º, 4, a), em casos de repercussão legal – ou do referido art. 9º, 1 do CPPT, mediante prova de “*interesse legalmente protegido*”).

Esse entendimento foi expressamente acolhido na jurisprudência dos nossos tribunais superiores, quando eles concluem que, na ausência de repercussão legal:

*“o repercutido não tem qualquer direito que possa exercer, diretamente, contra o sujeito ativo da relação jurídica tributária, sendo que os meios de que dispõe, designadamente, para solicitar o reembolso de quantias indevidamente pagas,*

---

*devem ser exercidos contra o sujeito passivo da concreta relação jurídico-tributária” (Acórdão do STA de 28/10/2020, Proc.º 0581/17.0BEALM)*

Por outro lado, não consta do RJAT a regulação do pressuposto processual da legitimidade, como possibilidade de intervenção num processo contencioso, cuja conformação jurídica tem, assim, de proceder do direito subsidiariamente aplicável, como previsto no art. 29º, 1, do RJAT, em concreto; e, de acordo com a natureza dos casos omissos, das normas de natureza processual do CPPT, do CPTA e do CPC.

A regra geral do direito processual, que consta do art. 30º do CPC, é a de que é parte legítima quem tem “interesse directo” em demandar, sendo considerados titulares do interesse relevante, para este efeito, na falta de indicação da lei em contrário, “*os sujeitos da relação controvertida*” – sendo a mesma regra reproduzida no processo administrativo, conferindo-se legitimidade activa a quem “*alegue ser parte na relação material controvertida*” (art. 9º, 1 do CPTA).

A legitimidade no processo decorre do conceito central de “relação material”, que, no âmbito fiscal, há-de ser uma relação regida pelo direito tributário, à qual subjaz um acto tributário, cujo sujeito passivo é delimitado nos termos do art. 18º, 3 da LGT.

Em suma, deste preceito resulta que a figura do “repercutido” não se enquadra na categoria de sujeito passivo, pelo que, não sendo parte em relações jurídico-fiscais, a legitimidade do repercutido só pode advir da comprovação de que é titular de um interesse *legalmente* protegido.

No art. 5º, 1 da Lei n.º 55/2007, como referimos já, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, nem sequer no art. 3º, 1, quando estabeleceu que a CSR “*constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis*” – sendo ainda que, como referimos também, a remissão para o CIEC, na Lei n.º 55/2007, é expressamente circunscrita aos procedimentos de “*liquidação, cobrança e pagamento*”.

De tudo isto decorre que compete à AT demonstrar, nos procedimentos administrativos ou nas acções instauradas pelos sujeitos passivos da CSR, que se verificou a repercussão efectiva e completa do imposto sobre os utilizadores da rede rodoviária nacional para, desse modo, evitar um reembolso do imposto indevidamente liquidado que redundasse em

---

enriquecimento sem causa de sujeitos passivos “repercutentes”, e na possibilidade de um duplo reembolso do imposto – que ocorreria se, na ausência de litisconsórcio, os repercutidos lograssem demandar com sucesso a AT para tutela do “*interesse legalmente protegido*” de não serem o suporte fáctico do encargo económico de um tributo indevido, porque ilegal.

É pelo facto de os sujeitos passivos da CSR serem partes inequivocamente legítimas que, nos casos em que os requerentes não têm essa qualidade de sujeitos passivos, invocando a de “repercutidos”, a AT tem reagido com a invocação do litisconsórcio necessário, suscitando o incidente de intervenção provocada, mas deixando claro que, no entender da AT, sem a intervenção dos sujeitos passivos, dada a própria natureza da relação jurídica, a decisão a proferir não produzirá o seu efeito útil normal, deixando de ser possível a composição definitiva dos interesses em causa (art. 33º, 2 do CPC). Isto, sem embargo de poder discordar-se da pertinência da invocação de litisconsórcio necessário, impondo-se a constatação de que as entidades repercutentes e repercutidas têm diferentes interesses em demandar, e quanto a elas não se verifica qualquer dos critérios legais que justificam o litisconsórcio necessário.

Há mais uma diferença entre sujeitos passivos e terceiros “repercutidos” que não podemos deixar de mencionar, em apoio da ilegitimidade processual dos repercutidos, como a ora Requerente: tem sido comum que a AT invoque, nos processos referentes à CSR, a ineptidão do pedido de pronúncia arbitral.

A AT tem tido esta reacção habitualmente, e teve-a no presente processo, depois de notificada e antes da constituição do tribunal arbitral; tendo o CAAD, invariavelmente, remetido a ponderação de um tal incidente à competência do próprio tribunal arbitral a constituir, o qual deve apreciá-la como questão prévia, prejudicial da pronúncia sobre o mérito.

A razão para a AT suscitar essa questão está claramente ligada ao problema que mencionámos: afigura-se ser impraticável fazer prova de quais são os actos de liquidação específicos dos quais derivam, a jusante, cada uma das transacções que, após a introdução no consumo, acarretam a repercussão económica por meio da incorporação do tributo nos preços – sendo portanto razoável admitir-se que, por um conjunto de circunstâncias – aquilo que designámos como ausência de “repercussão formalizada” –, os repercutidos não reúnam condições para identificar os actos de liquidação, de modo a poderem solicitar a respectiva revisão.

Daí que, no presente processo, a AT tenha seguido por esse caminho: não sendo a Requerente o próprio sujeito passivo da relação tributária, quem declarou os produtos para consumo, a quem foi liquidado o imposto, e quem efectuou o correspondente pagamento, ela não está em condições de proceder a uma identificação completa, e documentada, dos actos de liquidação específicos que ela pretende impugnar – por exemplo, relacionando os DIC com as facturas das vendas de combustível, e com as liquidações que sobre eles recaíram.

O que, como já referimos e melhor veremos adiante, é decorrência lógica da estruturação do ISP e da CSR como impostos *monofásicos*.

#### **V.B.4- A lei interpretativa e a vedação da retroactividade.**

Já assinalámos a entrada em vigor da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro (*Altera o Código dos Impostos Especiais de Consumo, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e o Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29 de maio, transpondo as Diretivas (UE) 2019/2235, 2020/1151 e 2020/262*).

O art. 3º dessa Lei dá nova redacção ao art. 2º do Código dos IEC:

*“(…) Os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública, sendo repercutidos nos mesmos, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.”*

E o art. 6º dessa Lei nº 24-E/2022 estabelece o seguinte:

*“A redacção conferida pela presente lei ao artigo 2.º do Código dos IEC tem natureza interpretativa.”*

O tema, há muito controvertido, das leis interpretativas na lei fiscal permite dois caminhos para uma tal lei:

- 1) o de tornar certo direito que era incerto, aclarando ou declarando direito preexistente, preenchendo alguma lacuna, caso em que temos uma retroactividade puramente formal;
- 2) o de modificar direito preexistente e certo, intervindo em disputas doutrinárias ou jurisprudenciais, violando expectativas quanto à continuidade desse direito preexistente, colidindo com prerrogativas jurisdicionais, caso em que temos retroactividade material.

Deste modo, leis e normas autodeclaradas como interpretativas, mas que sejam inovadoras, são materialmente retroactivas.

Ora, como lapidarmente se estabelece no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 751/2020, de 25 de Janeiro de 2021, Proc. n.º 843/19,

*“a retroatividade inerente às leis interpretativas é necessariamente material e, caso esteja em causa a interpretação legal de normas fiscais, não pode deixar de estar abrangida pela proibição da retroatividade consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição”.*

Fica juridicamente vedada a inferência de que, sendo esta uma norma de aplicação retroactiva, o ISP, e com a ele a CSR, é, e foi, sempre repercutido nos consumidores.

Pode encarar-se a Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, somente como um reconhecimento da invalidação da CSR pelo TJUE, e a consequente ilegalidade da CSR – e daí a abolição da CSR através da sua “reincorporação” no ISP, consumada naquele diploma.

Uma leitura possível do art. 6º da Lei n.º 24-E/2022 é a de que a repercussão dos IEC nos consumidores é um efeito legal, ou seja, passa a presumir-se *“iuris et de iure”* que a repercussão é inerente à tributação especial do consumo – dada a retroacção propiciada por essa norma interpretativa: só que essa leitura do art. 6º da Lei n.º 24-E/2022, insiste-se, é inconstitucional, como resulta claramente do supracitado Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 751/2020, de 25 de Janeiro de 2021.

Além disso, mesmo que essa leitura não fosse inconstitucional, ainda assim ficariam por satisfazer alguns dos critérios estabelecidos no despacho de 7 de Fevereiro de 2022 do TJUE: nomeadamente, ficaria por realizar-se a comprovação da repercussão *efectiva* da CSR nos consumidores através da subida de preços; e, por implicação, a comprovação da medida *efectiva* do enriquecimento sem causa dos fornecedores de combustíveis, se este enriquecimento existisse e pudesse ser provado.

Adicionalmente, e em observância da jurisprudência do TJUE (Acórdão *Weber’s Wine World*, Proc. n.º C-147/01, Ponto n.º 95), faltaria ainda uma norma interna que permitisse à Requerida fazer uso da excepção do enriquecimento sem causa para afastar o direito ao reembolso de um imposto cobrado em violação do Direito Europeu, norma essa que encontramos no Código do IVA, mas que não se encontra no CIEC – uma razão adicional para

---

não se poder excepcionar ao reembolso, aos sujeitos passivos, da CSR indevida, porque uma tal atitude de “exceção sem lei” constituiria violação do princípio da legalidade tributária consagrado no art. 103.º da CRP.

Esta a questão jurídica em torno do tema da retroactividade, cuja solução destrói os propósitos do expediente de recurso a normas “interpretativas” para resolver um problema jurídico, e interferir na adjudicação judicial e arbitral de interesses em processos já em curso.

#### **V.B.5- A incongruência da Autoridade Tributária.**

Só que aqui se revela, adicionalmente, uma incongruência, que convirá referir, por imperativo de justiça.

Lembremos o esforço de prevenção da duplicação de reembolsos, seja fazendo convergir o direito ao reembolso com o direito à revisão, seja lançando-se mão da figura do litisconsórcio necessário, sempre que se trate de pedidos de pronúncia apresentados por operadores económicos que não sejam os sujeitos passivos da relação tributária, invocando somente a condição de “repercutidos”; seja invocando-se que as legitimidades activas são concorrentes e mutuamente exclusivas, determinando que o reconhecimento de legitimidade a “repercutentes” a retira *ipso facto* a “repercutidos”, e vice-versa.

Se não fosse essa prevenção, se se admitisse que a invocação de ilegalidade de liquidações de CSR, assentes nas DIC apresentadas pelas fornecedoras de combustíveis, pudesse alastrar irrestritamente àqueles que invocassem a repercussão dessas liquidações, então seria difícil evitar a duplicação, ou multiplicação, de reembolsos, e um eventual locupletamento repartido entre repercutentes e repercutidos, passando a fazer todo o sentido as advertências antes transcritas.

Outra forma de reagir é a que acabámos de classificar como *inconstitucional* – a introdução retroactiva de uma “repercussão legal” como forma de travar indiscriminadamente os reembolsos aos sujeitos passivos – com o efeito colateral de alimentar, ou incrementar, as pretensões dos “repercutidos”.

E há ainda a forma *incongruente* de reagir a esse perigo, e que consiste em, ao mesmo tempo:

- invocar a repercussão contra os próprios sujeitos passivos da CSR, alegando que, tendo ocorrido essa repercussão, esses sujeitos enriqueceriam sem causa se lhes fosse reembolsado o tributo;
- não reconhecer legitimidade activa aos repercutidos, mesmo na hipótese de comprovação de uma repercussão económica integral, invocando o litisconsórcio necessário com os repercutentes, insistindo no chamamento à demanda destes sujeitos passivos.

Desta combinação de reacções – *insistir na repercussão e depois negar-lhe efeitos* – pode resultar um obstáculo importante à possibilidade de duplicação de reembolsos, mas resulta também uma atitude incongruente, claramente incongruente, da Requerida, a AT.

Pode, com efeito, admitir-se que a AT insista em demarcar, nos termos da lei, um círculo estrito de legitimidade activa – nomeadamente assumindo que apenas os sujeitos passivos que declararam a introdução dos produtos para consumo, e efectuaram o pagamento do imposto, podem solicitar a anulação das liquidações e o reembolso por erro na liquidação.

Mas não pode admitir-se que a AT, esgrimindo o argumento da repercussão – o mesmo argumento que recusa aos repercutidos – procure furtar-se a reembolsar o imposto, seja aos sujeitos passivos que pagaram o imposto, seja aos repercutidos sobre os quais tenha comprovadamente recaído, seja parte, seja a totalidade, do suporte económico daquele pagamento.

Negando-se injustificadamente a reembolsar um imposto ilegal, será o Estado a locupletar-se, sem causa, com receitas tributárias indevidas.

Impõe-se reconhecer que, não obstante o apoio de princípio que possa ser concedido por lei à posição dos repercutidos, residual ou não, o simples ónus probatório que sobre eles recai pode ser muito oneroso, a ponto de se revelar impraticável – bastando pensarmos que, na ausência de “repercussão formalizada”, as repercussões são eventuais efeitos de transacções que ocorrem após a introdução no consumo, a jusante dos sujeitos passivos na relação de imposto, independentemente do número de clientes ou de intervenientes na cadeia de abastecimento e comercialização, pelo que cada uma dessas transacções não tem que ter por base um acto de liquidação específico e discernível, o que pode inviabilizar, completa e definitivamente, a identificação, em concreto, do acto tributário que lhe está subjacente.

É razoável, assim, o argumento de que somente o sujeito passivo que declarou os produtos para consumo, a quem foi liquidado o imposto e que efectuou o correspondente pagamento, reúne condições para identificar, com segurança, os actos de liquidação, para solicitar a respectiva revisão com vista ao reembolso dos montantes cobrados – sendo que essa informação escapa, em princípio, aos repercutidos a jusante dessas entidades responsáveis pela introdução dos produtos no consumo e pelo pagamento da CSR (ressalvando que a prova da *liquidação* não constitui prova, igualmente necessária, do nexó entre liquidações e eventuais repercussões).

O que é reprovável, e causa perplexidade, é a dualidade de critérios, e a evidente incongruência da argumentação, que podemos formular ainda de outro modo:

- Nos processos arbitrais em que sejam requerentes os sujeitos passivos, a AT defende a ilegitimidade processual deles, na medida em que, alega, o encargo da CSR é, na verdade, suportado pelos adquirentes dos combustíveis;
- Nos processos arbitrais em que sejam requerentes os adquirentes dos combustíveis, a AT sustenta que estes não têm legitimidade, por não serem os sujeitos passivos do tributo, reclamando-se a presença, no processo, desses sujeitos passivos “repercutentes”.

#### **V.B.6- A posição do TJUE quanto à necessidade de prova da repercussão**

Quando, na verdade, e como ficou estabelecido no Despacho do TJUE proferido no Proc. nº C-460/21, o reembolso duplicado, ou multiplicado, é evitado pela prova, ou falta de prova, da repercussão: se não tiver havido repercussão ou ela não for provada, só o sujeito passivo tem direito ao reembolso; se tiver havido repercussão integral, e esta for provada, e não existirem efeitos comprovados ao nível de “volume de vendas”, só o repercutido terá direito ao reembolso; e o reembolso será parcial, e reverterá exclusivamente para o sujeito passivo, em caso de ter havido, e ser comprovada, uma repercussão parcial, e em caso de qualquer reembolso do repercutente originar enriquecimento sem causa:

*“(…) um Estado-Membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da União quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do*

---

*sujeito passivo e quando o reembolso do imposto conduzisse, para este sujeito passivo, a um enriquecimento sem causa. Daqui resulta que, se só tiver sido repercutida uma parte do imposto, as autoridades nacionais só estão obrigadas a reembolsar o montante não repercutido.” [§ 42]*

Em suma, não havia – nem há, porque seria inconstitucional – uma repercussão legal de CSR.

Mas, mesmo que houvesse, ela não poderia sobrepor-se à exigência de comprovação da repercussão, estabelecida pelo TJUE no despacho proferido em 7 de Fevereiro de 2022, no Proc. C-460/21, tendo por objecto um pedido de decisão prejudicial apresentado no âmbito do processo n.º 564/2020-T:

*“A obrigação de reembolsar os impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições da União conhece apenas uma exceção. Com efeito, sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a proteção dos direitos garantidos na matéria pela ordem jurídica da União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito da União quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efetivamente noutras pessoas” (§39) (sublinhado nosso)*

Para o caso de subsistirem dúvidas quanto à existência, seja de “repercussões legais”, seja de “repercussões presumidas”, o mesmo despacho de 7 de Fevereiro de 2022 do TJUE conclui lapidariamente:

*“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 (...)”*

Vale a pena transcrever alguma da fundamentação do despacho, que esclarece plenamente a irrelevância, para o direito da União, de “repercussões legais”, ou de “repercussões presumidas”, mesmo quando elas existam no direito interno dos Estados-membros:

*“43. Constituindo esta exceção ao princípio do reembolso dos impostos*

*incompatíveis com o direito da União uma restrição a um direito subjetivo resultante da ordem jurídica da União, há que interpretá-la de forma restritiva, atendendo nomeadamente ao facto de que a repercussão de um imposto no consumidor não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo.*

*44. Com efeito, 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.*

*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.*

*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.*

*47. Além disso, mesmo na hipótese de vir a ser provado que o imposto indevido foi repercutido sobre terceiros, o respetivo reembolso ao operador não implica*

---

*necessariamente um enriquecimento sem causa por parte deste, visto que a integração do montante do referido imposto nos preços praticados pode dar origem a prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas.”*

Daqui decorre, novamente em consonância com o decidido pelo TJUE, que o Estado não pode recusar a restituição do imposto com fundamento numa presunção de repercussão do mesmo, e conseqüente enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

Não havendo prova concreta de efectiva repercussão, e de repercussão *plena*, do imposto, mas meros juízos presuntivos, e não havendo prova de que a repercussão que tenha existido não tenha redundado numa quebra de vendas e de receitas dos sujeitos passivos e demais “repercutentes” a montante da Requerente, e que portanto a restituição redunde necessariamente em enriquecimento sem causa dos sujeitos passivos, não existe fundamento para recusar aos sujeitos passivos o reembolso do imposto indevidamente pago, sendo essa a consequência natural da declaração de ilegalidade das liquidações.

Assim, independentemente de haver, ou não, “repercussão legal”, ou “repercussão presumida” na lei portuguesa – que já vimos não ter havido quanto à CSR, nem à data dos factos, nem posteriormente –, as pretensões da Requerente só valeriam, nos termos do direito da União, se tivesse sido feita prova de uma repercussão total e efectiva da CSR sobre terceiros, consumada a partir das primeiras transacções dos sujeitos passivos com a respectiva clientela a jusante, e adicionalmente a prova de que a Requerente é consumidoras final (isto é, sem a possibilidade de também ela repercutir o tributo); e de que o reembolso da CSR paga não constituiria um *efectivo* enriquecimento sem causa dos “repercutentes”, ou mesmo dos “repercutidos”.

Note-se que nem a prova que a Requerente solicitou, no art. 156.º do pedido de pronúncia, que o tribunal promovesse, a coberto do princípio do inquisitório plasmado no artigo 99.º da LGT, oficiando as fornecedoras de combustíveis, no sentido de virem confirmar se repercutiram o encargo com a CSR, subjacente ao combustível transmitido à Requerente, para a esfera jurídica desta última – e que o tribunal arbitral não teria meios para executar, de modo eficiente e em tempo útil, junto de entidades terceiras – ajudaria à prova que é relevante: seja porque muitas das entidades nem sequer foram sujeitos passivos de ISP / CSR, seja porque as declarações que emitissem, em matéria de repercussão, não colmatariam a lacuna criada pela

estrutura monofásica da CSR, que impossibilita, a jusante da liquidação de imposto, a comprovação da existência, e montantes, de repercussões que possam ter ocorrido.

Resta acrescentar, secundando o TJUE, que a repercussão de um imposto no consumidor não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo, e, mesmo que viesse a provar-se que o imposto (indevidamente liquidado) foi repercutido sobre terceiros, *e o grau em que o foi*, o respectivo reembolso ao operador não implicaria necessariamente um enriquecimento sem causa por parte deste, visto que a integração do montante do referido imposto nos preços praticados pode dar origem a prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas: pelo que sempre seria necessário demonstrar que, nas condições de mercado resultantes do agravamento da tributação, o contribuinte teria beneficiado, ao menos parcialmente, por efeito da repercussão do imposto.

No caso, está ausente qualquer prova de que as margens de lucro dos sujeitos passivos não se reduziram no período em análise, ou a prova de que o volume de vendas dos distintos produtos não sofreu uma redução no mesmo período – para se apurar se o requisito do enriquecimento sem causa, exigido pelo direito da União, se verifica, ou não – voltando a sublinhar-se que a repercussão do imposto, seja ela legal ou económica (mas nunca *presumida*), não é, só por si, suficiente para alicerçar a excepção de enriquecimento sem causa.

#### **V.C. A matéria de excepção.**

Temos a encarar as seguintes questões suscitadas pela Requerida, na sua defesa por excepção:

1. Excepção da Incompetência do Tribunal em Razão da Matéria
2. Excepção da Ilegitimidade Processual e Substantiva da Requerente
3. Excepção de Ineptidão da Petição Inicial, por falta de objecto
4. Excepção de Ineptidão da Petição Inicial, por ininteligibilidade e contradição entre pedido e causa de pedir
5. Excepção de Caducidade do Direito de Acção

A procedência de qualquer das exceções levará à extinção da instância, com absolvição da Requerida.

A procedência de qualquer das exceções obstará à apreciação do mérito, ao juízo sobre procedência ou improcedência do pedido de pronúncia, à avaliação dos fundamentos e da prova do pedido.

Dado que são de verificação alternativa – ou seja, dado que a procedência de qualquer delas será suficiente para obstar à decisão de mérito, prejudicando o conhecimento das demais – não se impõe qualquer precedência lógica entre elas, e não estamos adstritos a considerar as exceções pela ordem pela qual foram apresentadas, ou pela qual foram contestadas, ressalvados os critérios do art. 124º do CPPT (*ex vi* art. 29º, 1, c) do RJAT).

Todavia, até por razões de ordem pública, o conhecimento das exceções dilatórias deve obedecer à ordem subentendida nos arts. 595.º, 1, a), e 278.º, 1, a) e e) do CPC, aplicáveis ao processo arbitral tributário por força do artigo 29.º, 1, e) do RJAT, e assumida no art. 13.º do CPTA (aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, c) do RJAT).

Nas demais exceções dilatórias, o conhecimento da matéria de ineptidão da petição inicial deve preceder o das restantes exceções (Acórdão do TRC de 21.11.2023, Proc. 158/19.5T8LRA.C2).

### **V.C.1. A exceção da Incompetência do Tribunal em Razão da Matéria**

A Requerida suscita a exceção de incompetência material do tribunal arbitral, alegando que a CSR, sendo uma contribuição financeira e não um imposto, se encontra excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e artigo 2.º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

A competência material dos Tribunais Arbitrais é delimitada pelo artigo 2º do RJAT.

Sendo esta a norma, e a única norma, que define a competência material dos tribunais arbitrais tributários, é evidente que a respectiva competência material abrange todas as espécies de tributos, sendo assim irrelevante, para esse efeito, a qualificação da CSR dentro das espécies de tributos.

A Requerida cita, porém, vários acórdãos arbitrais em que se conclui que, estando em

causa um tributo que o legislador designou como contribuição financeira, este não é abrangido pelo âmbito de vinculação da AT à arbitragem tributária.

Com efeito, o artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março (“Portaria de Vinculação”), ao estabelecer a prévia vinculação da AT, não emprega o termo “tributos”, abrangente de todas as espécies tributárias, mas somente o termo “impostos”.

Tratar-se-ia, assim, não da exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, mas somente da incompetência relativa do Tribunal por falta de vinculação da AT ao processo arbitral na matéria em causa.

Sucedo que a CSR é um verdadeiro imposto, o que imediatamente ressalta da sua génese e destino: nascida de um “desdobramento” do ISP, a ele regressou, 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.

Além disso, por concordarmos com o pensamento exposto acerca da questão na decisão proferida no Processo Arbitral nº 304/2022-T, reproduzimos aqui o que aí se disse sobre esta matéria:

*Desde a revisão constitucional de 1997, que deu à alínea i) do nº 1 do art.º 165.º da CRP a sua atual redação, não pode restar mais qualquer dúvida de que o sistema tributário português comporta três categorias de tributos: os impostos, as taxas e as “demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (acórdãos TC n.º 365/2008, de 02.07.2008; e n.º 539/2015, de 21.10.2015, proc. 27/15).*

*Quanto à taxa, ela consiste numa prestação pecuniária, definitiva, sem carácter sancionatório, que forma o objeto de uma obrigação ex lege, e que se destina ao financiamento dos gastos públicos; esta espécie de tributo distingue-se do imposto pelo carácter bilateral, ou sinalagmático da relação jurídica da qual é o objeto, na medida em que o sujeito passivo da taxa tem um direito especificamente ligado ao seu pagamento, direito esse a que corresponde um dever jurídico por parte do sujeito ativo, sendo que um e outro se contêm na estrutura da relação jurídica tributária (vd. acórdãos do TC nº 20/2003, de 15.01.2003, proc. 327/02; n.º 461/87, de 16.12.1987, proc. 176/87; n.º 76/88, de 07/04/1988, proc. 2/87; n.º 67/90, de 14.03.1990, proc. 89/89; 297/2018, de 07/06/2018, proc. 1330/17, entre muitos outros).*

*Quanto ao imposto, ele consiste numa prestação pecuniária, que forma o objeto ou conteúdo material de uma obrigação ex lege, com carácter definitivo, mas sem carácter sancionatório, e que se destina “à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” (acórdãos TC n.º 539/2015, de 21.10.2015, proc. 27/15; nº 437/2021, de 22.06.2021, proc. 82/21). O imposto*

*caracteriza-se ainda por se inserir numa relação tributária unilateral, não sinalagmática, o que significa que não existe, pela parte do sujeito passivo, nenhum direito específico correlacionado com a obrigação tributária, nem da parte do sujeito ativo, nenhuma obrigação específica para com o primeiro, que tenha o caráter de contrapartida pelo pagamento do imposto (esta conceção do imposto encontra-se plenamente sancionada por uma vasta e consistente jurisprudência do Tribunal Constitucional, podendo citar-se os acórdãos n.º 582/94, de 26.10.1994, proc. 596/93; n.º 583/94, de 26.10.1994, proc. 536/93; n.º 584/94, de 26.10.1994, proc. 540/93; n.º 1140/96, de 06.11.1996, proc. 569/96; n.º 274/2004, de 20.04.2004, proc. 295/03, entre muitos outros).*

*Dada a estrutura unilateral, não sinalagmática, da relação tributária que tem como objeto o imposto, a definição do respetivo quantum baseia-se na capacidade contributiva dos sujeitos passivos (acórdão TC n.º 437/2021, de 22.06.2021, proc. 82/21); já no caso da taxa, dada a estrutura bilateral ou sinalagmática da relação jurídica tributária da qual aquela é objeto, a definição do respetivo quantum baseia-se numa aproximação ou estimativa do valor da contraprestação (princípio da equivalência jurídica) (acórdão TC n.º 301/2021, de 13.05.2021, proc. 181/20), podendo esse valor ser definido pelo custo que a prestação tem para o sujeito ativo, pelo valor do benefício que o sujeito passivo obtém, ou ainda por outras grandezas sempre estreitamente correlacionadas com a prestação pública individualizada que integra o sinalagma.*

*Quanto à “contribuição financeira” (designemo-la assim, ficando entendido que nos referimos às “demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas” referidas na al. i) do n.º 1 do art.º 165.º da CRP, e salvaguardando que não se encontra doutrinal ou jurisprudencialmente encerrada a questão da designação, única ou plural, desta categoria de tributos bem como das espécies que ela possa comportar), o Tribunal Constitucional tem optado por não adotar uma definição fechada, recorrendo antes a vários tributos que vão sendo desenvolvidos pela doutrina.*

*No acórdão n.º 7/2019 (de 13.05.2021, proc. 301/21, relator Almeida Ribeiro), o Tribunal Constitucional diz:*

*“Segundo Sérgio Vasques estes tributos situam-se no terreno intermédio que vai das taxas aos impostos, incluindo-se nesta categoria «não apenas as taxas de regulação económica, mas toda a parafiscalidade associativa, as contribuições para a segurança social, as contribuições especiais de melhoria, assim como o universo crescente dos tributos ambientais, todos eles com estrutura paracomutativa, dirigidos à compensação de prestações de que os sujeitos passivos são presumíveis causadores ou beneficiários» (...).”*

*No mesmo aresto o tribunal cita também Suzana Tavares da Silva, nos seguintes termos:*

*“E de acordo com Suzana Tavares da Silva estes tributos podem «agrupar-se em três tipos fundamentais: 1) como instrumento de financiamento de novos serviços de interesse geral que ocasionam um benefício concreto imputável a alguns destinatários diferenciados (ex. prevenção de riscos naturais) - contribuições especiais financeiras; 2) como instrumento de financiamento de novas entidades*

*administrativas cuja atividade beneficia um grupo homogéneo de destinatários (ex. taxas de financiamento das entidades reguladoras) — contribuições especiais para-fiscais; e 3) como instrumentos de orientação de comportamentos (finalidades extrafiscais) — contribuições orientadoras de comportamentos ou (...) contribuições especiais extrafiscais» (...)*

*Finalmente, no mesmo aresto, o Tribunal cita a sentença do tribunal a quo, nos seguintes termos:*

*“(...) [E]sta linha divisória estabelece-se entre a existência ou não de um nexo de bilateralidade /causalidade entre o Estado e o sujeito passivo do tributo, ou seja, apenas se podem qualificar como contribuições financeiras a favor de entidades públicas os tributos que se possam reconduzir a uma prestação pecuniária coativa destinada a compensar prestações administrativas aproveitadas (bilateralidade) ou provocadas (causalidade) pelos respetivos sujeitos passivos, acabando por se reconduzir à categoria de impostos de receita consignada as prestações pecuniárias coativas cobradas com o intuito de financiar despesa pública — mesmo que se trate de despesa pública concretamente identificada no âmbito da consignação das receitas - sempre que essa despesa se não possa reconduzir ao suporte financeiro de medidas ou atividades administrativas provocadas pelos sujeitos passivos ou de que estes sejam beneficiários.”*

*Não há, pois, dúvida de que a “contribuição financeira” é hoje entendida, consensualmente, como uma prestação pecuniária coativa definitiva e não sancionatória (um tributo, portanto) que forma o objeto de uma relação jurídica tributária com uma estrutura de “bilateralidade ou comutatividade coletiva ou grupal”, na medida em que a obrigação tributária impende individualmente sobre os membros de um grupo de sujeitos passivos, mas tendo essa obrigação uma contrapartida, a qual consiste numa prestação, de carácter público, a que está obrigado o sujeito ativo, não individualizada, mas coletiva, na medida em que a atividade é prestada de forma difusa ao grupo de sujeitos passivos.*

*Sendo, assim, a comutatividade coletiva o traço distintivo que caracteriza a contribuição financeira, a dificuldade está em concretizar em que se traduz essa comutatividade coletiva que não assenta, como na taxa, numa contrapartida aproveitada ou provocada individualmente pelo sujeito passivo.*

*O Supremo Tribunal Administrativo já por várias vezes analisou a questão e, sem em nenhum momento se afastar da jurisprudência do Tribunal Constitucional, tem caracterizado o “nexo de bilateralidade ou comutatividade coletiva” nos seguintes termos (STA 2 Sec. ac. de 04.07.2018, proc. 01102/17, relator Casimiro Gonçalves):*

*“(...) quer os impostos, quer as contribuições, podem ter na sua origem prestações administrativas dirigidas a grupos mais ou menos alargados de sujeitos passivos, embora nenhum desses tributos tenha como pressuposto uma prestação administrativa de que o sujeito passivo seja efetivo e direto beneficiário; todavia, ao contrário dos impostos e, mesmo, das contribuições especiais, as contribuições financeiras têm como finalidade compensar prestações administrativas e realizadas, de que o sujeito passivo seja presumidamente beneficiário.”*

*Baseando-nos em todas os anteriores contributos jurisprudenciais e doutrinários,*

*mas sobretudo no último acórdão citado do STA, concluímos que não é o simples facto de um tributo ter, desde logo, a designação de “contribuição” (ac. TC n.º 539/2015) e nem o facto de esse tributo ter a respetiva receita consignada (ac. TC n.º 232/2022), que o qualifica automaticamente como “contribuição financeira”; antes é, para tal, necessário, como judícia o STA, que esse tributo tenha com finalidade compensar prestações administrativas realizadas de que o sujeito passivo seja presumidamente beneficiário.”*

*Com efeito, o sistema tributário comporta tributos que têm a designação de “contribuições” e são verdadeiros impostos, como se extrai, desde logo, do n.º 3 do art.º 4.º da LGT.*

*Por outro lado, o sistema tributário comporta igualmente impostos que, ao arrepio do princípio da não consignação da receita dos impostos (estabelecido no art.º 7.º da Lei de Enquadramento Orçamental<sup>3</sup>), têm a sua receita consignada (vg. ac. TC n.º 369/99, de 16.06.1999, proc. 750/98).*

*Por conseguinte, nem o nomen juris “contribuição”, nem a afetação da receita a uma finalidade específica são suficientes para qualificar um tributo como “contribuição financeira”.*

*O elemento decisivo para essa qualificação é a existência de uma estrutura de comutatividade que se estabelece entre o ente beneficiário da receita e os sujeitos passivos do tributo.*

*A mesma conceção encontra-se plasmada no acórdão do TC n.º 232/2022 (de 31.03.2022, proc. 105/22, relator J.E. Figueiredo Dias), em que o tribunal afirma: “[E]sta linha divisória estabelece-se entre a existência ou não de um nexo de bilateralidade/causalidade entre o Estado e o sujeito passivo do tributo, ou seja, apenas se podem qualificar como contribuições financeiras a favor de entidades públicas os tributos que se possam reconduzir a uma prestação pecuniária coativa destinada a compensar prestações administrativas aproveitadas (bilateralidade) ou provocadas (causalidade) pelos respetivos sujeitos passivos (...)”*

*E o tribunal acrescenta nesse mesmo aresto, com particular importância para a questão que nos ocupa no presente processo:*

*“(...) acabando por se reconduzir à categoria de impostos de receita consignada as prestações pecuniárias coativas cobradas com o intuito de financiar despesa pública – mesmo que se trate de despesa pública concretamente identificada no âmbito da consignação das receitas – sempre que essa despesa se não possa reconduzir ao suporte financeiro de medidas ou atividades administrativas provocadas pelos sujeitos passivos ou de que estes sejam beneficiários”.*

*Ou seja, para que possamos afirmar estar-se perante uma “contribuição financeira”, é necessário que as prestações públicas que constituem a contrapartida coletiva do tributo beneficiem ou sejam causadas pelos respetivos sujeitos passivos.*

*Confrontemos esta construção, totalmente amparada na jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo, bem como na doutrina por estes citada, com o decidido no processo arbitral n.º 629/2021-T*

<sup>3</sup> Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.

*(decisão de 03.08.2022, relator Vítor Calvete) sobre a mesma questão de que se ocupa o presente processo arbitral.*

*A decisão arbitral cita Filipe de Vasconcelos, nos seguintes termos:*

*“(…) [O] nexu bilateral que subjaz ao respetivo facto tributário [tem] carácter derivado, já que resulta de uma presunção de benefício ou utilidade na esfera dos sujeitos passivos, por pertencerem ou integrarem, num determinado intervalo de tempo, um grupo, tendencialmente homogéneo de interesses”, (…)* “homogeneidade de interesses” e (…) “responsabilidade de grupo (…) que se deve ao facto de os sujeitos passivos deste tipo de tributo partilharem um ónus ou responsabilidade de custeamento ou suporte da atividade pública que não pode atribuir-se isoladamente, mas apenas em face daquela que é a respetiva inserção no grupo a que efetivamente pertencem.”

*Cita ainda Suzana Tavares da Silva, nos seguintes termos:*

*“(…) [A] A. recorre, para a delimitação dos contornos das contribuições financeiras, aos critérios desenvolvidos pelo Tribunal Constitucional Alemão: “1) incidir sobre um grupo homogéneo; 2) manter uma proximidade com a obrigação tributária e as suas finalidades; 3) corresponder a uma relação encargo/benefício capaz de demonstrar que as receitas geradas são fruídas pelos membros do grupo” (p. 91).”*

*Concluindo o Tribunal:*

*“(…) o nexu grupal – que faria das contribuições financeiras uma espécie de taxas coletivas – não se estabelece com os sujeitos passivos da CSR, mas sim com terceiros não participantes na relação tributária.”*

*A conclusão a que chegámos acima, com base na jurisprudência quer do Tribunal Constitucional quer do Supremo Tribunal Administrativo, mostra-se plenamente coincidente com a decisão arbitral citada.*

*Entendemos, assim, que o que distingue uma “contribuição financeira” de um imposto de receita consignada é a necessária circunstância, de, na primeira, a atividade da entidade pública titular da receita tributária ter um vínculo direto e especial com os sujeitos passivos da contribuição. Tal vínculo pode consistir no benefício que os sujeitos passivos, em particular, retiram da atividade da entidade pública, ou pode consistir num nexu de causalidade entre a atividade dos sujeitos passivos e a necessidade da atividade administrativa da entidade pública.*

*A Contribuição de Serviço Rodoviário não cabe em nenhuma destas hipóteses. Desde logo, a CSR não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva. A contribuição é estabelecida a favor da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art. 3º, nº 2 da Lei n.º 55/2007), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (art.º 6º). No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da atividade da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (art. 3º, nº 2 da Lei n.º 55/2007).*

*Em segundo lugar, também não se encontra base legal alguma para afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da tarefa administrativa em causa – que no*

*caso será a “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede de estradas” – é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários. Pelo contrário, o art.º 2.º da Lei n.º 55/2007 diz expressamente que o “financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E., (...), é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável.”*

*Portanto, apesar de ser visível, de forma clara, o elemento de afetação da contribuição para financiar a atividade de uma entidade pública não territorial – a EP - Estradas de Portugal, E. P. E. – não é de modo algum evidente a existência, pelo contrário, afigura-se inexistir um “nexo de comutatividade coletiva” entre os sujeitos passivos e a responsabilidade pelo financiamento da respetiva atividade, ou entre os sujeitos passivos e os benefícios retirados dessa atividade.*

*A Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art.º 1º da Lei 55/2007). O financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., é assegurado pelos respetivos utilizadores (art.º 2º). São, estes, como se conclui, os sujeitos que têm um vínculo com a atividade da entidade titular da contribuição e com a atividade pública financiada pelo tributo; são eles os beneficiários, e são eles os responsáveis pelo seu financiamento.*

*No entanto, a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do art.º 4º n.º 1, al. a) do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”, não existindo qualquer nexo específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos respetivos sujeitos passivos.*

*Embora a Autoridade Tributária afirme que a posição dos revendedores de produtos petrolíferos é a de uma “espécie de substituição tributária”, não entendemos assim, pois tal entendimento não tem apoio na lei.*

*Nos termos do n.º 1 do art.º 20.º da LGT, “a substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte”.*

*Para que estívéssemos, no caso presente, perante uma situação de substituição tributária, era necessário que os consumidores que pagam o preço dos combustíveis aos revendedores estivessem na posição de “contribuintes”.*

*Sobre o conceito de contribuintes, o n.º 3 do art.º 18.º diz que “o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.” De onde se retira que o contribuinte é uma das espécies da categoria “sujeitos passivos” e estes são as pessoas (ou entidades) que estão obrigadas ao pagamento da prestação tributária, o que não acontece com os consumidores dos combustíveis.*

*Concluimos, assim, que não estamos perante uma situação de substituição, pelo que os sujeitos passivos da CSR são igualmente os respetivos contribuintes diretos. Ainda poderia acrescentar-se que o universo de entidades que beneficiam ou dão*

*causa à atividade financiada pela CSR não é um grupo delimitado de pessoas, mas é toda a população de um modo geral. E que o efetivo sacrifício fiscal, suportado através de uma repercussão meramente económica, não é suportado apenas pelos que efetivamente utilizam a rede de estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal S.A., mas também pelos que utilizam vias rodoviárias que não se incluem nessa rede.*

*Por conseguinte, conclui também este tribunal que a Contribuição de Serviço Rodoviário, apesar do seu nomen juris e de a sua receita se destinar a financiar uma atividade pública específica, não tem o caráter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmaticidade grupal ou coletiva que é necessária à contribuição financeira.*

*É ainda relevante a posição do Tribunal de Contas, na Conta Geral do Estado de 2008, onde se lê:*

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

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

*(...)*

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

*A posição do Tribunal de Contas apenas reforça a conclusão do Tribunal, já anteriormente enunciada, de que a CSR é um imposto de receita consignada.*

*A interpretação que adotamos é igualmente corroborada por Casalta Nabais, J., Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 42-43, em que o Autor afirma que “estarmos perante tributos que, atenta a sua estrutura unilateral, se configuram como efetivos impostos, muito embora dada a titularidade ativa das correspondentes relações tributárias (e o destino da sua receita), tenham clara natureza parafiscal.”*

Tendo por base toda a argumentação expendida, que perfilhamos integralmente,

conclui-se pela não procedência, nem da alegada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral – exceção que, na opinião do Tribunal, nunca resultaria da exclusão do tributo do âmbito da vinculação prévia da AT à arbitragem tributária – nem da exceção de falta de vinculação de uma das partes, em virtude da natureza do tributo.

Sendo a CSR um verdadeiro imposto, ela encontra-se abrangida quer no âmbito da competência material dos tribunais arbitrais tributários, definido pelo art.º 2.º do RJAT, quer no âmbito da vinculação prévia da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais.

A Autoridade Tributária alega ainda que sempre existiria a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, por outra via, pois a Requerente pede a não aplicação de um diploma legislativo aprovado por Lei da Assembleia da República, decorrente do exercício da função legislativa e, portante visa, com a presente acção, suspender a eficácia de actos legislativos. Sendo que o contencioso de mera anulação, em que a arbitragem tributária se enquadra, não consente nem o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado, nem a pronúncia sobre a restituição de valores/montantes, por conta da declaração de ilegalidade ou anulação de atos de liquidação (o que só pode ser determinado em sede de execução da decisão), não sendo da competência do tribunal arbitral nem a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação.

Quanto a este ponto, remetemos mais uma vez a nossa apreciação para o acórdão já citado (do processo arbitral nº 304/2022-T), em que se afirma:

*“Estamos aqui perante o que se designa por “ilegalidade abstrata ou absoluta da liquidação”, que se distingue da “ilegalidade em concreto” por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do ato tributário ou da liquidação (STA 2 Sec., ac. de 20.03.2019, proc. 0558/15.0BEMDL 0176/18, relator Aragão Seia). Na ilegalidade abstrata a ilegalidade não reside diretamente no ato que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o ato foi praticado (Lopes de Sousa, J., Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 5ª ed., II vol., pág. 323).”*

Com efeito, a invalidade da norma em que se baseou a liquidação, resultante de essa mesma norma ofender qualquer norma de categoria hierárquica superior (como é o caso da Constituição da República Portuguesa ou do Direito da União Europeia, em relação a uma lei

de imposto), dá causa à ilegalidade da própria liquidação, podendo esta ilegalidade ser fundamento de impugnação (Acórdão do STA de 07.04.2005, proc. n.º 01108703).

Com efeito, a apreciação que o Tribunal faz da validade da norma legal é uma apreciação incidental, necessária para assegurar a impugnabilidade de actos de liquidação feridos de ilegalidade abstracta.

Acresce referir que, por acórdão de 24 de outubro de 2024 proferido no processo 128/23.9BCLSB, o Tribunal Central Administrativo Sul pronunciou-se pela competência, em razão da matéria, dos tribunais arbitrais, para conhecer de pedidos de anulação de liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário, bem como dos pedidos restituitórios e indemnizatórios que lhes são acessórios.

Não se verifica, pois, a excepção da Incompetência do Tribunal em Razão da Matéria, nas várias vertentes e implicações, próprias ou impróprias, que analisámos.

### **V.C.2. A excepção de ineptidão da petição inicial. O obstáculo da ausência, num imposto monofásico, de qualquer “repercussão formalizada”**

Estabelecida a competência do Tribunal, o conhecimento da matéria de ineptidão da petição inicial deve preceder o das restantes excepções dilatórias (Acórdão do TRC de 21.11.2023, Proc. 158/19.5T8LRA.C2).

Mesmo que a questão não tivesse sido suscitada, a ineptidão da petição inicial é de conhecimento oficioso, nos termos do art. 196.º do CPC (aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT).

Mas o facto é que a Requerida invocou repetidamente a excepção da ineptidão da petição inicial, por entender que a não-identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral compromete irremediavelmente a finalidade da petição inicial, dada a violação do art. 10.º, 2, b) do RJAT:

*“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;

(...)"

Podendo invocar-se igualmente o art. 78º do CPTA (aplicável *ex vi* art. 29º, 1, c) do RJAT):

*“Artigo 78.º (Requisitos da petição inicial)*

(...)

2 - Na petição inicial, deduzida por forma articulada, deve o autor:

(...)

e) Identificar o ato jurídico impugnado, quando seja o caso;

f) Expor os factos essenciais que constituem a causa de pedir e as razões de direito que servem de fundamento à ação;

(...)"

Ou ainda o art. 108º do CPPT:

*“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.”*

Sendo que a Requerente não só não identifica esses actos, como não os comprova, apresentando facturas que a Requerente julga servirem como prova bastante de uma repercussão que ela própria entende ser uma repercussão presumida (no sentido de que considera que a simples facturação evidencia a existência de tal repercussão).

E, no entanto, logo na comunicação enviada em 4 de Abril de 2024, antes mesmo da constituição do Tribunal, a AT advertia a Requerente de que *“Conforme dispõe expressamente a alínea b), do nº 2, do artigo 10º do RJAT, do requerimento em que é formulado o pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral”*, e por isso solicitava que *“sejam identificados os atos de liquidação cuja legalidade a Requerente pretende ver sindicada”*, solicitação à qual a Requerente mais tarde reagiu com o seu Requerimento de 20 de Junho de 2024.

Ficando, por isso, por estabelecer qualquer conexão entre aquilo que a Requerente alega,

e aquilo que documentou – uma omissão agravada pela circunstância de as repercussões não terem necessária conexão com uma única introdução no consumo, não podendo estabelecer-se, entre liquidações e repercussões de IEC, quaisquer relações biunívocas.

Vimos que a Requerente alegou que procedeu à identificação que lhe competia, sustentando, no pressuposto (errado) da existência de uma repercussão presumida (mesmo que não uma repercussão “legal”), e de uma relação “causal” entre liquidação e repercussão, que a mera entrega de facturas, a documentar as transacções, bastaria como prova da repercussão da CSR.

Na verdade, 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 não dispõe de poderes de autoridade, pelo que não seria possível, no caso, recorrer ao regime previsto no art. 429º do CPC.

Quando a Requerente, no seu pedido de pronúncia (arts. 156.º e 157.º do Pedido de Pronúncia), chegou a requerer que o Tribunal oficiasse as fornecedoras de combustíveis, ou que a AT notificasse a ERSE (nos termos do art. 15.º, 1 da Lei n.º 5/2029, de 11 de Janeiro), no sentido de facultarem informações relativas à *repercussão* da CSR, a coberto do princípio do inquisitório (art. 99.º da LGT), na verdade a Requerente estava peticionar algo que é duplamente inalcançável: 1) que se faça prova cabal de uma repercussão puramente económica *a partir da posição dos envolvidos na liquidação* (não na repercussão); 2) que, a partir dos documentos de liquidação, se *presuma*, sem mais, um montante repercutido (isto a partir de uma outra *presunção*, a de que, em cada transacção, ocorreu, através dos preços, uma repercussão *plena*).

Pelo contrário, há que reconhecer que não estaria sequer ao alcance da própria AT identificar os actos de liquidação a serem sindicados, por, na ausência de “repercussão formalizada”, ser impossível identificar as DIC e os respectivos actos de liquidação que estiveram subjacentes à introdução no consumo dos produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente.

Aliás, a alfândega competente para a liquidação nem sequer é necessariamente a da sede do sujeito passivo de ISP / CSR, dependendo do lugar onde são apresentadas as DIC –não sendo de excluir que uma mesma fornecedora de combustíveis tenha acordado a colocação dos produtos nos depósitos do entreposto fiscal de outros operadores económicos, para serem

---

expedidos a partir daí, cabendo, neste caso, a estes operadores económicos submeter a DIC relativa às introduções no consumo, e, assim, assumir perante a AT a posição de sujeito passivo de ISP / CSR – caso em que os fornecedores dos produtos não coincidiriam sequer, como se verificou que não coincidiram, com o sujeito passivo que introduziu os produtos no consumo (os produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente).

Torna-se, assim, impraticável estabelecer uma relação biunívoca entre DIC e transacções a jusante: o circuito económico envolve uma multiplicidade de destinos e de clientes para os produtos após a introdução no consumo, sendo virtualmente impossível, sem uma “repercussão formalizada”, acompanhar todos os passos e transacções que vão da introdução no consumo até ao consumo final – sendo raro, e não podendo presumir-se, que uma única liquidação de ISP e CSR seja referente a uma única transacção, aquela que eventualmente teria tido lugar entre o sujeito passivo dos tributos e um seu único cliente. Sendo normal o oposto, ou seja, que haja uma multiplicidade de transacções a jusante da introdução no consumo – sendo, portanto, que uma factura que documente uma qualquer dessas múltiplas transacções não terá necessária e inequivocamente uma relação com uma única DIC, correspondente à liquidação praticada por uma única alfândega, ou até com os produtos introduzidos no consumo por uma única fornecedora de combustíveis.

Essa a razão, aliás, pela qual se verificou 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.).

Como concluímos no final das considerações prévias relativas à detecção de uma contradição no pedido, verifica-se, manifestamente, uma margem de ininteligibilidade na indicação do pedido.

Quanto à margem de ininteligibilidade “*stricto sensu*” sobre o objecto – que se reporta ao facto de ficarmos sem saber se o que se pretende é a anulação de liquidações, se a de

repercussões *indiciadoras de liquidações* – vimos que ela poderia ser eventualmente sanada nos termos do art. 186º, 3 do CPC (aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT), na medida em que a Requerida foi respondendo às questões suscitadas sem se deixar enredar nesse impasse relativo à definição do objecto imediato da acção, apenas realçando as insuficiências probatórias emergentes de tal indefinição de objecto.

Mesmo assim, não se negará o princípio de que:

*“a petição inicial de impugnação que não identifica o acto tributário impugnado, que não formula a pretensão concreta por referência àquele e que não indica os factos concretos que justificariam a adopção da providência judiciária requerida é inepta”* (Acórdão do TCAS de 30-06-2022, Proc. nº 138/17.5BELRS).

Não tendo legitimidade para impugnar directamente a *liquidação* – porque, muito simplesmente, não foi parte nela, e nem sequer a consegue identificar – a Requerente tenta alcançar o efeito equivalente apoiando-se numa *presunção de repercussão*, para encontrar na *repercussão* o acto de que ela se julga parte legítima.

E fá-lo por implicitamente reconhecer que é impossível anular, ainda que parcialmente, actos de liquidação não-identificados – apegando-se, pois, à facturação, que, no seu entendimento quanto à natureza necessária da repercussão, a Requerente julga ser suficiente para identificar este outro acto tributário inválido.

Na verdade, esta contradição é fatal para o prosseguimento da acção, comprometendo irremediavelmente a sua finalidade, porque este tribunal pode pronunciar-se sobre a legalidade de liquidações, que são actos tributários, mas *não pode pronunciar-se sobre a invalidade que alegadamente inquinaria fenómenos de repercussão económica, que não são actos tributários*: pelo que o pedido poderia ser apreciado por este tribunal, mas não com uma tal causa de pedir.

A causa de pedir, além de existir e dever ser inteligível, deve estar em conformidade com o pedido, formando, com a qualificação jurídica, as premissas que constituem o corolário da pretensão formulada<sup>4</sup>.

A contradição entre pedido e causa de pedir bastaria para tornar procedente a excepção de ineptidão da petição inicial, nos termos do art. 186º, 2, b) do CPC (aplicável *ex vi* art. 29º, 1,

<sup>4</sup> António Abrantes Geraldès, Paulo Pimenta & Luís Filipe Pires de Sousa, *Código de Processo Civil Anotado, I-Parte Geral e Acção Declarativa*, 2ª ed., p. 232.

e) do RJAT).

Mas há mais do que simples contradição entre pedido e causa de pedir: ocorre uma ininteligibilidade *em sentido amplo*.

Por causa do entendimento que erradamente perfilhou sobre a natureza da repercussão da CSR, a Requerente não trouxe para os autos a documentação que, ao menos, pudesse comprovar a liquidação conjunta de ISP e de CSR pelos verdadeiros sujeitos passivos, nomeadamente as Declarações de Introdução no Consumo (DIC, art. 10º do CIEC), ou o Documento Administrativo Único / Declaração Aduaneira de Importação (DAU / DAI), de forma a, subsequentemente, permitir imputar, a esses valores totais da introdução no consumo, a parte de combustível vendida a ela, Requerente – antes mesmo de qualquer prova, igualmente necessária, relativa ao *quid* e ao *quantum* da repercussão económica e aos nexos entre liquidação e repercussão.

Na ausência desses elementos mínimos, como fazer, sequer, a prova de liquidação à qual o próprio direito da União obriga, removendo presunções que pudessem prejudicar a legitimidade activa dos sujeitos passivos – em eventual benefício de uma legitimidade sucedânea de “repercutidos”?

Estamos, assim, perante um caso de ininteligibilidade “*lato sensu*” – uma insusceptibilidade de identificar, com o rigor mínimo atendível, o objecto do processo: o acto ou actos tributários objecto do pedido, o acto ou actos jurídicos impugnados.

Atendamos, especificamente, às implicações da ausência de “repercussão formalizada”, à qual já aludimos, lembrando que, quanto à identificação e comprovação dos actos de liquidação, na CSR, imposto *monofásico*, não se passavam as coisas do mesmo modo que sucede no IVA, imposto *plurifásico*.

No IVA, os actos de repercussão do imposto no preço cobrado ao adquirente ocorrem anteriormente à liquidação de IVA propriamente dita, determinando a quantificação e a determinação temporal precisas – criando uma correspondência exacta entre o acto de repercussão e a liquidação de IVA.

Mas, no caso da CSR, e não obstante poder admitir-se a existência de um montante não-quantificado de repercussão económica, os actos de repercussão não só não estavam

formalmente ligados ao acto de liquidação, como nem sequer podiam está-lo, dada a própria mecânica do imposto.

Enquanto no IVA o imposto é devido quando ocorre uma venda ou prestação de serviços (sendo essa transacção que determina o nascimento da obrigação do próprio imposto), no caso da CSR era a introdução no consumo que fazia nascer, num momento único, a obrigação tributária (art.º 8.º do CIEC, aplicável à CSR por remissão do art.º 5.º da Lei que estabelece o regime daquele imposto) – pelo que o facto gerador da CSR ocorria sem qualquer conexão com as transacções em que essa mesma CSR pudesse vir a ser, ou não, total ou parcialmente, repercutida.

Na CSR, era possível a um sujeito passivo entregar uma declaração de introdução no consumo (DIC), dando origem a uma liquidação de CSR, e não vender qualquer combustível nesse mesmo período – tal como lhe era possível vender, num determinado período, combustível introduzido no consumo, e sujeito a ISP, CSR e outros, em períodos anteriores àquele em que vendia.

Mais amplamente, e ao contrário do que sucede com o Imposto de Selo ou com o IVA, em sede de IEC não é possível a identificação dos actos de liquidação, sendo que as quantidades de combustível vendidas não têm por base um acto de liquidação específico, não constando das facturas um valor discriminado do valor dos IEC.

E é por isso que o imposto monofásico recai sobre os sujeitos passivos, e não impacta formalmente nas vendas subsequentes, que podem envolver uma extensa multiplicidade de intermediários e consumidores finais – e essa a razão pela qual todos esses participantes subsequentes no circuito de distribuição de combustíveis são excluídos da legitimidade para pedir reembolsos, nos termos dos arts. 15.º e 16.º do CIEC.

Ou seja, na ausência de uma “repercussão formalizada”, ao estilo do IVA, não seria, nem é, possível, nem à Requerente, nem ao Tribunal, nem à Autoridade Tributária, identificar as liquidações de CSR às quais corresponderiam – a existir repercussão – as facturas dadas como prova. Só as entidades fornecedoras, na melhor das hipóteses, poderiam efectuar uma tal correspondência entre as facturas emitidas e a CSR. Mas tal correspondência não foi realizada; e decerto não o foi com as listas e facturas entregues, as quais nem esboçam (nem podiam) uma tentativa de identificação – seja das liquidações, seja do nexos, em cada período ou em cada

bloco de transacções, entre liquidações e repercussões.

Como, em suma, na ausência de identificação bastante dos únicos actos tributários relevantes – as liquidações originais das quais emerge tudo o resto, a própria condição dos “repercutentes”, e a posição dos “repercutidos” –, satisfazer o pedido?

A deficiência na formulação da causa de pedir, e na sua articulação com o pedido, verifica-se quando falte totalmente a indicação dos factos que constituem o núcleo essencial dos factos integrantes da previsão das normas de direito substantivo concedentes do direito em causa (no caso, a invalidade de um imposto que a Requerente considera ter suportado por repercussão).

E é isso que determina a nulidade do processo.

E não se diga que a Requerente fez referência às liquidações de CSR da melhor forma que podia: pelo contrário, desvalorizou-as, entendendo-as presumidas, e não carecidas de prova sua, por força de um regime legal que supôs ser o vigente (regime que, refira-se, também não dispensaria a prova mínima que aqui faltou – porque a presunção de que houve *repercussão* não poderia abarcar, obviamente, a presunção de que houve *liquidação*, tendo de provar-se que houve *liquidação*, e qual foi a *liquidação*).

Não cabendo a este tribunal emitir juízos de equidade (art. 2º, 2 do RJAT), não terão aqui cabimento considerações sobre a desculpabilidade de um tal erro de direito, ou se um tal erro pode, ou não, aproveitar a quem o cometeu.

A procedência da excepção de ineptidão da petição inicial determina a nulidade de todo o processo (art. 186º, 1 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).

Trata-se de uma nulidade insanável (art. 98º, 1, a) do CPPT), e de uma excepção dilatória (art. 577º, b) do CPC), que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância – não obstante, portanto, a que se proponha outra acção sobre o mesmo objecto (arts. 278º, 1, b) e 2, 279º e 576º, 2 do CPC).

Mas obstante, de imediato, ao conhecimento das demais excepções, nada podendo inferir-se, da sua não-consideração por prejudicialidade, quanto à procedência ou improcedência de cada uma delas para efeitos de absolvição da instância ou do pedido.

## **V.D – Questões prejudicadas.**

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, pela ordem disposta pelo art. 124º do CPPT, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – art. 608º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, c) e e) do RJAT.

## **VI. Decisão**

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Declarar nulo o processo, por ineptidão da petição inicial;
- b) Absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

## **VII - Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € **65.353,94**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **VIII - Custas**

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **2.448,00**, a pagar pela Requerente, dada a absolvição de instância, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de Fevereiro de 2025

Os Árbitros,

(Fernando Araújo)

(Pedro Miguel Bastos Rosado),  
com declaração de voto vencido

(Pedro Guerra Alves),  
com declaração de voto vencido quanto a exceção da incompetência do tribunal em razão da  
matéria

### **Declaração de voto de vencido**

Votei vencido quanto à questão da procedência da exceção de ineptidão da petição inicial, bem como relativamente às considerações feitas sobre a repercussão na CSR e matéria de fato, pelas seguintes razões:

I) Questão da procedência da exceção de ineptidão da petição inicial

O artigo 98.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, indica como uma das nulidades insanáveis em processo judicial tributário, a ineptidão da petição inicial.

Não indicando o CPPT as situações em que se deve entender que ocorre ineptidão da petição inicial, há que fazer apelo ao CPC, que é de aplicação subsidiária, nos termos do artigo 2.º, alínea e), daquele Código, e também o é no âmbito do processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

No artigo 186.º, n.º 1, do CPC, indicam-se as seguintes situações de ineptidão da petição inicial:

- a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;
- b) Quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir;
- c) Quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

O n.º 3 do mesmo artigo estabelece que *«se o réu contestar, apesar de arguir a ineptidão com fundamento na alínea a) do número anterior, a arguição não é julgada procedente quando, ouvido o autor, se verificar que o réu interpretou convenientemente a petição inicial»*.

No caso em apreço é manifesto que a ineptidão arguida pela AT não se enquadra nas referidas alíneas b) e c), designadamente por serem compatíveis a invocação de ilegalidade das liquidações de CSR e os pedidos da sua anulação e reembolso.

Por isso, só se pode aventar o seu enquadramento na alínea a).

No que concerne à alínea a), não se estando perante uma situação de falta do pedido ou de causa de pedir, apenas se poderá enquadrar a arguição no conceito de inteligibilidade.

No entanto, percebe-se o que pretende a Requerente com os pedidos que formula:

- declarar a ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- anulação, quanto à CSR, das liquidações relacionadas com as faturas, emitidas nos anos de 2019 a 2022 pelas empresas fornecedoras da Requerente;
- reembolso das quantias suportadas a esse título, acrescido de juros indemnizatórios.

A eventual dificuldade que a AT possa ter para identificar as liquidações que ela própria emitiu aos fornecedores de combustíveis relacionadas com as faturas em causa, desde logo quando as fornecedoras são sujeitos passivos de ISP/CSR, é um problema de organização dos seus serviços, pelo que é ela própria quem deve suportar os seus hipotéticos inconvenientes.

Para além disso, a falta de indicação das liquidações pela Requerente está perfeitamente justificada, pois elas foram emitidas pela AT à empresa que efectuou a introdução no consumo e não foram notificadas à Requerente.

Neste contexto, não era exigível à Requerente que identificasse as liquidações que a AT emitiu com base nas vendas de combustíveis em causa, nem essa identificação é necessária para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas faturas em causa.

A exigência de identificação das liquidações, numa situação deste tipo, em que o repercutido não tem possibilidade de as identificar e a identificação não é imprescindível para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas faturas, sobretudo quando a fornecedora é sujeito passivo de ISP/CSR, seria incompatível com o princípio constitucional da proporcionalidade, ínsito no artigo 18.º da CRP, 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 a Requerente impugnar contenciosamente atos que lhe aplicam tributação e lesam a sua esfera jurídica.

A desproporcionalidade de um juízo no sentido da ineptidão que privaria a Requerente de obter a apreciação jurisdicional para a sua pretensão é especialmente evidente numa situação em que a Autoridade Tributária e Aduaneira, que tem poderes de exigir das empresas fornecedoras de combustíveis (em especial das que surgem identificadas como fornecedoras e são sujeitos passivos de ISP/CSR) os esclarecimentos necessários sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiro (artigo 59.º, n.º 4, da LGT), não mostrou ter efetuado qualquer diligência, na sequência do pedido de revisão oficiosa, para identificação das liquidações conexas com as faturas juntas pela Requerente.

Isto é, à face do que consta dos autos, está-se perante uma situação em que a falta de identificação das liquidações de CSR é objetivamente imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, por ser único sujeito processual a quem a lei confere poderes que permitiriam apurar tal identificação. E, por isso, a Requerente não pode ver agravada a sua situação fiscal pelo facto de não lhe ser possível apresentar uma prova documental específica a que não pode ter acesso, quando a AT se absteve de obter essa mesma prova pelos seus próprios meios. A indevida inércia da Autoridade Tributária e Aduaneira não pode ser fundamento da aplicação à Requerente da sanção processual que a ineptidão da petição inicial consubstancia.

## II – Considerações quanto à natureza da repercussão na CSR e à matéria de fato

Vejamos a situação das fornecedoras da Requerente:

No artigo 4º da Resposta, a Requerida esclarece, e a Requerente no exercício do contraditório não põe em causa, que existem fornecedoras que são titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP/CSR, que uma fornecedora foi titular de estatuto no âmbito do ISP até 07-10-2020, que uma fornecedora, embora tivesse estatuto fiscal, não estava habilitada, durante os anos em

causa, a introduzir no consumo gasóleo nem gasolina, não podendo, assim, ter constituído o efetivo sujeito passivo de liquidações no âmbito da CSR (mas apenas mera intermediária) e existem fornecedoras que não eram titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP/CSR e, como tal, não podem ter sido responsáveis pela introdução dos produtos em causa no consumo (gasóleo e gasolina) nem, conseqüentemente, pelo pagamento da CSR correspondente (meras intermediárias na cadeia de abastecimento).

Se o fornecedor não é um sujeito passivo com estatuto fiscal no âmbito do ISP/CSR, há a certeza que ele não pagou a CSR, pelo que teria de se fazer a prova de que houve pagamento por algum sujeito passivo e de que houve repercussão para o fornecedor e deste para o consumidor.

Assim, no caso de vendas em que o revendedor não seja sujeito passivo de CSR/ISP, só se poderia considerar provada a repercussão, se se provasse, mesmo por presunção, o pagamento por um sujeito passivo, que este declara que repercutiu num intermediário, e este declara que repercutiu no consumidor.

Diversamente, existem fornecedores que são titulares de estatuto fiscal no âmbito do ISP/CSR,

Na ausência de quaisquer elementos que suscitem dúvidas, a existência de repercussão do tributo no consumidor final numa situação em que a lei pretende que ela exista, como sucede com a CSR, tem de se presumir, à face das regras da experiência que os árbitros devem aplicar na fixação da matéria de fato, nos termos da alínea c) do artigo 16.º do RJAT, pois trata-se de uma situação normal, que corresponde ao andamento natural das coisas, *quod plerumque accidit*.

Neste caso, as dúvidas que pudessem subsistir sobre natureza de repercussão legal da CSR foram dissipadas pelo artigo 2.º do CIEC, na redacção da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, que confirma a obrigatoriedade de repercussão em matéria de impostos especiais de consumo, ao dizer que "*os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam, designadamente*

---

*nos domínios do ambiente e da saúde pública, sendo repercutidos nos mesmos, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária".*

O artigo 6.º da mesma Lei atribui natureza interpretativa à nova redação, pelo que se impõe a conclusão de que a repercussão é imposta por lei, quanto a todos os impostos especiais de consumo, inclusivamente a CSR, como já resultava anteriormente, quanto a esta dos artigos 2.º e 3.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto.

Neste contexto, deve dizer-se que a presunção de repercussão quando esta está prevista na lei e não há qualquer facto que permita duvidar da correspondência do fato presumido à realidade, não é incompatível com o Direito da União, designadamente à face do Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no processo C-460/21.

O que aí se refere, relativamente a prova de uma situação de enriquecimento sem causa, que constitui excepção ao direito ao reembolso de quantias cobradas em violação do Direito da União, é que «o direito da União exclui assim que se aplique toda e qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e que visem impedir a apresentação de elementos de prova destinados a contestar uma pretensa repercussão (Acórdão de 21 de setembro de 2000, Michailidis, C-441/98 e C-442/98, EU:C:2000:479, n.º 42)».

Isto é, o que o TJUE considera incompatível com o Direito da União é a utilização exclusiva de uma presunção de repercussão para prova de uma situação excepcional de enriquecimento sem causa, derivada de omissão de repercussão, impedindo ao operador que devia fazer a repercussão a apresentação de elementos de prova destinados a demonstrar que não ocorreu.

Mas, no caso em apreço, o que está em causa não é a prova de uma situação de exceção, mas sim a prova da situação normal e não há obstáculos a que seja apresentada prova de que a

repercussão não ocorreu. O que sucede, é que nenhuma prova foi apresentada que permita entrever que a repercussão não tenha ocorrido.

Pelo exposto, é meu entendimento que o Tribunal deveria ter julgado improcedente a exceção da ineptidão do pedido de pronúncia arbitral e apreciado o mérito do pedido.

Neste sentido, entre outros, os acórdãos proferidos nos processos n.º 1015/2023-T e n.º 882/2024-T, que subscrevi.

O Árbitro

Pedro Miguel Bastos Rosado

Voto Vencido

Entendo não poder subscrever a posição da presente Decisão Arbitral, quanto a exceção da incompetência do tribunal em razão da matéria, entendo que é procedente a exceção de incompetência do Tribunal, por falta do acordo necessário para a constituição de tribunal arbitral, a que se reporta o artigo 18.º da Lei de Arbitragem Voluntária [Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT e artigo 181.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos], posição que já subscrevi nos processos arbitrais 372/2023-T, 520/2023-T, 876/2023-T, 168/2024-T, cujos fundamentos passo sinteticamente, a expor:

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, fixou como possível âmbito da arbitragem *«os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial 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 actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária».*

O Decreto-Lei n.º 10/2011 (RJAT), emitido ao abrigo da autorização legislativa, não estendeu o âmbito da jurisdição arbitral tributária a todo o tipo de litígios permitidos pela autorização legislativa, limitando a competência dos tribunais arbitrais à *«declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», à «declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais» e à «apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior».*

A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, restringiu ainda mais o âmbito da arbitragem tributária, eliminando a possibilidade de recurso à arbitragem para declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando deem origem à liquidação de qualquer tributo, e para apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projeto de decisão de liquidação.

No entanto, o artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer que *«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»*, veio admitir que, no âmbito das competências dos tribunais arbitrais, o âmbito da arbitragem tributária fosse limitado de harmonia com a vinculação.

Foi em concretização deste desígnio legislativo que foi emitida a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que definiu o *«objecto da vinculação»* e os *«termos da vinculação»* da seguinte forma:

***Artigo 1.º***  
***Vinculação ao CAAD***

*Pela presente portaria vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, no CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública:*

- a) A Direcção-Geral dos Impostos (DGCI); e*
- b) A Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).*

### **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.*

### **Artigo 3.º**

#### **Termos da vinculação**

*1 – A vinculação dos serviços e organismos referidos no artigo 1.º está limitada a litígios de valor não superior a € 10 000 000.*

2 – Sem prejuízo dos requisitos previstos no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a vinculação dos serviços referidos no artigo 1.º está sujeita às seguintes condições:

- a) Nos litígios de valor igual ou superior a € 500 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal;
- b) Nos litígios de valor igual ou superior a € 1 000 000, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal.

3 – Em caso de impossibilidade de designar árbitros com as características referidas no número anterior cabe ao presidente do Conselho Deontológico do CAAD a designação do árbitro presidente.

Desta legislação e regulamentação conclui-se que houve uma preocupação em **limitar o âmbito** da arbitragem tributária:

- na alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei de autorização legislativa admitia-se a possibilidade de nela ser incluída a generalidade dos litígios relativos a liquidação de tributos (inclusivamente os praticados pelos contribuintes) e de fixação de valores patrimoniais que podem ser apreciados em processo de impugnação judicial e o reconhecimento de direitos e interesse legítimos em matéria tributária;
- no artigo 2.º do RJAT não se incluiu na arbitragem tributária o reconhecimento de direitos e interesse legítimos em matéria tributária e estabeleceu-se no artigo 4.º, que a vinculação da Administração Tributária, que se reconduz a definição do âmbito da arbitrabilidade de litígios deveria ser efetuada por portaria;
- com a Lei n.º 64-B/2011, impôs-se que na portaria se indicassem o tipo e o valor máximo dos litígios, o que tem como corolário que nem todos os litígios abrangidos pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT;
- a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, limitou a vinculação aos serviços da Administração Tributária estadual e aos tribunais «*que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*», com várias exceções.

A intenção legislativa de restringir o âmbito da arbitragem tributária em relação ao que foi permitido pela autorização legislativa resulta com evidência destes diplomas e é explicada pelas justificadas dúvidas que, no início da arbitragem tributária, se suscitavam sobre o possível inadequado funcionamento de um meio inovador de resolução de litígios em matéria tributária, bem patentes nas preocupações sentidas pelo Senhor Conselheiro Santos Serra, Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, na sessão de apresentação do novo regime de arbitragem fiscal, que ocorreu em Lisboa, no dia 14-12-2010:

*Assim, e logo à partida, é preciso que o regime de arbitragem tributária ora constituído consiga afastar receios de que, por via da arbitragem, as partes consigam contornar as imposições legais que sobre si recaem, e que façam letra morta dos princípios da legalidade e da igualdade entre contribuintes em matéria tributária, com a capacidade negocial diferenciada das partes a sobrepor-se ao princípio da tributação de acordo com a sua real capacidade contributiva.<sup>5</sup>*

A consciência dos riscos como fundamento das limitações do âmbito foi expressamente explicada pelo Senhor Prof. Doutor Sérgio Vasques (que desempenhava as funções de Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ao tempo em que foram emitidos o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), em texto publicado na *Newsletter* n.º 1 do CAAD:

*A arbitragem tributária, tal como contemplada no Regime da Arbitragem Tributária veio a apresentar âmbito mais estreito relativamente ao que figurava na autorização legislativa do orçamento do estado para 2010, pela consciência de que esta era, e continua a ser, uma experiência inovadora que não vai sem os seus riscos. Foi também com precaução que a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, através da qual se vinculou a administração tributária ao regime, impôs vários limites desde logo atendendo à especificidade e ao valor das matérias em causa, associando-se deste*

---

<sup>5</sup> Texto reproduzido no Guia da Arbitragem Tributária, 2.ª edição, página 192.

---

*modo a Administração Fiscal a este mecanismo de resolução alternativa de litígios nos estritos termos e condições estabelecidos na Portaria».*<sup>6</sup>

Nos litígios em matéria de direito tributário está em causa o interesse público primacial de um Estado de Direito, que é a obtenção de receitas imprescindíveis ao próprio funcionamento global do Estado, o que justifica que na vinculação se tomassem cautelas.

A arbitragem tributária poderia vir a ser um meio generalizado alternativo de resolução de litígios fiscais, mas, antes de serem dadas provas reiteradas da qualidade e isenção das suas decisões, a necessidade de protecção do interesse público e de assegurar a efectividade dos princípios essenciais da legalidade e da igualdade tributária que o enformam nesta matéria recomendava em 2011 e recomenda actualmente que se avance com cuidado, sem entusiasmos desmedidos, não deixando ao arbítrio dos cidadãos a opção livre e ilimitada por esse meio de resolução de litígios.

Essa cautela é especialmente aconselhada quando, por razões de celeridade, se optou por restringir os meios de impugnação e recurso das decisões arbitrais e, por isso, é menor do que nos tribunais tributários a viabilidade de correção de possíveis erros de julgamento que sejam lesivos do interesse público.

Por isso se justificava em 2011 e se justifica ainda hoje que haja limitações ao acesso à arbitragem tributária, de forma de compatibilizar a utilização deste meio opcional de acesso à justiça com a obrigação estadual de proteger o interesse público, assegurar a legalidade e igualdade tributária e a arrecadação de receitas imprescindíveis para o funcionamento do Estado.

A esta luz, o artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer que o âmbito da vinculação seria definido por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, **atribui-lhes um poder discricionário, para definirem a amplitude da vinculação** da forma como entendam que melhor se prossegue o conjunto de interesses públicos cuja concretização está em causa, definição esta que não pode dispensar, naturalmente, a avaliação

---

<sup>6</sup> Publicado em [https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD\\_out\\_2011.pdf](https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_out_2011.pdf).

da verificação da existência das condições de ordem material e humana necessárias para a implementação deste novo regime.

Neste contexto em que havia uma evidente **intenção de restringir o âmbito inicial da arbitragem tributária** em relação à amplitude permitida pela lei de autorização legislativa, sendo consabido que a Constituição da República Portuguesa (CRP) e a Lei Geral Tributária (LGT) aludem a vários tipos de tributos, que designam como «*impostos*», «*taxas*» e «*contribuições financeiras*» [artigos 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP] e 3.º, n.ºs 2 e 3, da LGT], a inclusão da palavra «**impostos**» na expressão «*apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*» contrastando com a referência mas abrangente a «*actos de liquidação de tributos*» que foi usada na alínea a) do n.º 4 do artigo 24.º da Lei n.º 3-B/2010 (autorização legislativa) para definir o âmbito da autorização, tem de ser interpretada **expressão precisa da restrição** que se pretendeu efetuar.

Na verdade, assente que a intenção legislativa era restringir o âmbito da jurisdição arbitral, se foi utilizada uma expressão com alcance restritivo para indicar o âmbito da restrição, tem de pressupor-se, presumindo que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (como impõe o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), que se pretendeu restringir nos precisos termos, se não houver razões que imponham que se conclua que houve alguma deficiência na expressão do pensamento legislativo. Uma norma com alcance restritivo deve, em princípio, ser interpretada em termos estritos e não extensivamente, pois a ampliação do seu alcance estará presumivelmente ao arpejo do pensamento legislativo que a interpretação jurídica visa reconstituir (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil).

Como se escreve no Acórdão n.º 539/2015, do Tribunal Constitucional:

*«As contribuições financeiras constituem um tertium genus de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas coletivas, na medida em que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por uma instituição pública a certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades que beneficiam coletivamente de um atividade administrativa) (Gomes Canotilho/Vital Moreira, em “Constituição da República Portuguesa Anotada”, I vol., pág. 1095, 4.ª ed., Coimbra Editora).*

*As contribuições distinguem-se especialmente das taxas porque não se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, correspondendo a uma relação de bilateralidade genérica. Preenchem esse requisito as situações em que a prestação poderá beneficiar potencialmente um grupo homogéneo ou um conjunto diferenciável de destinatários e aquelas em que a responsabilidade pelo financiamento de uma tarefa administrativa é imputável a um determinado grupo que mantém alguma proximidade com as finalidades que através dessa atividade se pretendem atingir (sobre estes aspetos, Sérgio Vasques, ob. cit., pág. 221, e Suzana Tavares da Silva, em “As taxas e a coerência do sistema tributário”, pág. 89-91, 2.ª edição, Coimbra Editora)».*

Por outro lado, quando foi emitida a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em que o Governo definiu o âmbito da vinculação à arbitragem tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira já administrava tributos com a designação de «contribuição» (designadamente, desde 2008, a contribuição de serviço rodoviário que aqui está em causa, e tinha já sido criada pelo artigo 141.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a contribuição sobre o sector bancário), pelo que não se pode aventar, com pertinência, que não se colocasse, no momento da emissão daquela Portaria, a necessidade esclarecer com rigor se o âmbito da vinculação abrangia ou não tributos com a designação de «contribuições».

A intenção governamental de afastar da vinculação à arbitragem tributária as pretensões relativas a contribuições é confirmada pela alteração efetuada ao artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2001 pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de Setembro, em que se manteve a referência restritiva a «impostos», em momento em que a Autoridade Tributária e Aduaneira já administrava vários tributos com a designação de «contribuições», como, além da CSR e da contribuição sobre o sector bancário, a contribuição extraordinária sobre o setor energético (criada pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro) e a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica (criada pelo artigo 168.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro).

Por outro lado, utilizando a Constituição e a Lei designações específicas para classificar os vários tipos de tributos, terá de se presumir também que, para efeito da definição das

competências dos tribunais arbitrais, se pretendeu aludir à classificação que a legislativamente foi adoptada em relação a cada tributo e não à que o intérprete poderá considerar-se mais apropriada, como base em considerações de natureza doutrinal. A classificação de tributos especiais, designadamente para apurar se devem ser ou não tratados constitucionalmente como impostos é, frequentemente, uma tarefa complexa, objeto de abundante jurisprudência do Tribunal Constitucional. Não há qualquer razão para crer, em termos de razoabilidade, que o legislador, que tem de se presumir que consagrou a solução mais acertada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), tivesse optado por impor indagações com esse nível de dificuldade, incerteza de resultados e morosidade para definição da competência dos tribunais arbitrais, em vez de optar pela identificação clara e segura dos tributos a que pretendeu aludir através da designação que legislativamente foi considerada adequada que, além do mais, se compagina melhor com a celeridade de decisões que se visou atingir com a criação da arbitragem tributária.

Para além disso, 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 correta 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 considerada «*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 atividade*»), 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 perspetiva legislativa, um dos «*impostos*» a que alude o artigo 2.º da Portaria n.º 112-/2011.

Por outro lado, da relegação da definição do âmbito da vinculação para diploma de natureza regulamentar depreende-se que, subjacente à restrição que se pretendeu efectuar estarão também razões pragmáticas relacionadas com a criação das condições práticas para implementação do novo regime, que normalmente se reservam para diplomas de natureza executiva, como são as relativas à disponibilidade de meios humanos da Administração Tributária com formação adequada para a representarem adequadamente nos processos tributários que exijam formação mais especializada. Neste caso, pelas limitações ao âmbito da jurisdição arbitral que se fazem nas alíneas c) e d) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quanto a litígios relacionados com matéria aduaneira, entrevê-se que estarão razões desse tipo subjacentes a essas restrições à arbitrabilidade de litígios.

Tendo o poder discricionário para definir o âmbito da vinculação sido atribuído aos membros do Governo indicados no artigo 4.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011 e não aos tribunais arbitrais, não podem estes substituir-se àqueles na definição do âmbito da jurisdição arbitral. Desde logo porque os tribunais não possuem o conhecimento de todos os elementos de natureza operacional que podem ter levado os membros do Governo que emitiram a Portaria n.º 112-A/2011. E, depois, porque foi a esses membros do Governo e não aos tribunais arbitrais que a lei atribuiu o poder de definir o âmbito da vinculação.

Pelo exposto, a interpretação correta, alicerçada no teor literal deste artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 e nas regras interpretativas que constam do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil,

mas tendo também em conta as «*circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*» (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), é a de que se pretendeu restringir a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a litígios em que estejam em causa tributos legislativamente classificados como impostos ou explicitamente como tal considerados (como sucede com as «*contribuições especiais*» referidas no n.º 3 do artigo 4.º da LGT), com as exceções arroladas naquela norma.

Assim, é de concluir que não é abrangida pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, a apreciação de litígios que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas à CSR.

Pelo que se refere no acórdão arbitral proferido no processo n.º 146/2019-T, a falta de vinculação não implica incompetência absoluta, em razão da matéria, a que alude o artigo 16.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, pois a competência para apreciação da generalidade de actos de liquidação de tributos se insere nas competências dos tribunais arbitrais definidas no artigo 2.º do RJAT.

Mas, está-se perante incompetência relativa por falta do acordo necessário para a constituição de tribunal arbitral, a que se reporta o artigo 18.º da Lei de Arbitragem Voluntária [Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT e artigo 181.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos ( <sup>7</sup> )], acordo esse que, relativamente à arbitragem tributária, é genericamente exigido e definido no que concerne à Autoridade Tributária e Aduaneira através da vinculação, prevista no artigo 4.º do RJAT.

Tendo esta incompetência sido arguida tempestivamente, na Resposta (artigo 18.º, n.º 4, da LAV), tem de concluir-se que procede, com esta fundamentação, a exceção de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

---

<sup>7</sup> No sentido da aplicação subsidiária da Lei de Arbitragem Voluntária à arbitragem tributária, pode ver-se, entre vários, o acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de e 21-04-2021, processo n.º 101/19.1BALS.B.

Esta interpretação do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 é compaginável com a Constituição, como já decidiu o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 545/2019, de 16-10-2019, proferido no processo n.º 1067/2018.

Razões pela qual voto vencido, quanto à improcedência da exceção de incompetência do tribunal arbitral, e em consequência absolveria a Requerida da instância.

Pedro Guerra Alves