

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 868/2024-T**

**Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) e consignação de receitas de ISP; Legitimidade dos repercutidos; Ineptidão do PPA**

## **SUMÁRIO:**

**I** – Todos os tribunais arbitrais são dotados da competência da competência e esta implica que possam determinar a natureza jurídica das situações que lhe podem ser submetidas.

**II** – A designação que o legislador adoptou para uma parcela do ISP que, durante algum tempo, foi dele legalmente autonomizada, é irrelevante para determinar a sua natureza jurídica.

**III** – Havendo um regime especial de revisão no Código dos Impostos Especiais de Consumo, para o qual remetia o n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, o círculo dos potenciais impugnantes dos actos de liquidação da CSR coincide necessariamente com o círculo dos potenciais credores do reembolso (até porque só eles podem invocar um interesse relevante) e está delimitado no artigo 15.º, n.º 2, do CIEC.

**IV** – Não sendo as Requerentes sujeitos passivos de CSR/“*Consignação de serviço rodoviário*” os únicos factos relevantes para apurar a sua legitimidade para impugnar os actos de liquidação ocorridos entre a AT e os sujeitos passivos de ISP/CSR são os referentes às relações estabelecidas entre as Requerentes e *os sujeitos passivos que intervieram nesses actos*.

**V** – Sem a junção de elementos probatórios referentes a essas relações, as Requerentes são parte ilegítima e o PPA inepto.

**VI** – Estando em causa a apreciação, *numa jurisdição facultativa e de âmbito limitado, como é a arbitral*, da regularidade do PPA e da legitimidade de quem não é sujeito passivo de imposto para pôr em causa uma relação tributária em que não participou, não faz qualquer sentido sujeitar tais questões ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

1. No dia 11 de Julho de 2024, na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa “*remetido à Divisão do Imposto sobre os produtos*

*petrolíferos e energéticos da Direção de Serviços de Impostos Especiais de Consumo no dia 12.12.2023” submetido por*

- **A...**, Unipessoal Lda., NIPC..., com sede no..., ..., ...-... ..., ...;

- **B...** S.A., NIPC..., com sede no ..., ..., ...-... ..., ...;

- **C...** S.A., NIPC..., com sede no ..., ..., ..., ...-... ..., ...;

- **D...** S.A., ..., com sede no..., ..., n.º ..., ...-..., ..., ...;

- **E...**, S.A., ..., com sede no ..., ..., n.º ..., ...-..., ..., ...; e

- **F...** S.A., NIPC..., com sede no..., ..., n.º ..., ...-..., ..., ...;

apresentaram estas (Requerentes)

pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) e no artigo 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2. Pretendiam a “**declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão tácita de indeferimento do pedido de revisão oficiosa:**

a) *Das liquidações (“Liquidações”) de Imposto Especial sobre o Consumo (“IEC”) relativas aos períodos de 11/2019, 12/2019, 01/2020, 02/2020, 03/2020, 04/2020, 05/2020, 06/2020, 07/2020, 08/2020, 09/2020, 10/2020, 11/2020, 12/2020, 01/2021, 02/2021, 03/2021, 04/2021, 05/2021, 06/2021, 07/2021, 08/2021, 09/2021, 10/2021, 11/2021, 12/2021, 01/2022, 02/2022, 03/2022, 04/2022, 05/2022, 06/2022, 07/2022, 08/2022, 09/2022, 10/2022, 11/2022, e 12/2022 liquidadas e pagas pela G..., S.A., NIPC..., pela H..., S.A., NIPC..., pela I..., Lda, NIPC ... e pela J..., S.A, NIPC ... (doravante, as Gasolineiras), na parte correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) que foi paga (através do mecanismo de repercussão), pelas aqui Requerentes (...),*

b) *“E das Liquidações de Imposto Especial sobre o Consumo relativas aos períodos de 01/2023, 02/2023, 03/2023, 04/2023, 05/2023, 06/2023, 07/2023,*

08/2023, 09/2023, e 10/2023, liquidadas pela H..., S.A, pela G..., S.A., e pela I..., Lda, na parcela relativa à receita consignada à Infraestruturas de Portugal, S.A. (designada por “Consignação de serviço rodoviário”), suportada pelas aqui Requerentes”,

“procedendo-se à inerente devolução daqueles montantes, acrescidos de juros indemnizatórios a calcular desde o momento do seu pagamento até à sua integral devolução.”.

3. Em 4 de Novembro, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) apresentou requerimento, dirigido ao Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), nos seguintes termos:

*“A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT), notificada em 22/07/2024 da apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral no processo supramencionado, deduzido por A..., Unipessoal Lda. e outras, vem informar, que analisado o pedido, não detetou a identificação de qualquer ato tributário. Identificação que, aliás, também não consta da plataforma do Centro de Arbitragem Tributária.*

*Assim, tendo em conta, que:*

- a) A competência dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, abrange exclusivamente a apreciação direta da legalidade de atos de liquidação ou de atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daquele tipo, conforme decorre do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, e como se depreende das referências expressas que se fazem artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT;*
- b) Conforme dispõe, expressamente, a alínea b), do n.º 2, do artigo 10º do RJAT, do requerimento em que é formulado o pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral;*
- c) Sem a identificação, por parte do interessado, dos atos tributários, cuja ilegalidade é invocada, não pode o dirigente máximo da AT exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT.*

*Solicita-se que sejam identificados os atos de liquidação cuja legalidade as Requerentes pretendem ver sindicada, entendendo-se que o termo inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13º do RJAT só ocorre*

*após a notificação, à Autoridade Tributária e Aduaneira, da identificação, em concreto, dos atos de liquidação cuja ilegalidade é suscitada.”*

4. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal Arbitral em 4 de Setembro de 2024, e não tendo nem as Requerentes nem a Requerida suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 24 desse mês.
5. Tendo o Presidente do CAAD entendido que seria o Tribunal Arbitral a entidade competente para a pronúncia sobre o requerido pela AT, foi o requerimento referido em 3. integrado nos autos. Porém, sendo ele dirigido a entidade alheia ao Tribunal Arbitral Colectivo, entendeu este que a pretensão da Requerida poderia ser-lhe apresentada na sua resposta, razão pela qual, em 27 de Setembro, foi proferido despacho a convidar a AT a, querendo, apresentá-la e solicitar a produção de prova adicional no prazo de 30 dias.
6. Em 4 de Novembro, a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo (PA).
7. Em 20 de Março de 2025, após apresentação do projecto de decisão que se fundava em incompetência do Tribunal para decidir o pedido principal formulado e, portanto, também o derivado, e, ainda, em ineptidão múltipla do PPA e em falta de legitimidade das Requerentes, por deliberação da maioria do Colectivo, foi proferido despacho que, entre o mais, prorrogou o prazo de decisão de modo a dar oportunidade à Requerente para se pronunciar, querendo, sobre as excepções suscitadas pela AT e ainda sobre:

*“i. a jurisprudência arbitral firmada sobre a criação de uma ficção jurídica decorrente da ultrapassagem do prazo de decisão do pedido de revisão oficiosa (vg, decisões dos processos n.ºs 930/2023-T, 988/2023-T, 1034/2023-T, 75/2024-T, 124/2024-T, 148/2024-T, 176/2024-T, 259/2024-T, 284/2024-T, 313/2024-T, 582/2024-T, 676/2024-T, 700/2024-T, 806/2024-T e 956/2023-T), imodificável pela decisão arbitral;*

*ii. a pretensão de criação retroactiva de micro-actos de liquidação, correspondentes aos valores peticionados, totalmente distintos dos actos de liquidação praticados pela AT, como decidido no processo n.º 263/2024-T;*

*iii. a inadmissibilidade de a AT fazer pagamentos a quem não entrou numa relação tributária com ela (Acórdãos do STA de 10 de Novembro de 2021 processo n.º 01449/14.7BESNT 0359/17; de 28 de Outubro de 2020, processo n.º 0581/17.0BEALM; e de 1 de Outubro de 2003, processo n.º 0956/03) e, nessa*

*medida, sobre a incompatibilidade entre o pedido pelas Requerentes (“inerente devolução daqueles montantes, acrescidos de juros indemnizatórios”) e a causa de pedir (“a CSR introduzida por meio da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, deve considerar-se um imposto ilegal”);*

*iv. a ausência de junção de prova, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT.”*

8. A Requerente apresentou a sua pronúncia em 3 de Abril de 2025 – em que dos quatro pontos acima indicados se limitou a argumentar sobre o primeiro.
9. Em 21 de Maio, por impossibilidade de um dos membros do Colectivo participar na consensualização da decisão, foi determinada nova prorrogação do prazo de decisão.

## **II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

10. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.
11. Requerentes e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.
12. Importa estabelecer preliminarmente – e officiosamente – se o pedido de pronúncia arbitral (PPA) se contém no âmbito das atribuições do tribunal arbitral e preenche os requisitos mínimos para ser apreciado, bem como a legitimidade passiva da AT e a legitimidade activa das Requerentes.
13. É o que se verá a seguir.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

### **III. 1. Factos provados**

- a) As Requerentes remeteram um pedido de revisão oficiosa à Divisão do Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos da Direção de Serviços de Impostos Especiais de Consumo no dia 12 de Dezembro de 2023;*
- b) As Requerentes solicitaram ao CAAD a constituição de um tribunal arbitral no dia 11 de Julho de 2024.*

### **III. 2. Factos não provados**

Não se provou qual a actividade a que se dedicam as Requerentes, embora se possa inferir que, caso o seu objecto social corresponda às suas firmas, operem no domínio da concessão e operação de estradas com portagens.

Não se provou que as Requerentes tivessem adquirido os combustíveis que constam das listas que elaboraram e juntaram aos autos.

### **III. 3. Motivação da decisão de facto**

A única informação que as Requerentes entenderam partilhar com o Tribunal a mais da sua denominação social e número de pessoa colectiva foi a da sua morada. Como a AT não se pronunciou sobre a actividade desenvolvida pelas Requerentes – o que poderia eventualmente ser relevante para formular um juízo sobre se seriam ou não “consumidoras” – nada se considerou provado quanto a isso.

Também não se deram como provados os valores de CSR/“*Consignação de serviço rodoviário*” que as Requerentes fizeram constar de meras listagens por elas emitidas, porque não foram juntos aos autos quaisquer documentos comprovativos, nem dada qualquer explicação para tal ausência de documentação de suporte. Nem sequer, acrescente-se, após o Despacho proferido em 20 de Março ter expressamente convidado as Requerentes a comentar “*a ausência de junção de prova, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT*”.

Assim, os factos dados como provados resultam da única prova produzida: houve interposição de reclamação graciosa e houve pedido de constituição de Tribunal Arbitral sobre a matéria referente a CSR/“*Consignação de serviço rodoviário*”.

## **IV. DIREITO**

### **IV.1. Questões a decidir**

Entende o presente Tribunal que o primeiro núcleo de questões a discutir é o da *arbitrabilidade* da disputa.

Isso supõe estabelecer, *em primeiro lugar*, quatro coisas:

- a) que a jurisdição arbitral pode aferir se a CSR é um imposto ou uma contribuição;
- b) que, sendo uma contribuição, ainda assim está dentro do perímetro de jurisdição atribuída legalmente aos Tribunais Arbitrais do CAAD;
- c) que, sendo um imposto ou uma contribuição, está compreendida no âmbito de vinculação que foi fixado para a AT pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (que “*Vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa*”, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do RJAT);
- d) que os pedidos formulados ao Tribunal têm cabimento nos seus poderes jurisdicionais.

Todas estas questões são puramente de Direito.

Tendo em conta que não há critério para dar preferência às questões de ilegitimidade e de ineptidão, e que a jurisprudência arbitral se divide sobre isso<sup>1</sup>, importa ainda apurar se as Requerentes têm legitimidade para pretender anular as liquidações “*de Imposto Especial sobre*

---

<sup>1</sup> Se é manifesto que o PPA é inepto, mas igualmente claro que o Requerente não tem legitimidade para impugnar actos que se limita a presumir, não parece haver um critério seguro para dar preferência a uma das questões sobre a outra – e daí que, além das **decisões que optam por dar prioridade à falta de legitimidade** (decisões dos processos n.ºs 296/2023-T, 332/2023-T, 365/2023-T, 375/2023-T, 408/2023-T, 409/2023-T, 438/2023-T, 466/2023-T, 490/2023-T, 536/2023-T, 537/2023-T, 604/2023-T, 633/2023-T, 673/2023-T, 681/2023-T, 688/2023-T, 844/2023-T, 847/2023-T, 861/2023-T, 863/2023-T, 882/2023-T, 883/2023-T, 889/2023-T, 950/2023-T, 956/2023-T, 985/2023-T, 987/2023-T, 988/2023-T, 1017/2023-T, 1023/2023-T, 1034/2023-T, 1036/2023-T, 1039/2023-T, 1042/2023-T, 1044/2023-T, 1055/2023-T, 1063/2023-T, 1064/2023-T, 5/2024-T, 7/2024-T, 33/2024-T, 34/2024-T, 50/2024-T, 57/2024-T, 62/2024-T, 75/2024-T, 88/2024-T, 94/2024-T, 105/2024-T, 107/2024-T, 109/2024-T, 113/2024-T, 116/2024-T, 121/2024-T, 124/2024-T, 166/2024-T, 176/2024-T, 224/2024-T, 259/2024-T, 266/2024-T, 327/2024-T, 403/2024-T e 501/2024-T) e **das que optam por dar preferência à ineptidão** (decisões dos processos n.ºs 364/2023-T, 605/2023-T, 877/2023-T, 954/2023-T, 1019/2023-T, 4/2024-T, 46/2024-T, 118/2024-T, 192/2024-T – esta com a particularidade de só mencionar a ineptidão da petição inicial no decisório, mas também estabelecer a ilegitimidade da Requerente na fundamentação – e 533/2024-T), **haja uma corrente na jurisprudência arbitral que invoca ambas em simultâneo** (decisões dos processos n.ºs 376/2023-T, 467/2023-T, 710/2023-T, 736/2023-T, 848/2023-T, 981/2023-T, 989/2023-T, 1062/2023-T, 6/2024-T, 35/2024-T, 76/2024-T, 110/2024-T, 201/2024-T e 256/2024-T).

o Consumo (“IEC”)” relativas aos períodos de 11/2019 a 12/2022, que – invocam sem juntar documentos comprovativos – teriam sido “liquidadas e pagas pela G..., S.A., NIPC..., pela H..., S.A, NIPC..., pela I..., Lda, NIPC ... e pela J..., S.A, NIPC ... (doravante, as Gasolineiras), na parte correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) que foi paga (através do mecanismo de repercussão), pelas aqui Requerentes”, bem como das liquidações “de Imposto Especial sobre o Consumo” relativas aos períodos de 01/2023, a 10/2023, “liquidadas pela H..., S.A, pela G..., S.A., e pela I..., Lda, na parcela relativa à receita consignada à Infraestruturas de Portugal, S.A. (designada por “Consignação de serviço rodoviário”), suportada pelas aqui Requerentes”.

### **III.2. A questão da arbitrabilidade**

#### **IV.2.1. A possibilidade de haver processos arbitrais sobre contribuições e a natureza da CSR**

Uma vez que a competência dos tribunais arbitrais a constituir no âmbito do CAAD está estabelecida no artigo 2.º do RJAT e abrange (al. a) do seu n.º 1) a “declaração de ilegalidade de actos de liquidação de **tributos**, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;”, mas o proémio do n.º 2 da Portaria n.º 112-A/2011 circunscreveu – ao menos literalmente – tal vinculação às “pretensões relativas a **impostos** cuja administração (...) esteja cometida” à AT, tem-se discutido se as pretensões referentes a “contribuições” podem ser objecto de apreciação por tais tribunais<sup>2</sup>. Aliás, diz-se na Resposta da AT que “independentemente do nomen iuris ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que esta não é, por definição, um imposto facilmente se concluindo que sua discussão se encontra excluída da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal.”.

---

<sup>2</sup> Na fórmula usada na decisão do processo n.º 629/2021-T, “Isso não releva do âmbito de competência do tribunal, releva do âmbito de sujeição a ele de um dos intervenientes processuais.”, invocando em nota a “decisão do caso n.º 146/2019-T (com um voto de vencido) que acaba por reconduzir a primeira [“competência – delimitada legislativamente”] a incompetência absoluta e a segunda [“vinculação – delimitada pela portaria dentro da liberdade de opção atribuída por lei”] a incompetência relativa.”.

Embora o problema não se esgote na qualificação da CSR como imposto ou contribuição (como se verá adiante), entende o presente Tribunal que a CSR era um imposto. Como se escreveu no Sumário da decisão do processo n.º 629/2021-T, “*Uma parcela de um imposto especial de consumo não deixa de ser um imposto especial de consumo por o legislador lhe atribuir uma narrativa (de resto oscilante entre a compensação de custos e a contrapartida de benefícios) e lhe providenciar uma consignação orgânica (mormente se a entidade que dela beneficia deixa de ter como função única providenciar a suposta contrapartida que justificaria a alteração de género)*”.

Evidentemente, sendo a CSR um imposto, a questão da competência do presente Tribunal deixa de ser controvertida, e fica prejudicada a indagação de saber se as questões relativas às contribuições se incluem no âmbito da jurisdição dos Tribunais arbitrais do CAAD.

\*

Isso não encerra a questão porque a Resposta da AT invoca a tese que, por maioria, prevaleceu na decisão do processo n.º 31/2023-T (que extensamente transcreve), e – diz a AT – se manteve nas decisões proferidas no âmbito dos processos n.ºs 508/2023-T, 520/2023-T, 675/2023-T e 149/2024-T<sup>3</sup>. Tese essa distinta (se é que não incompatível) com a da classificação da CSR como “*contribuição*” porque nestas decisões se *admitiu a eventual classificação doutrinal da CSR como imposto* (negrito aditado):

*“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*

---

<sup>3</sup> Nessas decisões **renunciou-se expressamente a estabelecer a natureza da CSR** em homenagem à liberdade de vinculação que o legislador atribuiu ao autor da portaria de vinculação, por se ter entendido que, como se escreveu vg na decisão n.º 508/2023-T, outra solução implicaria “*impor indagações com esse nível de dificuldade, incerteza de resultados e morosidade para definição da competência dos tribunais arbitrais*”. Nesse sentido, escreveu-se aí o seguinte (negrito aditado): “*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*” (destaque aditado).

---

*adoptada em relação a cada tributo e não à que o intérprete poderá considerar mais apropriada, como base em considerações de natureza doutrinal.”*

Como quer que seja, tal tese tem a particularidade de levar materialmente ao mesmo resultado da generalidade das decisões do CAAD sobre a CSR: em situações em que as Requerentes não são sujeitos passivos da relação tributária (já não assim quando o são), chega à mesmíssima solução das teses que, por caminhos não coincidentes, recusam conhecer de mérito – quer por diagnosticarem falta de legitimidade das Requerentes, quer por identificarem ineptidão da petição inicial, quer ambas<sup>4</sup>. Na verdade, com qualquer desses fundamentos, a AT é absolvida da instância e as custas arbitrais recaem sobre as Requerentes.

#### **IV.2.2. A questão do objecto**

Tendo-se concluído que a natureza da CSR não a exclui dos poderes jurisdicionais dos Tribunais Arbitrais, nem por via da invocada *incompetência relativa* (a AT está vinculada à jurisdição arbitral quanto às questões que lhe dizem respeito), nem por via da igualmente invocada *incompetência absoluta* (era um imposto, não uma contribuição), tem ainda de se apurar se a pretensão das Requerentes tem objecto.

As Requerentes invocaram no PPA que “*as Gasolineiras, enquanto fornecedoras de gasolina e gasóleo rodoviário, liquidaram e cobraram ISP às Requerentes (bem como aos seus demais clientes)*” e reconheceram que

*“Enquanto sujeitos passivos de imposto, as Gasolineiras introduziram no consumo estes produtos através da declaração de introdução no consumo eletrónica (“e-DIC”) (n.º 1 do artigo 10.º do Código dos IEC).”,*

que

*“A e-DIC deve ser processada até ao final do dia útil seguinte àquele em que ocorra a introdução no consumo (n.º 3 do artigo 10.º do Código dos IEC).”*

que

*“Em seguida, e em cumprimento com o disposto no artigo 10.º A do Código dos IEC, “as introduções no consumo efetuadas num determinado mês pelos sujeitos passivos*

---

<sup>4</sup> Supra, nota 1.

que detenham um dos estatutos previstos no presente Código são globalizadas no mês seguinte, numa única liquidação, processada de forma automática.”.”

e que

*“após liquidar e cobrar ISP e CSR junto dos seus clientes, as Gasolineiras foram notificadas da liquidação de imposto (artigo 12.º do Código dos IEC), procedendo ao respetivo pagamento até ao último dia útil do mês.”*

Ou seja: reconheceram implicitamente que não é possível relacionar cada uma das *e-DIC* com os combustíveis que adquiriram passados dias, semanas ou meses, e reconheceram expressamente que as únicas liquidações efectuadas pelos serviços da AT são *globais e mensais* – e que, portanto, qualquer autonomização da fracção que, de algum modo, lhes pudesse ser imputável, *corresponderia necessariamente a uma criação, por decisão do Tribunal, de uma micro-liquidação previamente inexistente*. Seria, portanto, a declaração de ilegalidade que constituiria juridicamente, e à medida de cada impugnação, os “actos de liquidação” que anulasse.

Como se escreveu na decisão do processo n.º 263/2024-T:

*“naquilo em que a Alfândega de Braga pudesse ser temporal e materialmente competente, a pretensão da Requerente traduzir-se-ia na autonomização dos actos de liquidação por referência aos precisos montantes que teriam sido repercutidos nela\*, ou seja, equivaleria a cindir um acto tributário uno\* (aliás, incorporando mais do que a CSR) na fatia que lhe teria vindo, depois, a dizer respeito. (Na verdade, em tantas fatias quantas as que viessem a ser objecto de promoções de revisões oficiosas ou reclamações graciosas por quem se arrogasse a qualidade de repercutido de um dos tributos liquidados conjuntamente\*, fatias essas dependentes de eventos fortuitos subsequentes à liquidação e – conforme se lê no n.º 58 do Acórdão do TJUE no processo C-147/01 - Weber's Wine World –, algo que outras ordens jurídicas não admitem\*, muito menos com efeitos retroactivos).*

*Ou seja, como os actos de liquidação (mensais) impugnados se referiam ao bilionésimo, ou ao milésimo de bilionésimo, ou a qualquer fracção imaginável da componente de CSR de uma liquidação global (de resto irrastrável no tempo e no espaço) o que a Requerente solicitava à Alfândega de Braga era que constituísse juridicamente, e à medida do seu pedido, “actos de liquidação” com uma componente jurídica (a da específica componente de CSR impugnada), material (a das exactas quantidades de combustíveis adquiridos pela Requerente em causa) e temporal (a de uma hipotética liquidação a que se faz corresponder, sabe-se lá porquê, os combustíveis*

*adquiridos)* totalmente distintas de qualquer acto de liquidação efectivamente praticado por qualquer dos serviços desconcentrados da AT.”.

Convidada a pronunciar-se sobre esta questão no despacho mencionado em I.8., a Requerente nada disse.

Quer dizer que, inexistindo actos de liquidação prévios coincidentes com as pretendidas anulações – quer quanto a putativas liquidações de CSR, quer, por maioria de razão, quanto à consignação de valores de ISP à Infraestruturas de Portugal – os pedidos da sua anulação, fundados na alegação de que “*entre o dia 01.11.2019 e 31.10.2023, nas e-DIC entregues diariamente pelas Gasolineiras nos períodos acima referidos, constarão as vendas feitas às aqui Requerentes, e nas quais as Requerentes suportaram o montante relativo à CSR, que tal como o ISP, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, que lhe foram repercutidos pelas Gasolineiras.*”, não têm objecto possível.

#### **IV.2.3. A contradição entre o pedido e a causa de pedir**

Acresce que a causa de pedir do pedido em última instância formulado pelas Requerentes (a “*inerente devolução daqueles montantes, acrescidos de juros indemnizatórios*”) era a alegada desconformidade do regime jurídico da CSR (e da subsequente consignação de receitas) com o Direito da União. Só que, como o STA já decidiu, designadamente:

- no Acórdão proferido no processo n.º 0581/17.0BEALM, de 28 de Outubro de 2020 (negritos aditados):

*“nas situações de repercussão voluntária, seguramente que se pode concluir que o repercutido, igualmente não tem qualquer direito que possa exercer, directamente, contra o sujeito activo 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 (cfr. art.º 18, n.º 4, al.a), da L.G.T.”;*

- no Acórdão proferido no processo n.º 01449/14.7BESNT 0359/17, de 10 de Novembro de 2021 (negritos aditados):

*“a relação jurídico-tributária que subjaz aos presentes autos tinha como partes a AT e fundo “C.....”, o que significa que o imposto que porventura vier a ser anulado terá necessariamente de ser restituído a esta instituição, ou a quem assumiu os seus direitos (a Impugnante alega que o referido fundo foi liquidado, tendo ocorrido a sua extinção), e não à aqui Recorrida.*

*Com efeito, o pagamento à aqui Recorrida de montante equivalente ao referido imposto ficará na inteira disponibilidade de quem assumiu os direitos do aludido fundo, emergindo de uma relação jurídica distinta - em concreto, da relação contratual estabelecida entre a Recorrente e o aludido fundo, com referência ao contrato-promessa descrito nos autos.*

*Do exposto resulta que a eventual anulação do acto tributário contestado não beneficiará de modo imediato a esfera da Recorrida, não sendo por isso directo o seu interesse na presente demanda.”.*

Parece claro que a relação jurídico-tributária existe apenas entre a AT e os sujeitos passivos de ISP/CSR, de modo que a anulação de uma sua quota-parte ideal (no caso, ainda para mais, em decorrência de uma anulação de um suposto *acto tácito de indeferimento* de um pedido de revisão oficiosa que não corresponde aos dados do sistema, como se verá a seguir) teria necessariamente de se traduzir na entrega a esses sujeitos passivos dos montantes equivalentes (para que estes, eventualmente, os entregassem aos repercutidos). O que é absurdo é *a entrega pela AT de montantes alegadamente pagos por terceiros a sujeitos passivos*, apenas porque aqueles terceiros o reivindicam perante esta (e não perante quem recebeu os alegados pagamentos).

Sobre esta jurisprudência, instada a pronunciar-se no despacho mencionado em I.8., veio a Requerente invocar que

*“a factualidade subjacente àqueles arestos não é análoga à dos presentes, pois que naqueles estavam em causa situações em que o pagamento de liquidações foi satisfeito por terceiros, por opção privada entre esses terceiros e o sujeito passivo daquelas obrigações, e não propriamente casos em que o desenho do tributo tem inerente um mecanismo de repercussão legal, sendo inequívoco o direito de ação dos repercutidos legais, nos termos do previsto pelo artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT.”.*

Vejamos então.

Antes de mais, diga-se que ambos os acórdãos do STA acima citados – a propósito da causa de ineptidão do PPA – remetem para o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso

Tributário de 14 de Outubro de 2020 (Proc. n.º 0506/17.2BEAL) que, a propósito da invocada norma do artigo 18.º da LGT, considerou o seguinte (negritos aditados):

*“da alínea a) do seu n.º 4 não deriva que a repercussão é um «mecanismo da liquidação» (expressão do primeiro Recorrente) ou um «elemento da liquidação» (expressão da segunda Recorrente): **deriva apenas que o repercutido não é sujeito passivo da relação tributária mesmo quando esteja em causa a repercussão legal tributária, isto é, a repercussão determinada por lei tributária.***

*Ou seja, se há algum sentido útil, para o caso, a retirar daquele dispositivo legal é o de que **o repercutido não é sujeito da mesma relação jurídica que coloca de um lado o sujeito ativo e do outro o sujeito passivo no cumprimento da obrigação tributária.***

(...)

*Não se pode deduzir que o legislador configura uma relação jurídica ampla que inclua a repercussão quando se limita a dizer que o repercutido não é sujeito da relação jurídica da liquidação.”.*

Em segundo lugar, e ao contrário do que alegou a Requerente, numa das decisões citadas (a do processo n.º 01449/14.7BESNT 0359/17, de 10 de Novembro de 2021), estava em causa o pagamento de Imposto do Selo, que nada tem de voluntário, ou corresponda a um tributo cujo pagamento dependa de *“opção privada entre esses terceiros e o sujeito passivo daquelas obrigações”*.

Em terceiro lugar, na outra das decisões citadas, a do processo n.º 0581/17.0BEALM, de 28 de Outubro de 2020, estava em causa, como nos presentes autos, *“um acto, de natureza privada, de repercussão do montante do tributo, que estava na dependência da vontade da sociedade “C....., S.A. - Sucursal em Portugal” ”*, com a diferença de que nesse caso a repercussão ficou *“consubstanciado na emissão da factura em nome da sociedade impugnante, a qual efectuou o seu pagamento”*, ao passo que nos presentes autos não terá havido qualquer identificação dos montantes de CSR/“Consignação de serviço rodoviário” em factura alguma passada às Requerentes. E diz-se *“não terá havido”* porque as Requerentes nenhuma juntaram, nem sequer na sequência do despacho de 20 de Março que as convidava a pronunciarem-se sobre *“a ausência de junção de prova, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT.”*

Em quarto lugar, como a esmagadora maioria da jurisprudência arbitral tem entendido, não havia qualquer mecanismo de repercussão legal na CSR<sup>5</sup>, nem relevaria que a houvesse: como se escreveu no citado acórdão uniformizador do STA de 14 de Outubro de 2020 (Proc. n.º 0506/17.2BEAL),

*“É verdade que a repercussão de um tributo só existe porque existe um tributo a repercutir. Mas isso não basta para concluir que a repercussão é um reflexo necessário da tributação. É também necessário que se possa concluir que a tributação só existe porque há repercussão.*

*Ou seja, que o tributo foi instituído de forma a que o encargo fosse suportado pelo repercutido.”.*

Ora, mesmo que a intervenção subsequente do legislador da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, no sentido de consagrar a natureza interpretativa da interpolação da expressão “sendo repercutidos nos mesmos” no artigo 2.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, não fosse inconstitucional (sê-lo-ia se não correspondesse a uma corrente interpretativa prévia porque seria dissimuladamente retroactiva), de nada adiantaria ao caso: dada a total ausência de dados sobre a actividade das Requerentes, nunca de tal norma resultaria se estes poderiam ser ou não os repercutidos visados aí pelo legislador (sobre isso, v. infra IV.3.3).

---

<sup>5</sup> Sem ser exaustivo, foi o caso das decisões proferidas nos processos n.ºs 408/2023-T, de 8 de Janeiro de 2024; 375/2023-T, de 15 de Janeiro de 2024; 604/2023-T, de 18 de Abril de 2024; 987/2023-T, de 20 de Abril de 2024; 681/2023-T, de 29 de Abril de 2024; 633/2023-T, de 7 de Maio de 2024; 1063/2023-T, de 10 de Maio de 2024; 882/2023-T, de 24 de Maio de 2024; 605/2023-T, de 25 de Maio de 2024; 33/2024-T, de 27 de Maio de 2024; 365/2023-T e 950/2023-T, de 31 de Maio de 2024; 376/2023-T, 736/2023-T, 861/2023-T e 981/2023-T, de 5 de Junho de 2024; 848/2023-T, de 12 de Junho de 2024; 295/2023-T, de 17 de Junho de 2024; 7/2024-T, de 18 de Junho de 2024; 710/2023-T, de 20 de Junho de 2024; 1036/2023-T e 121/2024-T, de 3 de Julho de 2024; 1064/2023-T e 62/2024-T, de 4 de Julho de 2024; 224/2024-T, de 10 de Julho de 2024; 116/2024-T, de 17 de Julho de 2024; 50/2024-T, de 18 de Julho de 2024; 256/2024-T; 1034/2023-T, de 22 de Julho de 2024; 88/2024-T, de 26 de Julho de 2024; 956/2023-T e 1039/2023-T, de 24 de Julho de 2024; 922/2023-T, de 26 de Julho de 2024; 327/2024, de 29 de Julho; 1017/2023-T, de 30 de Julho de 2024; 988/2023-T, de 1 de Agosto de 2024; 889/2023-T, de 6 de Agosto de 2024; 501/2024-T, de 3 de Setembro de 2024; 176/2024, de 5 de Setembro de 2024; 109/2024-T e 259/2024-T, de 6 de Setembro de 2024; 266/2024-T, de 11 de Setembro de 2024; 75/2024-T, de 17 de Setembro de 2024; 94/2024-T e 113/2024-T, de 19 de Setembro de 2024; 57/2024-T, de 20 de Setembro de 2024; 166/2024-T, de 23 de Setembro de 2024; 124/2024-T, de 24 de Setembro de 2024; 403/2024-T e 536/2023-T, de 25 de Setembro de 2024; 883/2023-T, de 27 de Setembro de 2024; 357/2024-T, de 29 de Outubro de 2024; 852/2024-T, de 31 de Outubro de 2024; 328/2024-T, de 15 de Novembro de 2024; 99/2024-T, de 2 de Dezembro de 2024; 827/2024-T, de 22 de Novembro de 2024; 700/2024-T e 809/2024-T, de 6 de Janeiro de 2025; 284/2024-T e 313/2024-T, de 7 de Janeiro de 2025.

### **IV.3. A questão da posição das Requerentes no processo arbitral**

Uma vez que não há um critério claro para se dar preferência à ineptidão do PPA ou à ilegitimidade das Requerentes, vai igualmente ponderar-se esta.

#### **IV. 3. 1. O pedido duplo**

As Requerentes solicitaram ao Tribunal duas coisas: que fosse declarada a ilegalidade

- “do ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pelas Requerentes” e,

- a “declaração de ilegalidade e conseqüente anulação parcial dos atos tributários de liquidação de IEC” identificados por períodos (11/2019 a 12/2022, “na parte correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) que foi paga (através do mecanismo de repercussão)” e 01/2023, a 10/2023, “na parcela relativa à receita consignada à Infraestruturas de Portugal, S.A. (designada por “Consignação de serviço rodoviário”), suportada pelas aqui Requerentes) e por “gasolineiras” (G..., S.A., H..., S.A, I..., Lda, e J..., no primeiro caso, e H..., S.A., G..., S.A., e I..., Lda., no segundo).

#### **IV. 3. 2. Quanto ao primeiro pedido**

O presente Tribunal considera que não é competente em relação ao primeiro pedido formulado pelas Requerentes. Como se escreveu na decisão do processo n.º 391/2024-T,

*“Com o que consideramos ser a melhor doutrina, diremos que, após a revisão do CPA em 2015, se deixou de poder falar em atos de indeferimento tácito: o incumprimento, no prazo legal, do dever de decidir os requerimentos que lhe sejam submetidos não dá lugar à formação de qualquer ato tácito, mas é tratado como omissão pura e simples que efetivamente é, ou seja, como um mero facto. Nesse sentido, é hoje afirmado no art. 129.º do CPTA que a falta de decisão administrativa dentro do prazo legal confere ao interessado a faculdade de utilizar os meios de tutela administrativa e jurisdicional adequados\*.”<sup>6</sup>.*

---

<sup>6</sup> Nota suprimida que remetia para Mário Aroso de Almeida, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 2017, pág. 220 ss.

Em sintonia com esse entendimento, as decisões dos processos n.ºs 930/2023-T, 988/2023-T, 1034/2023-T, 75/2024-T, 124/2024-T, 148/2024-T, 176/2024-T, 259/2024-T, 284/2024-T, 313/2024-T, 582/2024-T, 676/2024-T, 700/2024-T, 806/2024-T e 956/2023-T consideraram que, citando o último aresto mencionado, não lhes cabia proceder à anulação do pedido de revisão oficiosa “*dado tratar-se de uma mera ficção jurídica, destinada a abrir a via contenciosa, servindo, no caso do processo arbitral tributário, para a fixação do dies a quo do prazo para apresentação do pedido arbitral, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT*”.

Não sendo a omissão de decisão do pedido de revisão oficiosa acto jurídico algum, não pode ser anulada e, conseqüentemente, o primeiro pedido das Requerentes não faz qualquer sentido. Ora, como se escreveu no Sumário da decisão proferida no processo n.º 263/2024-T, “*Quando o pedido formulado não tem enquadramento possível face aos poderes jurisdicionais decorrentes do RJAT, o Tribunal tem de se considerar incompetente.*”.

Face a este enquadramento (e ao que se considerava quanto ao segundo pedido<sup>7</sup>), a proposta inicial de decisão apresentada pelo Relator dispensava qualquer despacho de aperfeiçoamento, por ilegitimidade das Requerentes e radical ineptidão do PPA. Tendo a maioria do Colectivo entendido que, ainda assim, deveria ser dada oportunidade à Requerente de corrigir a sua pretensão, veio esta, na verdade, alterar o pedido:

*“Confrontado o teor do pedido de pronúncia arbitral nos autos, conclui-se que este é dirigido à anulação por ilegalidade de atos tributários de liquidação, estando em causa uma apreciação dessa mesma ilegalidade, não obstante se tenha aludido também à ilegalidade e anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão.”.*

---

<sup>7</sup> A versão original considerava o seguinte:

“Tendo o presente Tribunal entendido que não tem competência para se pronunciar sobre o primeiro pedido das Requerentes, segue-se que também não a pode ter para se pronunciar sobre o segundo, *na medida em que este foi expressamente feito derivar do primeiro*\*.

Mesmo que assim não fosse – mesmo que se pudesse tentar admitir que o segundo pedido teria alguma autonomia, não dependendo (como expressamente dependia) do primeiro –, sempre haveria outros obstáculos intransponíveis ao seu conhecimento por este Tribunal para lá daqueles que já foram anteriormente referidos.”.

Na nota suprimida (assinalada com \*) transcrevia-se o pedido das Requerentes, que adiante é reproduzido em texto.

As Requerentes invocavam várias passagens do PPA em que imputavam ilegalidade aos actos de liquidação, mas omitiam a reprodução dos termos do pedido, que, a final<sup>8</sup>, eram exactamente os seguintes (destaque aditado):

*“deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente, por provado, e em consequência:*

- i. Ser declarado ilegal o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;*
- ii. À luz dessa declaração de ilegalidade serem anuladas parcialmente as liquidações de IEC acima mencionadas (...).”*

Tendo em conta que, não obstante o princípio da estabilidade da instância fixado no artigo 260.º do Código de Processo Civil (*“Citado o réu, a instância deve manter-se a mesma quanto às pessoas, ao pedido e à causa de pedir, salvas as possibilidades de modificação consignadas na lei.”*), subsidiariamente aplicável por determinação da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT (*“São de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos: (...) e) O Código de Processo Civil.”*), o mesmo código admite, no n.º 2 do seu artigo 265.º, a redução do pedido (*“2 - O autor pode, em qualquer altura, reduzir o pedido e pode ampliá-lo até ao encerramento da discussão em 1.ª instância se a ampliação for o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo.”*), e tendo em conta que se pode entender a resposta das Requerentes como uma *desistência* da pretensão formulada quanto à pretendida anulação do indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa, admite-se a redução do pedido formulado, passando a visar apenas as liquidações que deram origem, ainda que por vias indeterminadas, aos pagamentos que as Requerentes alegam ter feito a título de CSR/*“Consignação de serviço rodoviário”*.

#### **IV. 3. 3. Quanto ao segundo pedido**

A questão que se coloca passa a ser, portanto e exclusivamente, esta: podem as Requerentes suscitar a revisão das liquidações de CSR em que não tiveram intervenção – e que, aliás, não conseguem identificar, chegando a solicitar ao Tribunal, *não que fizesse diligências nesse sentido*, mas *“que sejam notificas [SIC] as Gasolineiras para confirmarem a exposta*

---

<sup>8</sup> Recorde-se também a transcrição do início do PPA efectuada no Relatório (supra, I. 2).

---

*repercussão e/ ou se conceda período para as Requerentes requerem [SIC] às mesmas tal declaração.” –*, ainda que apenas na medida em que tais liquidações contendessem com pagamentos por elas feitos?

*Rectius*: poderiam elas – supondo que todo o *iter* procedimental que desembocou no PPA cumpre os requisitos legais (o que teria de se apurar depois, se estas perguntas tivessem resposta positiva) –, poderiam as Requerentes, perguntava-se, recorrer ao CAAD para pôr em causa as liquidações conjuntas (e acumuladas) de ISP e CSR no segmento que invocam dizer-lhes respeito *quando adquiriram combustíveis a sujeitos passivos da CSR? – e, depois de 1 de Janeiro de 2023, só de ISP, uma vez que a CSR foi extinta?*

E – o que não é de todo o mesmo – poderiam as Requerentes recorrer ao CAAD para pôr em causa as liquidações conjuntas (e acumuladas) de ISP e CSR no segmento que invocam dizer-lhes respeito *quando adquiriram combustíveis a alguém que não teve qualquer interacção com a AT porque os combustíveis que esse alguém revendeu às Requerentes tinham sido adquiridos aos sujeitos passivos da CSR – ou a quem estes já os tivessem vendido antes?*<sup>9</sup>

A questão, portanto, estaria em saber se *no quadro processual que ficou descrito*, poderia este Tribunal declarar tais putativas ilegalidades a pedido de quem não só não indicou um único (micro) acto de liquidação pertinente (como nunca poderia fazer, uma vez que o apuramento dos montantes a pagar ao Fisco no momento da introdução dos combustíveis rodoviários *por parte dos sujeitos passivos* se faz em blocos únicos e mensais e não há acto algum de liquidação que possa ser feito corresponder *ela por ela* aos montantes que as Requerentes pudessem ter desembolsado), como *nem sequer juntou aos autos as facturas mencionadas nas 12 listagens que apresentou* (e que constituem meros documentos internos sem especial valor probatório).

Acresce que, como se notou na decisão pioneira proferida no processo n.º 408/2023,

*“Infere-se do articulado da Requerente que esta legitima a sua intervenção processual do facto singelo de lhe ter sido repercutida a CSR pelas empresas*

---

<sup>9</sup> As mesmas perguntas teriam de ser feitas em relação à possibilidade de as ora Requerentes poderem desencadear o procedimento de revisão oficiosa indispensável ao preenchimento dos requisitos para recurso à arbitragem tributária. Noutras palavras: a aferição da legitimidade teria de ser feita retrotrair ao momento do recurso ao mecanismo da revisão oficiosa, na medida em que esta é requisito da admissibilidade de se recorrer à jurisdição arbitral.

*distribuidoras de combustíveis, caracterizando-se no artigo 29.º do ppa como um “consumidor” de combustíveis, sobre o qual “recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo”.*

*Contudo, importa, antes de mais, salientar que a repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, pois o artigo 9.º do CPPT requer a demonstração de um interesse legalmente protegido, i.e., que mereça a tutela do direito substantivo. Além de que a Requerente não tem a qualidade de “consumidor” de combustíveis, no sentido de consumidor final sobre o qual recai ou deve recair o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”).”.*

Uma outra ordem de questões decorreria da abordagem a partir de outra perspectiva: numa passagem do seu manual<sup>10</sup>, Sérgio Vasques afirma que “*Se o repercutido estará à margem da relação tributária, não estará por isso à margem do direito.*”, referindo que a LGT lhe reconhece o direito “*à reclamação, recurso, impugnação ou pronúncia arbitral*”<sup>11</sup>.

Qualquer que seja a posição a adoptar em tese geral – e, salvo disposição legal em contrário, não há razões para pôr em causa a possibilidade de os *contribuintes de facto* serem admitidos a invocarem perante os Tribunais a ilegalidade dos impostos que efectivamente pagaram –, tem de se ter em conta o quadro legislativo, e este foi invocado pela AT na sua Resposta para pôr em causa a possibilidade de a repercutida poder vir pedir a revisão de liquidações que lhe eram alheias<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, p. 401.

<sup>11</sup> Dispõe o n.º 4 do artigo 18.º do RJAT que

“*Não é sujeito passivo quem:*

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

<sup>12</sup> O Tribunal não fez uma indagação de Direito Comparado, mas essa é uma solução que não é específica do Direito nacional:

- na Áustria, como resulta do n.º 58 da decisão que o TJUE proferiu, em 2 de Outubro de 2003, no processo C-147/01 (*Weber's Wine World Handels-GmbH et al. v. Abgabenberufungskommission Wien* - ECLI:EU:C:2003:533),

“*na medida em que tenha efectivamente havido repercussão, foram os consumidores que suportaram o encargo do imposto sobre as bebidas alcoólicas. Ora, nem a ordem jurídica do Land de Viena nem a da República da Áustria oferecem, em geral, aos consumidores a possibilidade de invocarem, no quadro de um procedimento de tributação, a ilegalidade de um imposto assim repercutido.*”.

Fê-lo a coberto do argumento da ineptidão do PPA por não incluir “*a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido arbitral;*”, como expressamente exigido na alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT; fê-lo invocando o “*Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul datado de 30-06-2022, processo n.º 138/17.5BELRS (...) “a petição inicial de impugnação que não identifica o ato 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”*”; mas fê-lo igualmente com base no “*decidido pelo CAAD no âmbito do Processo n.º 438/2023-T: “A legitimidade para requerer o reembolso da CSR com fundamento em erro na liquidação está circunscrita, nos termos do n.º 1 do art. 15º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), aplicável “ex vi” do n.º 1 do art. 5.º da Lei n.º 55/2007, aos sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do art. 4.º, designadamente o depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado; que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto.”*”

- na Dinamarca, como se pode ler no n.º 16 do Acórdão do TJUE de 20 de Outubro de 2011 (Processo C-94/10, *Danfoss A/S e Sauer-Danfoss ApS v Skatteministeriet* - ECLI:EU:C:2011:674), “*segundo as autoridades dinamarquesas, o direito à repetição do indevido previsto no direito da União só beneficia o sujeito passivo directo e não os elos posteriores da cadeia comercial, que não estavam obrigados a pagar o imposto nem, de resto, pagaram nenhum montante ao Tesouro de que pudessem pedir o reembolso.*”.

- e em Espanha, como resulta da decisão do Supremo Tribunal de 25 de Setembro de 2024 (STS 4714/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4714, disponível em <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/2d1175beae520873a0a8778d75e36f0d/20241010>):

“*Fijación de la doctrina jurisprudencial.*

*Como culminación de lo expuesto procede declarar, como doctrina jurisprudencial, que el consumidor final no está legitimado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, RRVA, para solicitar la devolución como ingreso tributari indebido de las cantidades que hubiere soportado en adquisiciones de productos gravados con el tipo autonómico establecido en el artículo 50 ter.1. de la Ley de Impuestos Especiales, en la redacción introducida por la disposición final 20.4 de la Ley 2/2012, de 29 de junio, ni para ser parte en el instado por otro obligado tributario, puesto que dichas cantidades las habría soportado, no por disposición legal o repercusión legal, sino mediante traslación en el precio del producto, de todo o parte de la cuota tributaria del referido Impuesto sobre Hidrocarburos.*”.

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

Desde a redacção inicial destas normas, dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, também a única alteração substancial registada foi o aditamento (pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro) do “*destinatário certificado*” entre os sujeitos passivos identificados à cabeça da norma sobre “*Incidência subjectiva*”. Quer dizer que nenhum legislador – nem mesmo o que entendeu atribuir natureza interpretativa à alusão à tipicidade da repercussão dos impostos especiais de consumo – considerou necessário, para o que ora importa, alargar o círculo dos “*sujeitos passivos*” para lá do “*destinatário certificado*”<sup>13</sup>.

Ou seja: só os sujeitos passivos aí identificados – e só quando preenchem requisitos adicionais – podem suscitar questões sobre, como se escreve no n.º 1 desse artigo 15.º, “o erro na liquidação”. Só eles, portanto, podem ser titulares de um interesse tutelado pela lei – designadamente para accionarem a revisão oficiosa.

---

<sup>13</sup> O que foi reiterado na decisão do processo n.º 364/2023-T.

O mesmo se escreveu na decisão do processo n.º 364/2023-T:

*“é o art. 9.º, 1 e 4 do CPPT, aplicável ex vi art. 29.º, 1 do RJAT, 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.*

(...)

*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 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, 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, 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 consequentemente, na qualidade de contribuinte directo, titular da relação jurídica tributária, e parte legítima no processo (art. 9º, 1 do CPTA).*

(...)

*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”.*

\*

Diga-se, mas apenas como *obiter dictum*, que tal opção legislativa, que tem de se admitir justificada face à impraticabilidade de se gerir um sistema, digamos, “aberto”<sup>14</sup>, foi aliás, no

---

<sup>14</sup> Em “A Contribuição de Serviço Rodoviário: enquadramento e desenvolvimentos recentes”, edição de Março de 2023 da *Newsletter do Tax Litigation Team* encabeçado por Rogério Fernandes Ferreira, disponível em [https://www.rfflawyers.com/xms/files/KnowHow/Newsletters/2023/03\\_Marco/A\\_Contribuicao\\_de\\_Servico\\_Rodoviario\\_enquadramento\\_e\\_desenvolvimentos\\_recentes\\_marco\\_2023.pdf](https://www.rfflawyers.com/xms/files/KnowHow/Newsletters/2023/03_Marco/A_Contribuicao_de_Servico_Rodoviario_enquadramento_e_desenvolvimentos_recentes_marco_2023.pdf) escreveu-se o seguinte (p. 10):

*“o parque automóvel português é composto por 6,5 milhões de veículos ligeiros, a que acrescem 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*

que diz respeito à contrariedade de tais liquidações com o Direito da União, considerada justificável no despacho do TJUE no Processo n.º C-94/10, desde que o “*comprador possa exercer uma acção civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil*”. Se essa condição está ou não preenchida no caso não cabe, evidentemente, a este Tribunal apurar: tal perquisição só poderia ocorrer aquando da aferição da conformidade do sistema legal de recuperação de montantes pagos a título de CSR com o Direito da União (na fase da decisão sobre o fundo), e o Tribunal já concluiu que as Requerentes não estão em condições de o poder levá-lo a confrontar-se com tal questão (como o poderiam fazer os sujeitos passivos da relação tributária).

Em todo o caso, sempre se dirá que, sobre a possibilidade de certos interessados serem impedidos de contestar a legalidade de certos tributos (em geral ou numa específica jurisdição), já o TJUE referiu<sup>15</sup> que

*“na ausência de regulamentação comunitária em matéria de repetição de impostos nacionais indevidamente cobrados, cabe à ordem jurídica interna dos Estados-Membros designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais dos recursos judiciais destinados a assegurar a protecção dos direitos de que os cidadãos gozam com base no direito comunitário.*

*38. Por razões de segurança jurídica, os Estados-Membros estão, em princípio, autorizados a limitar, a nível nacional, o reembolso de impostos indevidamente cobrados. Contudo, estas limitações devem respeitar o princípio da equivalência, nos termos do qual as disposições nacionais devem aplicar-se de maneira idêntica às situações puramente nacionais e às situações reguladas pelo direito comunitário, e o princípio da eficácia, que impõe que o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária não se torne praticamente impossível ou excessivamente difícil.”*

Daqui resulta que, na lógica do Direito da União, nada impede que o legislador nacional limite (e não apenas na jurisdição arbitral, embora por maioria de razão nesta, dada a sua *competência por atribuição*), os modos e as condições de, e os interessados na, obtenção da

---

*liquidação relativos aos últimos quatro anos, temos que este contencioso poderá somar 28 milhões de processos!”.*

<sup>15</sup> Nos n.ºs 37 e 38 da primeira decisão citada na nota 12.

declaração de ilegalidade dos actos de liquidação por razões ligadas à prevalência do Direito da União – designadamente excluindo a possibilidade de *quem quer que seja que não tenha tido intervenção neles* suscitar a avaliação dessa desconformidade<sup>16</sup>. Sobretudo quando, como no caso, as Requerentes nem sequer são consumidoras finais – a qualidade que invocaram para justificar que a CSR lhes fosse dirigida, em vez de aos sujeitos passivos: “*deverá ser o verdadeiro titular da capacidade contributiva a ser onerado com o encargo do imposto.*”. E daí que a esmagadora maioria da jurisprudência arbitral que o considera relevante invoque, como na decisão do processo n.º 1039/2023-T, que

*“a Requerente, ao não se apresentar como consumidor final, não pode subsumir-se ao conceito de entidade potencial ou efectivamente lesada pela repercussão económica. Em rigor, a Requerente é apenas um operador económico no circuito entre o sujeito passivo e o consumidor final.”*<sup>17</sup>.

#### IV.4. Conclusões

Concluindo-se que as Requerentes são parte *ilegítima* para questionar *os actos de liquidação da CSR que pudessem ter alguma ligação com invocados actos de repercussão de*

<sup>16</sup> Como se referiu supra, nota 12, é o que acontece na Áustria, Dinamarca e Espanha.

<sup>17</sup> Assim, vg., as decisões dos processos n.ºs 408/2023-T, de 8 de Janeiro de 2024, 375/2023-T, de 15 de Janeiro de 2024, 604/2023-T, de 18 de Abril de 2024, 681/2023-T, de 29 de Abril de 2024, 633/2023-T, de 7 de Maio de 2024, 1063/2023-T, de 10 de Maio de 2024, 882/2023-T, de 24 de Maio de 2024, 605/2023-T, de 25 de Maio de 2024, 33/2024-T, de 27 de Maio de 2024, 365/2023-T e 950/2023-T, ambos de 31 de Maio de 2024, 861/2023-T, de 5 de Junho de 2024, 848/2023-T, de 12 de Junho de 2024, 295/2023-T, de 17 de Junho de 2024, 7/2024-T, de 18 de Junho de 2024, 121/2024-T, de 3 de Julho de 2024, 116/2024-T e 1023/2023-T, ambos de 17 de Julho de 2024, 50/2024-T, de 18 de Julho de 2024, 1034/2023-T, de 22 de Julho de 2024, 956/2023-T e 1039/2023-T, ambos de 24 de Julho de 2024, 88/2024-T e 1042/2023-T, ambos de 26 de Julho de 2024, 327/2024-T, de 29 de Julho, 1017/2023-T, de 30 de Julho de 2024, 34/2024-T e 988/2023-T, ambos de 1 de Agosto de 2024, 889/2023-T, de 6 de Agosto de 2024, 501/2024-T, de 3 de Setembro de 2024, 176/2024, de 5 de Setembro de 2024, 109/2024-T, de 6 de Setembro de 2024, 75/2024-T, de 17 de Setembro de 2024, 94/2024-T e 113/2024-T, ambos de 19 de Setembro de 2024, 57/2024-T, de 20 de Setembro de 2024, 166/2024-T, de 23 de Setembro de 2024, 124/2024-T, de 24 de Setembro de 2024, 403/2024-T e 536/2023-T, de 25 de Setembro de 2024, 883/2023-T, de 27 de Setembro de 2024, 852/2024-T, de 31 de Outubro de 2024, 328/2024-T, de 15 de Novembro de 2024, 827/2024-T, de 22 de Novembro de 2024, 99/2024-T, de 2 de Dezembro de 2024, 284/2024-T e 313/2024-T, ambos de 7 de Janeiro de 2025 e 700/2024-T, de 6 de Janeiro de 2025.

1.º grau (decorrentes da hipotética transferência integral do montante pago a título de CSR pelas G..., S.A. e H..., S.A.) e de 2.º grau<sup>18</sup> (decorrentes da hipotética transferência integral do montante hipoteticamente pago a título de CSR pela I..., Lda., e J...<sup>19</sup>), bem assim como para questionarem a consignação de receitas que passou a existir quando a CSR voltou a diluir-se no ISP, conclui-se que a Requerida terá de ser absolvida da instância, ficando prejudicados todos os passos seguintes do *iter cognoscitivo*.

Não se opinando sobre o mérito, ficam igualmente prejudicados os pedidos de “restituição” e de pagamento de juros indemnizatórios.

Uma palavra final sobre o pedido de reenvio formulado pelas Requerentes – que, em qualquer caso, é indiferente para o processo decisório dos Tribunais que estejam vinculados, como o presente Tribunal está, a considerar a sua necessidade<sup>20</sup>: face ao fundamento da decisão,

---

<sup>18</sup> Na verdade, a referência a “*actos de repercussão de 2.º grau*” é mera facilidade de expressão: para que um tributo se repercuta tem de manter a sua natureza. Quando ele é identificado em cada fase da cadeia de valor – como o IVA – pode evidentemente falar-se em repercussão sucessiva. Porém, quando a única relação tributária que existe é a que opera entre a AT e os *sujeitos passivos*, *só estes podem repercutir esse tributo*. Quem adquirir subsequentemente o bem ou serviço onerado no momento inicial com um imposto *já não pode repercuti-lo enquanto imposto*, mas *apenas enquanto custo*.

<sup>19</sup> Como a Resposta da AT nota, como nem uma nem outra têm “*qualquer estatuto em sede de ISP, não podem ter sido sujeitos passivos de ISP e CSR, não tendo, também, sido responsáveis pela introdução no consumo de produtos petrolíferos, nem, conseqüentemente, pelo pagamento de ISP e CSR correspondente, tendo atuado como meras intermediárias na cadeia de abastecimento/circuito de comercialização de combustível*”.

<sup>20</sup> Como se escreve no n.º 3 das “RECOMENDAÇÕES à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais (2016/C 439/01)” (destaques aditados):

*“A competência do Tribunal de Justiça para se pronunciar, a título prejudicial, sobre a interpretação ou a validade do direito da União é exercida por iniciativa exclusiva dos órgãos jurisdicionais nacionais, independentemente de as partes no processo principal terem ou não exprimido a intenção de submeterem uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça. Uma vez que é chamado a assumir a responsabilidade pela futura decisão judicial, é na verdade ao órgão jurisdicional nacional chamado a pronunciar-se sobre um litígio — e a ele apenas — que cabe apreciar, atendendo às particularidades de cada processo, quer a necessidade de um pedido de decisão prejudicial para o julgamento da causa quer a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça.”*

Por outras palavras: não é por ser pedido – nem por não ter sido pedido – que um pedido de reenvio prejudicial deve ter lugar. Em todo o caso, deixe-se registado (com destaque aditado) qual foi o pedido formulado – só por si evidência da sua inviabilidade:

*“desde já se pugnando, no caso limite mas que não se concebe, de se considerar não ter a Requerente ter legitimidade para a apresentação deste pedido, o reenvio prejudicial da questão para o TJUE (cf. Artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia).”*

*sustentada na falta de legitimidade das Requerentes para desencadear o processo de arbitragem tributária facultativamente criado pela legislação nacional, do que se tratou foi de interpretar disposições normativas processuais puramente nacionais, sobre as quais o TJUE não pode ter opinião.*

## **V. DECISÃO**

Nos termos e com os fundamentos expostos, decide o presente Tribunal Arbitral:

- a) Considerar-se competente para apreciar questões relacionadas com a CSR, por esta ser, para todos os efeitos, um imposto, e por caber ao Tribunal aferir a sua competência;*
- b) Admitir a redução do pedido inicialmente formulado pelas Requerentes, passando a tomar como principal o que era inicialmente derivado;*
- c) Considerar-se incompetente para aferir da legalidade da consignação de receitas de parte do ISP;*
- d) Considerar que o PPA é inepto, por o pedido formulado ser incompatível com a causa de pedir e por ser inteiramente desacompanhado de qualquer prova;*
- e) Considerar as Requerentes parte ilegítima para suscitar a anulação de liquidações de CSR praticadas pela AT;*
- f) Considerar as Requerentes parte ilegítima para suscitar a anulação de actos de consignação de receitas.*

E, em consequência, absolver a AT da instância, condenando as Requerentes nas custas, nos termos abaixo fixados.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

---

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 99.381,20 € (noventa e nove mil trezentos e oitenta e um euros e vinte cêntimos).

## VII. CUSTAS

Custas a cargo das Requerentes, no montante de € 2.754,00 (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT.

Lisboa, 18 de Julho de 2025

*A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o sigam.*

O árbitro presidente e relator

Victor Calvete

O árbitro adjunto

Gustavo Gramaxo Rozeira  
(com declaração de voto)

O árbitro adjunto

João Pedro Rodrigues  
(Vencido quanto à procedência das exceções de ilegitimidade e ineptidão  
da petição inicial, nos termos da decisão n.º 559/2024-T)

### **Declaração de voto.**

Voto favoravelmente a presente Decisão Arbitral *apenas e somente* no que diz respeito aos segmentos decisórios em que se rejeita o pedido de formulação de questão prejudicial ao Tribunal do Luxemburgo, se confirma a competência jurisdicional do Tribunal Arbitral e se julga procedente a exceção dilatória de ilegitimidade das requerentes com fundamento na falta de alegação de factos que, se demonstrados, permitissem estabelecer quer a efetiva deslocação do encargo económico decorrente do pagamento do imposto da esfera daquele que é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária para a esfera das impugnantes, quer ainda que essa deslocação teve por causa exclusiva o ato tributário impugnado, ou seja que na ausência da liquidação do imposto e do seu pagamento as adquirentes, estranhas à relação procedimental tributária, não teriam sido chamadas a suportar o mesmo custo ou preço pela aquisições que efetuaram.

Essencialmente, como tenho vindo a sustentar em várias outras arbitragens sou de opinião que (i) o regime jurídico da CSR não prevê qualquer mecanismo de repercussão legal, pelo que não se aplica a norma de atribuição de legitimidade ativa prevista no art. 18.º, n.º 4, al. a), da LGT; e (ii) ainda assim, o repercutido de facto tem legitimidade para impugnar o ato de liquidação desde que tenham efetivamente sido alegados factos de que resulte a repercussão do imposto. Assim, torna-se necessário ao adquirente-impugnante, como *condição de procedibilidade* (ou de prosseguimento) da causa, que tenha alegado factos concretos que permitam estabelecer que *efetivamente* suportou na sua esfera jurídica o encargo económico de pagamento do imposto; e, como *condição de procedência* da ação (portanto, já atinente ao mérito da causa), que prove os factos que alegou.

Contrariamente ao que se afirma na Decisão Arbitral, parece-me no entanto de rejeitar uma posição de princípio de negação categórica do reconhecimento de legitimidade ativa aos repercutidos de facto [extraída a contrario do art. 18.º, n.º 4, al. a), da LGT ou dos preceitos do CIEC] na medida em que, na minha opinião, tal posição é incompatível com o Direito da União Europeia porquanto “[o] princípio da efetividade deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não permite ao consumidor final pedir diretamente ao Estado-Membro o reembolso do encargo económico adicional que esse consumidor suportou devido à repercussão operada por um fornecedor, em conformidade com uma faculdade que a legislação nacional lhe reconhece, de um imposto que o próprio fornecedor tinha pago indevidamente, permitindo apenas que esse consumidor intente uma ação cível de repetição do indevido contra tal fornecedor, quando o carácter indevido desse pagamento resultar de o referido imposto ser contrário a uma disposição clara, precisa e incondicional de uma diretiva não transposta ou incorretamente transposta, e quando, devido à impossibilidade de invocar, enquanto tal, uma diretiva num litígio entre particulares, este fundamento de ilegalidade não possa ser validamente invocado no âmbito dessa ação” (Ac. TJUE 11-04-2024, C-316/22, ECLI:EU:C:2024:301, n.º 39).

No caso da presente arbitragem, a causa de pedir da requerente assenta praticamente em exclusivo na argumentação de que a Lei n.º 55/2007 estabelece um regime de repercussão legal, a meu ver não vindo alegados quaisquer factos que, se provados, permitiriam estabelecer a efetiva repercussão económica do encargo do

pagamento do imposto — de resto, as requerentes nem sequer juntam as faturas relativas aos fornecimentos de combustíveis em que alegam ter tido lugar a repercussão de facto do encargo económico do pagamento do imposto.

Quanto ao mais, não obstante a erudição do texto e o evidente labor investido na sua redação, a Decisão Arbitral não tem a minha adesão.

Uma última referência para registar a minha discordância quanto à decisão de procedência da exceção de nulidade de todo o processo decorrente da ineptidão da petição inicial. Na realidade, não me parece que seja exigível, e muito menos como requisito de validade da instância, que o requerente produza a sua prova juntamente com o articulado inicial: exige-se sim a alegação de factos que preencham uma causa de pedir idónea (mas não forçosamente suficiente ou necessária) à procedência da pretensão deduzida. A lei processual tem vindo a estabelecer uma clara preferência pela apresentação dos documentos logo com os articulados em que sejam alegados os correspondentes factos, mas nunca como requisito de validade da relação jurídica processual e sempre sem inviabilizar a possibilidade de apresentação tardia de documentos, desde que os factos tenham sido oportunamente alegados. Mesmo à luz do direito processual atualmente vigente (em que os espartilhos que estrangulam as partes são cada vez mais opressivos), o lugar próprio e normal para a produção da prova continua a ser a fase da instrução da causa. Dito de outro modo: em si mesma a deficiência ou inexistência de prova (documental ou outra), mesmo quando se verifique logo no articulado de proposição da ação, nunca dará causa à inexistência do objeto processual por falta de causa de pedir (e, portanto, ineptidão da petição inicial e consequente nulidade de todo o processo), mas sim à improcedência da ação. Discordo, por isso, da conclusão de que a petição inicial é inepta por vir “*inteiramente desacompanhada*” de qualquer prova.

Em conclusão, preferiria uma decisão mais enxuta que refletisse o mínimo denominador comum das várias posições dos membros do colégio arbitral, mas uma vez que esta Decisão Arbitral corresponde ao sentido geral decisório claramente perfilhado pela maioria dos árbitros, não me repugna apor-lhe a minha assinatura, precisando por esta via o sentido e a extensão da minha adesão ao seu dispositivo e fundamentos.

CAAD, 18/7/2025

Gustavo Gramaxo Rozeira