

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 869/2023-T**

**Tema: CSR – Contribuição do Serviço Rodoviário. Competência dos Tribunais arbitrais. Legitimidade dos repercutidos. Ineptidão da petição. Conformidade com o Direito da União Europeia.**

### **Sumário:**

1. 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.
2. A CSR não prosseguia “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2008/118/CE, na medida em que as suas receitas tinham essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que se encontravam consignados no respetivo quadro legal.
3. 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.
4. Os sujeitos passivos têm legitimidade processual ativa na ação de impugnação através de processo arbitral, independentemente de ter havido, ou não, repercussão do imposto.
5. Não houve nem há repercussão legal da CSR, não se podendo presumir essa repercussão, nem dispensar-se a prova da repercussão efetiva. Este aspeto só com a alteração introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, se alterou, mas em relação ao ISP- Consignação do serviço rodoviário, e apenas com efeitos para o futuro.

6. Não pode alcançar-se a anulação de liquidações através da mera impugnação de repercussões, sem sequer se identificar, em concreto, os respetivos atos de liquidação e os seus sujeitos passivos, nem o efetivonexo entre as liquidações e as repercussões.

Os árbitros Professora Doutora Regina de Almeida Monteiro (árbitro-presidente), Dra. Sofia Ricardo Borges e Dr. Jesuíno Alcântara Martins (árbitros-vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

## DECISÃO ARBITRAL

### I. RELATÓRIO

1. **A...**, **SOCIEDADE UNIPessoal, LDA.**, com o número de identificação fiscal..., e sede social na rua ..., n.º ..., ...-... ..., ..., (doravante designada por Requerente), apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), sendo **Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**, (de ora em diante designada por Requerida).
2. No pedido de pronúncia arbitral (ppa), apresentado em 24.11.2023, em cumulação de pedidos, a Requerente peticiona que o ato de indeferimento tácito do pedido de Revisão oficiosa, apresentado em 28.04.2023, seja declarado ilegal, bem como os atos de liquidação, na parte correspondente à Contribuição do serviço rodoviário (CSR) suportada pela Requerente entre os períodos de 01.04.2019 e 31.12.2022 e ao Imposto sobre o Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) suportado entre 01.01.2023 e 31.03.2023, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, resultantes das declarações de introdução no consumo (DIC) apresentadas pela

2.

---

B... e pela C..., no valor total de € 70.115,60, com fundamento em violação do Direito da União Europeia, em concreto o n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16 de dezembro de 2008, que fixa a estrutura comum dos Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC.)

3. A Requerente considera que, uma vez que o valor de € 70.115.60 foi por ela suportado por força da repercussão efetuada pela B... e pela C... na faturação dos combustíveis que lhe venderam, deve tal valor ser-lhe restituído, com o inerente pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

#### **4. Do pedido**

A Requerente a final do PPA concretiza o seu pedido:

*“Nestes termos, e nos mais de direito que V. Exas. mui doutamente suprirão, deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente, por provado, e em consequência:*

*Ser declarado ilegal o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;*

*À luz da declaração de ilegalidade serem anuladas parcialmente as liquidações de IEC acima mencionadas procedendo-se à inerente devolução daqueles montantes, acrescidos de juros indemnizatórios a calcular deste o momento do seu pagamento até à sua integral devolução;”*

5. A Requerente considera que, uma vez que o valor de € 70.115.60 foi por ela suportado por força da repercussão efetuada pela B... e pela C... na faturação dos combustíveis que lhe venderam, deve tal valor ser-lhe restituído, com o inerente pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

6. Para obter a anulação dos atos de liquidação, com fundamento em violação do Direito da União Europeia, e obter o reconhecimento do direito à restituição do imposto indevidamente suportado, no dia 28 de abril de 2023, a Requerente

---

apresentou, ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), o pedido de revisão oficiosa a solicitar a anulação dos atos de liquidação de CSR e de ISP, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, pago pela Requerente à B... e à C..., e conexos com a aquisição de combustível realizadas entre o dia 30.09.2020 e 31.03.2023.

7. O pedido de revisão oficiosa correu termos na Divisão do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos da Direção de Serviços Especiais de Consumo. Decorrido o prazo de quatro meses previsto no n.º 1 do artigo 57.º da LGT, constituiu-se o ato tácito de indeferimento do procedimento de revisão oficiosa.
8. Em 28.11.2023, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e de imediato foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11 do RJAT, para integrar o Tribunal Arbitral coletivo, o senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou como árbitros os signatários da presente decisão arbitral, os quais, no prazo legal, comunicaram a aceitação do encargo.
9. Em 15.12.2023, a requerida dirigiu ao Presidente do CAAD um requerimento, no qual, em síntese, alegou e requereu o seguinte:
  - a) A competência dos tribunais arbitrais abrange exclusivamente a apreciação direta da legalidade de ato(s) de liquidação ou de atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade (cf. n.º 1, do artigo 2.º do RJAT e alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT);
  - b) O pedido de constituição de tribunal arbitral implica que do respetivo requerimento deva constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral;

- c) Visto que sem a identificação do ato ou atos tributários, o dirigente máximo da AT não pode exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT, a Requerida solicitou que fossem identificado(s) o(s) ato(s) de liquidação cuja legalidade a requerente pretende ver sindicada.
8. Na mesma data, o Presidente do CAAD notificou a Requerente do requerimento apresentado pela Requerida e em síntese, no dia 22.12.2023, a Requerente veio dizer que:
- a) Por imposição do formulário, no momento da submissão do pedido de pronúncia arbitral, é necessário apresentar qual o ato tributário cuja apreciação arbitral se pretende;
  - b) A Requerente identificou o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que tem por objeto as liquidações de IEC – cf. Comprovativo de entrega do Pedido de Revisão Oficiosa que juntou como Documento n.º 1 anexo ao requerimento;
  - c) Atenta a forma de processamento da liquidação do tributo sindicado, naturalmente, que a Requerente não dispõe das e-DIC correspondentes a cada período. Cumpre, porém, notar que se procedeu à sua correta identificação junto do Douto Tribunal e da Requerida, nos termos e para efeitos do previsto no artigo 74.º, n.º 2, da LGT, cabendo, assim, à Requerida fazer chegar esses elementos ao Douto Tribunal, enquanto parte do processo administrativo (cf. artigo 17.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 111.º do CPPT).
9. Em 17.01.2024, as Partes foram notificadas e não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD, e, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em 06.02.2024 verificou-se a constituição do Tribunal Arbitral.

- 
10. Em 06.02.2024 foi proferido despacho arbitral para a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos previstos nas normas do artigo 17.º do RJAT.
11. Em 12.03.2024, a Requerida apresentou a sua resposta, na qual se defendeu por impugnação e invocou as exceções seguintes: i) Da incompetência do Tribunal em razão da matéria, ii) Da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, iii) Ineptidão da Petição inicial – Da falta de objeto, iv) Da caducidade do direito de ação.
12. Em 13.03.2024, considerando que no processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis e que, para além da prova documental incorporada nos autos, não foi requerida a produção de prova adicional, o Tribunal decidiu
- a) dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT;
  - b) Facultar às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação do despacho arbitral, podendo a Requerente pronunciar-se sobre as exceções invocadas pela Requerida na Resposta;
  - c) Indicar o dia 12 de julho de 2024 como data previsível para a prolação da decisão arbitral;
  - d) Que a requerente deveria cumprir com o disposto no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (pagamento antes da decisão e pela forma regulamentar, do remanescente da taxa arbitral).
  - e) Que as partes deveriam no prazo estabelecidos para as alegações juntar aos autos as peças processuais em formato word.
13. Em 09.04.2024, a Requerente apresentou as suas alegações, as quais aqui se dão por integralmente reproduzidas, sendo que para fundamentar a ilegalidade do

ato de indeferimento tácito e dos atos tributários impugnados, no essencial, reproduziu as razões aduzidas no pedido de pronúncia arbitral e respondeu às exceções invocadas pela Requerida.

14. A Requerida apresentou as suas alegações em 16.04.2024, e remeteu para as razões invocadas na sua resposta.

## **II. RAZÕES ADUZIDAS PELAS PARTES**

### **II.1 Pela Requerente**

15. O pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente tem como objeto imediato a declaração de ilegalidade e subsequente anulação do ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado para obter a anulação dos atos de liquidação de CSR, e de ISP na parte correspondente à Consignação de serviço rodoviário.

16. O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto mediado a anulação dos atos de liquidação da CSR e do ISP, na parte correspondente à Consignação de serviço rodoviário, nos termos peticionados e infra identificados.

17. Para fundamentar o seu pedido a Requerente invoca o seguinte:

a) Em conformidade com a norma do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na redação em vigor até à alteração promovida pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, a CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (“ISP”) e dele não isentos.

b) Que procedeu ao pagamento da CSR e ISP [na parcela da Consignação do serviço rodoviário] que lhe foi exigido pela B... e pela C... no âmbito das aquisições de gasóleo rodoviário que lhes efetuou nos segmentos temporais infra identificados.

- c) Que a B... e a C..., sociedades cujo objeto social consiste, entre outras atividades, na exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos e, conseqüentemente, introduzem no consumo produtos sujeitos ao ISP e à CSR, sendo, por isso, os sujeitos passivos “formais” destes impostos, e quem tem, por força do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IECs, a obrigação legal de apresentar a declaração de introdução no consumo eletrónica (e-DIC).
- d) Que o ISP e a CSR, por força do disposto no artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, incidem sobre os produtos petrolíferos, in casu, a gasolina e o gasóleo rodoviário e que, não obstante a extinção da CSR com a alteração introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, sobre os produtos petrolíferos persiste a incidência de ISP, agora com a componente designada de “Consignação de serviço rodoviário.
- e) Que, embora os impostos (CSR e ISP) tenham sido entregues nos cofres do Estado pela B... e pela C..., foi a Requerente quem efetivamente suportou tal encargo, porquanto, por força do artigo 2.º do Código dos IECs, ao abrigo do princípio da equivalência, é ao utilizador enquanto consumidor de combustíveis rodoviários que é imputado tal encargo, cumprindo-se, assim, o desígnio de que “os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública, sendo repercutidos nos mesmos, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.
- f) Que a B... e a C..., enquanto fornecedoras de gasóleo rodoviário, liquidaram e cobraram, através do mecanismo da repercussão, à Requerente o ISP e a CSR a que se referem as faturas conexas com as aquisições de gasóleo rodoviário que a Requerente efetuou a estas sociedades, conforme vem detalhado no ppa.

- g) Deste modo, entre o dia 01.04.2019 e 31.03.2023, nas e-DIC entregues diariamente pela B... e pela C... nos períodos acima referidos, constarão as vendas feitas à Requerente, e nas quais a Requerente suportou o montante relativo à CSR que, tal como o ISP, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, lhe foram repercutidos pela B... e pela C... .
- h) Que a Requeente, por força das aquisições de gasóleo que efetuou, e do mecanismo da repercussão, suportou um montante de € 70.115,60 relativo à CSR e ao ISP, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, conforme faturas emitidas pela B... e pela C..., bem como comprovado pelas Declarações emitidas por estas sociedades a confirmar a respetiva repercussão, que comprovam o facto de ter sido a Requerente a entidade que suportou efetivamente o custo associado à CSR e ISP, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário.
- i) A Requerente considera que os atos de liquidação, na parte correspondente à CSR suportada pela Requerente entre os períodos de 01.04.2019 e 31.12.2022 e ao ISP suportado entre 01.01.2023 e 31.03.2023, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, resultantes das declarações de introdução no consumo submetidas pela B... e pela C... e por estas pagas até ao final do mês seguinte, são ilegais, pelo que devem ser anulados e o respetivo valor reembolsado à Requerente acrescido de juros indemnizatórios.

18. A Requerente considera que nos atos de liquidação sindicados existe erro imputável aos serviços, porquanto, em matéria de impostos, o estrito cumprimento do princípio da legalidade, previsto no artigo 103.º da CRP, determina a inexigibilidade de impostos “que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”, a que acresce a circunstância de que os “órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar,

---

no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé” – artigo 266.º da CRP.

19. E que estando em causa o primado do direito europeu, a Requerente considera que tendo a AT tido conhecimento da declaração da ilegalidade da CSR na sequência de decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia, impõe-lhe a Constituição que corrija todas as situações desconformes com o Direito da União Europeia.
20. A Requerente considera que, tendo suportado, por via do mecanismo da repercussão, os impostos em crise, tem legitimidade, por força da norma do n.º 1 do artigo 9.º e do n.º 3 do artigo 18.º da LGT, bem como do Direito da União Europeia, para apresentar o pedido de revisão oficiosa e o subsequente pedido de pronúncia arbitral, uma vez que tal legitimidade pertence ao contribuinte direto, ao substituto ou responsável e, ainda, a quem suportar o encargo económico do imposto através do mecanismo da repercussão legal.
21. A Requerente sustenta que é pacífico na doutrina e na jurisprudência que os IEC, *in casu*, o ISP, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, assim como a CSR, implicam casos de repercussão legal, sendo certo que os IEC procuram onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública e que, por essa razão, deverá ser o verdadeiro titular da capacidade contributiva a ser onerado com o encargo do imposto.
22. Isto é, embora o sujeito passivo “formal” seja aquele que se encontra definido para efeitos de ISP e, conseqüentemente, ao abrigo do n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, também para efeitos de CSR, neste caso, a sociedade B... e a C..., o encargo recai sobre o consumidor do combustível, *in casu*, a Requerente.
23. Desta forma, a Requerente – enquanto consumidora/repercutida – terá legitimidade processual ativa para contestar as liquidações de IEC em apreço,

---

devendo ser reembolsada dos montantes de ISP, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, e CSR indevidamente pagos.

24. A Requerente considera que se impõe o reconhecimento de legitimidade à Requerente para contestar a legalidade das liquidações de CSR cujo encargo suportou, sob pena de clara violação do princípio da efetividade e da interpretação conforme do direito da União Europeia, e, bem assim, do direito a uma tutela jurisdicional efetiva consagrado na CRP e na CEDH, como é reconhecido pelo direito da União Europeia e expressamente consagrado no “direito à ação” protegido pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

25. Em termos de enquadramento legal da CSR, a Requerente evidencia que

- a) A CSR vigorou “autonomamente” até 31 de dezembro de 2022, data a partir da qual, através da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, foi incorporada no ISP, tendo ocorrido, simultaneamente, um aumento da taxa do ISP correspondente ao montante da CSR.
- b) À CSR aplicavam-se, em parte, as regras que disciplinam o ISP, apesar de se constituir como um imposto distinto, com enquadramento legal, estrutura e finalidade próprias, e configurando um imposto não harmonizado incidente sobre produtos sujeitos a IEC harmonizados.
- c) No plano comunitário, a tributação dos produtos petrolíferos e energéticos é enquadrada pela Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16 de dezembro de 2008, que fixa a estrutura comum dos IEC harmonizados e pela Diretiva n.º 2003/96/CE, de 27 de outubro de 2003, que cuida especificamente da tributação dos produtos petrolíferos e energéticos.
- d) A norma do n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, dispõe que “[o]s Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de

---

consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções”.

- e) Por forma a evitar que o sistema harmonizado dos IEC corra riscos, a Diretiva n.º 2008/118/CE subordina a criação destes impostos não harmonizados à dupla condição de:
- i) respeitarem a estrutura essencial dos IEC e Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – no que diz respeito à determinação da base tributável, bem como à liquidação, à exigibilidade, ao controlo do imposto; e
  - ii) terem como fundamento um “motivo específico”.
- f) O TJUE considera que nem toda a afetação comprova um “motivo específico”, sendo necessária uma ligação direta entre a utilização da receita e a finalidade do imposto, não se verificando essa ligação direta quando a receita gerada pelo imposto esteja afeta a despesas suscetíveis de serem financiadas pelo “produto de impostos de qualquer natureza”, isto é, tal “motivo específico” não pode corresponder a uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita, (cf. Acórdão de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 37).
- g) A CSR foi criada por razões de ordem puramente orçamental, porquanto, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, não fazia, nem faz, apelo a qualquer objetivo de política ambiental, energética ou social.
- h) A incidência objetiva da CSR, a sua incidência territorial e a sua estrutura de taxas, distintas do ISP, atestam que o objetivo subjacente à sua criação consiste em encontrar receitas próprias e estáveis para a empresa pública concessionária das Estadas de Portugal – Infraestruturas de Portugal, SA. – e não em desincentivar um qualquer comportamento por parte dos contribuintes.

- i) O legislador quando, através da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, criou a CSR não a dotou de uma estrutura que evidencie um “motivo específico” distinto de uma finalidade orçamental, razão pela qual a CSR deve considerar-se um imposto desconforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16 de dezembro de 2008.
- j) O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) foi chamado a pronunciar-se, a título de reenvio prejudicial, sobre se a CSR viola a Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, tendo por despacho proferido no âmbito do processo C-460/21, a 7 de fevereiro de 2022, na sequência de reenvio prejudicial despoletado no âmbito do processo arbitral n.º 564/2020-T relativo à CSR, declarado o seguinte: “[o] artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos», na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários”.
- k) É, assim, interpretação do TJUE que a CSR serve, portanto, para financiar despesas suscetíveis de serem custeadas pelo “produto de impostos de qualquer natureza”, como o são a manutenção e alargamento da rede nacional de estradas, não se verificando a afetação adequada da receita que o TJUE exige para concluir pela presença de um “motivo específico”, pelo que se deve considerar um imposto ilegal, desconforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16 de dezembro de 2008.

26. A CSR vigorou “autonomamente” até 31 de dezembro de 2022, data a partir da qual, através da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, foi incorporada no ISP tendo ocorrido, simultaneamente, um aumento da taxa do ISP correspondente ao montante da CSR, sendo que, por força alterações promovidas pela Lei n.º 24-

E/2022, de 30 de dezembro, o artigo 3.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, passou a referir-se à “Consignação de serviço rodoviário”, que mais não é do que a CSR incorporada no ISP.

27. Desde 1 de janeiro de 2023 que o Estado português financia a Infraestruturas de Portugal com as receitas decorrentes da CSR através da consignação em seu favor de parte da receita do ISP: a “consignação de serviço rodoviário”, e sendo esta calculada exatamente nos mesmos termos e visando os mesmos fins passou a constituir receita “direta” do ISP, consignada ao financiamento da Infraestruturas de Portugal.

28. Deste modo, as liquidações de ISP, na parcela correspondente à receita consignada ao serviço rodoviário – correspondente, em substância, à CSR, e apurada nos termos do disposto do n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na sua redação atual – padecem de ilegalidade, nos mesmos termos que até 31 de dezembro de 2022, a CSR padecia, pelo que os atos de liquidação impugnados devem ser anulados com os subsequentes efeitos legais.

29. A Requerente nas suas alegações, no essencial, invoca as razões aduzidas no ppa e faz o contraditório às exceções invocadas pela Requerida, que consistem em: i) Incompetência do Tribunal em razão da matéria; ii) Ilegalidade processual e substantiva da Requerente; Ineptidão do pedido arbitral – falta de objeto; iv) Caducidade do direito de ação.

## **II.2 Pela Requerida**

30. Na sua resposta, que aqui se dá por integralmente reproduzida, a Requerida pugna pela manutenção na ordem jurídica dos atos tributários de CSR e de ISP impugnados e alega que o pedido de pronúncia arbitral carece de fundamento de facto e de direito, bem como de prova, devendo, conseqüentemente, ser declarado totalmente improcedente.

---

31. A Requerida, sem prejuízo de ter realizado a sua defesa por impugnação, invocou as exceções seguintes:

- a) Incompetência do Tribunal em razão da matéria;
- b) Ilegitimidade processual e substantiva da Requerente;
- c) Ineptidão da petição inicial – Falta de objeto;
- d) Caducidade do direito de ação.

32. Em matéria de competência do Tribunal arbitral, a Requerida considera que a Autoridade Tributária está vinculada à jurisdição dos Tribunais arbitrais nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, sendo o objeto desta vinculação definido pelo artigo 2.º que dispõe que “os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro”.

33. A Requerida considera que foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a impostos, aqui não se incluindo tributos de outra natureza, tais como as contribuições, pelo que a apreciação da legalidade dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) encontra-se excluída da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal.

34. A Requerida considera que a CSR é uma contribuição e não um imposto, e na defesa desta ideia invoca que no artigo 4.º da LGT o legislador não só definiu no n.º 1 quais os tributos que considera enquadrados na noção de “imposto”, bem como atribuiu essa qualidade a determinadas contribuições especiais, definindo no n.º 3 daquele artigo aquelas que também devem ser consideradas como um imposto. Isto é, independentemente do *nomen iuris* ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que este tributo não é, por definição, um imposto e, portanto, o CAAD

---

não tem competência material para apreciar e decidir sobre a legalidade dos atos de liquidação deste tipo de tributo.

35. A Requerida alega que, não sendo os tribunais arbitrais do CAAD materialmente competentes para conhecer do mérito do pedido de pronúncia arbitral em apreço, nos termos das normas dos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, al. a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* a norma do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, está-se perante uma exceção dilatória que prejudica o conhecimento do mérito da causa.
36. Todavia, a Requerida alega que, ainda que assim não se entenda, sempre existirá incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, visto que ao sustentar o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de CSR, com fundamento na sua desconformidade face ao direito europeu, a Requerente vem questionar todo o regime jurídico desta contribuição com o propósito de obter a suspensão de eficácia de atos legislativos – Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto – quando a instância arbitral consubstancia um contencioso de anulação.
37. Não sendo da competência do tribunal arbitral nem a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, nem a execução de sentenças/decisões, a Requerida alega estar-se perante uma inconstitucionalidade, caso se acolha uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos formulados pela Requerente, quando a letra e o espírito da norma não o permitem.
38. Para sustentar o seu entendimento sobre a competência dos tribunais arbitrais, a Requerida invoca a jurisprudência decorrente das decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 212/2020-T, n.º 707/2019-T, n.º 131/2019-T e n.º 117/2021-T, e quanto à fiscalização da legalidade de normas, isto é, a impugnação de atos legislativos, a jurisprudência dos acórdãos do STA de 01/10/2018 (Proc. 01390/17 - ISV), n.º 0637/15, de 07/02/2015, e acórdão de 21/04/2016, do TCA Norte (Proc.º n.º 00502/15.4BEPRT).
39. A Requerida, perante a hipótese do presente Tribunal arbitral se considerar competente para apreciar a legalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR,

---

considera que o Tribunal arbitral nunca poderá pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR, atos estes que não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto.

40. A Requerida conclui que, quer seja em relação aos atos de liquidação de CSR/ISP, quer seja em relação aos atos subsequentes e autónomos de repercussão económica ou de facto, os Tribunais arbitrais não são competentes para conhecer da matéria controvertida e, assim sendo, nos termos das normas dos artigos s 576.º, n.º 1 e n.º 2 e 577.º, al. a) do CPC, aplicáveis por via do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, estamos perante uma exceção dilatória que prejudica o conhecimento do mérito da causa, pelo que o Tribunal arbitral deve declarar-se incompetente, em razão da matéria, e, conseqüentemente, absolver a Requerida da instância.
41. Quanto à ilegitimidade processual e substantiva da Requerente, a Requerida começa por salientar que apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago.
42. O Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, prevê normativos legais que se fundamentam no regime próprio dos impostos especiais de consumo, designadamente, por se tratar de impostos monofásicos, que incidem apenas na fase da declaração para introdução no consumo, o que, regra geral, ocorre uma única vez, ao contrário do que ocorre nos impostos plurifásicos, como é o caso do IVA, que incidem em todas as fases do circuito económico, através do crédito do imposto a jusante e do débito a montante.
43. Decorre, expressamente, do n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que criou a CSR, ao estabelecer que, quanto às matérias de “liquidação, cobrança e pagamento” da CSR, se aplica o CIEC, disciplina regulada no Capítulo II, da

Parte Geral, relativo, precisamente, à liquidação, cobrança e pagamento, no qual se inserem as disposições relativas ao reembolso.

44. A Requerida salienta que, nos termos do artigo 15.º do Código do Impostos Especiais sobre o Consumo, apenas podem solicitar o reembolso do imposto pago os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto.
45. Assim, a Requerida considera que inexiste qualquer dúvida de que, no que concerne aos impostos especiais sobre o consumo, o regime previsto no CIEC (artigos 15.º a 20.º) é o aplicável quando se suscite a questão da revisão do ato tributário e conseqüente reembolso com os fundamentos previstos nas mesmas normas, incluindo o do erro na liquidação.
46. Há que salientar que o n.º 1 do artigo 78.º da LGT dispõe que a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade ou por iniciativa da administração tributária, o que corrobora o estabelecido no CIEC quanto ao titular do direito de revisão do ato tributário, já que, como decorre do n.º 2 do artigo 15.º, conjugado com o artigo 16.º, do código IEC, só podem solicitar a revisão oficiosa os sujeitos passivos e a administração tributária.
47. Estando a revisão dos atos tributários restringida, independentemente do tipo de erro ou da situação que motive o reembolso, ao sujeito passivo (aquele que declara para consumo e paga o imposto que deve em nome e por conta próprios) e que poderá, ou não, no momento da venda, ter transferido parte ou a totalidade desse encargo para outros intervenientes na cadeia de comercialização de combustíveis (distribuidores, grossistas, retalhistas, consumidores finais), considera a Requerida que não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto, tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica do

---

repercutido económico ou de facto, não podendo a entidade em que alegadamente teria sido repercutido o imposto apresentar pedido de revisão ou de reembolso com fundamento em erro.

48. Isto é, a Requerida salienta que não sendo a Requerente sujeito passivo nos termos e para o efeito do disposto no artigo 4.º do CIEC, nos termos do n.º 2 do artigo 15.º do referido Código, não tem aquela legitimidade para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido de pronúncia arbitral.
49. A Requerida salienta que em matéria de fornecimento de combustíveis existem duas relações jurídicas distintas; a relação jurídica tributária de direito público, pela qual o Estado é credor de uma certa quantia de um sujeito passivo, e a relação jurídica de direito privado, pela qual os adquirentes do combustível, na medida em que entendem ser repercutidos, podem vir a ter o direito de exigir uma certa quantia do sujeito passivo, não pode é aquele vir pedir à AT o reembolso de um tributo que nunca entregou ao Estado.
50. A Requerida evidencia que a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, sendo reconhecido, do ponto de vista doutrinário, que a repercussão da CSR tem uma natureza meramente económica ou de facto, porquanto, tal como ocorre nos designados impostos especiais sobre o consumo (v.g. ISP/ISPPE, IABA ou IT) o ónus da CSR é transferível, através do fenómeno financeiro da repercussão económica dos custos (todas as despesas que se repercutem no valor do produto ou serviço: matéria-prima, custos administrativos, impostos, despesas salariais, margem de lucro, etc.) que podem ser tidos em conta na política de definição dos preços de venda.
51. Aliás, é este o sentido que se pode retirar do entendimento sufragado pelo despacho proferido pelo TJUE em 07/02/2022, no Proc.º C-460/21, ao reconhecer a legitimidade do sujeito passivo do imposto, ao reembolso do tributo

indevidamente liquidado, por violação do direito da União Europeia, quando refere que “(...) 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”.

52. A repercussão meramente económica ou de facto da CSR, depende da decisão dos sujeitos passivos de, no âmbito das suas relações comerciais (ao abrigo do direito civil) procederem, ou não, à transferência, parcial ou total, da carga fiscal para outrem (os seus clientes), tendo em conta a política de definição dos preços de venda e as consequências para a sua atividade, designadamente, em termos do aumento de preços para o consumidor final, e que, de acordo com a lei da procura, poderá redundar numa diminuição da quantidade procurada e do lucro obtido.
53. A Requerida salienta que não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão, subsequente e autónomo do(s) ato(s) de liquidação de ISP/CSR, sendo que as faturas não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, e que o valor pago a título de CSR pelo sujeito passivo de ISP/CSR, pode, ou não, ter sido repercutido, no preço pago pelo adquirente dos combustíveis.
54. E alega que a venda do combustível não dá obrigatoriamente origem a uma repercussão, estando esta dependente da política de definição dos preços de venda da empresa vendedora/fornecedora, que pode repercutir uma parte da CSR, o seu total ou não repercutir de todo, o ISP ou, para o que aqui nos interessa, a CSR, atenta, nomeadamente, a existência dos vários intervenientes na cadeia de venda/distribuição até chegar ao consumidor final.

55. Dada a natureza da repercussão da CSR, ainda que o sujeito passivo de ISP/CSR “repassa” o custo da CSR, ou parte dele, no preço de venda dos combustíveis, os seus clientes não são, necessariamente, quem suporta, a final, o encargo do tributo, a Requerida considera que a Requerente enquanto sociedade comercial que desenvolve uma atividade com fins lucrativos, relacionada com o transporte rodoviário de mercadorias, repassa, necessariamente no preço dos serviços praticados, os gastos em que incorre, nomeadamente, com a aquisição de combustíveis, pelo que as entidades potencialmente lesadas com o encargo da CSR são os consumidores finais de tais serviços e não a Requerente.
56. A Requerida salienta que a Requerente não consegue demonstrar que o valor pago pelos combustíveis que adquiriu à sua fornecedora, tem incluído o valor da CSR pago pelo sujeito passivo de ISP/CSR, nem que suportou, a final, o encargo de tal tributo, isto é, que não o repassou no preço dos serviços praticados aos seus clientes, enquanto consumidores finais.
57. E a verdade é que, contrariamente ao pretendido pela Requerente, as faturas apresentadas não corporizam atos de repercussão de CSR, nem atestam que tal tributo foi suportado pela Requerente enquanto consumidor final, isto é, as faturas não fazem prova do alegado pagamento, pois não consubstanciam fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos (contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes alegados pela Requerente e, nessa sequência, efetuou o pagamento e suportou, a final, o encargo da CSR (sem o ter repassado, a jusante, no preço dos serviços praticados ao cliente ou consumidor final).
58. A Requerida considera que é de concluir que a Requerente não é sujeito passivo de ISP/CSR e não integra a relação tributária subjacente à liquidação contestada, não sendo devedor, nem quem estava obrigado ao seu pagamento ao Estado, isto é, está a jusante do sujeito passivo na cadeia económica e que, em termos jurídicos, não é um terceiro substituído, que não suporta a contribuição por repercussão legal, nem tão pouco corresponde ao consumidor final, pelo que não

---

tem legitimidade nem para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral, nos termos do n.º 2, do artigo 15.º do CIEC e dos n.º 3 e 4, al. a), do artigo 18.º da LGT.

- 59.A Requerida salienta que as fornecedoras da Requerente, a B... e a C..., podem, elas próprias, enquanto sujeito passivo de ISP/CSR, vir a solicitar o reembolso da CSR que considerem ilegal, via pedido de revisão oficiosa e/ou impugnação, pelo que, como consta na decisão arbitral proferida no Processo do CAAD n.º 408/2023-T, “assim o contencioso da requerente poderia ser uma duplicação de pedidos; e a requerente não logrou provar que aqueles fornecedores não encetaram esses contenciosos (nem que nunca o encetarão)”.
- 60.A Requerida considera que a requerente não é o sujeito passivo das alegadas liquidações objeto do pedido, não sendo detentor dos estatutos fiscais de Depositário Autorizado e/ou Destinatário Registado (n.º 1, do artigo 4.º do CIEC); como tal não processou qualquer Declaração de Introdução no Consumo de produtos sujeitos a ISP (artigo 10.º do CIEC); também não apresentou quaisquer comprovativos de pagamento ao Estado da CSR reivindicada no presente pedido, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (DUC); tão pouco identificou as liquidações em causa.
- 61.E, por outro lado, apesar das fornecedoras indicadas –B... C... – serem titulares de estatuto fiscal no âmbito dos IEC não é possível identificar as liquidações nem as correspondentes alfândegas de liquidação (o que determina total impossibilidade de estabelecer qualquer correspondência entre o ato de liquidação praticado pelo efetivo sujeito passivo e as faturas de compra identificadas pela requerente/adquirente).
- 62.A Requerida destaca a circunstância da Lei n.º 24-F/2022, de 30 de dezembro (que entrou em vigor em 01.01.2023), ter vindo introduzir profundas alterações nesta matéria, as quais se traduziram na extinção da CSR e, concomitantemente, na previsão de consignação parcial da receita do ISP ao serviço rodoviário.

63. O regime fiscal que vigorou até 31.12.2022, tinha por base a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que criou a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), a qual, de acordo com o disposto no seu artigo 5.º, era 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 (CIEC), na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), com as devidas adaptações.
64. Com a da Lei n.º 24-F/2022, de 30 de dezembro, passou a vigorar um novo regime, nos termos do qual, o ISP passou a compreender o montante das taxas unitárias do imposto, no qual está integrado o montante consignado ao serviço rodoviário em território continental, e o montante cobrado a título de adicionamento sobre as emissões de CO2 (artigo 88.º n.º 5, do CIEC).
65. Assim, a partir de 01.01.2023 não há lugar a cobrança de quaisquer quantias a título de CSR (esta foi extinta em 31.12.2022). A Requerida considera que as liquidações efetuadas ao abrigo do novo regime fiscal, decorrente da Lei n.º 24-E/2022 (tendo por base o montante das taxas unitárias do imposto, no qual está integrado o montante consignado ao serviço rodoviário em território continental, e o montante cobrado a título de adicionamento sobre as emissões de CO2 (artigo 88.º n.º 5, do CIEC), não enfermam de ilegalidade “nos mesmos termos em que a CSR vigente até 31 de Dezembro de 2022”, como alegado, nem violam o artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008.
66. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente veio impugnar as liquidações de CSR para o período compreendido entre setembro de 2020 a dezembro de 2022 e do ISP na parcela relativa à receita consignada à Infraestruturas de Portugal, S.A., para o período entre janeiro a março de 2023 (consignação de serviço rodoviário). Os argumentos aduzidos coincidentes, afirmando a requerente que as liquidações de ISP, na parcela correspondente à CSR e apurada nos termos do disposto no artigo 4.º, n.º 2 da Lei 55/2007, de 31 de agosto, na redação dada pela Lei 24-E/2022, de 30 de dezembro, padecem de ilegalidade, exatamente, nos

mesmos termos em que a CSR vigente até 31 de Dezembro de 2022 padecia, o que na verdade não se verifica.

67. Em face das alterações introduzidas pela Lei n.º 24-E/2022, a Requerida considera que as liquidações de ISP (e já não de CSR), independentemente dos demais fundamentos que têm vindo a ser suscitados nestas ações, é manifesto que a requerente (que não foi o sujeito passivo da liquidação) carecerão de legitimidade para solicitar a revisão das mesmas e conseqüente reembolso com fundamento em erro, por força do disposto nos artigos 15.º n.º 2 e 16.º do CIEC.

68. Em face das razões aduzidas, a Requerida evidencia duas conclusões, cuja verificação deverá ocorrer em termos subsidiários e que versam no sentido de que

a) inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arroga, a Requerente carece de legitimidade processual, o que, nos termos do vertido nos normativos dos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º, al. e) e 578.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, consubstancia uma exceção dilatória, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida da instância;

b) a Requerente carece de legitimidade substantiva, o que, nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 576.º n.º 1 e n.º 3 e 579.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, consubstancia uma exceção perentória, devendo, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida do pedido.

69. Quanto à ineptidão da petição inicial – Da falta de objeto – a Requerida alega que o presente pedido arbitral não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, requisito essencial à aceitação do pedido, porquanto, a identificação do(s) ato(s) tributário(s) objeto do pedido é condição essencial para a aceitação do pedido de constituição do tribunal arbitral.

70. A Requerida salienta que da análise, quer do pedido de pronúncia arbitral, quer da documentação a ele anexa, se verifica que a Requerente se limita a identificar faturas de aquisição de combustíveis à suas fornecedoras –B... E C... –, mas não identifica os atos tributários, situação que não permite que a Requerida possa exercer na plenitude o contraditório e também impede que o Tribunal arbitral possa apreciar o pedido.
71. O n.º 2 do artigo 10.º do RJAT dispõe que "[o] pedido de constituição de tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via eletrónica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa do qual deve constar: a) A identificação do sujeito passivo, incluindo o número de identificação fiscal, e do serviço periférico local do domicílio ou sede do sujeito identificado em primeiro lugar no pedido; b) A identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral; (...)", e, nesta medida, a petição inicial do presente pedido de pronúncia arbitral é inepta, dado que enferma de deficiências que, irremediavelmente, comprometem a sua finalidade, devendo, à luz dos normativos dos artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º alínea b) e 278.º, n.º 1, alínea b), do CPC, aplicáveis *ex vi* da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT, determinar a nulidade de todo o processo e a absolvição da instância.
72. A Requerida advoga que o Tribunal não considere a petição inicial e daí retire os respetivos efeitos legais, e que não se pode deixar de considerar que não é possível à AT estabelecer qualquer correspondência entre os atos de liquidação alegadamente praticados pela C..., SA, e pela B..., SA., e as faturas apresentadas pela Requerente.
73. A Requerida considera que não é despiciendo referir que, no que concerne à introdução no consumo de combustíveis, as entidades que se apresentam perante a AT como sujeitos passivos de imposto declaram para introdução no consumo grandes quantidades de produtos petrolíferos e energéticos (sujeitos a imposto), mediante o processamento de e-DIC s diárias – as quais são, todavia, globalizadas no mês seguinte pelas alfândegas competentes para efeitos de liquidação, sendo

que a alfândega competente para a liquidação – e conseqüente apreciação das vicissitudes dessa liquidação, incluindo o reembolso com fundamento em alegado erro, se for o caso, não coincide necessariamente com a sede/domicílio do sujeito passivo.

74. A Requerida salienta que por práticas operativas usuais conexas com este tipo de atividade, ocorrem com frequência, por interesse e acordo comercial entre empresas, situações em que um operador económico declara para introdução no consumo a partir de um seu Entrepósito Fiscal produtos petrolíferos que são propriedade de outrem (outra entidade/petrolífera) e, assim sendo, nada obsta, antes, é perfeitamente possível ou plausível que a C..., SA, e a B..., SA., possam ter acordado a colocação dos produtos nos depósitos do entreposto fiscal de outro operador económico, para ser expedido a partir daí, cabendo, neste caso, a este operador económico submeter a DIC relativa às introduções no consumo e assumir perante a AT a posição de sujeito passivo/devedor do ISP.
75. A Requerida salienta que estas operações são legítimas do ponto de vista da legislação aplicável e apenas evidenciam e reforçam que os IEC e, em especial, o ISP, cujo regime foi estendido à CSR, têm por base um regime próprio com regras específicas que não podem ser desconsideradas para efeitos de enquadramento da matéria controvertida em apreço.
76. De igual modo, a Requerida salienta que é totalmente impossível à AT identificar os atos de liquidação subjacentes à declaração desses produtos para o consumo que vão sendo transacionados ao longo da cadeia comercial, dado que, resultando a liquidação da globalização das declarações de introdução no consumo apresentadas em cada alfândega pelo sujeito passivo de imposto, não há qualquer possibilidade, relativamente às transações posteriores, de identificar o registo de liquidação correspondente, uma vez que as vendas e conseqüente repercussão das imposições são posteriores ao facto gerador do imposto.

77. Assim, atenta a multiplicidade de operações que se verificam (por interesses económicos vários e mediante acordo comercial entre empresas), não é sequer possível afirmar que um fornecedor de combustíveis é, obrigatoriamente, um sujeito passivo de ISP/CSR, sendo que apenas os sujeitos da liquidação, isto é, apenas os sujeitos passivos que declararam os produtos para consumo e efetuaram o pagamento das imposições correspondentes, podem solicitar a revisão das liquidações/reembolso da CSR e do ISP junto da alfândega competente.
78. A Requerida salienta que à AT não é possível fazer qualquer correspondência entre as quantidades de produtos introduzidos no consumo pela fornecedora, e as quantidades de produto adquiridas pela Requerente àquela e que, por isso, se torna imprescindível que a Requerente faça prova dos valores efetivamente pagos por si a título de CSR, como alega, demonstrando de que forma calculou o apuramento daqueles montantes.
79. A Requerida ainda salienta que a Requerente não concretiza, fundamenta ou logra provar que a C..., SA, e a B... SA., repercutiram a totalidade ou parte da CSR no valor alegadamente pago pelos combustíveis adquiridos pela Requerente, isto é, em boa verdade, os documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral não contêm uma descrição de valores faturados a título de CSR.
80. A Requerida considera que a não identificação de qualquer ato tributário no pedido arbitral violando o requisito da al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, determina que se esteja perante a exceção de ineptidão da petição inicial, situação que, à luz dos normativos artigos 186.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, al. b) e 278.º, n.º 1, al. b), do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º do RJAT, determina a nulidade de todo o processo e obsta que o tribunal conheça do mérito da causa, devendo, conseqüentemente, o Tribunal arbitral absolver a Requerida da instância.
81. E quanto à caducidade do direito de ação a Requerida sublinha que os pedidos de reembolso apresentados nas alfândegas devem ser apreciados à luz do disposto

nos artigos 15.º a 20.º do CIEC. O regime previsto nestes artigos é o aplicável quando se suscite a questão da revisão do ato tributário e consequente reembolso com os fundamentos previstos naquelas normas, incluindo o do erro na liquidação.

82. A falta de identificação dos atos de liquidação impugnados impede a Requerida de aferir da tempestividade do pedido de revisão oficiosa do ato tributário, apresentado ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT e rececionado nos serviços da AT em 28.04.2023.

83. Para apreciação da tempestividade do pedido de pronúncia arbitral apresentado em 28.11.2024, deduzido contra a decisão de indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa é fundamental, previamente, avaliar e decidir sobre a tempestividade do pedido de revisão, o que não foi possível por falta de identificação dos atos de liquidação na petição inicial.

84. A Requerida alega que tomando por referência as aquisições de combustível realizadas pela Requerente no período compreendido entre setembro de 2020 e março de 2023, impõe-se concluir que há muito se encontrava precluído o prazo de 120 dias para deduzir a reclamação graciosa, ao qual corresponde o prazo previsto no n.º 1, primeira parte, do artigo 78.º da LGT. É por esta razão que a Requerente fundamenta os pedidos de revisão oficiosa em erro imputável aos serviços, de modo a poder valer-se do prazo de 4 anos previsto no n.º 1, segunda parte, do artigo 78.º da LGT.

85. A Requerida sublinha que está vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado as liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços e que em 28.04.2023, data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, já teria terminado o prazo de três anos previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC para requerer o reembolso, ainda que parcial, do valor pago por alegada repercussão económica da CSR.

86. A Requerida considera que se verifica caducidade do (alegado) direito de ação por parte da Requerente, o que consubstancia uma exceção perentória, e, assim, deve a Requerida ser absolvida do pedido. Todavia, se o Tribunal assim não entender, a caducidade do direito de ação consubstanciará uma exceção dilatória, por assim ser qualificada especialmente nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 89.º n.º 1, 2 e 4 al. k) do CPTA, e, nessa medida, a Requerida deve ser absolvida do pedido ou da instância.
87. Na sua resposta, a Requerida também se defende por impugnação, e para tanto invoca que as liquidações efetuadas ao abrigo do novo regime fiscal, decorrente da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, tendo por base o montante das taxas unitárias do imposto, no qual está integrado o montante consignado ao serviço rodoviário em território continental, e o montante cobrado a título de adicionamento sobre as emissões de CO2 - artigo 88º n.º 5, do CIEC -, não enfermam de ilegalidade, o mesmo se verificando com a CSR vigente até 31 de Dezembro de 2022. As liquidações destes tributos não violam o artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, uma vez que o seu regime jurídico é distinto, não sendo a Consignação de Serviço Rodoviário autónoma como acontecia com a CSR. E a verdade é que a partir de 01.01.2023 não há lugar a cobrança de quaisquer quantias a título de CSR, uma vez que esta foi extinta em 31.12.2022.
88. A Requerida considera que a Requerente tem falta de legitimidade, uma vez que não é sujeito passivo de imposto nos termos dos artigos 15.º, n.º 2 e 16.º do CIEC, não faz prova do facto de ter adquirido e pago combustíveis e, conseqüentemente, ter suportado o encargo do pagamento da CSR e/ou do ISP-Consignação de Serviço Rodoviário, por repercussão.
89. A Requerida impugna o pedido de pronúncia arbitral e diz que não se pode dar como provada a alegada repercussão da CSR e/ou do ISP-Consignação de Serviço Rodoviário, devendo funcionar plenamente as regras do ónus da prova da

prova previstas no artigo 74.º da LGT, que estabelece que o ónus da prova de factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoque.

90. A Requerida invoca que não se pode presumir a existência de repercussão, visto estar-se perante uma repercussão que não é legal, mas meramente económica ou de facto, e não se pode dar como provado que a Requerente pagou na íntegra a CSR alegadamente repercutida na aquisição dos combustíveis indicados no ppa e a que se referem os documentos juntos.
91. Exigir que seja a Requerida a fazer prova de que não houve repercussão, isto é, fazer prova de facto negativo, configura uma exigência de prova diabólica, a qual é inconstitucional por violação dos princípios da proporcionalidade, da tutela jurisdicional efetiva e do processo equitativo, do direito ao contraditório e à ampla defesa.
92. Atenta a regra geral prevista no n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil não é admissível que se possa invocar que incumbe à AT fazer a prova da não repercussão. A jurisprudência entende que, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, a maior complexidade da prova de factos negativos necessitará de ter como resultado uma menor exigência probatória por parte do magistrado, mas não uma inversão do ónus da prova (cf. acórdão do STA de 17.12.2008, proferido no Processo n.º 0327/08).
93. Nesta medida, a Requerida sublinha que, de acordo com o artigo 344.º do Código Civil - Inversão do ónus da prova -, as regras do ónus da prova previstas nos artigos 342.º e 343.º do Código Civil só se invertem quando exista presunção legal, dispensa ou liberação do ónus da prova, ou convenção válida nesse sentido, e, de um modo geral, sempre que a lei o determine ou quando a parte contrária tiver culposamente tornado impossível a prova ao onerado, situações que não se verificam no caso em apreço.
94. A Requerida impugna os documentos 3 e 5, porquanto considera que os mesmos não provam os factos alegados pela Requerente. Isto é, os documentos

---

apresentados por si só, não fazem prova do pagamento, pois não consubstanciam fatura-recibo, nem recibo, nem nota de crédito, nem a conjugação de documentos contabilísticos ou outros), que permitam comprovar o pagamento dos montantes invocados pela Requerente.

- 95.A Requerida sublinha que das faturas apenas constam os valores referentes ao IVA. Aquelas não fazem qualquer referência a montantes pagos a título de ISP ou CSR, sendo absolutamente omissas nesse aspeto, o que é comprovado pelo sistema e-fatura e pelo sistema SAFT-T, que apenas indicam o IVA associado a cada venda de combustível efetuado, não existe qualquer tipo de informação relevante que permita identificar as DICs e as respetivas liquidações de ISP/CSR efetuadas a montante e, por outro lado, também não foram apresentados quaisquer comprovativos de pagamento do ISP/CSR.
- 96.A Requerida considera que impendia sobre a Requerente o ónus de provar que o preço dos serviços que presta e dos bens que vende aos seus clientes, não comporta, a jusante, a repercussão da CSR, por forma a poder sustentar que suportou de forma efetiva o encargo daquele tributo.
- 97.A Requerida invoca que a prova de pagamento da CSR é um facto positivo e que não é prova suficiente justificar a ocorrência de uma efetiva repercussão desse tributo, à base de meros juízos presuntivos, sem efetuar a demonstração objetiva da realidade dos factos através de elementos de prova que se relacionem com os fatores inerentes às transações comerciais que foram realizadas.
- 98.A Requerida realça a circunstância da Requerente afirmar que adquiriu combustíveis à suas fornecedoras – B... E C...– mas não identifica quaisquer atos de liquidação de ISP/CSR e/ou datas em que aqueles teriam sido efetuados, em decorrência das DIC submetidas pelo sujeito passivo de ISP/CSR, de modo a permitir estabelecer uma relação entre os combustíveis adquiridos pela Requerente e as liquidações de CSR suportadas, a montante, pelo sujeito passivo, e essa identificação seria essencial.

99. A Requerida sublinha que, ainda que existisse repercussão legal no âmbito dos IEC, o que não é o caso, sempre teria a Requerente que identificar os atos de liquidação de ISP/CSR referentes ao combustível - quantidade global/total - introduzido no consumo através de uma determinada DIC), ao qual seria de imputar a parte de combustível sucessivamente comercializada e vendida à Requerente, o que só pode ser feito pelo sujeito passivo, alegadamente a B... e a C..., que ao processar a DIC ou Documento Administrativo Único (DUC)/Declaração Aduaneira de Importação (DAU /DAI), procedeu à introdução no consumo.
100. A Requerida destaca a circunstância de, *in casu*, as fornecedoras de combustíveis - a B... e a C... – é que são o sujeito passivo de ISP/CSR, circunstância que poderia conduzir a que o contencioso da Requerente se traduzisse numa duplicação de pedidos e a verificar-se tal factualidade, o presente pedido de pronúncia arbitral não configuraria uma real situação de reembolso, nos termos e para o efeito do disposto no artigo 15.º, n.º 2 do CIEC, mas sim uma violação do princípio da segurança jurídica e do ordenamento jurídico-constitucional.
101. A Requerida destaca o facto de ser ainda relevante atender ao teor da redação dos pontos 33.º e 34.º do despacho do douto TJUE datado de 7 de fevereiro de 2022 no âmbito do processo n.º C-460/21, que prescrevem que
- “33. Em quarto lugar, os dois objetivos atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional portuguesa estão enunciados em termos muito gerais e não deixam transparecer, à primeira vista, uma real vontade de desencorajar a utilização quer dessa rede quer dos principais combustíveis rodoviários, como a gasolina, o gasóleo rodoviário ou o gás de petróleo liquefeito (GPL) automóvel (...).
34. Em quinto lugar, o pedido de decisão prejudicial não contém nenhum elemento que permita considerar que a CSR, na medida em que incide sobre os utilizadores da rede rodoviária nacional, foi concebida, no que respeita à sua estrutura, de tal modo que dissuade os sujeitos passivos de utilizarem essa rede ou que os

---

incentiva a adotar um tipo de comportamento cujos efeitos seriam menos nocivos para o ambiente e que seria suscetível de reduzir os acidentes.”

102. A Requerida alega que agiu em conformidade com a legislação nacional e europeia em vigor e que, em relação à matéria controvertida, não se verifica qualquer tipo de erro imputável aos serviços. Mais acresce que inexistente qualquer decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.
103. A Requerida sublinha que é inequívoco que existe, e existia à data dos factos, na CSR objetivos/finalidades não orçamentais, estando subjacente à sua criação e afetação motivos específicos distintos de uma finalidade orçamental, nomeadamente finalidades de redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, sendo, portanto, a CSR conforme ao direito comunitário.
104. A Requerida refere o Acórdão do TJUE de 20 de outubro de 2011, proferido no âmbito do processo C-94/10 do TJUE, atinente a matéria de reembolso e repercussão no âmbito dos impostos especiais sobre o consumo e sublinha que, ainda que a repercussão económica viesse a ser provada no âmbito do presente processo, o TJUE entende que um Estado-Membro se pode opor a um pedido de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil.
105. A Requerida considera que o Tribunal arbitral deve decidir no sentido da improcedência do pedido de anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como da anulação parcial das liquidações de ISP/CSR, não

havendo, conseqüentemente, lugar ao reembolso da CSR alegadamente repercutida, nem ao pagamento de juros indemnizatórios. Todavia, se o Tribunal arbitral assim não entender, de acordo com a jurisprudência firmada, uma vez que o pedido de revisão foi apresentado na AT em 28.04.2024, os juros indemnizatórios só serão devidos a partir de um ano após aquela data.

106. Numa lógica de subsidiariedade, a Requerida formula as conclusões seguintes:
- i) Que face à verificação da exceção de incompetência em razão da matéria e/ou da exceção de ilegitimidade processual, e/ou da exceção de ineptidão da petição inicial/pedido arbitral, deve a instância arbitral ser extinta e a Requerida absolvida da mesma;
  - ii) Que face à verificação da exceção de caducidade do direito de ação e/ou da exceção de falta de legitimidade substantiva, deve a Requerida ser absolvida do pedido;
  - iii) Ser o pedido arbitral julgado totalmente improcedente, por ser infundado e não provado.

### **III. SANEAMENTO**

107. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

108. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

109. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).

110. O processo não enferma de nulidades.

## **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

### **IV.1. MATÉRIA DE FACTO**

#### **IV.1.1. Factos provados**

111. Em relação à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar os factos considerados provados e os não provados. O tribunal considera provados e relevantes para a decisão arbitral os factos seguintes:

111.1 A Requerente é uma sociedade comercial de direito português, com sede em ..., ...;

111.2 Em 28 de Abril de 2023, a Requerente apresentou, via registo postal, na Divisão do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos da Direção de Serviços de Impostos Especiais de Consumo, os pedidos de revisão oficiosa a solicitar a anulação dos atos de liquidação de IEC, na parte correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário (atual consignação de serviço rodoviário), no valor total de € 70.115,60, decorrente das aquisições de combustíveis que efetuou em 2020, 2021, 2022 e 2023 à B..., SA., e à C..., SA..

111.3 Em relação aos anos de 2020, 2021 e 2022, as aquisições de combustíveis (gasóleo rodoviário) à B..., SA, e à C..., SA., foram efetuadas nos períodos temporais seguintes: 09/2020, 10/2020, 11/2020, 12/2020, 01/2021, 02/2021, 03/2021, 04/2021, 05/2021, 06/2021, 07/2021, 08/2021, 09/2021, 10/2021, 11/2021, 12/2021, 01/2022, 02/2022, 03/2022, 04/2022, 05/2022, 06/2022, 07/2022, 08/2022, 09/2022, 10/2022, 11/2022, 12/2022, conforme discriminação infra indicada:

Anos	Datas	Fornecedor	NIF	e-DICI	Liquidação IEC	Produtos	Litros	CSR (€)
2020	30-09-2020	B...		30-09-2020	set-20	Gasóleo	14.490,31	1.608,42
2020	31-10-2020	B...		31-10-2020	out-20	Gasóleo	13.372,12	1.484,31
2020	30-11-2020	B...		30-11-2020	nov-20	Gasóleo	12.791,11	1.419,81
2020	31-12-2020	B...		31-12-2020	dez-20	Gasóleo	6.237,43	692,35
2021	31-01-2021	B...		31-01-2021	jan-21	Gasóleo	13.571,79	1.506,47
2021	28-02-2021	B...		28-02-2021	fev-21	Gasóleo	16.429,87	1.823,72
2021	31-03-2021	B...		31-03-2021	mar-21	Gasóleo	15.363,46	1.705,34
2021	30-04-2021	B...		30-04-2021	abr-21	Gasóleo	13.666,79	1.517,01
2021	31-05-2021	B...		31-05-2021	mai-21	Gasóleo	14.876,43	1.651,28
2021	30-06-2021	B...		30-06-2021	jun-21	Gasóleo	13.186,62	1.463,71
2021	31-07-2021	B...		31-07-2021	jul-21	Gasóleo	17.679,51	1.962,43
2021	31-08-2021	B...		31-08-2021	ago-21	Gasóleo	11.569,02	1.284,16
2021	30-09-2021	B...		30-09-2021	set-21	Gasóleo	18.067,71	2.005,52
2021	31-10-2021	B...		31-10-2021	out-21	Gasóleo	19.268,92	2.138,85
2021	30-11-2021	B...		30-11-2021	nov-21	Gasóleo	18.632,95	2.068,26
2021	30-11-2021	C...		30-11-2021	nov-21	Gasóleo	226,37	25,13
2021	31-12-2021	B...		31-12-2021	dez-21	Gasóleo	15.044,96	1.669,99
2021	31-12-2021	C...		31-12-2021	dez-21	Gasóleo	1.037,68	115,18
2022	31-01-2022	B...		31-01-2022	jan-22	Gasóleo	10.038,31	1.114,25
2022	28-02-2022	B...		28-02-2022	fev-22	Gasóleo	16.775,74	1.862,11
2022	31-03-2022	B...		31-03-2022	mar-22	Gasóleo	17.487,98	1.941,17
2022	31-03-2022	C...		31-03-2022	mar-22	Gasóleo	997,18	110,69
2022	30-04-2022	B...		30-04-2022	abr-22	Gasóleo	21.179,79	2.350,96
2022	30-04-2022	C...		30-04-2022	abr-22	Gasóleo	736,49	81,75
2022	31-05-2022	B...		31-05-2022	mai-22	Gasóleo	25.602,74	2.841,90
2022	31-05-2022	C...		31-05-2022	mai-22	Gasóleo	1.875,26	208,15
2022	30-06-2022	B...		30-06-2022	jun-22	Gasóleo	25.159,92	2.792,75

Ano	Data	Fornecedor	NIF	e-DIC	Liquidação-IEC	Produtor	Litros	CSR-(€)
2022	30-06-2022	C...		30-06-2022	jun-22	Gasóleo	2.292,66	254,49€
2022	31-07-2022	B...		31-07-2022	jul-22	Gasóleo	26.313,63	2.920,81€
2022	31-07-2022	C...		31-07-2022	jul-22	Gasóleo	1.201,54	133,37€
2022	31-08-2022	B...		31-08-2022	ago-22	Gasóleo	22.458,75	2.492,92€
2022	31-08-2022	C...		31-08-2022	ago-22	Gasóleo	825,43	91,62€
2022	30-09-2022	B...		30-09-2022	set-22	Gasóleo	28.952,54	3.213,73€
2022	30-09-2022	C...		30-09-2022	set-22	Gasóleo	1.143,44	126,92€
2022	31-10-2022	B...		31-10-2022	out-22	Gasóleo	28.339,77	3.145,71€
2022	31-10-2022	C...		31-10-2022	out-22	Gasóleo	1.971,83	218,87€
2022	30-11-2022	B...		30-11-2022	nov-22	Gasóleo	29.715,61	3.298,43€
2022	30-11-2022	C...		30-11-2022	nov-22	Gasóleo	2.265,31	251,45€
2022	31-12-2022	B...		31-12-2022	dez-22	Gasóleo	31.121,66	3.454,50€
2022	31-12-2022	C...		31-12-2022	dez-22	Gasóleo	1.013,39	112,49€
							<b>532.982,02</b>	<b>59.161,00€</b>

111.4 Em relação ao ano de 2023, as aquisições de combustíveis (gasóleo rodoviário) à B..., SA, e à C..., SA., foram efetuadas nos períodos temporais seguintes: 01/2023, 02/2023 e 03/2023, conforme discriminação infra indicada:

Ano	Data	Fornecedor	NIF	e-DIC	Liquidação-IEC	Produtor	Litros	CSR-(€)
2023	31-01-2023	B... SA		31-01-2023	jan-23	Gasóleo	29.042,57	3.223,73€
2023	31-01-2023	C... SA		31-01-2023	jan-23	Gasóleo	842,72	93,54€
2023	28-02-2023	B... SA		28-02-2023	fev-23	Gasóleo	31.120,17	3.454,34€
2023	28-02-2023	C... SA		28-02-2023	fev-23	Gasóleo	595,51	66,10€
2023	31-03-2023	B... SA		31-03-2023	mar-23	Gasóleo	35.670,02	3.959,37€
2023	31-03-2023	C... SA		31-03-2023	mar-23	Gasóleo	1.419,10	157,52€
							<b>98.690,09</b>	<b>10.954,60€</b>

111.5 O procedimento de revisão oficiosa não foi alvo de decisão expressa por parte dos órgãos competentes da Autoridade Tributária e Aduaneira e, por força dos normativos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT, em 28 de agosto de 2023, formou-se o ato de indeferimento tácito do referido procedimento tributário de revisão dos atos tributários de liquidação da CSR e de IPS-Conservação de Serviço rodoviário.

111.6 O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 24 de novembro de 2023.

#### **IV.1.2. Motivação - Factos provados e não provados**

112. Os factos provados baseiam-se nos documentos apresentados pelas Partes e juntos ao processo arbitral e, com relevo para a decisão, devem considerar-se como não provados os factos seguintes:
113. Que as fornecedoras de combustíveis entregaram ao Estado, enquanto sujeitos passivos da respetiva relação jurídico-tributária, os valores apurados nos atos de liquidação de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos CSR e ISP praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base nas DIC por aquelas submetidas.
114. Que as fornecedoras de combustíveis repercutiram nas faturas emitidas nos períodos supra identificados a CSR e o ISP correspondente a cada dos consumos realizados, nem que a Requerente tenha suportado integralmente aquele imposto.
115. Que a Requerente com a aquisição do referido combustível suportou, a título de CSR e ISP repercutido, a quantia global de € 70.115,60.

#### **IV.2. MATÉRIA DE DIREITO**

116. Em face da sua discordância com os atos de liquidação de CSR e dos atos de liquidação de ISP-Consignação do serviço rodoviário, a Requerente suscitou a ilegalidade dos atos tributários perante a Autoridade Tributária e Aduaneira através de pedidos de revisão oficiosa, deduzidos ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, nos termos supra referidos.
117. Em face da ausência de decisão expressa e perante a formação do ato de indeferimento tácito, a Requerente apresentou no CAAD o pedido de pronúncia arbitral

---

para efeitos de apreciação da legalidade dos atos tributários impugnados. A Requerida na sua resposta veio invocar diversas exceções que importa agora apreciar.

## **IV.2.1 DO CONHECIMENTO DAS EXCEÇÕES INVOCADAS PELA REQUERIDA**

### **IV.2.1.1 Da incompetência do Tribunal em razão da matéria**

118. Na resposta a Requerida suscitou a questão da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria por considerar que a contribuição de serviço rodoviário deve ser qualificada como contribuição financeira, e não como imposto, encontrando-se, assim, excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

119. E a este propósito invoca o entendimento expresso nos acórdãos proferidos nos processos arbitrais n.ºs 123/2019-T, 138/2019-T, 182/2019-T, 248/2019-T e 585/2020-T, alegando que com base nesta jurisprudência arbitral será consensual considerar que a sindicância da CSR se encontra excluída da competência dos tribunais arbitrais tributários.

120. Importa analisar esta questão considerando que, em face do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT, a competência dos tribunais arbitrais em matéria de arbitragem tributária, compreende a apreciação de pretensões que visem a “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta” e a “declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”.

121. E que a norma do n.º 1 do artigo 4.º do RJAT faz depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais de Portaria dos

membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Justiça, que deverá estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos. O diploma que, em execução desse preceito, define o âmbito e os termos da vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que no seu n.º 2, sob a epígrafe “Objeto de vinculação”, e com a alteração resultante da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, dispõe o seguinte:

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação;
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira;

e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo”.

122. A referência a serviços e organismos que se vinculavam à jurisdição arbitral era feita para a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que foram, entretanto, extintas, tendo-lhes sucedido a Autoridade Tributária e Aduaneira.

123. A Portaria n.º 112-A/2011, também chamada Portaria de vinculação, fixa, por conseguinte, um segundo nível de delimitação das pretensões que poderão ser sujeitas à jurisdição arbitral. Tratando-se de um mero regulamento de execução, a Portaria não poderia ir além do estabelecido na lei quanto ao âmbito de competência material dos tribunais arbitrais, mas poderia estabelecer restrições quanto ao âmbito da vinculação à arbitragem tributária, mormente por referência ao tipo de litígios e ao valor do processo.

124. A este propósito, o acórdão arbitral proferido no Processo n.º 48/2012-T, depois seguido por diversos outros arestos, consignou o seguinte:

“A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do [RJAT].

Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o artigo 4.º do RJAT estabelece que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.

125. Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável no artigo 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este tribunal arbitral.
126. A Portaria de vinculação, aparentemente, estabelece duas limitações: refere-se a pretensões “relativas a impostos”, de entre aquelas que se enquadram na competência genérica dos tribunais arbitrais, e a impostos cuja administração esteja cometida à Autoridade Tributária. Haverá de concluir-se, nestes termos, que a vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT que respeitem a impostos - com a exclusão de outros tributos - e a impostos que sejam geridos pela Autoridade Tributária.
127. A constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Lei Fundamental, pela revisão constitucional de 1997, que autonomizou as contribuições financeiras a favor das entidades públicas como uma terceira categoria de tributos. A LGT, aprovada em 1998, passou a incluir entre os diversos tipos de tributos, os impostos e outras espécies criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições financeiras a favor das entidades públicas, definindo, em geral, os pressupostos desses diversos tipos de tributos no subsequente artigo 4.º.
128. A doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um *tertium genus* de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como *taxas coletivas*, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas. Como referem GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, “a diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as segundas, tal como as taxas

em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas” (*Constituição da República Portuguesa Anotada*, I vol., 4ª edição, Coimbra, pág. 1095). Neste sentido, as contribuições são tributos com uma estrutura paracomutativa, dirigidos à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, distinguindo-se das taxas que são tributos rigorosamente comutativos e que se dirigem à compensação de prestações efetivas (SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, pág. 287).

129. Por outro lado, o Tribunal Constitucional tem também reconhecido a existência dessas diferentes categorias jurídico-tributárias, designadamente para efeito de extrair consequências quanto à competência legislativa, admitindo que as taxas e outras contribuições de carácter bilateral só estão sujeitas a reserva parlamentar quanto ao seu regime geral, mas não quanto à sua criação individual e quanto ao regime concreto, podendo portanto ser criadas por diploma legislativo governamental e reguladas por via regulamentar desde que observada a lei-quadro (cfr., entre outros, o acórdão n.º 365/2008 do TC). Ou seja, não há dúvida que as contribuições financeiras se distinguem dos impostos.
130. A Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1.º), que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A., sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2.º). Esta contribuição corresponde à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis, e constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de

Portugal, S.A, no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras formas de financiamento (artigo 3.º).

131. Acresce que a contribuição incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos (artigo 4.º, n.º 1) e 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 (artigo 5.º, n.º 1). O produto da Contribuição de Serviço Rodoviário constitui receita própria da atualmente denominada Infraestruturas de Portugal, S.A. (artigo 6.º).
132. A atividade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, que é objeto de financiamento através da Contribuição de Serviço Rodoviário foi atribuída, em regime de concessão, à EP - Estradas de Portugal, E. P. E., pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de novembro, que aprovou as bases da concessão e nas quais se prevê que, entre outros rendimentos, essa contribuição constitua receita própria dessa entidade (Base 3, alínea b)). E, por outro lado, nelas se estabelece, como uma das obrigações da concessionária, a prossecução dos “objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental” (Base 2, n.º 4, alínea b)).
133. Em face do regime jurídico sucintamente descrito, dificilmente se poderia concluir que a Contribuição de Serviço Rodoviário constitui uma contribuição financeira. (contradição com o ponto 1 do sumário)
134. Importa considerar que no acórdão proferido no Processo n.º 629/2021, corroborado pelo acórdão tirado no Processo n.º 304/2022, se refere que a Contribuição de Serviço Rodoviário 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. (artigo 3.º, n.º 2), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (artigo 6.º). 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 (artigo 3.º, n.º 2).

135. Por outro lado, nada permite afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da atividade administrativa que se encontra atribuída à EP - Estradas de Portugal, E. P. E., é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários. Quando é certo que o artigo 2.º da Lei n.º 55/2007 declara 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.”.
136. Assim, o financiamento da rede rodoviária nacional é assegurado pelos respetivos utilizadores, que são os beneficiários da atividade pública desenvolvida pela EP - Estradas de Portugal, E. P. E., verificando-se, no entanto, que a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”. Não existe, deste modo, qualquernexo específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos.
137. Acresce que o regime jurídico da CSR não é equiparável ao previsto para a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB) ou para a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE), que são caracterizadas como típicas contribuições financeiras, não tendo qualquer aplicação ao caso

a jurisprudência constante dos acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 182/2019-T, 138/2019-T, 123/2019-T, que tiveram por objeto a CSB, nem a dos acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 248/2019-T e 585/2020-T, que incidiram sobre a CESE.

138. A Requerida, outrossim, suscita ainda a exceção da incompetência do tribunal arbitral para conhecer do presente pedido na medida em que se pretende discutir a legalidade do regime da CSR no seu todo.
139. É fundamental atentar que a Requerente formula um pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade dos atos de liquidação de CSR referente a períodos compreendidos ente 09/2020 e 12/2022 e ainda liquidações de ISP-Consignação de Serviço rodoviário relativas a períodos compreendidos entre 01/2023 a 03/2023, invocando como causa de pedir a desconformidade da contribuição/imposto com a Diretiva 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao Regime Geral dos Impostos Especiais de Consumo.
140. Estando em causa, *in casu*, a desconformidade da CSR com a Diretiva 2008/118/CE, não pode deixar de se concluir pela competência contenciosa do Tribunal arbitral para a apreciação do litígio.
141. Há que considerar que as normas de direito europeu derivado, como normas de direito internacional convencional, vigoram diretamente na ordem jurídica interna com a mesma relevância das normas de direito interno, vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos (artigo 8.º da Constituição República Portuguesa).
142. A impugnação judicial e, outrossim, o pedido de pronúncia arbitral, de um ato de liquidação pode ser deduzida com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 99.º do CPPT), nada permitindo distinguir entre a ilegalidade resultante de normas de direito interno ou de direito convencional.

143. É, portanto, claro que não existe qualquer obstáculo a que o Tribunal arbitral se pronuncie sobre o fundamento de ilegalidade de atos de liquidação baseados em desconformidade da CSR com o direito europeu, sendo manifestamente improcedente a invocada exceção de incompetência do tribunal em razão da matéria.
144. Em face do exposto, importa concluir pela improcedência da exceção de incompetência do Tribunal arbitral em razão da matéria.

#### **IV.2.1.2 Da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente**

145. 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, sujeitos passivos que, *in casu*, são as empresas fornecedoras dos combustíveis.
146. Em relação à CSR não está em causa, não o estava, nem o pode estar retroativamente, um regime de repercussão legal; pelo que importa atentar nalguns pontos relativos à 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 da CSR ser aquele que se encontra definido para efeitos de ISP, o encargo desta contribuição ser economicamente suportado pelo consumidor do combustível, ou por alguém a jusante do sujeito passivo no circuito económico de distribuição de combustíveis, o que pode sugerir a adoção de uma solução de substituição tributária, passando o contribuinte de facto do ISP/CSR a ser a única parte legítima para peticionar a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação repercutidos, retirando aos “repercutentes” o seu interesse em agir.

147. O artigo 9.º, 1 e 4 do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, 1 do RJAT, é a norma que define a legitimidade ativa no processo arbitral tributário, e nele 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. Esta conclusão não se modifica com a alteração da redação do artigo 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/retroativo (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*”. Ou seja, não ocorre nesta situação uma deslocação da obrigação tributária, do contribuinte direto para um terceiro, o contribuinte “de facto” – aquele que, por repercussão, 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 artigos 20.º e 28.º da LGT.
148. Com efeito, para que exista a substituição tributária a que se refere o artigo 20.º da LGT, é preciso que ocorra a deslocação da obrigação tributária, do contribuinte direto (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 artigo 28.º da LGT, se traduz na obrigação de dedução das importâncias que estiverem sujeitas a retenção, e da respetiva entrega nos cofres do Estado, em termos que exoneram o substituído da entrega dessas mesmas importâncias.
149. A conjugação do artigo 9.º, 1 e 4 do CPPT com o artigo. 18.º, 3 da LGT dissipa quaisquer dúvidas sobre a legitimidade processual da Requerente: têm essa legitimidade os contribuintes, e contribuinte é o “sujeito passivo” na relação

tributária, a pessoa singular ou coletiva, património ou 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.

150. Não sendo a Requerente sujeito passivo do ISP, de acordo com a norma de incidência subjetiva constante do artigo 4.º, 1, a), do CIEC, ela não é responsável pelo pagamento da CSR, por força do disposto nos artigos 4.º, 1, e 5.º, 1, da Lei n.º 55/2007 – não sendo consequentemente, na qualidade de contribuinte direto, titular da relação jurídica tributária, e parte legítima no processo (art.º 9.º, 1 do CPTA).
151. Por outro lado, uma vez que a competência dos Tribunais arbitrais se circunscreve, no que é aqui relevante, à avaliação de *atos de liquidação*, os atos de repercussão são, *qua tale*, inarbitráveis – restando, como únicos factos relevantes para apurar a legitimidade da Requerente para impugnar os atos de liquidação da CSR, os referentes às relações estabelecidas com o verdadeiro sujeito passivo que interveio nesses atos.
152. Acresce que havendo um regime especial de revisão no CIEC, para o qual remetia o artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, que criou a CSR, o círculo dos potenciais impugnantes dos atos de liquidação da CSR tenderá a convergir com o círculo dos potenciais credores do reembolso delimitado no artigo 15.º, 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.

153. Não se pode desconsiderar a circunstância do artigo 15.º, n.º 2 do CIEC se ter mantido inalterado ao longo da história desse Código, e de os artigos 15.º, n.º 2 e 4.º, n.ºs 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 subjetiva*” – 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*”. Quer isto dizer, muito pragmaticamente, que só os *sujeitos passivos* aí identificados, e só quando preenchem requisitos adicionais, podem suscitar questões sobre *erros na liquidação*.

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

154. Se assim não fosse, poder-se-ia 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 atos que concretizassem a repercussão, ou os atos que a antecedessem (através dos artigos 18.º, n.º 4, a), 54.º, n.º 2, 65.º e 95.º, n.º 1 da LGT, e 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT), pois, num caso desses, apenas os repercutidos seriam afetados nas suas esferas jurídicas pelo ato 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 artigo 132.º do CPPT), podendo haver concorrência de legitimidades, a reclamar a solução do litisconsórcio necessário; ou a exclusão de uma legitimidade pela outra, sua concorrente.

155. Atente-se 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.º 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT). Neste 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 artigo 78.º da LGT assegura a mesma posição de legitimidade ou ilegitimidade conferida pelas regras gerais sobre o tema.
156. É certo que no caso em apreço não se trata de sujeito passivo originário, mas de mero “repercutido económico”, coloca-se, porém, 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* artigos 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT e 18.º, n.º 3 da LGT.
157. . A Requerida invoca ainda que a Requerente, não sendo sujeito passivo do imposto, carece não apenas de legitimidade processual, mas também de legitimidade substantiva, que constitui uma exceção perentória e conduz à absolvição do pedido.
158. É entendimento corrente que a chamada legitimidade substancial ou substantiva se prende com a efetividade da relação material, interessando já ao mérito da causa e, nesse sentido, constitui um requisito da procedência do pedido (cfr. acórdão da Relação do Porto de 4 de outubro de 2021, Processo n.º 10910/20).
159. Não é possível considerar verificada liminarmente a inviabilidade da pretensão deduzida em juízo com base em meras alegações da parte contra quem vem deduzido o pedido, quando essa é a questão de fundo que carece de ser analisada em função do direito aplicável face aos factos que venham a ser dados

como provados ou não provados. A alegação aduzida pela Requerida não poderá caracterizar uma exceção perentória. As exceções perentórias consistem na invocação de factos que, em face da lei substantiva, possam integrar uma causa impeditiva, extintiva ou modificativa do direito invocado pelo autor na ação e que assim determinem a improcedência total ou parcial do pedido. São impeditivos os factos que excluem ou impedem a eficácia do direito alegado (incapacidade, falta ou vícios de vontade), modificativos os que alteram a relação jurídica modificando a natureza da prestação ou as condições da sua exigibilidade (alteração das circunstâncias em que foi celebrado um contrato), extintivos os que fazem cessar o direito tornando inviável o respetivo exercício (caducidade, prescrição, cumprimento da obrigação). Assim sendo, o que vem alegado quanto à legitimidade substantiva não integra a defesa por exceção e apenas poderá relevar em sede de apreciação do mérito.

160. O que se acaba de dizer é igualmente aplicável quanto à alegada inexistência de prova de efetiva repercussão da CSR por efeito da aquisição de combustíveis. Essa é matéria de prova que terá de ser analisada no âmbito da decisão arbitral e que não integra, em si, uma qualquer exceção perentória.
161. Em face do exposto, considera-se improcedente a exceção de ilegitimidade processual e substantiva da Requerente.

#### **IV.2.1.3 Ineptidão da Petição inicial – Da falta de objeto**

162. Ainda que a questão não tivesse sido suscitada pela Requerida, a ineptidão da petição inicial é de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 196.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, 1, e) do RJAT).
163. A Requerida invocou a exceção da ineptidão da petição inicial, por entender que a não identificação do ato ou atos tributários de liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral compromete irremediavelmente a finalidade da petição inicial, por violação do artigo 10.º, 2, b) do RJAT:

*“Artigo 10.º (Pedido de constituição de tribunal arbitral)*

*(...)*

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

*(...)*

***b) A identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral;** (negrito nosso)*

*(...)”*

164. De igual modo, se pode invocar o artigo 78.º do CPTA (aplicável ex vi artigo 29., 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; (negrito nosso)*

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

*(...)”*

165. E ainda o artigo 108.º 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.” (negrito nosso)*

166. Há que considerar que a Requerente não só não identifica os atos tributários de liquidação, como não os comprova, apresentando faturas que a Requerente julga servirem como prova bastante de uma repercussão que ela própria entende, erradamente, ser uma repercussão legal e, logo, presumida.

167. Importa não olvidar que logo na comunicação enviada em 15 de dezembro de 2023, antes da constituição do Tribunal, a AT advertia a Requerente de que “b) *Conforme dispõe expressamente a alínea b), do n.º 2, do artigo 10.º do RJAT, do requerimento em que é formulado o pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral;*
- c) Sem a identificação, por parte dos interessados, do ato ou atos tributários, cuja ilegalidade é invocada, não pode o dirigente máximo da AT exercer a faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT. Solicita-se que seja(m) identificado(s) o(s) ato(s) de liquidação cuja legalidade o requerente pretende ver sindicada, entendendo-se que o termo inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13.º do RJAT só ocorre após a notificação, à Autoridade Tributária e Aduaneira, da identificação, em concreto, do(s) ato(s) de liquidação cuja ilegalidade é suscitada.”, solicitação à qual, em 22.12.2023, a Requerente reagiu com requerimento a explicar a forma como formulou o ppa e dizendo que*
- “5. Não dispondo a Requerente das e-DIC correspondentes a cada período, naturalmente, atenta a forma de processamento da liquidação do tributo sindicado, cumpre notar ter-se procedido à sua correta identificação junto do Douto Tribunal e da Requerida Autoridade Tributárias, nos termos e para efeitos do previsto no artigo 74.º, n.º 2, da LGT,*
- 6. Sempre cabendo à Requerida, de toda a forma, fazer chegar esses elementos ao Douto Tribunal, enquanto parte do processo administrativo (cf. artigo 17.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 111.º do CPPT)”.*
168. Ficando, por isso, por estabelecer a real 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.
169. A Requerente alegou que fez a identificação que lhe competia, sustentando, no

pressuposto (errado) da existência de “repercussão legal”, e de uma relação “causal” entre liquidação e repercussão, que a mera entrega de faturas, a documentar as transações, bastaria como prova da repercussão da CSR.

170. A verdade é que não se verificou uma comprovação suficientemente das liquidações de CSR, ainda que a Requerente alegue a sua condição de mera repercutida, para sustentar que não tem acesso a tais atos de liquidação de CSR e ISP, alegando que cabe à AT identificar e carrear para os autos *as liquidações de CSR impugnadas*, procurando contrariar a regra do artigo 74.º, 1 da LGT; como recorre à alegada natureza “legal” ou “presumida” da repercussão para invocar que caberia à AT fazer a prova das liquidações, na medida em que a AT teve intervenção direta nelas.
171. A identificação dos atos de liquidação carece de ser feita pelos verdadeiros sujeitos passivos de CSR, os quais foram os fornecedores dos combustíveis à Requerente, 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 artigo 429.º do CPC.
172. Há que reconhecer que não estaria ao alcance da Requerida identificar os atos de liquidação a serem sindicados, por ser impossível identificar as DIC e os respetivos atos de liquidação que estiveram subjacentes à introdução no consumo dos produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente.
173. Como a própria Requerida adverte, a alfândega competente para a liquidação nem sequer é necessariamente a da sede do sujeito passivo, dependendo do lugar onde são apresentadas as DIC, e, no caso, as fornecedoras de combustíveis terão procedido a introduções no consumo em várias alfândegas, não sendo de excluir, por outro lado, que as fornecedoras de combustíveis tenham 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 as fornecedoras dos produtos não coincidiria sequer com o sujeito passivo que introduziu os produtos no consumo (os produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente.

174. Deste modo, torna-se, assim, impraticável estabelecer uma relação biunívoca entre DIC e transações a jusante: o circuito económico envolve uma multiplicidade de destinos e de clientes para os produtos após a introdução no consumo, sendo virtualmente impossível acompanhar todos os passos e transações que vão da introdução no consumo até ao consumo final, sendo raro, e não se podendo presumir que uma única liquidação de ISP e CSR seja referente a uma única transação, 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 transações a jusante da introdução no consumo, sendo, portanto, que uma fatura que documente uma qualquer dessas múltiplas transações 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.
175. Poder-se-á concluir que se verifica uma certa margem de ininteligibilidade na indicação do pedido, porquanto se suscita a dúvida de saber se o que se pretende é a anulação de liquidações, se a anulação de repercussões, sendo que ela poderia ser eventualmente sanada nos termos do artigo 186.º, n.º 3 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 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 objeto imediato da ação, apenas realçando as insuficiências probatórias emergentes de tal indefinição de objeto.
176. Ainda, 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).*

177. 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.º 10.º do CIEC), ou o Documento Administrativo Único/Declaração Aduaneira de Importação (DAU/DAI), de forma a, subseqüentemente, 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.
178. 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 ativa dos sujeitos passivos – em eventual benefício de uma legitimidade sucedânea de “repercutidos”?
179. A ausência de identificação bastante dos únicos atos tributários relevantes, as liquidações originais das quais emerge tudo o resto, a própria condição dos “repercutentes”, e a posição dos “repercutidos”, conduz à ineptidão da petição inicial.
180. Com efeito, em face da norma da al. a) do n.º 1 do art.º 186.º do CPC, aplicável ao processo arbitral tributário por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, diz-se inepta a petição inicial “quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir”. Na situação em apreço existe uma causa de pedir que consiste na circunstância do regime jurídico da CSR, aprovado pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, violar o direito da União Europeia, em concreto, o n.º 2 do art.º 1.º da Diretiva 2008/118/CE.
181. Todavia, como vem sendo referido, o pedido efetuado pela Requerente é ininteligível, dado que lhe falta densificação ou concretização de factos

essenciais, o que consubstancia uma violação do artigo 10.º, n.º 2 do RJAT e ainda do artigo 108.º do CPPT, que estabelece que “[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”.

182. A Requerente formula o pedido de anulação de atos de liquidação de ISP/CSR, mas não identifica os atos tributários que pretende que sejam anulados, limitando-se a enunciar uma pretensa correlação entre aquisição de combustíveis, a emissão de faturas e a entrega de DIC pelas entidades fornecedoras dos referidos combustíveis. A circunstância da Requerente ter suportado o imposto por repercussão económica ou de facto não a exonera da obrigação de identificar os atos tributários cuja anulação pretende, bem como não lhe permite invocar a inversão do ónus da prova, porquanto, nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT “[o] ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.
183. A circunstância da violação do direito da União Europeia poder consubstanciar um erro imputável aos serviços da AT não exonera a Requerente da obrigação de ter de identificar os atos tributários cuja anulação é pedida. Ora, a Requerente no pedido de pronúncia arbitral não concretiza quais são os atos tributários de liquidação de CSR cuja anulação pretende, o pedido está formulado em termos genéricos e abstratos, circunstância que conduz à ineptidão da petição inicial.
184. A relação que a Requerente estabelece entre as DIC apresentadas pelas entidades fornecedoras dos combustíveis, as faturas, e os períodos de aquisição é manifestamente insuficiente para permitir a identificação dos atos de liquidação de CSR, sendo que também não é provada a efetiva repercussão da CSR.
185. A ideia de que não compete à Requerente o ónus de identificar e de comprovar os atos de liquidação repercutidos (se é que a repercussão efetivamente ocorreu), carece de fundamento legal, porquanto, consubstanciará a inversão

do ónus da prova ao arrepio da lei. Assim, *in casu*, não pode impender sobre a Requerida o ónus de identificar os atos de liquidação, quando esta não tem qualquer controlo sobre a concreta atividade das fornecedoras de combustíveis e a circunstância de ter acesso às DIC não lhe permite identificar a real e efetiva conexão entre os combustíveis declarados e os combustíveis fornecidos à Requerente, situação que impossibilita a identificação dos atos de liquidação.

186. Deste modo, verifica-se efetivamente uma falta de concretização do pedido, por falta de identificação dos atos de liquidação da CSR, falta que o torna ininteligível, verificando-se, em consequência, a ineptidão da petição inicial, cuja consequência é a nulidade de todo o processo, e que constitui uma exceção dilatória de conhecimento oficioso geradora da absolvição da instância, nos termos do art.º 193.º n.º 1, 493.º n.ºs. 1 e 2, 494.º al. b) e 495.º, do Código de Processo Civil.
187. A procedência da exceção de ineptidão da petição inicial determina a nulidade de todo o processo (art.º 186.º, 1 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT). Trata-se de uma nulidade insanável (art.º 98.º, 1, a) do CPPT), e de uma exceção dilatória (art.º 577.º, b) do CPC), que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância, não obstante, de imediato, ao conhecimento das demais exceções, 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.

#### **IV.2.1.4 Da caducidade do direito de ação**

188. A Requerida alega ainda que a falta de identificação dos atos de liquidação impede aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa, na medida em que a contagem do prazo para a sua apresentação se inicia a partir do termo do prazo de pagamento do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação. E considera, por outro lado, que o pedido de revisão oficiosa

não poderia ser apresentado no prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, porquanto esse prazo apenas é aplicável quando o ato de liquidação seja imputável a um erro dos serviços, e, na situação do caso, encontrando-se a Administração vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado a liquidação em estrita observância das normas legais, não ocorreu qualquer erro de direito imputável aos serviços.

189. A Requerente deduziu um pedido de pronúncia arbitral contra os atos tributários de liquidação da CSR e consequentes atos de repercussão. E não sendo a Requerente o sujeito passivo do imposto, nem o direto responsável pela sua liquidação, mas apenas a entidade que alegadamente suporta o encargo por efeito da repercussão, não consegue identificar e de comprovar os atos de liquidação repercutidos, porém, não fica prejudicado o seu direito de impugnação para tutela plena e efetiva dos seus direitos legalmente protegidos (art.ºs 20.º, n.º 5, e 268.º, n.º 4 da CRP, art.º 9.º, n.º 2 da LGT e art.º 96.º, n.º 1 do CPPT).
190. Não obstante o princípio do inquisitório, pelas razões já referidas, é difícil admitir que *in casu* impenda sobre a Requerida o ónus de realizar, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, as diligências oficiosas que permitissem identificar os atos de liquidação de ISP/CSR impugnados.
191. A causa de pedir da anulação dos atos de liquidação de ISP/CSR fundamenta-se na circunstância do regime jurídico da CSR, aprovado pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, violar o direito da União Europeia, em concreto, o n.º 2 do art.º 1.º da Diretiva 2008/118/CE, o que constitui uma ilegalidade que pode derivar de erro de direito imputável aos serviços da AT.
192. Como se afirma, entre outros, nos acórdãos do STA de 14 de Março de 2012 (Processo n.º 01007/11) e de 8 de Março de 2017 (Processo n.º 01019/14), a revisão oficiosa do ato tributário pode ser efetuada a pedido do contribuinte no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou a todo o tempo se o tributo

ainda não tiver sido pago) quando houver erro imputável aos serviços, devendo entender-se como tal o erro material, o erro de facto ou o erro de direito, independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação.

193. É o que resulta do disposto no artigo 78.º, n.º 7, da LGT, pelo qual a revisão oficiosa, nos termos previstos no n.º 1 desse artigo, pode ser desencadeada pelo sujeito passivo mediante requerimento dirigido ao órgão competente da Administração Tributária e com base nos mesmos pressupostos legais: no prazo de quatro anos e com fundamento em erro imputável aos serviços. O que se tem entendido como uma decorrência do princípio da justiça e da verdade material (cfr., neste sentido, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento Tributário*, 5.ª edição, Coimbra, págs. 227-228; SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 605, e LEONARDO MARQUES DOS SANTOS, “A revisão do ato tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional”, in *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Vol. II, págs. 14 e segs.).
194. Conforme é também jurisprudencialmente aceite, existindo um *erro de direito* numa liquidação efetuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, em resultado da obrigação genérica de a administração tributária atuar em plena conformidade com a lei.
195. Por outro lado, como é evidente, a existência do erro que constitui fundamento do pedido de revisão não pode ser aferida a partir da posição jurídica que tenha sido assumida pela Autoridade Tributária na apreciação do pedido de revisão, mas com base nos vícios de ilegalidade que tenham sido arguidos pelo contribuinte na formulação do pedido de impugnação judicial/ppa. Sendo que o processo arbitral foi deduzido precisamente para discutir a validade do

entendimento adotado pela Administração na decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

196. Nestes termos, tendo sido invocado um erro imputável aos serviços e verificando-se que o pedido de revisão oficiosa deu entrada em 28 de abril de 2023 e que se reporta a atos de repercussão da CSR relativos aos períodos compreendidos entre setembro de 2020 e 31 de dezembro de 2022, e ainda a atos de liquidação de ISP-Consignação de serviço rodoviário, compreendidos entre janeiro e março de 2023, importa concluir que no momento da apresentação do pedido de revisão oficiosa não tinha ainda decorrido o prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, no que se refere às aquisições de combustível efetuadas pela Requerente, não se verificando-se a intempestividade do pedido de revisão oficiosa e do, conseqüente, pedido de pronúncia arbitral. Assim, dever-se-á verificar a improcedência da exceção de caducidade do direito de ação invocada pela Requerida.

#### **IV.2.2 DA REPERCUSSÃO DA CSR**

197. A CSR foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto. O articulado deste diploma legal 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.

198. É certo que, entretanto, a repercussão legal veio a ser associada ao ISP e à CSR, por força da nova redação do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, com uma pretensão de retroatividade, acrescentada pelo facto de se atribuir natureza

---

interpretativa a essa nova redação do artigo 2.º do CIEC (art.º 6.º da Lei n.º 24-E/2022).

199. Porém, essa solução é problemática, não apenas porque não parece que seja possível ou juridicamente admissível uma retroatividade 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 lançaria a AT para os domínios de uma contradição flagrante na abordagem processual deste tema.
200. 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, como por exemplo ocorre com a repercussão legal prevista no artigo 37.º do CIVA, que, essa sim, surge acompanhada de mecanismos adequados para esses efeitos (começando pela obrigatória discriminação do IVA nas faturas que titulam as respetivas operações tributáveis).
201. Acresce que 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, 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 artigo 9.º do CPPT; e dependeria ainda, conseqüentemente, da demonstração de que ela teria sido o consumidor final de combustíveis 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 própria 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.

---

202. Isto é, 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:

- a) a existência de um interesse direto 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;
- b) 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.

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

204. A complicar este raciocínio está o facto de a Lei n.º 55/2007, de 31 de outubro, não fazer qualquer referência a quem deve suportar, do ponto de vista económico, o encargo da CSR, mas apenas estabelecer, no seu artigo 5.º, n.º 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”.*

205. Ou seja, como referido antes, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, não remetendo,

---

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

---

o referido artigo 5.º, n.º 1, para o artigo 2.º 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.

206. Compreende-se que o legislador tenha optado por não estabelecer um conceito irrestrito de legitimidade ativa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura dessa legitimidade suscitaria:

- a) quer na ligação entre o ato de liquidação do imposto, a determinação da sua efetiva repercussão económica e a determinação do seu *quantum*;
- b) quer no potencial de multiplicação de devoluções de imposto indevido, simultaneamente ao sujeito passivo e aos múltiplos repercutidos económicos dentro da cadeia de valor, de forma dificilmente controlável, com manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade.

207. A ter havido um qualquer grau de repercussão económica, nada impede os repercutidos de buscarem o ressarcimento através de uma ação 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 efetiva (art.º 20.º da CRP).

208. Acresce que a ter havido verdadeira repercussão, mesmo repercussão plena, entre o terceiro repercutido e o Estado credor (o sujeito ativo), 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, que cabe ao sujeito passivo, e a correlativa obrigação do repercutido de reembolsar o sujeito passivo, quando este exerça aquela faculdade.

209. 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 artigos. 2.º a 4.º do RJAT, para se sustentar a incompetência do Tribunal arbitral para se envolver na ponderação dessas relações “repercutente - repercutido”, e respetivas 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 proteção, ainda que num plano subalterno face à tutela reservada aos sujeitos passivos (como resulta do disposto na LGT – por exemplo, do artigo 18.º, n.º 4, al. a), em casos de repercussão legal – ou do artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, mediante prova de “*interesse legalmente protegido*”).
210. Este 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).
211. 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 artigo 29.º, n.º 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.
212. A regra geral do direito processual, que consta do artigo 30.º do CPC, é a de que é parte legítima quem tem “interesse direto” 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 ativa a quem “alegue ser parte na relação material controvertida” (art.º 9.º, n.º 1 do CPTA).

213. 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 ato tributário, cujo sujeito passivo é delimitado nos termos do artigo 18.º, n.º 3 da LGT. Deste preceito resulta que a figura do “repercutido” não se enquadra na categoria de sujeito passivo, pelo que, não sendo parte em contratos fiscais, a legitimidade do repercutido só pode advir da comprovação de que é titular de um interesse legalmente protegido.
214. O artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, como já se referiu, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, nem sequer no artigo 3.º, n.º 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”.
215. Daqui decorre que compete à AT demonstrar, nos procedimentos administrativos ou nas ações 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.

216. Ademais, há mais uma diferença entre sujeitos passivos e terceiros “repercutidos” que não podemos deixar de mencionar, em apoio da legitimidade 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 Requerida tem tido esta reação 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, se for o caso.
217. A razão para a AT suscitar essa questão está claramente ligada ao problema que mencionámos: é impraticável fazer prova de quais são os atos de liquidação específicos dos quais derivam, a jusante, cada uma das transações 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, os repercutidos não reúnam condições para identificar os atos de liquidação, de modo a poderem solicitar a respetiva revisão, mas dever-se-á admitir que a AT também não tem condições para identificar os atos de liquidações efetuados a montante que são conexos com os atos de repercussão que a Requerente invoca.
218. Daí que, no presente processo, a Requerida tenha seguido por esse caminho, porquanto, não sendo a Requerente o próprio sujeito passivo da relação tributária, isto é, quem declarou os produtos para consumo, a quem foi liquidado o imposto, e quem efetuou o correspondente pagamento, pode não estar em condições de proceder a uma identificação completa, e documentada, dos atos de liquidação específicos que pretende impugnar, por exemplo, relacionando os DIC com as faturas das vendas de combustível, e com as liquidações que sobre eles recaíram. Mas, como já se referiu, a Requerida também não está em condições, nem tem o ónus, de proceder a tal identificação.

219. 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:

*“(...) um Estado-Membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da União quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo e quando o reembolso do imposto conduzisse, para este sujeito passivo, a um enriquecimento sem causa. Daqui resulta que, se só tiver sido repercutida uma parte do imposto, as autoridades nacionais só estão obrigadas a reembolsar o montante não repercutido.” [§ 42].*

220. Em suma, em relação às CSR, não havia, nem há, porque seria inconstitucional, uma repercussão legal. Mas, mesmo que houvesse, ela não poderia sobrepor-se à exigência de comprovação da repercussão, lapidariamente estabelecida pelo TJUE no despacho proferido em 7 de fevereiro de 2022, no Proc. C-460/21, tendo por objeto 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) (negrito nosso).*

221. Para o caso de subsistirem dúvidas quanto à existência de “repercussões legais” ou de “repercussões presumidas”, o mesmo despacho de 7 de fevereiro de 2022 do TJUE conclui lapidarmente:

*“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 (...).”*

222. Atenta a sua relevância, importa aqui 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.”*

223. 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.

224. Não havendo prova concreta de efetiva 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.

225. 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 efetiva da CSR sobre terceiros, consumada a partir das primeiras transações dos sujeitos passivos com a respetiva clientela a jusante, e adicionalmente a prova de que a Requerente é consumidor final (isto é, sem a possibilidade de também ela repercutir o tributo); e de que o reembolso da CSR paga não constituiria um *efetivo* enriquecimento sem causa dos “repercutentes” ou dos “repercutidos”.
226. Não obstante a Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, ter introduzido profundas alterações nesta matéria, visto ter extinguido, com efeito a partir de 01.01.2023, a CSR, e ter reestruturado o ISP com a previsão de consignação parcial da receita deste imposto ao serviço rodoviário, importa, porém, considerar que para a decisão do presente processo arbitral tal evolução jurídica em nada releva.
227. Por fim, há que dizer que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, pela ordem disposta pelo artigo 124.º do CPPT, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – art.º 608.º do CPC, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, als. c) e e) do RJAT.
228. Assim, atenta a apreciação que o Tribunal fez das exceções invocadas pela Requerida, pelas razões supra enunciadas, considera-se procedente a exceção de ineptidão da petição inicial – Da falta de objeto.

## V. DECISÃO

---

Nestes termos, o Tribunal Arbitral decide:

- 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.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 70.115,60 (setenta mil cento e quinze euros e sessenta cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

## **VII. CUSTAS**

O valor das custas é fixado em € 2.448,00 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de janeiro de 2025

Os Árbitros,

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente, com declaração de voto)

(Sofia Ricardo Borges, com a declaração de voto anexa)

(Jesuíno Alcântara Martins, Relator)

**Declaração de voto**

(Regina de Almeida Monteiro)

Votei vencida quanto aos factos provados, à incompetência do Tribunal para apreciar atos de repercussão de CSR, à ilegitimidade da Requerente e à ineptidão do PPA, pelas seguintes razões:

**1.** Considero que o Tribunal Arbitral não deveria considerar provados os factos constantes do parágrafo 111.3 e 111.4, uma vez que a Requerente não apresenta qualquer meio de prova dos factos que menciona nos mapas em Excel que integra no PPA.

2. Entendo que a Contribuição de Serviço Rodoviário é um imposto indireto, um imposto monofásico, em que não estão legalmente previstos quaisquer atos de repercussão. O facto tributário ocorre apenas na fase da declaração para consumo, o que, regra geral, ocorre uma única vez, com a apresentação da e-DIC, nos termos do CIEC. Assim, não procede a exceção alegada da Requerida que parte do pressuposto que a contribuição de serviço rodoviário deve ser qualificada como contribuição especial, e não como imposto, encontrando-se excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Porém há que determinar, a competência do Tribunal para apreciar a ilegalidade dos atos de repercussão da referida CSR consubstanciados nas faturas referentes à aquisições de gasóleo Rodoviário e gasolina efetuadas pela Requerente. Assim, temos de determinar se os Tribunais Arbitrais têm competência para a apreciação de atos de repercussão de CSR.

Entendo que os atos de repercussão não são atos tributários em sentido lato, porque não envolvem o apuramento da matéria coletável/tributável através da aplicação de uma norma tributária substantiva a um caso concreto e muito menos atos tributários de liquidação *stricto sensu*, que tornam certa, líquida e exigível a obrigação tributária através da operação aritmética de aplicação da taxa legal à matéria tributável previamente determinada.

Da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, resulta que não está contemplada qualquer situação de repercussão legal nem sequer de repercussão económica.

Os atos de repercussão materializam “*um fenómeno que consiste na transferência do peso económico de um tributo para pessoa diferente do sujeito passivo e com quem este está em relação, através da sua integração no preço de um qualquer bem*”, tal como evidencia SÉRGIO VASQUES, *ob. cit.*, p. 399. Este fenómeno não se subsume a nenhuma das realidades visadas pelo artigo 2.º do RJAT anteriormente transcrito, que determina que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar a legalidade de atos de liquidação (alínea a) do n.º 1) e de atos de fixação da matéria tributável/matéria coletável/valores patrimoniais na eventualidade de não terem originado qualquer ato de liquidação (alínea b) do n.º 1).

Os atos de repercussão não são atos tributários em sentido lato, porque não envolvem o apuramento da matéria coletável/tributável através da aplicação de uma norma tributária

substantiva a um caso concreto e muito menos atos tributários de liquidação *stricto sensu*, que tornam certa, líquida e exigível a obrigação tributária através da operação aritmética de aplicação da taxa legal à matéria tributável previamente determinada.

Pelo exposto considero que os Tribunais Arbitrais são incompetentes para conhecer o pedido de apreciação da legalidade de atos de repercussão de CSR, impondo-se a absolvição parcial da Requerida da instância quanto a este concreto pedido, em conformidade com o disposto nos artigos 278.º, n.º 1, alínea a), 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, alínea a) todos do CPC aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

**3.** Estando em causa atos de liquidação de CSR praticados pela AT aos sujeitos passivos que apresentaram as e-DICs, a Requerente não possui legitimidade, nem interesse em agir.

O RJAT é omissivo quanto à regulação do pressuposto processual da legitimidade, no contexto da possibilidade de intervenção em processos contenciosos nos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD. Diante dessa omissão, é necessário recorrer às normas de natureza processual do CPPT, do CPTA e do CPC, *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.

Assim, do artigo 9.º, n.º 1 do CPTA, resulta que: “*Sem prejuízo do disposto no número seguinte e no capítulo II do título II, o autor é considerado parte legítima quando alegue ser parte na relação material controvertida*”.

E, conforme determina o artigo 30.º do CPC: “1 - *O autor é parte legítima quando tem interesse direto em demandar; o réu é parte legítima quando tem interesse direto em contradizer;*

*2 - O interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da ação e o interesse em contradizer pelo prejuízo que dessa procedência advenha.*

*3 - Na falta de indicação da lei em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor*”.

Assim, a legitimidade processual é definida por estas normas, aplicáveis subsidiariamente ao processo arbitral tributário, com referência à relação material controvertida. No caso dos Tribunais Arbitrais a funcionar no CAAD, esta relação terá na sua génese um ato tributário. O sujeito passivo dessa relação jurídica deve enquadrar-se no artigo 18.º, n.º 3 da LGT.

---

A LGT no artigo 1.º, n.º 2 estabelece que *“Para efeitos da presente lei, consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas”*.

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

**Por seu lado, o artigo 5.º, n.º 1 da Lei 55/2007 estipula: “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”.**

Considero que o legislador se limitou a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma. O referido artigo 5.º, n.º 1 da Lei 55/2007, remete para o CIEC no que concerne às normas que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo.

Entendo que a figura do repercutido não se enquadra na categoria de sujeito passivo, nos termos do artigo 18.º, n.º 3 da LGT. A legitimidade, neste caso, só poderia advir da comprovação de que é titular de um interesse legalmente protegido, conforme os artigos 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT. A legitimidade para requerer o reembolso do ISP e, inerentemente, da CSR pertence aos sujeitos passivos do imposto enunciados no n.º 1 e no n.º 1 a) do artigo 4.º do CIEC, ou seja, os operadores que introduzem no consumo os bens sujeitos a IEC e CSR, em virtude da remissão do n.º 1 do artigo 5.º da Lei nº 55/2007, com exclusão dos repercutidos.

A liquidação de CSR é realizada através do Documento de Introdução ao Consumo (e-DIC), que contém todos os elementos que permitem o cálculo e a liquidação do tributo aplicável, ou seja, é o documento que suporta as quantidades de produtos declaradas para consumo, bem como, a liquidação do imposto correspondente, o qual a Requerente pretende a sua anulação.

---

A Requerente não apresenta as DICs correspondentes ao combustível que adquiriu à fornecedora de combustíveis e no pedido arbitral apresenta mapas em Excel com as listagens das faturas relativas à aquisição de combustíveis.

Relativamente aos mapas em Excel incluídos no PPA, que mencionam faturas, mas não as apresentam, é importante esclarecer que não comprovam o pagamento alegado.

Dos mapas em Excel que mencionam faturas, não se pode considerar que resultaria qualquer ato imputável à Autoridade Tributária (AT), quer tributário, quer administrativo em matéria tributária. Por definição, uma fatura é um documento que deve ser emitido pelo fornecedor ou prestador de serviços sempre que há prestação de um serviço ou aquisição de um bem sujeito a IVA. Da Declaração de Intenção de Compra (DIC) resulta um ato tributário stricto sensu: a liquidação do CSR, que é da competência da AT e impugnável nos termos do artigo 51.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPTA).

Na DIC está em causa um Imposto Especial ao Consumo (IEC), o qual é devido pela introdução no consumo de produtos petrolíferos.

As entidades que introduzem os combustíveis no consumo e que estejam registadas como tal, são os sujeitos passivos da CSR e têm a posição de entidades obrigadas a proceder ao pagamento ao Estado, não a Requerente. E, com base nas faturas juntas com o PPA, não é possível comprovar qual a entidade que procedeu à introdução no consumo, se submeteu as DICs respetivas, se procederam ou não a esse pagamento porque não é junto qualquer documento que se possa considerar como prova desse pagamento.

E, das faturas constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas quaisquer referências a montantes pagos a título de ISP ou CSR, (estando a € 0,00 o campo das faturas referentes a ISP/Outras contribuições) pelo que não permitem provar quaisquer pagamentos ao Estado do ISP/CSR, consubstanciados pela apresentação dos respetivos Documentos Únicos de Cobrança (e-DIC).

O regime previsto no CIEC (artigos 15.º a 20.º) é o aplicável quando se suscite a questão da revisão do ato tributário e conseqüente reembolso com os fundamentos previstos nas mesmas normas, incluindo o do erro na liquidação, como resulta do artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007.

---

Como ocorre no âmbito dos IEC, e em outros tipos de impostos, as disposições especiais previstas nos respetivos códigos prevalecem sobre as normas gerais previstas na LGT e no CPPT.

Apenas a entidade que introduziu no consumo os combustíveis e apresentou nas Alfândegas as DICs, o sujeito passivo de ISP/CSR, teria legitimidade para solicitar à AT o reembolso da CSR, (artigos 15.º e 16.º do CIEC), não a Requerente.

Pelo exposto, considero que a Requerente não tem legitimidade processual para questionar os atos de liquidação da CSR praticados pela Administração Tributária e Aduaneira, com base nas DIC submetidas pela entidade que introduziu no consumo os combustíveis, porque no âmbito dos impostos especiais de consumo apenas a entidade responsável pela introdução dos produtos no consumo e pelo pagamento da CSR, tem legitimidade para solicitar a anulação das referidas liquidações e conseqüente reembolso do montante correspondente, conforme o artigo 16.º do CIEC.

Acresce ainda o seguinte:

O RJAT não contém 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, por via da aplicação do seu artigo 29.º, n.º 1, que remete para as disposições legais de natureza processual do CPPT, do CPTA e do CPC.

Da regra geral do direito processual, constante do artigo 30.º do CPC, resulta que é parte legítima quem tem “*interesse direto*” em demandar, sendo considerados titulares do interesse relevante, para este efeito, na falta de indicação da lei em contrário, “*os sujeitos da relação controvertida*”. A mesma regra é reproduzida no processo administrativo, que confere legitimidade ativa a quem “*alegue ser parte na relação material controvertida*” (v. artigo 9.º, n.º 1 do CPTA).

A legitimidade no processo é, pois, recortada pelo conceito central de “*relação material*” que, no âmbito fiscal, há de ser uma relação regida pelo direito tributário, à qual subjaz um ato tributário, cujo sujeito passivo é delimitado no artigo 18.º, n.º 3 da LGT, como “*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.*”.

Neste domínio, a legitimidade não pode deixar de ser enquadrada no âmbito das relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas (v. artigo 1.º, n.º 2 da LGT).

O CPPT consagra uma norma específica à 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”* (v. artigo 9.º, n.ºs 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 artigo 78.º da LGT, no âmbito da revisão dos atos tributários, assegura a mesma posição apelando aos conceitos de sujeito passivo e de contribuinte.

Em relação aos sujeitos passivos não originários, o legislador teve a preocupação de justificar, especificadamente, a razão pela qual lhes é concedida legitimidade processual. Assim, quanto aos responsáveis solidários, a legitimidade processual deriva *“da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal”* (v. artigo 9.º, n.º 2 do CPPT). E, relativamente aos responsáveis subsidiários, está associada ao facto *“de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários”* (v. artigo 9.º, n.º 3 do CPPT). Em ambas as situações, constituiu-se uma relação jurídico-tributária entre estas categorias de sujeitos passivos derivados e o credor tributário Estado, que encerra prestações – principais (de pagamento da obrigação tributária) e acessórias –, o que sucede igualmente com outra categoria de sujeito passivo (não originário), o substituto.

Compreende-se que o legislador não tenha adotado um conceito irrestrito de legitimidade ativa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma tal abertura suscitaria, quer na ligação entre o ato de liquidação do imposto, a determinação da sua efetiva repercussão (económica) e a determinação do seu quantum; quer ainda no potencial desdobramento/duplicação de devoluções de imposto indevidas: simultaneamente ao sujeito passivo e ao(s) múltiplos repercutido(s) económicos da cadeia de valor. A ser assim, o mesmo imposto poderia ser restituído a diversos intervenientes, de forma dificilmente controlável, com

manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade.

Apesar de a LGT estender a legitimidade ativa ao repercutido legal<sup>2</sup>, que, como acabámos de ver, não é sujeito passivo, a CSR não constitui um caso de repercussão legal.

A Lei n.º 55/2007, que institui a CSR, não contém qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo. Basta atentar, para esta conclusão, no seu artigo 5.º, n.º 1: “*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.*”

Assim, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma, pelo que o artigo 5.º, n.º 1 não remete para o artigo 2.º do Código dos IEC, mas apenas para as normas desse código que regulam a liquidação, cobrança e pagamento do imposto pelo sujeito passivo.

Em síntese, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que instituiu a CSR não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, nem sequer, adiante-se, de repercussão meramente económica, isto, sem prejuízo de ser um dado que, em princípio, as empresas repassam nos preços praticados os gastos em que incorrem, independentemente da sua natureza (e, portanto, incluindo os gastos tributários), por forma a concretizarem o objetivo lucrativo que preside à sua criação e manutenção (cfr. os artigos 22.º do Código das Sociedades Comerciais e 980.º do Código Civil)<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Desta forma, a lei implica (e pressupõe) que o repercutido legal é titular de um interesse legalmente protegido, condição exigida para que possa intervir em juízo (vide artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT), não o fazendo, porém, em relação ao mero repercutido de facto, pelo que, neste caso, a repercussão tem de ser demonstrada, não se podendo presumir.

<sup>3</sup> De referir que a alteração legislativa do Código dos IEC, ocorrida em dezembro de 2022, que passou a consagrar a repercussão nos IEC, além de não ser subsidiariamente aplicável à CSR, por falta de norma remissiva, mesmo que o fosse, não poderia reger a situação em análise porque é posterior à data dos factos. Esta conclusão não resulta afastada pela atribuição de natureza interpretativa pelo legislador (artigo 6.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro), pois a retroatividade inerente às leis interpretativas “*é necessariamente material e, caso esteja em causa a interpretação legal de normas fiscais, não pode deixar de estar abrangida pela proibição da retroatividade consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.*” (v. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 751/2020, de 16 de dezembro de 2020).

De salientar que a mera repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, que reclama, nos termos da lei, a demonstração de um interesse legalmente protegido, *i.e.*, que mereça a tutela do direito substantivo. Sendo que, na situação concreta, nem sequer tal repercussão foi minimamente evidenciada.

Interessa ainda sublinhar que a Requerente não alega nem prova a qualidade de consumidor de combustíveis, no sentido de consumidor final sobre o qual recai ou deve recair o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos Impostos Especiais de Consumo (“IEC”). Na verdade, o combustível adquirido é um fator de produção no circuito económico, pelo que, se a CSR se destina a ser suportada pelo consumidor, à partida, a Requerente não faz parte das entidades potencialmente lesadas, que são os consumidores e não os operadores económicos (v. neste sentido as decisões dos processos arbitrais n.ºs 408/2023-T, de 8 de janeiro de 2024, e 375/2023-T, de 15 de janeiro de 2024).

Ora, ao não revestir a qualidade de sujeito passivo de CSR (seja como contribuinte direto, substituto ou responsável), nos termos do citado artigo 18.º, n.º 3 da LGT, nem sendo parte em contratos fiscais, a Requerente só teria legitimidade para demandar a AT e solicitar o reembolso do imposto (CSR) se comprovasse que é titular de um interesse legalmente protegido (v. artigo 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT).

Assim, teria de alegar e demonstrar factos que suportassem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade, em concreto, que o sujeito passivo lhe tinha transferido o encargo económico da CSR e, cumulativamente, que esse encargo tinha sido por si suportado a final, ou seja, sem que tivesse sido repassado no âmbito da atividade desenvolvida (por via do preço dos serviços praticado com os seus clientes).

Conforme antes referido, a Requerente não logrou atestar que foi repercutida e que suportou a CSR contra a qual reage, ou a medida em que a suportou. E esta seria, segundo entendemos, a única forma de lhe poder ser reconhecida a legitimidade residual para a presente ação arbitral, tendo em conta que não é sujeito passivo, nas diversas modalidades que o conceito acomoda, nem repercutido legal.

Por fim, em cumprimento do desiderato do direito nacional e da União Europeia, não se diga que a Requerente ficou desprovida de tutela, pois nada impede o ressarcimento, através de uma ação civil de repetição do indevido instaurada contra os seus fornecedores, 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 (pontos 24 a 29). Nesta perspetiva, está acautelada a observância do princípio fundamental da tutela jurisdicional efetiva (v. artigo 20.º da Constituição).

De notar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo já entendeu, em relação a um caso de liquidação de Imposto Automóvel (correspondente ao atual Imposto sobre Veículos), que o adquirente não tem legitimidade para impugnar a respetiva liquidação, precisamente por não se tratar de um caso de repercussão legal (v. Acórdão de 1 de outubro de 2003, processo n.º 0956/03).

Em síntese, não tendo ficado provada a repercussão da CSR pelas fornecedoras de combustíveis, nem que a Requerente suportou o encargo económico do imposto, falece-lhe legitimidade para pedir a anulação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto, solução que se enquadra numa interpretação conforme à Constituição (v. artigo 268.º, n.º 4), porquanto o direito à impugnação dos atos lesivos não pode deixar de reportar-se aos sujeitos cuja esfera jurídico-patrimonial sofreu a lesão (os lesados) e não a outros.

A conclusão da ilegitimidade da Requerente também se retira da exegese do Código dos IEC, aplicável à CSR na parte referente à liquidação, cobrança e pagamento do imposto (por remissão do artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007). Conforme declara o Acórdão do CAAD, de 1 de fevereiro de 2024, proferido no âmbito do processo 296/2023-T, *“qualquer que seja, em tese geral, a possibilidade de o repercutido invocar a ilegalidade das liquidações que originam a repercussão, no âmbito dos impostos especiais de consumo há uma norma que o veda e que o legislador manteve incólume ao longo das 25 alterações que, em 24 anos, introduziu no CIEC: a do n.º 2 do artigo 15.º (epigrafiado “Regras gerais do reembolso”).”*

A referida norma (artigo 15.º, n.º 2, do Código dos IEC) estabelece que *“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 respetivo imposto.”*

Desde a redação inicial destas normas, dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, a única alteração substancial registada foi o aditamento (pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro) do “destinatário certificado” entre os sujeitos passivos identificados à cabeça da

norma sobre “*Incidência subjetiva*”. Quer dizer que nenhum legislador – nem mesmo o que entendeu atribuir natureza interpretativa à alusão à tipicidade da repercussão dos impostos especiais de consumo – considerou necessário, para o que ora importa, alargar o círculo dos “sujeitos passivos” para lá do “destinatário certificado”.

Quer dizer que só os sujeitos passivos aí identificados (no artigo 4.º), e só quando preencham requisitos adicionais, podem suscitar questões sobre, tal como resulta do n.º 1 desse artigo 15.º, “*o erro na liquidação*”. Ora, esta solução apresenta total cabimento face à impraticabilidade que seria fazer a gestão de um sistema demasiadamente aberto a todo o género de reembolsos, com uma duvidosa forma de controlo. A esta mesma conclusão chegaram, entre outras, as decisões proferidas nos processos arbitrais n.ºs 296/2023-T, 408/2023-T, 375/2023-T e 633/2023-T.

Importa, ainda, notar que, contrariamente ao que a Requerente afirma, sem contudo indicar qualquer base jurídica, a questão de legitimidade processual não tem de ser analisada à luz da Diretiva 2008/118/CE, nem da jurisprudência do Tribunal de Justiça. O direito da União Europeia não se projeta no domínio do direito adjetivo, seja procedimental, ou processual, que continua a fazer parte das competências próprias dos Estados-Membros, sem prejuízo do seu controlo (negativo) por conformação aos parâmetros (princípios) do direito da União Europeia, nomeadamente da proporcionalidade, na medida em que afetem posições substantivas regidas por este direito.

A Requerente faz apelo aos princípios (europeus) da equivalência e da efetividade, mas não justifica a sua aplicação e pertinência à situação em análise, nem este Tribunal a consegue alcançar. O enunciado do princípio da equivalência é o de que as regras nacionais não podem tratar de modo mais desfavorável um direito decorrente da ordem jurídica europeia, por comparação a direitos decorrentes da ordem jurídica nacional. No caso, não há qualquer tratamento diferenciado.

Por outro lado, o princípio da efetividade determina que as regras nacionais não podem tornar impossível ou excessivamente difícil a efetivação de um direito decorrente da ordem jurídica europeia. Circunstância que também aqui não se verifica, pois, o direito de ação contra o credor tributário é assegurado ao sujeito passivo ou a quem demonstre que suportou o imposto (não o tendo demonstrado a Requerente). Acresce que o Tribunal de Justiça, como atrás referido, já se

---

pronunciou no sentido de que nos demais casos o ressarcimento pode ser acedido através de uma ação civil dirigida aos fornecedores.

Pelo exposto considero que este Tribunal Arbitral deveria decidir pela procedência da exceção de ilegitimidade da Requerente, constituindo uma exceção dilatória de conhecimento oficioso que obsta a que o Tribunal conheça a questão de fundo e demais questões suscitadas, com a consequente absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a) e 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e) do CPTA, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, ficando prejudicados todos os passos seguintes no *iter cognoscitivo* acima delineado.

#### **4. Ineptidão da petição inicial**

A Requerida argumenta que o pedido arbitral não cumpre os requisitos necessários para a petição inicial, conforme estipulado no artigo 10.º, n.º 2, alínea b) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT). Ao analisar o pedido arbitral e a documentação anexa, a Requerida afirma que não se identifica qualquer ato tributário. Além disso, menciona que o requerimento de constituição do tribunal arbitral deve incluir "a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral", como condição essencial para a aceitação do pedido.

A ineptidão da petição inicial constitui um vício formal, resultando numa nulidade processual típica e nominada: a nulidade de todo o processo (artigo 98.º, n.º 1, alínea a) do CPPT; artigo 186.º, n.º 1 do CPC). A verificação desta nulidade leva à absolvição do réu da instância (artigo 288.º, alínea b) do CPC), invalidando toda a relação jurídica processual desde o início. No processo judicial tributário, ao contrário do processo civil, a nulidade de todo o processo é sempre insanável (artigo 98.º, n.º 1 do CPPT).

É importante destacar que nem todas as irregularidades formais no articulado são suficientes para determinar a ineptidão da petição inicial. Apenas as irregularidades graves que prejudiquem irreversivelmente a relação jurídica processual, tornando inviável a continuação da instância, podem levar a este resultado. A ineptidão da petição inicial ocorre somente nos

casos previstos nas alíneas do artigo 186.º, n.º 2, do CPC, e não em outras irregularidades formais do articulado (cf. artigo 98.º, n.º 5, do CPPT).

No presente caso, embora tenha sido apontada uma "falta de objeto", a argumentação da Requerida pode ser enquadrada nas situações de falta ou ininteligibilidade do pedido, conforme o artigo 186.º, n.º 2, alínea a) do CPC. É possível afirmar categoricamente que a petição inicial inclui um pedido. Além disso, o pedido não pode ser considerado ininteligível. É claro que a requerente pretende a anulação dos atos de liquidação da CSR, ocorridos ao longo da cadeia de fornecimento de combustíveis de 09-2020 a 31-12-2022, cujo encargo económico, alega, foi repercutido pelos seus fornecedores.

Embora os atos impugnados sejam identificados por tipo, sujeitos passivos e conteúdo decisório, eles não são individualizados no PPA, como exigido pelo artigo 10.º do RJAT. Essa falha não afeta a inteligibilidade do pedido, sendo uma mera irregularidade processual que pode ser corrigida durante a instrução da causa. Os mapas em Excel referenciam faturas das aquisições de combustíveis que poderiam ser juntas, e é alegado que as entidades emissoras dessas faturas foram os sujeitos passivos das liquidações impugnadas e responsáveis pelas declarações de introdução no consumo que originaram as liquidações, além de ter sido identificado o período aproximado em que essas liquidações foram feitas.

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

Lisboa, 23 de janeiro de 2025

### **Declaração de voto**

(Sofia Ricardo Borges)

Voto a Decisão, com as ressalvas que seguem.

---

Acompanhando ocorrer excepção de ineptidão da petição inicial, determinante da nulidade de todo o processo e causa de absolvição da instância, entendo que se verificava também, a par da ineptidão da p.i. e contrariamente ao vertido no Acórdão, a excepção dilatória de ilegitimidade (desde logo) processual, activa – por a Requerente não ser sujeito da relação material controvertida de CSR/ISP tal como configurada a lide (*cf.*, entre o mais, art.ºs 9.º do CPPT, 9.º do CPTA e 30.º do CPC).

Ilegitimidade esta que ocorria também em sede de procedimento, com as consequências daí advenientes. Incluindo a de não ter chegado a formar-se indeferimento tácito.

Mais considero o Tribunal materialmente competente com fundamento distinto – a saber, considero a CSR ao tempo - até final de 2022 - qualificar como Contribuição Financeira, sendo que, ainda assim, entendo, a competência material do Tribunal se verifica.

Refiro, também, não acompanhar o contido no Acórdão em “225. As pretensões da Requerente só valeriam (...)”. Entendo não só que não seria de aí chegar, uma vez verificada a ocorrência de excepção determinante da nulidade de todo o processo, como que as pretensões da Requerente nunca “valeriam” recorrendo, como recorreu, ao meio processual de que fez uso, e que não é o próprio. A acção arbitral tributária.

Sempre sem prejuízo do entendimento que tenho na matéria, e de que cito, a título de exemplo, as Decisões Arbitrais nos Proc.ºs n.ºs 192/2024-T e 553/2024-T (Singulares), de 09.09.2024 e 30.09.2024, respectivamente, e no Proc.º n.º 811/2023, de 25.09.2024, entre outras que relatei.

Aos 23 de Janeiro de 2025,

Sofia Ricardo Borges