

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 581/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) – Repercussão – Ininteligibilidade do pedido.

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 acepção 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 directa 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 respectivo 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 efectiva.*
- 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.*

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A contribuinte A... Lda, NIPC..., doravante “a Requerente”, apresentou, no dia 23 de Abril de 2024, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, 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

1.

último introduzidas pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido revisão oficiosa apresentado em 26 de Setembro de 2023, e, mediamente, 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 actos de repercussão da CSR, consignados nas facturas referentes aos combustíveis àquelas adquiridos pela Requerente, durante o período de Setembro de 2019 a Dezembro de 2022, de que resultou o suporte, por ela, na qualidade de consumidora final, de CSR no montante total de € 60.026,57; peticionando o reembolso desse montante, acrescido de juros indemnizatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11.º, 1, b) e c), e 8.º do RJAT, e arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
6. Em 2 de Maio de 2024 a AT endereçou ao Presidente do CAAD um Requerimento solicitando a identificação dos actos de liquidação, em cumprimento do disposto no art. 10.º, 1, a) do RJAT e no art. 102.º, 2 do CPPT, para efeitos de exercer, ou não, a faculdade prevista no art. 13.º do RJAT.
7. Por Despacho de 2 de Maio de 2024, o Presidente do CAAD remeteu a decisão para o Tribunal a constituir.
8. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 5 de Julho de 2024; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
9. Por Despacho de 5 de Julho de 2024, foi a Requerente notificada para se pronunciar sobre as questões suscitadas pela Requerida no seu Requerimento de 2 de Maio de 2024 –

2.

ressalvando-se que a constituição do Tribunal precludia o exercício da faculdade prevista no art. 13º do RJAT, mas não impediria, já na pendência do processo, a revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário pela AT.

10. A Requerente reagiu, por Requerimento de 10 de Julho de 2024, aos pontos suscitados pela Requerida no seu Requerimento de 2 de Maio de 2024.
11. Por Despacho de 11 de Julho de 2024, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta – ressalvando-se, de novo, que a constituição do Tribunal precludia o exercício da faculdade prevista no art. 13º do RJAT.
12. A AT apresentou a sua Resposta em 31 de Julho de 2024, juntamente com o Processo Administrativo.
13. Por Despacho de 31 de Julho de 2024, a Requerente foi notificada para se pronunciar sobre a matéria de excepção suscitada na Resposta da Requerida.
14. Por Requerimento de 12 de Agosto de 2024, a Requerente replicou à matéria de excepção suscitada na Resposta da AT.
15. Por Despacho de 23 de Agosto de 2024, dispensou-se a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, sendo as partes notificadas para apresentarem alegações escritas.
16. A Requerente apresentou alegações em 6 de Setembro de 2024.
17. A Requerida não apresentou alegações.
18. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.
19. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
20. O processo não enferma de nulidades.

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, com sede e direcção efectiva em Portugal, na forma de sociedade por quotas que se dedica à construção e engenharia civil, obras

3.

públicas, terraplanagens, trabalhos florestais e agrícolas, aluguer e transporte rodoviários de mercadorias por conta de outrem.

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 Setembro de 2019 a Dezembro de 2022, a Requerente adquiriu produtos petrolíferos, directa ou indirectamente, a sujeitos passivos de ISP e de CSR.
4. Alegando ter sido integralmente repercutido sobre ela a CSR, o que estaria comprovado através das facturas emitidas pelas fornecedoras de combustíveis (B... S.A. e C..., Lda.), a Requerente deduziu, em 27 de Setembro 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, em 27 de Janeiro de 2024, nos termos do art. 57.º, 1 da LGT.
6. Em 23 de Abril 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 seleccionar 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

5.

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, insusceptíveis 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 facturação apresentada documenta as transacções 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 facturação (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 transacções documentadas.

III. Sobre a Matéria de Excepção

III. A. Posição da Requerida no Requerimento de 2 de Maio de 2024

1. Em Requerimento de 2 de Maio 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 31 de Julho 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”.

6.

3. Por isso suscita de novo, desde logo, como “questão prévia”, o problema da idoneidade de meras facturas 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 facturas 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. Depois, a Requerida sustenta a natureza puramente económica da repercussão que tenha ocorrido em sede de CSR – para inferir que, não havendo repercussão legal, nem sequer se pode falar de um interesse legalmente protegido dos “repercutidos”, sob pena de afronta ao princípio da legalidade, que veda a interpretação extensiva daquilo que é disposto nos arts. 9.º, 1 do CPPT e 18.º, 4, a) da LGT.
5. De seguida, a Requerida recapitula as condições de criação da CSR, as particularidades da sua incidência subjectiva, do seu facto gerador em função da “introdução no consumo”, 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. Excepção da Incompetência do Tribunal em Razão da Matéria

6. 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).
7. Invocando diversa jurisprudência arbitral em suporte desse entendimento, aduz ainda um argumento relativo à 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

7.

- Dezembro), aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no art. 29º, 1, c), do RJAT e art. 181º do CPTA – acordo esse que, relativamente à arbitragem tributária, é genericamente exigido e definido no que concerne à AT através da vinculação prevista no art. 4º do RJAT.
8. Assim, 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”.
 9. 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.
 10. Além disso, sublinha a Requerida que nunca seria possível ao Tribunal pronunciar-se sobre actos de repercussão da CSR, visto que, a terem ocorrido, são actos subsequentes à liquidação da CSR e autónomos em relação a ela – e, por isso, inarbitráveis.
 11. Ou seja: estando em causa, directamente, alegados actos 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 actos de liquidação que estão a montante de tais fenómenos de repercussão.
 12. Por uma outra via, a Requerida retira um argumento para excepcionar 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 abstracto, 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.

13. 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

14. 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 objecto das transacções comprovadas por facturas, 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 afecta os sujeitos passivos a quem o imposto foi liquidado e que efectuaram 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).
15. 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).
16. Trata-se aqui de impostos monofásicos, que incidem num único ponto do circuito económico, e, sem desconhecermos que uma multiplicidade de transacções 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

sucedem 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).

17. 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.
18. 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.
19. 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. n.º 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.
20. 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 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; 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 directo 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.
21. 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.
 22. 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 transacções, e de eventuais repercussões, posteriores ao facto gerador do imposto.
 23. 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.
 24. 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.
 25. 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.
 26. A Requerente seria apenas cliente comercial de fornecedoras de combustíveis que plausivelmente terão sido sujeitos passivos que liquidaram e pagaram a CSR – e a sua posição não ficava desprovida de tutela jurisdicional efectiva, nessa dimensão, já que nada impede o ressarcimento, através de uma acção 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).

27. A Requerida enfatiza a circunstância de a Requerente não ser sujeito passivo de ISP/CSR, não tendo efectuado 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.
28. 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.
29. 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 respectiva prova, nos termos do art. 74º, 1 da LGT.
30. Conclui a Requerida que, não tendo efectiva 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 objectivo 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.
31. Segundo a Requerida, falta, pois, à Requerente legitimidade processual, o que consubstancia uma excepção 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 excepção peremptória nos termos do disposto nos artigos 576º, 1 e 3 e 579º do CPC, conduzindo à absolvição do pedido.

III. B. 3. Excepção de Ineptidão da Petição Inicial, por falta de objecto

32. Na Resposta, a Requerida explicita o tema da ineptidão (já sugerido no seu Requerimento de 5 de Março 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.
33. Especificamente, sustenta que a Requerente alude a actos tributários, mas se limita a apresentar facturas que não comprovam qualquer acto 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 facturas apresentadas.
34. 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.
35. 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 electrónica, de DIC, as quais são, por sua vez, globalizadas no mês seguinte pelas alfândegas competentes, para efeitos de liquidação.
36. 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).
37. 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.
38. A normalidade é a situação oposta, da multiplicidade de transacções a jusante da introdução no consumo – sendo, portanto, que uma qualquer 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.
39. 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).
40. 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 efectuaram 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 actos de liquidação, bem como as correspondentes alfândegas de liquidação competentes.
41. 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.
42. 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).

43. Mais, sustenta a Requerida que, tomando por referência o período e as facturas 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.
44. Lembra a Requerida que, em sede de Impostos Especiais de Consumo, não é possível a identificação dos actos 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.
45. Não podendo excluir-se, como já referido, que as fornecedoras de combustíveis da Requerente tenham efectuado introduções no consumo em várias alfândegas, criando as impossibilidades de identificação dos valores de CSR envolvidos nas transacções das fornecedoras com os seus clientes – ou seja, nas suas transacções a jusante.
46. 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 efectuaram 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 actos de liquidação – não estando ao alcance da própria Requerida identificar os actos de liquidação a serem sindicados, por ser impossível identificar as DICs e os respectivos actos de liquidação que estiveram subjacentes à introdução no consumo dos produtos que vieram alegadamente a ser adquiridos pela Requerente.
47. A Requerida sustenta que as correspondências entre liquidações e transacções 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 facturas de venda dos combustíveis a clientes finais concretos, os actos 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.

48. A Requerida conclui que a Requerente se limita a afirmar que suportou integralmente a CSR, calculando o respectivo montante por aplicação, à quantidade de litros fornecidos e constantes das facturas 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 respectivos 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 facturas até à sua origem nas liquidações de imposto.
49. 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 facturas apresentadas.
50. 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).
51. Infere a Requerida que a não-identificação do acto, ou actos, tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral não permite sindicar a legalidade de actos não-identificados, e menos ainda conduzir a uma anulação total ou parcial desses actos não-identificados.
52. Por essa razão, conclui a Requerida que a não-identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral compromete irremediavelmente a finalidade da petição inicial, verificando-se assim excepção 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. Excepção de Ineptidão da Petição Inicial, por ininteligibilidade e contradição entre pedido e causa de pedir

53. 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 objecto do pedido, criando problemas de inteligibilidade e de contradição entre o pedido (anulação de liquidações) e causa de pedir (repercussão de um tributo inválido).
54. Isso obviaria à adequada identificação de qualquer acto tributário.
55. Por sua vez, essa não-identificação do acto ou actos tributários objecto 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. Excepção de Caducidade do Direito de Acção

56. A Requerida assinala que as deficiências de identificação dos actos impugnados não permite aferir da tempestividade, seja do pedido de revisão oficiosa, seja do subsequente pedido de pronúncia arbitral.
57. 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, em 27 de Setembro de 2023, 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).

58. Ou, mais especificamente, que uma parte dos actos impugnados já teria ocorrido há mais de 3 anos, criando uma nova intempestividade, agora nos termos do art.15º, 3 do CIEC.
59. Essa caducidade do (alegado) direito de acção por parte da Requerente consubstanciaria uma excepção peremptória, conducente à absolvição do pedido; ou, pelo menos, uma excepção 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 excepção suscitada pela Requerida

III. C. 1. Posição da Requerente no Requerimento de 10 de Julho de 2024

60. Reagindo aos pontos suscitados pela Requerida no seu Requerimento de 2 de Maio 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 actos; nem isso lhe poderia ser exigido, sob pena de frustração do direito fundamental de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, 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 actos 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 12 de Agosto de 2024

63. Em Requerimento de 12 de Agosto de 2024, a Requerente tomou posição quanto às excepções formuladas pela Requerida na sua resposta.

III. C. 3. Excepção 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 actos 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 abstracto, a Requerente afasta essa ideia, esclarecendo que o que pretende é somente a declaração de ilegalidade dos actos 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 actos de liquidação impugnados, ou pratique outros actos 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 actos tributários impugnados, a partir da “ilegalidade abstracta” 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 actos de repercussão, a Requerente esclarece que o que pede ao tribunal arbitral é a apreciação da legalidade dos actos de liquidação de CSR, cujo encargo tributário suportou por repercussão, e não a apreciação da legalidade dos próprios actos de repercussão.

III. C. 4. Excepção da ilegitimidade da Requerente no âmbito da presente acção arbitral.

69. Sobre a excepção de ilegitimidade processual e substantiva, a Requerente invoca que a remissão do art. 5.º da Lei nº 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 actos 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. Excepção 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 actos de liquidação – não se lhe podendo exigir mais do que a prova que juntou, as facturas emitidas pelas fornecedoras de combustíveis.
73. E relembra que é a AT que dispõe dos elementos necessários à cabal identificação dos actos de liquidação impugnados – impendendo sobre ela o poder-dever de efectuar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material, o que poderia ter até tentado alcançar através de uma colaboração efectiva com a Requerente.
74. Quanto à conexão entre liquidações e repercussões, sustenta a Requerente que o nexo 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 directamente 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 efectiva, plasmado nos arts. 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP.

III. C. 6. Excepção de Caducidade do Direito de Acção.

76. A Requerente começa por assinalar que a não-identificação, por ela, dos actos 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 ilegítima, 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 Directiva 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 objectivamente 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

80. A Requerente começa por sustentar, em tese geral, a incompatibilidade do regime legal da CSR com o Direito da União, com as consequências de ilegalidade resultantes do primado do Direito da União (espelhado no arts. 8.º, 4 da CRP e 1.º, 1 da LGT), com consequências, igualmente, na actuação vinculada da Administração Pública.

81. Assim, entende a Requerente estar a Requerida obrigada a não aplicar normas de Direito interno ordinário – como as da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto –, sendo essa obrigação decorrente do princípio do primado do Direito europeu, do princípio da colaboração leal e, bem assim, da cláusula geral de empenhamento na construção da União Europeia, prevista no art. 7.º, 5 e 6, da CRP. Sendo que a violação dessa obrigação se traduz necessariamente num erro imputável aos serviços – o que a Requerente aproveita para reivindicar a legitimidade e o direito de requerer a revisão dos actos ora impugnados no prazo alargado de quatro anos estabelecido no artigo 78.º, 1 da LGT (sustentando, subsidiariamente, a verificação de injustiça grave e notória para legitimar o pedido de revisão no prazo de três anos previsto no art. 78.º, 4, da LGT).
82. A Requerente analisa o circunstancialismo que, levando da Junta Autónoma de Estradas ao Instituto de Estradas de Portugal e à Infraestruturas de Portugal e correspondentes necessidades de financiamento, conduziu à criação da CSR.
83. E analisa também o desenvolvimento paralelo que determinou o regime da Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008 (a “Directiva IEC”), a sua transposição pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, e o estabelecimento de um regime geral dos impostos especiais de consumo – explicando porque é que acabou por se manter na esfera dos Estados-Membros um poder de tributação residual, reconhecendo-se-lhes a faculdade de sujeitar, sob determinadas condições, os produtos abrangidos pelo referido regime geral a outros impostos indirectos – procurando acautelar-se que daí nascessem entraves às trocas comerciais.
84. Exigindo-se que esses outros impostos indirectos tivessem um motivo específico, e fossem harmonizados quanto à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto.
85. Quanto ao motivo específico, lembra a Requerente que será necessário que o produto do tributo seja obrigatoriamente utilizado nos fins específicos que tenham sido invocados, de tal forma que exista uma relação directa entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (cfr. Acórdão do TJUE de 27 de Fevereiro de 2014, *Transportes Jordi Besora*, Proc. C-82/12, § 30); ou, em alternativa, se for concebido, no que respeita à sua estrutura, de modo a influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que

-
- permita a realização do motivo específico invocado, por exemplo, tributando significativamente os produtos considerados para desencorajar o seu consumo (cfr. Acórdão do TJUE de 5 de Março de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, Proc. C-553/13, § 42).
86. No que especificamente respeita à CSR, a Requerente descreve a sua génese (a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto), a afectação das receitas à Estradas de Portugal, depois Infraestruturas de Portugal, por invocada contrapartida da utilização da rede rodoviária nacional, tal como ela é revelada pelo consumo de combustíveis rodoviários.
87. Reconhecendo que a Lei n.º 55/2007 restringe a incidência subjectiva da CSR aos sujeitos passivos identificados no art. 4º do CIEC, a Requerente insiste que, por força daquilo que ela considera ser uma repercussão legal, é sobre o consumidor de combustíveis que recai, nos termos da lei, o encargo daquele tributo.
88. Assinala que há uma total coincidência entre a CSR e o ISP em termos de incidência, quer objectiva, quer subjectiva.
89. Lembrando-se de referir que a CSR foi extinta através da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, com efeitos a partir do dia 1 de Janeiro de 2023.
90. E referindo que, na ausência de comutatividade ou contraprestação, ou de qualquer motivação extrafiscal, e dadas as profundas diferenças entre a CSR e as contribuições financeiras verdadeiras e próprias, a CSR não pode deixar de considerar-se um puro imposto.
91. A Requerente analisa a violação do Direito da União Europeia que a CSR representou, e a consequente ilegalidade abstracta dos actos tributários que a consubstanciaram, remetendo para as ponderações do Despacho do TJUE de 7 de Fevereiro de 2022, proferido no caso *Vapo Atlantic*, Proc. C-460/21, centradas na inexistência de um “motivo específico” da CSR, de uma relação directa e exclusiva entre utilização das suas receitas e a finalidade enunciada para o tributo, sem conexões a finalidades concorrentes ou a finalidades mais gerais ou mais difusamente enunciadas – como aquelas que o TJUE detectou na CSR –, e na inexistência de uma estruturação do tributo que o torne susceptível de motivar ou condicionar as condutas dos sujeitos passivos em direcção à finalidade enunciada para o tributo.

-
92. Verificada a antinomia entre a CSR e o Direito da União, e dado o primado deste (art. 8º, 4 da CRP), que vincula todos os serviços do Estado, segue-se que a AT deveria desaplicar as normas de fonte interna que instituíram, aplicaram e regularam a CSR – sendo que, se não o fez, isso representará um erro imputável aos serviços, designadamente para efeitos do disposto na segunda parte do art. 78º, 1 da LGT.
93. Sustenta a Requerente que o princípio da legalidade, que, conformado pelo do *primado* do direito da União, vincula todos os serviços do Estado (incluindo, portanto, a AT), constituindo o primeiro parâmetro de aferição da legalidade dos actos administrativos, o que deve ser conjugado com o princípio da cooperação leal dos Estados-Membros com as instituições europeias, que por seu lado também impõe que todos os serviços do Estado se encontrem vinculados a desaplicar as normas de fonte interna com fundamento na sua desconformidade com as normas europeias, evitando assim a consequente ilegalidade abstracta dos putativos actos de aplicação.
94. Ou seja, verificada uma antinomia entre as normas dispostas na Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, e a Directiva 2008/118/CE, a AT estaria vinculada a desaplicar as primeiras, com fundamento na sua desconformidade com a segunda; e não o ter feito corresponde a um erro imputável aos serviços, para todos os efeitos – mormente para permitirem o recurso à 2ª parte do art. 78º, 1 da LGT.
95. Daí infere a Requerente que os actos tributários objecto do processo devem ser anulados e, em consequência, devolvidas as quantias por ela suportadas, por repercussão, a título de CSR.
96. A Requerente sustenta a legitimidade do meio processual, socorrendo-se do conceito de “erro imputável aos serviços” para invocar o prazo de 4 anos do art. 78º, 1 da LGT.
97. Esse erro resultaria de um dever de recusa de aplicação de normas nacionais contrárias ao Direito da União, que recairia sobre a própria AT, dado o Primado do Direito Europeu e o próprio Princípio da Legalidade. Assim, essa recusa deveria ser assegurada pela AT, por sua própria iniciativa sendo o caso, desaplicando qualquer disposição nacional contrária ao Direito da União, sem pedir nem aguardar pela sua eliminação prévia por via legislativa, ou por qualquer outro procedimento constitucional, assim restaurando e efectivando a ordem jurídica tributária violada, nos termos do art. 100º da LGT.

98. E sustenta a sua legitimidade invocando o seu interesse legalmente protegido, para efeitos dos arts. 9.º, 1 do CPPT, 65.º e 95.º, 1 da LGT e 30.º do CPC – que faz derivar da sua convicção de que a CSR, enquanto IEC, consubstancia um caso de repercussão legal, na medida em que tem sido pacífico na doutrina e na jurisprudência que os IEC pressupõem a sua repercussão legal, e da concepção de que é, ela própria, como adquirente de combustíveis, *ipso facto* um “consumidor final”, suportando o encargo tributário sem ter qualquer participação no procedimento de liquidação – o que sempre lhe conferiria legitimidade, mesmo que se tratasse de repercussão meramente económica.
99. A Requerente suscita ainda um problema de inconstitucionalidade material, alegando que na Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, é preterido o princípio da igualdade consagrado no art. 13.º da CRP, por assentar num critério arbitrário e inadequado, que não diferencia a carga tributária em função da capacidade contributiva de cada cidadão.
100. Além disso, requer que, a coberto do princípio do inquisitório (art. 99.º da LGT), o Tribunal officie as fornecedoras de combustíveis, ou 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.
101. A Requerente termina peticionando, para lá do reembolso do imposto, o pagamento de juros indemnizatórios –contados depois de decorrido um ano da apresentação do pedido de revisão oficiosa, por aplicação dos arts. 43º, 1 e 100º da LGT.
102. Em alegações, a Requerente limita-se a reiterar os argumentos expendidos no pedido de pronúncia.

IV.B. Posição da Requerida

103. Na sua Resposta, passada uma série de exceções, a Requerida começa a sua impugnação por insistir nas questões de prova, nas regras do ónus da prova e nas consequências da ausência de prova do que é alegado – sustentando que não é possível construir alegações sobre presunções que nenhuma norma, no caso, legitima; sob pena de poder proceder-se, em substância, a uma inversão do ónus da prova, ou estabelecer-se um

standard de prova diabólica que forçaria a própria Requerida a fazer prova daquilo que a Requerente se limita a alegar.

104. Assinala, em especial, que nas facturas apresentadas não há qualquer referência à CSR, e não foi apresentado qualquer comprovativo de pagamento de CSR.
105. Retirando dessas circunstâncias a ilação de que a AT não tem de reembolsar um tributo a quem não o pagou (nem, logicamente, de efectuar o pagamento de juros indemnizatórios).
106. Referindo-se ao despacho do TJUE de 7 de Fevereiro de 2022, no processo n.º C-460/21, a Requerida sustenta que se procedeu aí a uma análise superficial do tributo, e em momento algum o TJUE retirou a conclusão de que a CSR é ilegal – não havendo qualquer decisão judicial nacional transitada em julgado que declare a CSR ilegal.
107. Pelo que, no seu entender, não há uma antinomia entre a CSR e o Direito da União Europeia.
108. Pelo contrário, sustenta a Requerida que, à data dos factos, existia efectivamente um vínculo intrínseco entre o destino da CSR e o motivo específico que levou à sua criação, em termos de visíveis e relevantes objectivos não-orçamentais.
109. Por outro lado, lembra que a repercussão económica é um fenómeno que assenta essencialmente numa relação de direito privado – remetendo para o Acórdão do TJUE de 20 de Outubro de 2011 (Proc. C-94/10), atinente à matéria de reembolso e repercussão no âmbito dos impostos especiais sobre o consumo, no qual se estabeleceu que um Estado-Membro pode opor-se a um pedido de reembolso, apresentado por um “repercutido”, com o fundamento de não ter sido este quem pagou o tributo – desde que, nos termos do direito interno, esse “repercutido” possa exercer uma acção civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo “repercutente”, tal como ocorre no direito português.
110. Refere ainda a Requerida que a documentação junta ao PPA é inconclusiva, já porque é totalmente omissa quanto a montantes de ISP e CSR efectivamente liquidados, já porque a documentação aparece descontextualizada, não permitindo aferir objectivamente o seu rigor.
111. Não podendo presumir-se a repercussão total da CSR na Requerente, caberia a esta a demonstração, de forma inequívoca, dos montantes efectivamente suportados a título de repercussão em cada uma das transacções comerciais (aquisições de produtos sujeitos a

- CSR, ao respectivo sujeito passivo/fornecedor), e nem sequer isso resulta da facturação apresentada, na qual os valores de CSR não aparecem discriminados.
112. A Requerida insiste que não há documentação nenhuma que permita fixar valores concretos de repercussão económica em qualquer das transacções, a montante ou a jusante da Requerente – impugnando especificamente os documentos juntos ao pedido de pronúncia, já que nenhum deles refere a CSR ou permite calcular se houve repercussão, e qual o montante que foi, ou não, repercutido, e omitem se a Requerente, sociedade com fins lucrativos, logrou, ou não, e em que montante, repassar aos seus clientes e fornecedores uma parte, ou o todo, das repercussões que tenham ocorrido nas suas transacções de aquisição de combustível.
113. Especificamente, a AT entende que não foram apresentados quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado do ISP/CSR, consubstanciados pela apresentação dos correspondentes Documentos Únicos de Cobrança (DUC) e Declarações Aduaneiras de Importação/Documentos Administrativos Únicos (DAI /DAU), com averbamento do número de movimento de caixa; e que também não estão documentadas as concretas transacções realizadas entre a fornecedora de combustíveis e a Requerente, das quais conste a correspondência entre as operações praticadas e as declarações de introdução no consumo dos combustíveis transaccionados, que estabeleçam a relação entre as transacções e as DIC com as correspondentes liquidações emitidas pela AT, e, finalmente, que demonstrem a incorporação do encargo da CSR nas facturas de venda de gasóleo rodoviário à Requerente, ou em que grau ou medida tal incorporação se processou.
114. Há referência à circunstância de a Requerente ter beneficiado da devolução prevista no art. 93.º-A do CIEC, relativo ao reembolso às empresas de transportes em função da actividade desenvolvida, sem, no entanto, que o valor que afirma ter recebido a esse título tenha sido sequer deduzido do valor total que vem peticionado no presente pedido arbitral.
115. E assinala-se que algumas das facturas apresentadas conterem a menção “descontos”, o que obscurece ainda mais qualquer nexos que pretendesse estabelecer-se entre a facturação e a anterior liquidação de CSR.
116. E ainda que as próprias fornecedoras identificadas nas facturas não são todas elas detentoras de estatuto fiscal em sede de ISP, sendo que as que não têm tal estatuto agiram

exclusivamente como meras intermediárias no circuito de comercialização, não podendo, conseqüentemente, ter sido sujeitos passivos de liquidações de ISP e CSR, não tendo, conseqüentemente, processado quaisquer declarações de introdução no consumo, ou pago os tributos em causa ao Estado.

117. Em suma, a Requerida sublinha que a Requerente não é sujeito passivo, nem de ISP, nem de CSR; não efectuou, conseqüentemente, qualquer introdução no consumo de produtos petrolíferos; não é parte da relação tributária subjacente às liquidações contestadas, juntando documentos cuja veracidade é contestável, e dos quais não é possível inferir, com um mínimo de rigor, um valor discriminado de CSR, o qual também não consta, nem tinha de constar, das facturas que documentam as transacções com a fornecedora de combustíveis.
118. A Requerida termina peticionando a extinção da instância arbitral e a absolvição da Requerida, seja da instância, seja do pedido, por procedência das diversas excepções apresentadas; ou, no mérito, peticionando que seja considerado improcedente o pedido de pronúncia arbitral.
119. Quanto aos juros indemnizatórios, a Requerida sustenta que não há lugar a eles; advertindo, contudo que, se houver decisão favorável ao seu pagamento, eles serão devidos apenas um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, nos termos do art. 43º, 3, c) da LGT, e como ficou estabelecido pelo STA no Acórdão de 20 de Maio de 2020 (Processo 0630/18.4BALSB).

V. Fundamentação da decisão

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

A Requerente alega que, tendo suportado um montante de € 62.873,38 de CSR “*cujo encargo tributário foi repercutido na esfera jurídica da Requerente pelos fornecedores B... S.A. e C..., LDA., na sequência da aquisição de 540.744,51 (quinhentos e quarenta mil setecentos e quarenta e quatro vírgula cinquenta e um) litros de gasóleo e, em face da qual suportou 60.022,64 Euros (sessenta mil e vinte e dois euros e sessenta e quatro cêntimos) de CSR e 45,21*

(quarenta e cinco vírgula vinte e um) litros de gasolina e, em face da qual suportou 3,93 Euros (três euros e noventa e três cêntimos) de CSR àquela entidade – cfr. cópias das faturas emitidas pela entidade referida”, solicita que daí se retirem as consequência 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 mediatamente 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.

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 faturas 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 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. 4º, 1, a), do CIEC, ela não é responsável pelo pagamento da CSR, por força do disposto nos arts. 4º, 1, e 5º, 1, da Lei n.º 55/2007 – não sendo consequentemente, 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 preencham 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 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 obrigatória 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, consequentemente, 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 legal¹.

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, 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

¹ 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).

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!”²

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.

² “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/>

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. nº 843/19,

“a retroactividade 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 retroactividade 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 conseqüente 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 nº 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 retroação propiciada por essa norma interpretativa: só que essa leitura do art. 6º da Lei nº 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. nº C-147/01, Ponto nº 95), faltaria ainda uma norma interna que permitisse à Requerida fazer uso da exceção 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 nexos 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. n.º 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 conduziu, 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”.

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 excepções levará à extinção da instância, com absolvição da Requerida.

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

V.C.1. A excepção da Incompetência do Tribunal em Razão da Matéria

A Requerida suscita a excepção 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 n.º 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 caráter definitivo, mas sem caráter 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; n.º 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 contributos 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 parafiscais; 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 tributos 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 Orçamental³), 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

³ Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.

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 nº 629/2021-T (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 nº 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 estivéssemos, 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 carácter 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 expandida, 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 “*Mais se dirá 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. nº 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.

Não se verifica, pois, a excepção da Incompetência do Tribunal em Razão da Matéria, nas várias vertentes e implicações, próprias ou impóprias, 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. 196º do CPC (aplicável *ex vi* art. 29º, 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. 10º, 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 2 de Maio 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 “*seja(m) identificado(s) o(s) ato(s)*”

de liquidação cuja legalidade o requerente pretende ver sindicada”, solicitação à qual a Requerente mais tarde reagiu com o seu Requerimento de 10 de Julho 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 (art. 157.º do Pedido de Pronúncia), chegou a requerer que o Tribunal oficiasse as fornecedoras de combustíveis, ou 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 nº 1 do art 11º da Lei nº 5/2019, de 11 de Novembro, e na al. a) do nº 2 do art. 9º 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 formulada⁴.

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, 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

⁴ António Abrantes Galdes, Paulo Pimenta & Luís Filipe Pires de Sousa, *Código de Processo Civil Anotado, I-Parte Geral e Ação Declarativa*, 2ª ed., p. 232.

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

Por ser o valor indicado no Pedido de Pronúncia pela Requerente (salvo um lapso inicial), e não ter sido contestado pela Requerida, tendo-se constituído o presente tribunal com base nessa indicação de valor, e tendo decorrido o processo no mesmo pressuposto, fixa-se o valor do processo em € 60.026,57 (sessenta mil e vinte e seis euros e cinquenta e sete cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, 1, a), do RJAT e art.º 3.º, 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VIII. Custas

Custas no montante de € 2.448,00 (dois mil, quatrocentos e quarenta e oito euros) a cargo da Requerente (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 30 de Dezembro de 2024

Os Árbitros

Fernando Araújo

Sílvia Oliveira

(Vencida porque, no caso, julgaria todas as exceções improcedentes, mas quanto ao mérito do pedido julgaria o mesmo como improcedente porque consideraria não ter sido não provada a repercussão da CSR, cujo reembolso a Requerente peticiona, determinando esta improcedência a absolvição, da Requerida, do pedido de pronúncia arbitral).

José Nunes Barata

(Não obstante a minha total concordância com o sentido da Decisão, fundamentaria a mesma da forma que usei, como árbitro singular, na Decisão Arbitral proferida em 06/09/2024, no processo n.º 142/2024-T).