

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 244/2024-T

Tema: CSR. Repercussão nos preços. Facturas emitidas às Requerentes. Competência material do Tribunal Arbitral. Ineptidão da petição inicial. Ilegitimidade. Acto tributário. Operações dos agentes económicos. Facturas.

SUMÁRIO:

1) O Tribunal Arbitral é materialmente competente para conhecer do pedido de anulação de liquidações de CSR. 2) O acto tributário objecto de Pedido de Pronúncia Arbitral deve ser concretamente indicado e junto com o articulado inicial - *cf.* art.ºs 10.º, n.º 2, al. b) do RJAT, 108.º, n.º 1 do CPPT, 78.º, n.º 2 al. e) e 79.º, n.º 3, al. a) do CPTA, aplicáveis *ex vi* art.º 29.º do RJAT. 3) É sobre o Autor que recai o ónus de observar os requisitos da petição inicial, ónus processual conforme ao Princípio da auto-responsabilidade das Partes. 4) Notificadas as Requerentes para se pronunciarem sobre a matéria de excepção invocada, e tendo vindo afirmar, quanto à excepção de ineptidão da petição inicial, não lhes ser possível nem exigível a junção ou sequer a identificação do(s) acto(s) tributário(s) objecto do Pedido, ficando o Tribunal no desconhecimento do(s) acto(s) impugnado(s) confirma-se a excepção dilatória de ineptidão da petição inicial, que determina a nulidade de todo o processo, obsta ao conhecimento do mérito e é causa de absolvição da instância - *cf.* art.º 98.º, n.º 1, al. a) do CPPT, art.ºs 87.º, n.º 7 e 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, al. b) do CPTA, e art.ºs 186.º, n.º 1, e 577.º, b) do CPC, *ex vi* art.º 29.º do RJAT -, e que vinha acompanhada da excepção de ilegitimidade, que igualmente impediria o conhecimento do mérito.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (Árbitro-presidente), Catarina Belim (Árbitro-vogal) e Sofia Ricardo Borges (Árbitro-vogal relatora), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 2 de Maio de 2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

1.

A..., S.A., nipc ..., com sede na Rua ... n.º ..., ..., ...-..., ..., Lisboa, e B...– S.A, nipc..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-..., ..., Leiria (em conjunto, “Requerentes” ou “Req.tes”), vieram, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD, em coligação, pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Requerem a constituição do Tribunal, submetendo o Pedido de Pronúncia Arbitral que “tem como **objeto imediato** a declaração de ilegalidade e subsequente anulação do **ato tácito de indeferimento** do pedido de revisão oficiosa apresentado” e “como **objeto mediato**, a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação parcial dos **atos tributários de liquidação** de IEC acima indicados, cuja legalidade constituiu objeto do pedido de revisão oficiosa.”¹

Apresentaram pedido de revisão oficiosa (Pedido de RO) no qual peticionaram a anulação das liquidações de IEC “relativas aos períodos de 08/2019 (...) e 12/2022 liquidadas e pagas pela (...) Lda., NIPC (...), pela (...) Lda., NIPC (...), (...), na parte correspondente à Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) que foi paga (através do mecanismo da repercussão) pelas aqui Requerentes”, e das liquidações de IEC “relativas aos períodos de 01/2023 (...) e 06/2023 liquidadas e pagas pela (...) Lda., NIPC (...), (...), na parcela relativa à receita consignada à Infraestruturas de Portugal, S.A. (designada por “Consignação de serviço rodoviário”) suportada pelas aqui Requerentes”. E pretendem a declaração de ilegalidade e anulação “da decisão tácita de indeferimento”.

O pedido de RO foi remetido à Divisão do Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos da Direção de Serviços de IEC a 21.07.2023 e até à submissão do presente Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) não obtiveram resposta.

¹ Todos os sublinhados e/ou negritos na presente serão nossos, salvo se indicado em contrário.

Tendo assim decorrido o prazo de 4 meses do art.º 57.º, n.º 1 da LGT sem que a AT tenha proferido qualquer decisão “encontra-se consolidada a formação de presunção do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa em causa”, asseveram. O dito pedido deveria ter sido decidido até ao dia 24.11.2023, e assim o PPA podia ter sido apresentado até 22.02.2024, pelo que é tempestivo.

Mais sustentam que “dispõem de legitimidade processual para o efeito, atento o artigo 9.º, n.º 1, do CPPT”, e ser “este o meio próprio, tal como decorre do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT”.

Segundo afirmam, o Tribunal tem “competência para apreciar e decidir do mérito da causa”, “em concreto: (i) a declaração de ilegalidade e de anulação do presumido indeferimento tácito do pedido de revisão apresentado e, bem assim, das liquidações de IEC que estão na sua origem e também a condenação da AT, ora Requerida, no pagamento de juros de indemnizatórios”.

Procederam ao pagamento da CSR e ISP “no âmbito da aquisição de gasóleo rodoviário às Gasolineiras”; “as Gasolineiras (...) liquidaram e cobraram ISP e a CSR às Requerentes (bem como aos seus demais clientes), conforme as faturas que aqui se juntam (...)”.

Sustentam que “entre o dia 01.08.2019 e 30.06.2023, nas e-DIC entregues diariamente pelas Gasolineiras (...) constarão as vendas feitas às aqui Requerentes, e nas quais as Requerentes suportaram o montante relativo à CSR que, tal como o ISP (...) lhe foram repercutidos pelas Gasolineiras”; “(...) suportaram (...) 139.483,50 € relativo à CSR e ao ISP (...) conforme faturas (...) bem como pelas declarações emitidas pelas Gasolineiras a confirmar a respetiva repercussão (...)”.

Segundo expõem, “os atos de liquidação, na parte correspondente à CSR suportada pelas Requerentes entre os períodos de 01.08.2019 e 31.12.2022 e ao ISP suportado entre 01.01.2023 e 30.06.2023, na parcela relativa à Consignação de serviço rodoviário, resultantes das declarações de introdução no consumo submetidas pelas Gasolineiras e por estas pagas até ao final do mês seguinte, são (...) ilegais”.

Ainda por referência ao Pedido de RO, sustentam que a AT está obrigada à revisão do ato tributário, e que “a CSR paga pelas Requerentes enferma de um erro de direito imputável aos serviços da AT por se encontrarem em violação do direito comunitário”; que em qualquer caso há injustiça grave ou notória, pelo que o pedido é tempestivo; que “[r]elativamente à legitimidade dos repercutidos” se conclui que têm legitimidade tanto à luz do direito interno, como do Direito da UE.

Reconhecem não ser sujeitos passivos por não ser em relação a si que se verificam os pressupostos da imposição fiscal. E asseveram ser “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”; “(...) o encargo recai sobre o consumidor de combustível (neste caso, as Requerentes).”

Assim, “os repercutidos (consumidores) dos combustíveis rodoviários (...) têm legitimidade processual ativa para solicitar o reembolso da CSR”, “para contestar as liquidações de IEC”. Em qualquer caso o seu interesse “sempre terá necessariamente de se qualificar como um interesse legalmente protegido”.

Referem que “num Estado de Direito vigora o princípio da tutela jurisdicional efetiva, segundo o qual a todo o direito ou interesse legal protegido tem de corresponder um meio procedimental ou processual adequado a fazê-lo reconhecer e a prevenir a sua violação”; convocam os art.ºs 20.º, n.ºs 1 e 5, e 268.º, n.º 4 da CRP.

Sustentam que caso se entendesse não terem legitimidade “ao abrigo das normas de direito interno”, haveria que se lhes reconhecer legitimidade à luz do DUE, pois que “de modo a garantir o princípio da efetividade” deste “deve a legislação interna ser interpretada em consonância e, no limite, adaptada de modo a possibilitar uma via processual/procedimental adequada a fazer valer os direitos previstos pelo legislador europeu.” Negar-lhes legitimidade, em “preterição da atribuição de proteção jurisdicional efetiva”, acarretaria “violação do princípio da responsabilidade do Estado por violação das regras do Direito da União Europeia”.

Alegam que se impõe reconhecer-se-lhes legitimidade “para contestar a legalidade das liquidações de CSR cujo encargo suportou, sob pena de violação do princípio da efetividade e da interpretação conforme do DUE, e do direito a uma tutela jurisdicional efetiva consagrado na CEDH e na CRP, reconhecido pelo DUE e consagrado no “direito à ação” na Carta dos Direitos Fundamentais da UE. Sustentam que - caso não se lhes reconheça legitimidade para a apresentação deste pedido - deverá o Tribunal Arbitral “sujeitar a questão da legitimidade das Requerentes ao Tribunal de Justiça, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia [TFUE]), a que o Estado Português se vinculou nos termos do TFUE, previamente à emissão de qualquer decisão”.

A CSR criada pela Lei n.º 55/2007 deve considerar-se um imposto desconforme ao art.º 1.º, n.º 2, da Directiva 2008/118, alegam; referem o Despacho proc C-460/21 do TJUE.

Referem, ainda, a CSR ter sido incorporada através da Lei n.º 24-E/2022, de 30.12, no ISP, passando o legislador a referir-se à *Consignação de serviço rodoviário* “que mais não é do que a CSR incorporada na receita de parte do ISP”, e que, “[c]onsequentemente, as liquidações de ISP, na parcela correspondente à receita consignada ao serviço rodoviário (...) padecem de ilegalidade, nos mesmos termos em que a CSR vigente até 31 de dezembro de 2022 padecia”.

Alegam ter sido “indevidamente pago” por si em 2019, 2020, 2021 e 2022 o valor de € 124.087,93 (“conforme faturas já juntas e detalhadas nos quadros (...)). E em 2023 de € 15.395,57. Mais que “sendo tais liquidações ilegais” deverão tais valores ser-lhes reembolsados, acrescidos de juros indemnizatórios “desde a data do pagamento da prestação tributária indevida até ao seu integral reembolso”.

Peticionam, a final, (i) seja declarado ilegal “o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa”, (ii) sejam anuladas parcialmente “as liquidações de IEC acima mencionadas”, (iii) devolução “daqueles montantes”, (iv) juros indemnizatórios.

Listam como documentos juntos com o PPA “7 Documentos”. Protestam juntar “Documento n.º 8 (comprovativo de pagamento) e Documento n.º 9 (declaração de repercussão)”. (v. *infra*)

*

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT”, “Requerida” ou “Req.da”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 23.02.2024 e notificado à AT.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os ora signatários, que atempadamente aceitaram o encargo.

As Partes foram notificadas da designação dos árbitros por comunicação de 12.04.2024 e não manifestaram intenção de a recusar, *cf.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído a 02.05.2024. E por despacho do mesmo dia o Tribunal notificou a Requerida para apresentar Resposta, mais para, querendo, solicitar a produção de prova adicional, e para juntar o PA.

A Requerida veio apresentar Resposta, e juntar o PA, consistente em Pedido de RO. Na Resposta - após dar nota de alguns pontos prévios, e fazer o “enquadramento fáctico-normativo da CSR e contexto atual” - defende-se, desde logo, por excepção. Invoca, desenvolvendo: A) Incompetência do Tribunal em razão da matéria, B) Ilegitimidade processual e substantiva das Requerentes, C) Ineptidão da Petição Inicial, e D) Caducidade do direito de acção.

Após, e sem conceder, defende-se por impugnação, pugnando pela total improcedência do PPA. Entre o mais, expõe o seu entendimento no sentido de não existir prova que sustente os factos

6.

que vêm alegados pelas Requerentes - expondo os seus argumentos a respeito, e impugnando o alegado e documentos -, bem como, entre o mais e como melhor desenvolve, no sentido de não haver desconformidade entre o regime da CSR e a Directiva, nem qualquer erro imputável aos serviços.

Mais refere, sem conceder, especificamente quanto a 2023, que a Lei n.º 24-E/2022 introduziu alterações que se traduziram na extinção da CSR e na previsão de consignação parcial da receita de ISP ao serviço rodoviário. Donde, a partir de 01.01.2023 não há cobrança de quantias a título de CSR e as liquidações ao abrigo do novo regime não enfermam de ilegalidade “*nos mesmos termos em que a CSR vigente até 31 de Dezembro de 2022*” como alegam as Requerentes, nem estas têm legitimidade cfr. arts 15.º, n.º 2 e 16.º do CIEC.

Conclui defendendo dever ser extinta a instância e ela Req.da absolvida da mesma; a assim não se entender, ser absolvida do pedido; a assim não se entender, ser o pedido julgado totalmente improcedente.

*

Por despacho de 24.05.2024 o Tribunal notificou as Req.tes para, em 10 dias, se pronunciarem sobre a matéria de excepção invocada pela Requerida na sua Resposta. E, por requerimento de 03.06.2024, as Requerentes vieram exercer o contraditório relativamente às excepções. Defendem não se verificar qualquer delas, em suma como segue.

Quanto à incompetência material, defendem que dificilmente se poderia concluir a CSR ser uma Contribuição Financeira. E sempre seria um imposto indirecto na acepção da Directiva. Assim os respectivos dispositivos devem ser interpretados como consagrando um imposto. Donde “*todos os atos tributários relacionados com a CSR serão plenamente arbitráveis*”.

Quanto à ilegitimidade, expõem que dela dispõe **para intervir no processo tributário quem demonstre ter um interesse legalmente protegido cuja tutela dependa desse processo, ainda que não seja legalmente responsável pelo cumprimento de obrigações tributárias; que a legitimidade no processo não se confunde com a qualidade de sujeito passivo, é**

7.

atribuída a entidades que não qualificam como tal, “designadamente em situações de repercussão do pagamento do imposto”. Que houve repercussão efetiva do encargo tributário na sua esfera, pelo que têm legitimidade para propor o PPA e intervir neste processo. Se se entender que estão excluídas do regime do art.º 78.º da LGT, ou do regime dos art.ºs 15.º e 16.º do CIEC, terá que concluir-se, defendem, que o nosso Ordenamento Jurídico não confere meio de reacção “às entidades repercutidas”. Essa legitimidade é assegurada a nível do direito ordinário, tanto a nível procedimental como processual, segundo também referem, pelos art.ºs 18.º, n.º 4, al. a), 54.º, n.º 2, 65.º e 95.º, n.º 1, da LGT, conjugados com os n.ºs 1 e 4 do art.º 9.º do CPPT “na medida em que reconhecem legitimidade procedimental e processual a quem for titular de um interesse legalmente protegido”.

Quanto à ineptidão da petição inicial, expõem que identificam as faturas emitidas pelos fornecedores de combustíveis em que houve lugar à repercussão da CSR, e que indicam a quantia global suportada a esse título e respetivo pagamento. E, asseveram, não lhes compete o ónus de identificação e de comprovação dos atos de liquidação repercutidos, nem a prova da conexão entre os atos de liquidação e as faturas de compra. “Sendo certo que o contribuinte se encontra na impossibilidade de obter elementos de informação que estão na posse de uma terceira entidade”. “(...) Era a AT que, no exercício dos seus poderes inquisitórios, estava em condições de realizar as diligências necessárias e adequadas a apurar a realidade subjacente às operações em causa”. Não podem ver agravada a sua situação fiscal pelo facto de não lhes ser possível apresentar uma prova documental específica a que não podem ter acesso; “(...) não só os atos de liquidação do imposto se encontram identificados, ainda que por remissão para documentos juntos, como também não seria exigível que as Requerentes efetuassem a prova da sua conexão com as faturas de aquisição de combustível”. Mais, não há ininteligibilidade do pedido e contradição entre este e a sua causa de pedir, pois que alegam a ilicitude do tributo repercutido, a qual se traduz na ilicitude da repercussão.

Quanto à caducidade do direito de acção, sustentam que tendo deduzido o PPA “contra os atos tributários de repercussão da CSR”, “que se encontram identificados e documentados através das faturas” “não sendo o sujeito passivo do imposto (...) não lhe compete o ónus de identificação e de comprovação dos atos de liquidação repercutidos”, “a alegada falta de identificação dos atos de liquidação não é imputável às Requerentes pelo que não pode daí extrair-se a intempestividade do pedido de revisão oficiosa”; “tendo sido invocado um erro imputável aos serviços e verificando-se que o pedido de revisão oficiosa deu entrada em 24.07.2023 e reporta-se a atos de repercussão da CSR e de ISP (...) no período compreendido entre agosto de 2019 e junho de 2023, no momento da apresentação do pedido de revisão oficiosa não tinha ainda decorrido o prazo de quatro anos (...)”.

Juntaram “2 Documentos” com o requerimento de resposta às exceções. O Doc. n.º 1 consistente de 9 (nove) *declarações* (em que várias empresas declaram ter repercutido na esfera de uma ou de outra das Req.tes a CSR) e o Doc. n.º 2 consistente de 3 (três) *declarações* (em que declaram não haver facturas de combustível em dívida por uma e outra das Req.tes).

Com o PPA haviam junto os documentos que seguem (e *v. supra* p. 6):² Doc.s 1 a 4, tabelas (“quadros”), sem indicação de autoria, com colunas, lendo-se no topo de cada uma, respectivamente: “N.º Fatura / Ano / Data / Fornecedor / NIF / e-Dic / Liquidação IEC / Gasóleo-Litros / CSR (€)”, e sendo que nas colunas a data de cada factura, a “e-Dic” e a “Liquidação IEC”, consistem, em cada linha, na indicação de uma (única e mesma) data (nos dois primeiros *items* data completa – ex: 10/01/2023, e no terceiro apenas mês/ano – ex: jan/23); Doc. 5, “Pedido de Revisão Oficiosa”, e Doc. 6, cópia de Talão CTT; Doc. 8, uma “Declaração” de C... (...) *Lda.*, onde se lê “declara (...) que a empresa A..., S.A. (...) todos os valor facturados haviam sido pela referida liquidados, não existindo nenhum valor em aberto em conta corrente.”; Doc. 10, “Declaração” de C... (...) *Lda.*, onde se lê “declara (...) que a Contribuição de Serviço Rodoviário por si entregue, na qualidade de sujeito passivo, junto dos cofres do Estado, por referência ao combustível fornecido à empresa A..., S.A. (...) (...) nos anos de 2019

² Sendo que o *acto* junto ao Pedido de Constituição do Tribunal Arbitral foi a folha de rosto do Pedido de Revisão Oficiosa (a quintuplicar – uma cópia por cada um dos anos em questão de 2019, 2020, 2021, 2022, 2023).

a 2023, foi por si integralmente repercutida na esfera da referida empresa”, ambas as “Declarações” datadas de 19.02.2024. Não consta qualquer “Doc. 7” nem “Doc. 9”.

*

Por despacho de 06.06.2024, o Tribunal dispensou a reunião do art. 18º do RJAT e a apresentação de alegações ressaltando o direito ao contraditório da Req.da aos documentos juntos pelas Req.tes. Por requerimento de 11.06.2024 veio a Req.da exercê-lo. Após, vieram as Req.tes, ainda, interpor requerimento.

Por despacho de 28.10.2024 o Tribunal determinou a prorrogação do prazo para prolação da Decisão por dois meses, ao abrigo do art.º 21.º, n.º 2, do RJAT, pelas razões que aí exarou. E, bem assim, por despacho de 27.12.2024.

2. Saneamento

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e estão devidamente representadas, *cfr.* art.ºs 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03.2011.

Vem invocada na Resposta matéria de exceção.

As Requerentes, de seu lado, notificadas pelo Tribunal para o efeito, vieram exercer o contraditório, pronunciando-se no sentido de nenhuma exceção ocorrer. Tudo *cfr. supra*.

Vejamos. Iniciando pela exceção de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, como segue.

2.1. Da exceção de incompetência do Tribunal em razão da matéria

Nos termos conjugados do disposto no art.º 16.º do CPPT, art.º 13.º do CPTA, e nos art.ºs 96.º, al. a), 97.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, 576.º, n.º 2 e 577.º, al. a) e 578.º, todos do CPC³, a infracção das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso, precedendo o de qualquer outra matéria. Tratando-se de excepção dilatória obsta a que o Tribunal conheça do mérito e conduz à absolvição da instância.

Sendo que a competência em razão da matéria há-de determinar-se pelo pedido do Autor (pelo *quid decidendum*).⁴ Se se preferir, através do confronto entre as normas que a definem e o teor da petição inicial, com destaque para o pedido e a causa de pedir.

E o Tribunal Arbitral, refira-se, tem competência para decidir sobre a sua própria competência: é o “princípio da competência da competência do Tribunal Arbitral”⁵, desde há muito reconhecido como regra em matéria de arbitragem⁶ (v. art.ºs 18.º da LAV⁷ e 181.º/1 do CPTA).

A Req.da invoca esta excepção fundando-se, primeiramente, no seu entendimento de que o *thema decidendum* não é arbitrável. Do disposto no art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2021, de 22.03, decorre expressamente, expõe, que o legislador quis restringir a vinculação nesta sede ao âmbito de pretensões que respeitem especificamente a impostos, não se incluindo tributos de outra natureza, como as contribuições. E que o tributo de que se trata nos autos - CSR - é uma contribuição e não um imposto. Sem conceder invoca, depois, a mesma excepção com fundamento em (i) pretenderem as Req.tes, no rigor, além da determinação da restituição de uma quantia monetária, a apreciação pelo Tribunal Arbitral da legalidade do regime da CSR, e não caber na competência do Tribunal a fiscalização da legalidade de normas em abstracto, “sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação”; (ii) não poder o

³Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para os mesmos se remeter na presente).

⁴ V. Manuel de Andrade, "Noções Elementares de Processo Civil", Coimbra 1979, pág. 91

⁵(na sua vertente positiva)

⁶ Diferentemente do Centro de arbitragem institucionalizada, que não tem interferência nas decisões dos casos submetidos a cada Tribunal Arbitral. V. Mariana França Gouveia, “Curso de Resolução Alternativa de Litígios”, Almedina, 3.ª Edição, 2014, pp. 183 e 125

⁷ Lei da Arbitragem Voluntária (Lei n.º 63/2011, de 14.12).

Tribunal Arbitral pronunciar-se sobre actos de repercussão de CSR, subsequentes e autónomos da sua liquidação.

Apreciando.

A Arbitragem Tributária, como arbitragem institucionalizada que é, reveste especificidades próprias. Desde logo a que decorre de, não obstante a sua natureza de arbitragem, tratar de direitos (créditos) indisponíveis. Assim, o respeito pelo Princípio da indisponibilidade, aplicável à AT, conduziu a que o legislador - *cf.* art.º 4.º do RJAT - tivesse sido exigente ao ponto de determinar que a comum convenção de arbitragem sofresse aqui adaptações e, assim, que a AT se vinculasse à via da arbitragem, previamente, por Portaria.

De onde decorre que a competência do presente Tribunal se afere pelo disposto a este respeito nas disposições conjugadas do RJAT e da já referida Portaria n.º 112-A/2011 (Portaria de Vinculação). Através da qual uma das partes, a AT, veio previamente vincular-se à jurisdição dos Tribunais Arbitrais a funcionar sob a égide do CAAD. À qual decidiu assim submeter-se, nos termos e condições que aí definiu por conjugação com o disposto no RJAT. Ao abrigo do disposto neste último Diploma legal, a saber, no seu art.º 4.º, n.º 1.⁸

Ora, se por um lado no RJAT a competência dos Tribunais Arbitrais é estabelecida nos termos do seu art.º 2.º, n.º 1, por outro, nos termos do art.º 2.º da referida Portaria, a AT recortou (excluindo) daquela esfera de competência (que, assim, delimitou) a apreciação das pretensões relativas a determinadas situações, a que não aceitou vincular-se.

Não vem sendo pacífica a questão de saber se na delimitação de competência pela Portaria se pretendeu excluir do conjunto das pretensões relativamente às quais a AT aceitou vincular-se, as de declaração de ilegalidade de actos em tributos que não constituam impostos *stricto sensu*.

⁸ “Artigo 4.º – Vinculação e funcionamento

1 – 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.”

Vejamos os dispositivos legais.⁹ No RJAT, o art.º 2.º, no que aqui mais releva, dispõe:

“Artigo 2.º - Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

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

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; /(...)”

Por sua vez, na Portaria de Vinculação, rege o respectivo art.º 2.º assim:

“Artigo 2.º – Objecto da vinculação

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

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e

d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.

e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.”¹⁰

Da conjugação dos normativos *supra* - no art.º 2.º do RJAT a referência a “tributos” e, depois, no art.º 2.º da Portaria, a certo passo, a palavra “impostos” – resultaria (e em conjugação com outros argumentos que nessa interpretação se invocam) que teriam ficado excluídas da esfera de competência material dos Tribunais Arbitrais as pretensões respeitantes a outros tributos que

⁹(na versão actualmente em vigor)

¹⁰ A al. e) foi aditada pela Portaria n.º 287/2019, de 03 de Setembro.

não os pertencentes à espécie impostos. Como vem defendido na Resposta. E como, ademais, vem sendo uma das posições seguidas na Jurisprudência Arbitral.

Neste sentido podem ver-se, entre outras, as Decisões Arbitrais nos processos n.º 347/2017-T, n.º 115/2018-T, n.º 138/2019-T, n.º 31/2023-T.

Pela nossa parte, entendemos compreendida na competência material dos Tribunais Arbitrais a apreciação das pretensões ali indicadas seja quando referentes a impostos *stricto sensu*, seja quando referentes a outros tributos (“impostos” *lato sensu*, portanto). Apenas não se verificando essa competência nos casos expressamente excluídos pela Portaria de Vinculação – a saber, nas várias al.s do respectivo art.º 2.º (*supra*, e *v.*, aí, nossos destacados – a demonstrar, quanto a nós, como da própria letra da lei decorre que o vocábulo “impostos” foi utilizado no corpo do art.º 2º da Portaria no seu sentido lato, impostos *lato sensu*; nem de outra forma se compreenderia a utilização do vocábulo tributos *dentro* do artigo, na al. e), aditada em 2019). E desde que se trate de tributos cuja administração esteja cometida à AT. Como melhor desenvolvemos já em Decisão Arbitral de 18.08.2021, no processo n.º 879/2019-T (e já antes aproximáramos no processo n.º 599/2018-T), para cuja fundamentação remetemos.

Não se desconhecendo o Douto Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 545/2019, de 16.10.2019, em que a interpretação no sentido inverso é considerada compaginável com a Constituição; e *v.* a Douta Decisão Sumária do mesmo Venerando Tribunal, n.º 70/2024, de 08.02.2024, no processo n.º 1347/2023.

No sentido, que é o do nosso entender, de que cabe na competência dos Tribunais Arbitrais a apreciação das pretensões ali indicadas (art.º 2.º do RJAT) também quando referentes a outros tributos, que não impostos *stricto sensu*, se pronunciaram também os Tribunais Arbitrais, entre outros, nos processos n.º 312/2015-T, n.º 142/2018-T, n.º 156/2018, n.º 305/2020-T.

Quanto, por sua vez, à natureza jurídica da CSR, sempre se faça uma breve referência. (Sem prejuízo do que já deixámos dito: como quer que seja, é nosso entendimento que o Tribunal Arbitral tem competência material para conhecer do PPA que tem por objecto actos de liquidação de tributos, sejam eles impostos *stricto sensu*, sejam eles contribuições financeiras

ou, ainda, taxas - tem, pois, competência, nos termos conjugados do art.º 2.º do RJAT com o art.º 2.º da Portaria de Vinculação, para conhecer de pretensões em impostos *lato sensu*).

E também esta não é matéria pacífica, desde logo na Jurisprudência Arbitral. Considerando o tributo em apreço como sendo um imposto (*stricto sensu*) se pronunciaram, entre outros, os Tribunais Arbitrais nos processos n.º 629/2021-T, n.º 305/2022-T, n.º 113/2023-T, n.º 410/2023-T. Já em sentido diverso, de este tributo constituir efectivamente, em consonância com o seu *nomen iuris*, uma Contribuição, Contribuição Financeira, pronunciaram-se os Tribunais Arbitrais nos processos n.º 31/2023-T, n.º 508/2023-T, n.º 520/2023-T (no mesmo sentido vão também diversos votos de vencido, como naqueles processos n.º 305/2022-T, n.º 410/2023-T). Sendo que quanto a tratar-se de tributo administrado pela Requerida é assente.¹¹

Ao nosso olhar, e tal como o tributo foi configurado pela lei sua criadora, a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto¹², vigente ao tempo dos factos, estamos perante uma Contribuição Financeira.¹³ Para tal apontam, quanto a nós, as características nela ínsitas de ser um tributo destinado a financiar um objectivo público - financiar a rede rodoviária nacional (art.º 1.º) no que respeita à sua concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento (art.º 3.º, n.º 2 e art.º 8.º), fim público cujo financiamento é assegurado subsidiariamente pelo Estado (art.º 2.º), constituir uma contrapartida pela utilização dessa rede conforme verificada pelo consumo de combustíveis (art.º 3.º), incidir sobre a gasolina e o gasóleo sujeitos ao ISP (incidência objectiva) e sobre os sujeitos passivos deste último imposto (incidência subjectiva) (art.ºs 4.º e 5.º), constituir receita própria da entidade pública encarregue do referido objectivo/fim público (art.º 6.º), e tendo sido pretendido o tributo não vir agravar os preços de venda dos combustíveis em causa (art.º 7.º).

Às Contribuições Financeiras, uma das (hoje comumente aceite, três) espécies de tributos admitidas pelo nosso Ordenamento Jurídico, se referiu o nosso legislador seja no art.º 3.º, n.º 2,

¹¹ V. art.º 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, e v. Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro.

¹² São desta Lei os artigos para que agora remetermos.

¹³ O que não se confunde com apreciar da sua conformidade à Constituição, que nos presentes autos não se coloca.

parte final, da LGT, seja, desde logo, no art.º 165.º, n.º 1, al. i), da CRP. Sendo que são conhecidas as dificuldade/delicadeza de delimitação entre as espécies de tributos, precisamente em especial entre as Contribuições e os Impostos (*stricto sensu*).¹⁴ A LGT define em geral os pressupostos dos tributos, *maxime* dos Impostos e das Taxas, *cf.* art.º 4.º, n.ºs 1 e 2. E Doutrina e Jurisprudência vêm densificando ao longo do tempo os conceitos nesta delimitação tripartida dos tributos.

“Os impostos têm sempre por finalidade imediata o financiamento de despesas públicas, realizadas por entidades de direito público, não directamente individualizáveis (no sentido de que lhes é alheia uma ideia de contraprestação, pelo menos directa) e cujo financiamento é unilateral e autoritariamente imposto com base num princípio de capacidade contributiva. Ou que, nos termos do art.º 4.º, n.º 1 da LGT, assentam essencialmente na capacidade contributiva.¹⁵ Já as taxas, não obstante terem, tal como os impostos, uma finalidade de financiamento dos encargos com funções públicas, circunscrevem-se ao âmbito de funções públicas individualizáveis, susceptíveis de proporcionar vantagens ou benefícios - que são identificáveis de forma directa, em concreto - a quem as utiliza ou delas simplesmente beneficia. Revestem-se, assim, de carácter não já unilateral mas sim sinalagmático (...).”¹⁶

As Contribuições, por sua vez, são de qualificação jurídica mais difícil, “(...) estaremos aqui perante tributos a meio caminho entre os impostos e as taxas, que reúnem características próprias quer de uma, quer da outra espécie. Uma figura híbrida, a que diversos Autores se vêm referindo como um “*tertium genus*” de receitas. Deles é própria também uma contraprestação, porém difusa, não individualizável. Sendo pois os respectivos beneficiários receptores de uma contraprestação colectiva, homogénea nesse conjunto de sujeitos, mas distinta daquela que seria a satisfação do interesse colectivo da comunidade como um todo. Revestem assim natureza

¹⁴ Sobretudo enquanto na ausência de Regime Geral (*cf.* art.º 165.º, n.º 1, al. i) da CRP), v. Sofia Ricardo Borges in “Contributos contenciosos para o estudo da natureza e das implicações dos regimes jurídicos das taxas e contribuições financeiras (...)”, RFPDF, Ano XII, ¼, Almedina, 2021, pp. 290 e ss.

¹⁵ Art.º 4.º, n.º 1 da LGT: “*Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.*”

¹⁶ V. Sofia Ricardo Borges in “A Taxa de Segurança Alimentar Mais” - (...), RFPDF, Ano X, ¾, Almedina, 2018, p. 187 e ss.

grupais, e são também apelidadas de tributos paracomutativos por se entender traduzirem a contrapartida de prestações relativamente às quais apenas se presume (de uma forma mais difusa que nas taxas, mas menos que nos impostos) que os respectivos sujeitos passivos serão beneficiários. (...).”¹⁷ Ou causadores. Contraprestação, pois, mas difusa - beneficiários presumíveis receptores de uma contraprestação colectiva, homogénea nesse grupo. Ou, bem assim - participantes do grupo causadores - presumíveis - da necessidade de tal prestação. Sinalagma difuso. No grupo.

Como escrevia Saldanha Sanches, “[a]o lado dos impostos que constituem a receita normal do Estado, e que se encontram afectos ao financiamento global das suas despesas, encontramos receitas tributárias – tributos parafiscais, parafiscalidade – que participam de todas as características normais dos impostos – unilateralidade, coactividade, ausência de qualquer objectivo punitivo – mas se encontram afectas ao funcionamento de certas entidades públicas que participam no preenchimento de objectivos públicos.”¹⁸

São tributos que têm como característica, assim também, a respectiva receita se encontrar destinada precisamente aos fins da prestação pública em causa, tendencialmente acompanhados de consignação da mesma, seja material seja orgânica, em favor de entidades públicas de base não territorial.

Retornando à CSR.

Como percorrido *supra*, do respectivo regime jurídico decorre a mesma se destinar a financiar objectivos públicos cuja prossecução se encontra a cargo de entidade pública de base não territorial (a então E.P. – Estradas de Portugal, E.P.E.). Quanto a estarmos perante fins públicos *v.* também o art.º 84.º, n.º 1, al. d) da CRP - as estradas pertencem ao domínio público. E terá o legislador entendido que os respectivos sujeitos passivos (art.º 5.º, n.º 1, da Lei 55/2007) serão presumíveis beneficiários da prossecução deste fim público - a devida concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional.

¹⁷ Sofia Ricardo Borges *in* “A Taxa de Segurança Alimentar Mais” - (...), RFPDF, Ano X, ¾, Almedina, 2018

¹⁸ Saldanha Sanches, “Manual de Direito Fiscal”, 1998, p. 25

Presumíveis receptores de uma contraprestação colectiva, homogénea nesse grupo, que lhes aporta benefícios. Com efeito, não deixa de, com alguma propriedade, ser possível detectar, nos sujeitos passivos em questão (v. art.º 4.º do CIEC, *ex vi* art.º 5.º da Lei 55/2007), que introduzem no consumo os ditos combustíveis, para fins rodoviários, uma vantagem, para a sua actividade, proveniente de tal prestação a cargo da concessionária. Desde logo, será através da rede rodoviária existente, através assim da circulação rodoviária, que o seu produto vai, de forma intensiva, escoar-se. Assim o sinalagma difuso próprio das Contribuições Financeiras.

Por fim, também não será por o TJUE se ter pronunciado no sentido de a imposição em questão ser violadora da Directiva 2008/118/CE (v. Despacho Vapo Atlantic, proc. C-460/21), sempre se refira, que a natureza jurídica que foi conferida ao tributo pelo legislador que a criou, o nosso legislador, no Ordenamento Jurídico Português, resultará outra. Desde logo para efeitos de aferir da competência material do Tribunal. Uma coisa será o TJUE, considerando, num primeiro momento, o tributo recair na Directiva, e aferindo, depois, das suas características, tê-lo por violador da mesma. Tomando-o por imposição indirecta - para os efeitos da Directiva. Coisa distinta será o regime jurídico-tributário próprio do tributo, tal como consagrado pelo legislador, portanto, e assim a sua natureza jurídica.

Dito isto, seja considerando a CSR, ao tempo, como uma Contribuição Financeira, como propendemos a considerar, e como, afinal, o legislador a qualificou, assim lhe concedendo o seu *nomen iuris* - ademais com as implicações que também daqui se podem retirar para efeitos de aferir da competência material do Tribunal¹⁹ (e tendo também em mente, como ao início dizíamos, que a competência em razão da matéria há-de determinar-se pelo pedido do Autor, pelo *quid decidendum*) -, seja a considerando como um verdadeiro imposto *stricto sensu*, retira-

¹⁹ Como se lê em declaração de voto de vencido (Jorge Lopes de Sousa) no processo n.º 410/2023-T, que neste ponto acompanhamos, “nem se pode aceitar, à face da presunção de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), que fosse atribuída à CSR a designação de «contribuição» se legislativamente se pretendesse que ela fosse considerada como um «imposto» e não como uma das «demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas» a que aludem o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e o artigo 3.º, n.º 2, da LGT. (...)”

se a consequência de que o Tribunal é materialmente competente para conhecer do Pedido, tudo como percorrido *supra*.

Improcede, assim, a excepção, com o fundamento que vinha invocado e que vimos de apreciar.

A Req.da fundamenta ainda esta excepção em dois outros pontos, a saber, estarem a ser peticionadas: (i) a fiscalização da legalidade de normas em abstracto (o regime jurídico da CSR), e (ii) a “pronúncia sobre actos de repercussão de CSR”.

Quanto a (i), sumariamente se diga que não procede o invocado fundamento. Resulta do PPA que as Requerentes invocam como causa de pedir, para a peticionada anulação dos actos de liquidação de CSR, erro de direito. Erro este alegadamente consistente na desconformidade da CSR com o DUE, por violação da Directiva 2008/118/CE. E a impugnação de actos de liquidação pode efectivamente ser deduzida com fundamento em qualquer ilegalidade – cfr. art.º 99.º do CPPT e art.º 10.º, n.º 2, al. c) do RJAT. Sendo que é o acto de liquidação (não concretamente identificado, é certo) aquilo que vem impugnado, ainda que com as vicissitudes que mais adiante se verá.

Quanto a (ii), e além do que acaba de se dizer, o invocado fundamento não chegaria a relevar, quanto a nós, em sede de excepção de competência material do Tribunal. É ponto que mais adiante trataremos, e para onde desde já remetemos (*infra* ao tratarmos de conceitos, a final).

Improcede, em qualquer caso, a excepção de incompetência material do Tribunal.

Assim sendo.

Cabe então apreciar, agora, se se verifica a excepção de ineptidão da petição inicial, também invocada pela Req.da. Que é de conhecimento officioso, pode ser conhecida a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final, e que, a ocorrer, é determinante da nulidade de todo o processo, e causa de absolvição da instância (v. art.º 98.º, n.º 1, al. a) e n.º 2 do CPPT, art.ºs

87.º, n.ºs 2 e 7 e 89.º, n.ºs 2 e 4, al. b), do CPTA, e art.ºs 186.º, n.º 1, 196.º, 278.º, n.º 1, 576.º, n.º 2 e 577.º, al. b), e 578.º, todos do CPC).²⁰

2.2. Da excepção de ineptidão da petição inicial (p.i.)

A Req.da invoca esta excepção com fundamento em falta de objecto. Numa súmula, por as Req.tes não identificarem quaisquer actos de liquidação de ISP/CSR, nem as DIC submetidas pelo sujeito passivo (SP) de imposto, e apenas identificarem/apresentarem facturas de aquisição de combustíveis às suas fornecedoras. Que não comprovam qualquer acto tributário, nem delas resultam provados actos de repercussão da CSR; nem ela Req.da pode proceder a tal identificação, dos actos de liquidação, por impossível. Não tendo as Req.tes identificado os actos tributários, também não foi possível ao dirigente máximo da AT exercer a faculdade prevista no art.º 13.º do RJAT, e a não identificação do acto compromete a finalidade do Pedido. Não lhe é possível a si Req.da, desenvolver, identificar os actos de liquidação que as Req.tes pretendem ver sindicados. Invoca ainda a excepção com fundamento em ininteligibilidade do pedido e contradição entre este e causa de pedir, por as Req.tes formularem “um pedido de anulação de liquidações que não identificam através da mera impugnação de alegadas repercussões (...)”.

Notificadas por despacho do Tribunal de 24.05.2024 para exercer o contraditório relativamente às excepções invocadas na Resposta, vieram as Req.tes, por requerimento de 03.06.2024, pronunciar-se no sentido de não terem como identificar as liquidações em questão, e de nem tal lhes poder ser exigido. Asseveram ser a Req.da “no exercício dos seus poderes inquisitórios” quem estava em condições de o fazer. Defendem a não verificação da excepção de ineptidão da p.i., tudo cfr. *supra* (v. pp 8-9).

Em face do que, e atento o teor do dali constante (v. também nossos destacados aí), ocorre caso de manifesta desnecessidade de novo contraditório com convite à junção e/ou concreta

²⁰ Todos Diplomas Legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º do RJAT.

identificação dos actos tributários objecto do Pedido, nos termos do art.º 3.º, n.º 3 do CPC e ao abrigo do princípio da livre condução do processo arbitral (cfr. art.º 19.º do RJAT).

Vejamos.

Quanto ao seu conteúdo, a petição inicial deve observar determinados requisitos, sob pena de ser considerada inepta. O pedido é um elemento objectivo da instância, não podendo subsistir incertezas/dúvidas quanto ao conteúdo da solicitação do Autor e quanto ao objecto da actividade jurisdicional subsequente.

Dispõe o legislador no art.º 98.º do CPPT, versando sobre as nulidades do processo judicial tributário, assim:

*“Artigo 98.º - Nulidades insanáveis
1. São nulidades insanáveis no processo judicial tributário:
a) A ineptidão da petição inicial; (...)”*

Por sua vez, nos termos do disposto no art.º 186.º do CPC é nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial. Dispõe assim o artigo, no que aos autos mais releva:

*“Artigo 186.º - Ineptidão da petição inicial
1. É nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial.
2. Diz-se inepta a petição:
a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;
(...)”*

A ineptidão da petição inicial é, pois, de tal modo grave que gera a nulidade de todo o processo. A nulidade de todo o processo é uma excepção dilatória, que cumpre ao Tribunal conhecer, e que, a verificar-se, obsta a que se pronuncie sobre o mérito da causa (v. art.ºs 98.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, 87.º, n.ºs 2 e 7 e 89.º, n.ºs 2 e 4, al. b) do CPTA, 278.º, n.º 1, al. e), 576.º, n.º 2 e 577.º, b) do CPC).

O Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) corresponde materialmente a uma petição inicial (p.i.).

As Req.tes submeteram o PPA na origem destes autos e requereram, em sede de petitório:

(i) seja declarado ilegal “o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa”, (ii) sejam anuladas parcialmente “as liquidações de IEC acima mencionadas” (mais devolução de montantes e juros indemnizatórios).

Não obstante, não juntaram aos autos - seja *ab initio*, como devido, seja depois, confrontadas com a excepção de ineptidão da p.i. invocada pela Req.da, ao exercerem o contraditório (*cfr. supra*) - o ou os actos tributários cuja anulação vêm peticionar em juízo.

Os **actos tributários**, pois, que em contencioso anulatório, como é o nosso caso, constituem necessariamente o **objecto do Pedido**.²¹

Não só não juntaram, como era seu dever - e sendo que tal constitui requisito da p.i., documento a ser necessariamente junto - *cfr.* art.º 10.º, n.º 2, al. b), do RJAT, e *v.* também o art.º 108.º, n.º 1 do CPPT e art.ºs 78.º, n.º 2, al. e) e 79.º, n.º 3, al. a) do CPTA -, como sequer identificaram concretamente esse ou esses que serão os actos que pretendem ver anulados pelo Tribunal.

Trata-se de documento que deve acompanhar, instruir, a petição, sendo certo que é sobre as Req.tes que recai o ónus de dar cumprimento aos requisitos da mesma previstos naqueles preceitos legais.

Em comentário ao art.º 108.º, n.º 1 do CPPT, escreve Jorge Lopes de Sousa²² assim: “(...) sendo o fim essencial do processo de impugnação judicial a eliminação jurídica de um acto em matéria tributária, desde que o impugnante o identifique e indique os vícios que entende que o afectam, poderá entender-se que há um pedido implícito de anulação ou declaração de nulidade ou inexistência daquele acto. O essencial será que seja perceptível a intenção do impugnante.”

²¹ Se dúvidas houvesse, pode ver-se Joaquim Freitas da Rocha, *in* “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, Almedina, 6.ª Ed., 2018, p. 307, ii) *in fine* (reportando-se ao processo de impugnação judicial): “(...) o certo é que, indubitavelmente, é o ato de liquidação (ou equiparado) o seu objeto.”

²² *in* “Código de Procedimento e de Processo Tributário” Anotado e Comentado, Vol. II, Áreas Editora, 6.ª Ed., p. 208.

Não há, neste contexto, pedido perceptível sem identificação do concreto acto. Diga-se.

Tenha-se presente, ademais, o Princípio processual da auto-responsabilidade das Partes, que é inerente ao princípio do dispositivo, e segundo o qual estas sofrem as consequências jurídicas prejudiciais da sua negligência ou inépcia na condução do processo, que fazem a seu próprio risco. Ao qual o Princípio da cooperação não será alheio, é certo, sem que, porém, elimine aquela responsabilidade, como bem se compreende. Ademais, estando nós em sede de acção constitutiva de anulação. Acção em que se pretende, pois, fazer valer um direito à anulação de um certo acto tributário, o acto concretamente impugnado (ao qual se imputam certos vícios).

Sobre o que, há-de ser proferida uma sentença que, a seu tempo, adquirirá força de caso julgado. Anulando, ou não, tal acto. Donde também, sem necessidade de maiores desenvolvimentos, a importância de que se reveste a identificação do acto impugnado sem equívocos e/ou dúvidas.

Em coerência, *v.* como determinou o legislador tributário no, já referido, art.º 108.º, n.º 1, do CPPT, sob a epígrafe “Requisitos da petição inicial”: “[a] impugnação será formulada em petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente, em que se identifiquem o acto impugnado e a entidade que o praticou (...)”. O acto que se impugna é aquele, o acto X, e não o Y ou o Z.

*

O processo de impugnação traduz o exercício de uma “jurisdição restrita”, contencioso de mera legalidade, visando a anulação dos actos tributários (ou a declaração da sua nulidade ou inexistência) - *v.* art.ºs 99.º e 124.º do CPPT.²³

Entre os elementos essenciais da causa figura, precisamente, o objecto da acção.

²³ (ainda que com a abrangência, que se reconhece na competência dos Tribunais que neste contexto decidem, de condenar nas consequências dessa mesma anulação)

O próprio acto em crise pode²⁴ perspectivar-se como sendo o objecto (*stricto sensu*) da acção. (V., de novo, e entre o mais, o disposto pelo legislador no RJAT, art.º 10.º, n.º 2, al. b): “O pedido de constituição do tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via eletrónica (...) do qual deve constar: (...) b) A identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral.”; ou, assim também, ainda no RJAT, os art.ºs 13.º, n.º 4 e 24.º, n.º 2, respectivamente: “A apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclui o direito de (...) suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos (...)”, “(...) a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão (...) preclui o direito de (...) suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos (...)”²⁵

Já numa perspectiva *lato sensu*, o objecto da acção será o que se alcança pela conjugação entre pedido e causa de pedir. (V., entre o mais, o mesmo art.º 10.º, n.º 2, agora al. c), do RJAT.)

O Regime da Arbitragem Tributária foi concebido pelo legislador como um meio alternativo de resolução de conflitos em matéria tributária, ainda que só para determinados tipos de litígios (v. art.ºs 1.º e 2.º do RJAT). A **acção arbitral tributária** foi, a final, delineada como **um meio alternativo ao processo de impugnação judicial**.²⁶

A impugnação judicial dos actos da Administração Tributária concretizados na liquidação de tributos (incluindo os actos que o legislador equiparou a actos de liquidação para este efeito²⁷) segue a **forma do processo tributário por excelência**, a saber, o, já referido, processo de impugnação, comumente também designado “**processo de impugnação judicial**” – v. art.ºs 99.º e ss do CPPT.

²⁴ (e deve, no nosso contexto, vimo-lo já)

²⁵ (de notar, com especial relevo para os autos, como também atentando nestes últimos dispositivos fica por demais evidente a indispensabilidade da concreta identificação do acto ou actos objecto do Pedido)

²⁶ V., entre o mais, o n.º 2 da Lei de Autorização - Lei n.º 3-B/2010, de 28.04, art.º 124.º (não tendo a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, que dali constava, sido concretizada no RJAT).

²⁷ Autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, cfr. art.º 97.º, n.º 1, al. a) do CPPT

Para o RJAT o legislador *transportou*, com potencial relevo para os autos, tão só, precisamente, **o processo de impugnação judicial** de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta - *cfr.* art.º 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.²⁸ Assim, **dos actos tributários *stricto sensu***.

Ora, retornando aos autos, **as Req.tes não juntaram e nem identificaram qualquer concreto acto tributário *stricto sensu***, qualquer acto tributário de que o Tribunal Arbitral pudesse conhecer. A saber, quaisquer liquidações de CSR/ISP (sequer as declarações de introdução no consumo - DICs processadas/submetidas pelos sujeitos passivos).

Ainda que tenham indicado ser precisamente o objecto do pedido, a par do alegado indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, **“as liquidações de IEC”**.

Mais, invocada a excepção de ineptidão da p.i. na Resposta com este fundamento (falta de junção/identificação do acto ou actos de liquidação impugnados), e notificadas pelo Tribunal para se pronunciarem, as Req.tes vieram afirmar que não lhes é exigível identificarem as liquidações, que “o contribuinte se encontra na impossibilidade de obter elementos de informação que estão na posse de uma terceira entidade”, que “não podem ver agravada a sua situação fiscal pelo facto de não lhes ser possível apresentar uma prova documental específica a que não pode ter acesso”.

*

Aqui chegados, deve também dizer-se, face à referência, nos articulados das Req.tes, de que são/poderão ser do conhecimento da Req.da as DICs em questão, e assim as liquidações de CSR, bem se compreende, face a tudo o que antecede, que não procede um argumento no sentido de que seria à Parte contra quem interpõem a acção que caberia suprir aquele seu ónus processual, de dar cumprimento aos requisitos da petição inicial. Antes de mais porque estamos

²⁸ (incluídos foram, também, em separado, os actos de fixação da matéria tributável em certas circunstâncias, actos de determinação da matéria colectável, e actos de fixação de valores patrimoniais - *cfr.* não já al. a) mas sim al. b) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT – o que não releva para os nossos autos)

perante um verdadeiro pressuposto processual²⁹, pressuposto relativo ao objecto da causa. Sem o cumprimento do qual a petição não é apta. Com efeito, o Tribunal conhece daquilo que se lhe pede, e na medida em que se lhe pede.

E também por assim ser, nem o legislador deixou de prever meios ao alcance das Partes para obterem a documentação de que devam munir-se neste contexto. Sem prejuízo do princípio da colaboração a que estão mutuamente obrigados Administração Fiscal e contribuintes (v. art.ºs 48.º do CPPT e 59.º da LGT e, ainda, 11.º, n.º 1 do CPA). Sendo sobre o Autor que recai o ónus de proceder às investigações tidas por adequadas para obtenção dos elementos em falta na identificação do acto impugnado, tem ele a possibilidade de socorrer-se seja do procedimento previsto no art.º 24.º, n.º 1 do CPPT, seja do direito de consulta e informação previsto nos art.ºs 61.º e seguintes do CPA, seja ainda, a ser necessário, do meio processual previsto no art.º 104.º e seguintes do CPTA.

Não cabia, pois, à Req.da, em qualquer caso, suprir o ónus das Req.tes e, em sua substituição, prover ao processo a documentação de que o prosseguimento dos autos depende. Não só nem tal se revelaria praticável em situações como a do caso - como desenvolvidamente a Req.da expõe - como também os deveres decorrentes para a mesma do princípio do inquisitório não vêm aqui em questão. Além do mais, tal não deve confundir-se, o dever da Req.da AT de descobrir por si a verdade factual no seio do procedimento/processo tributário (v. art.º 58.º da LGT), com o ónus da prova dos factos que caiba aos contribuintes, a este não se sobrepondo. Mais também não deve confundir-se o que no presente está em questão – a identificação do(s) acto(s) tributário(s) objecto da acção, que as Req.tes peticionam ao Tribunal anule – com aquilo que sejam elementos de prova dos factos indicados no Pedido. Dispensando maiores desenvolvimentos, v. como logo no RJAT as realidades não se confundem: art.º 10.º, n.º 2, al. b) *versus* al. d). Não ocorre, perante tudo o exposto, preterição do princípio do inquisitório/violação dos dispositivos que o consagram.

²⁹ V. José Lebre de Freitas, *in* “Introdução ao processo civil...”, 3.ª Ed., Coimbra, 2013

Nem daqui decorrem violados os princípios do Estado de Direito, do acesso ao Direito e/ou o direito à tutela jurisdicional efectiva, nem o princípio da proporcionalidade ou quaisquer outros Constitucional ou legalmente consagrados, *inclusive* na CEDH e/ou na Carta dos Direitos Fundamentais da UE (seja do princípio do direito à acção seja dos princípios da necessidade e da proporcionalidade). Com efeito, sendo o processo uma série de actos dirigidos a um fim, qual seja a Decisão judicial/arbitral que põe fim à lide, torna-se necessário, e compreensível, que o mesmo obedeça a formas e regras/requisitos adequados ao dito fim. Na ausência de regras o processo redundaria em insegurança, permitiria a indisciplina das partes e manobras prejudiciais a obter uma Decisão em tempo razoável e útil. Valor este precisamente afirmado pelo legislador Constituinte desde logo no art.º 20.º, n.º 4. E também assim se dando, afinal, cumprimento, entre o mais, ao art.º 268.º, n.º 4 da CRP.

Nem caberia também o incumprimento do ónus processual das Req.tes ser suprido pelo Tribunal, sempre se refira. Além do que vimos (princípio processual da auto-responsabilidade das Partes incluído), e do mais que ainda se verá, nem este Tribunal está munido dos poderes de autoridade para intimar entidades externas à apresentação de documentos sob as penalidades da lei.

Impende sobre o impugnante o ónus processual de completa identificação do acto que pretende impugnar, cfr., entre o mais, os já referidos art.ºs 10.º, n.º 2, al. b) do RJAT, 108.º, n.º 1 do CPPT e 78.º, n.º 2, al. e) do CPTA. Normativos que não prevêm a possibilidade de o Tribunal suprir oficiosamente a falta de identificação do acto impugnado em termos de substituição dos ónus processuais que impendem sobre o Autor, transferindo-os para o Julgador. As Req.tes não juntaram e nem identificaram o ou os actos impugnados. “I. Se a impugnante não identificou na petição o acto impugnado, não incumbia ao Tribunal *a quo* substitui-se à mesma na identificação e junção do mesmo acto. II. Ocorrendo total ausência de indicação do acto de liquidação passível de ser impugnado, no âmbito da presente impugnação judicial, daí decorre a falta de objecto da mesma e a ininteligibilidade do pedido apresentado na petição inicial.” (cfr. Acórdão do STA de 07/02/2018, proc.º 01400/17).

À dificuldade neste contexto reconhecida pelas Req.tes não será alheia a sua posição não ser nem a de SP, nem outra, na relação jurídico-tributária de que falam. Como se verá *infra*.

*

Conclui-se que o processo carece, assim, de objecto – perspectivado este em sentido estrito (v. *supra*). Inexiste nos autos acto (ou actos) que o Tribunal possa anular ou declarar ilegal. Sequer indicação concreta/identificação do acto impugnado que constituiria o objecto da acção arbitral que as Req.tes desencadearam. O acto (ou actos) que pretendessem impugnar como lesivo dos seus direitos não foram por si junto ou sequer concretamente identificado. (E lembrando que o acto tributário só pode ser provado por documento, prova legal).

Perspectivando, por sua vez, se necessário fosse, o objecto no seu sentido amplo, conjugação do pedido e da causa de pedir, vejamos.

Se no petitório se lê, como *supra*, seja declarado ilegal “o indeferimento tácito” do Pedido de RO, e anuladas parcialmente “as liquidações” (e determinada a devolução dos montantes indicados e juros indemnizatórios), percorrendo o PPA são diversos os pontos em que se revela de difícil apreensão o que é pedido e com que base. Assim fala-se em visar a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de CSR/ISP, referentes ao período ali identificado. Mas isto no que respeita, afinal, a abastecimentos de combustíveis realizados, nesse mesmo período, pelas Req.tes. Refere-se que, naquele mesmo período, “nas e-DIC entregues diariamente pelas Gasolineiras (...) constarão as vendas feitas às Req.tes”. Fala-se em que as Req.tes terão suportado CSR na aquisição de gasóleo às Gasolineiras, indica-se um montante de CSR suportado “conforme as faturas já juntas” - e das facturas nada consta a título de CSR - “e detalhadas nos quadros...” - e nestes relacionam-se a cada data de factura a mesma data de DIC. Fala-se em “CSR” indevidamente paga pelas Req.tes, ainda que se reconheça não serem elas sujeito passivo do tributo; neste contexto, refere-se dever ser reembolsada às Req.tes a CSR “indevidamente paga”, e peticiona-se reembolso de quantias pagas e juros indemnizatórios nos termos do art.º 43.º da LGT. Alega-se terem procedido as Req.tes ao pagamento da CSR e ISP “no âmbito da aquisição de gasóleo rodoviário às Gasolineiras” e que “as Gasolineiras (...)

liquidaram e cobraram ISP e a CSR às Requerentes (bem como aos seus demais clientes), conforme as faturas. Fala-se (em contraditório, é certo, à excepção de ineptidão da p.i.) em actos de liquidação identificados “ainda que por remissão para documentos juntos”, e estes são, afinal, as facturas de abastecimento de combustíveis³⁰, e fala-se em que “qualquer pedido destinado à anulação dos efeitos da repercussão mais não é que consequência do conhecimento da ilicitude da liquidação (...)”.

A acrescer, pois, à falta de objecto, por inexistência, nos autos, do acto a sindicar - só por si causa de ininteligibilidade do pedido e, assim, de ineptidão da p.i. nesta sede (contencioso tributário de mera anulação) - a exposição apresentada pelas Req.tes revela-se confusa e não permite apreender, com segurança, o objecto, *lato sensu*, da causa.

Sempre se coloque, aqui chegados, a pergunta: a ser considerada procedente a acção

Qual o acto que o Tribunal anulava? Não se sabe.

E a decisão arbitral tributária assume, como a decisão dos Tribunais Tributários em processo de impugnação judicial, um carácter cassatório, de eliminação, total ou parcial, da Ordem Jurídica, do acto impugnado.

Ficando o Tribunal em tal desconhecimento, de qual seja o acto impugnado, e por tudo o que vem de percorrer-se, não pode senão concluir-se pela ineptidão da p.i. Por falta de objecto e/ou ininteligibilidade do pedido e causa de pedir. O que determina a nulidade de todo o processo. Excepção dilatória que constitui nulidade absoluta que afecta todo o processo, obsta ao conhecimento do mérito e tem por consequência a absolvição da instância. Tudo como vimos. E como se decidirá.

Antes, porém, refiram-se ainda três pontos.

³⁰ (sem prejuízo do que já se viu, sempre se diga que nem seria uma referência genérica a determinado espaço temporal dentro do qual foram emitidas às Req.tes facturas de combustíveis por SP de CSR, que cumpriria, como bem se compreende, com o desiderato, *i.e.*, que permitiria identificar os actos de liquidação de CSR que pretendem ver anulados)

*

Um **primeiro**, para dizer que não seria por a Req.da se ter defendido nos autos que a conclusão a que chegámos poderia ser outra. A Req.da exercer defesa, ademais estando em causa direitos indisponíveis, é compreensível e desejável, e pode sim revelar que a mesma aproximou o sentido do pedido - em tese. É natural que se defenda, em tese, quanto às imputações que são feitas. Mesmo se se concluísse que a Req.da tinha *interpretado convenientemente a petição inicial*³¹, não teria em qualquer caso sido compreendido qual o acto impugnado. E, em decorrência de tudo o que se viu, o contencioso em que nos movemos não é compatível com tal desconhecimento. Do acto. No caso, a falta de clareza da petição sempre acarretou reflexos na defesa apresentada pela Req.da. E - determinante - o acto tributário objecto continua indeterminado.³² Mais uma vez: a admitir que a acção fosse procedente, e que vinha a ser proferida uma decisão com força de caso julgado material, qual seria então o acto a anular? Nem foi junto, nem decorre do Pedido qual seja. O processo administrativo, e, mais ainda, o processo tributário, não se compadecem com generalidades, e o acto tributário só pode ser provado por documento (prova legal). A excepção de nulidade do processo decorrente da ineptidão da p.i. confirma-se em qualquer caso.

*

Um **segundo** para deixar claro não ter o (alegado) indeferimento tácito do Pedido de RO a virtualidade de constituir verdadeiramente o acto objecto dos autos. Como é bom de ver, o que se vem peticionar nessa sede, arbitral tributária, é a anulação/declaração de ilegalidade do acto de liquidação (*rectius* liquidação, autoliquidação, retenção na fonte ou pagamento por conta) – v. art.º 2.º/1, al. a), do RJAT. E o acto de 2.º grau serve precisamente o propósito de abrir a via para a apreciação da legalidade do acto de liquidação. A redacção conferida pelo legislador ao art.º 2.º do RJAT é clara a respeito, ao expressamente identificar as pretensões para as quais os

³¹ (a expressão do legislador no CPC, art.º 186.º, n.º 3)

³² (nem, além do mais e sem prejuízo de tudo o que se disse, a Req.da estaria no conhecimento, desde logo, da correspondência entre inúmeras facturas dos combustíveis, combustíveis que a seu tempo hão-de ter sido introduzidos no consumo, e as e-DICs a montante e/ou as liquidações mensais emitidas aos SPs)

Tribunais Arbitrais têm competência, e aí apenas se incluindo os actos de 1.º grau (diferentemente, v. o art.º 97.º, n.º 1, al.s c) e d) do CPPT; v., também, como na lei de autorização do RJAT³³ se previa como objecto possível do processo arbitral tributário, além dos actos que o legislador *transportou* para o RJAT, *cfr.* al.s a) e b) do n.º 1 do art.º 2.º, também outros, e aí se incluindo os actos de “indeferimento de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, (...)”). O (alegado) indeferimento (tácito) do pedido de revisão não é, pois, o acto em crise. Aquele cuja anulação se vem, afinal, peticionar, com base na al. a), do n.º 1, do art.º 2.º do RJAT. Que não pode deixar de ser um acto tributário *stricto sensu*.³⁴

Mais, e sem prejuízo do que se disse, nem será dado assente, no caso, poder presumir-se o indeferimento. (Aqui voltaremos ao tratar a excepção de ilegitimidade, *infra*)

*

E um **terceiro**, por fim, para sempre referir que outras excepções impeditivas do conhecimento do mérito se verificavam nos autos. Desde logo, as Req.tes carecem de legitimidade processual.

Não é esse o seu entendimento.

Defendem assistir-lhes legitimidade referindo, entre o mais, para tal bastar a demonstração de um interesse legalmente protegido cuja tutela dependa do processo tributário e “sendo indiscutível a repercussão efetiva do encargo” na sua esfera. Convocam em especial o art.º 18.º, n.º 4, al. a) da LGT.

³³ LOE 2010, art.º 124.º (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril)

³⁴ No mesmo sentido de ser objecto da acção arbitral o acto de primeiro grau, e não os de segundo ou terceiro, pode ver-se Carla Castelo Trindade, *in* “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Anotado”, Almedina, 2016, pp. 70-71

Será, pois, nessa qualidade, de repercutido, que vêm aos autos. Defendem assim ter legitimidade processual activa.

Vejamos.

2.3. Da excepção de ilegitimidade

A ilegitimidade das partes configura uma excepção dilatória, de conhecimento oficioso, que, sendo julgada procedente, obstará a que o Tribunal conheça do mérito da causa - v. art.º 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, al. e) do CPTA, e art.ºs 576.º, n.º 2 e 577.º, al. e) e 578.º do CPC.

Quanto ao **regime da legitimidade** das partes no contencioso tributário, vejamos.

Dispõe o legislador no art.º 65.º da LGT, sob a epígrafe “[l]egitimidade”, ainda que por referência ao procedimento tributário, que “[t]êm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.”

Na LGT determina ainda o art.º 54.º, n.º 2, que “as garantias dos contribuintes (...) aplicam-se também à (...) repercussão legal a terceiros da dívida tributária, na parte não incompatível com a natureza destas figuras.”

No CPPT dita o art.º 9.º, também sob a epígrafe “[l]egitimidade”, no seu n.º 1, assim: “[t]êm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos (...) e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.” E o seu n.º 4, por sua vez, determina que têm legitimidade no processo judicial tributário (a par de outras) as entidades referidas nos números anteriores e, assim, naquele n.º 1.

No RJAT (v. Preâmbulo) o legislador cuidou de litígios “que opõem a administração tributária ao sujeito passivo”, e do pedido de constituição do tribunal arbitral deve constar a “identificação do sujeito passivo” (cfr. art.º 10.º, n.º 2, al. a) do RJAT).

Por sua vez, em matéria de **legitimidade, conceito**, v. o art.º 9.º do CPTA, que determina que o autor é considerado parte legítima quando alegue ser parte na relação material controvertida. Pelo que, “(...) a legitimação processual é aferida pela relação jurídica controvertida, *tal como é apresentada pelo autor*. Deste modo, há que atender à relação jurídica tal como o autor a apresenta e configura, isto é, à pretensa relação jurídica, e não à relação jurídica material, tal como ela se constituiu na realidade, sendo por isso indiferente, para a verificação da legitimidade, a questão de saber se o direito existe na titularidade de quem o invoca (...), matéria que diz antes respeito à questão de fundo e poderá, quando muito, determinar a improcedência da ação (...).”³⁵

Princípio geral em matéria de legitimidade activa este, vindo de ver, que tem correspondência no CPC, art.º 30.º - “Conceito de legitimidade”, n.º 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”. Ou seja, são partes legítimas as pessoas que o autor indique como sendo os sujeitos da relação controvertida.³⁶

Ora, nos nossos autos, as próprias Req.tes reconhecem não ser sujeito da relação jurídica controvertida, virem aos autos não na qualidade de sujeito (passivo) da relação jurídico-tributária que configuram (e do(s) acto(s) de liquidação), mas sim na qualidade, outra, de consumidor final – “repercutido”. E assim pugnam pela sua legitimidade.

Dito isto.

³⁵ v. Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, “Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, 5.ª edição, Almedina, 2021, p. 95.

³⁶ (salvo quando a lei disponha em contrário)

Tal como apresentam a relação controvertida, as Req.tes não são sujeito (passivo) da mesma. São, diferentemente, e segundo alegam, entidade que suporta o encargo do *imposto* por repercussão. Como consumidor final dos combustíveis.

Mas, ainda assim, entendem ter legitimidade activa nos presentes autos. Desde logo, processual. E porquê? Porque apesar de o legislador tributário ter sido claro ao determinar que não é sujeito passivo da relação jurídico-tributária “quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal” - v. n.º 3 *versus* n.º 4, al. a), do art.º 18.º da LGT - ainda assim o legislador disse que este (o repercutido legal que por essa via suporte o encargo do imposto) não o é (sujeito passivo), mas sem prejuízo do direito a meios de defesa nos termos das leis tributárias. Assim (inserido no Título II – Da relação jurídica tributária):

“Artigo 18.º - Sujeitos / (...)

3. O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva (...) que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.

4. Não é sujeito passivo quem:

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

O que dizer, então?

Que é certo que quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal não deixará de ter meios de defesa, administrativos e jurisdicionais, ao seu alcance, no pressuposto de que prove interesse legalmente protegido (v., na LGT, art.ºs 9.º/1 - “[é] garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos” e 65.º, segunda parte – “[t]êm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido”, e no CPPT, art.º 9.º/1, parte final - “[t]êm legitimidade (...) os contribuintes (...) e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”, e n.º 4).

Porém, desde logo, **meios** ao seu alcance *nos termos das leis tributárias* – como logo o disse o legislador no art.º 18.º/4, al. a) da LGT (*supra*).

Ou seja (e como primariamente decorreria do que já vimos de ver) não bastará a prova de qualquer interesse legalmente protegido, para o interessado poder figurar como parte activa na acção. Além de que tais interesses terão que ser interesses afectados pela decisão que possa ser tomada no procedimento tributário³⁷, recorde-se a regra da correspondência entre direito e acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo: salvo se a lei determinar o contrário, haverá apenas um determinado meio processual que em cada caso pode ser utilizado para obtenção da tutela judicial (v. também o art.º 98.º, n.º 4 do CPPT, e o art.º 2.º, n.º 2 do CPC).³⁸

Pois bem.

Os meios existentes - as formas de processo, se se preferir (e pensando agora apenas no processo) – são diversos (v. art.º 95.º, n.º 1 da LGT: “O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei.”).

E só podem ser utilizados por referência a determinados tipos de actos.

O processo de impugnação judicial é a forma de processo tributário por excelência, dissemos já. Não a única, pois. E foi no seu âmbito que o legislador criou, como alternativa, a Arbitragem Tributária (v. art.ºs 1.º, 2.º, n.º 1 e 3.º, n.º 2 do RJAT).

O processo de impugnação judicial tem por objecto actos tributários (*lato sensu*).

A impugnação judicial prevista na al. a) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT – aquela que tem correspondência na al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT³⁹ – **é a forma de processo adequada**, o

³⁷ V. Jorge Lopes de Sousa em anotação ao art.º 9.º do CPPT, *op. cit.*, Vol. I, p. 120, nota 11.

³⁸ Também o referindo, em anotação ao art.º 98.º do CPPT, v. Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.*, Vol. II, p. 88

³⁹ (vimos já que nem a outra al. do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT releva aos autos)

meio, próprio, nos termos das leis tributárias, **para sindicar actos tributários *stricto sensu*** (v. também *supra*).

A repercussão - repercussão legal (18.º/4, al. a) da LGT) - **não é acto tributário *stricto sensu***.

Sequer acto tributário. Lembrando que o acto tributário é um acto administrativo. E v. no art.º 148.º do CPA (e no art.º 60.º do CPPT – Secção II – Da decisão), entre o mais, o elemento “decisão”, sempre presente. Decisão no exercício de poderes jurídico-administrativos.

Não o sendo a repercussão legal, já se vê, **também assim a repercussão meramente económica.**

Como se concluirá suceder no caso.

Aproximando: estamos em CSR, reportando-se os autos a período em que vigorava a Lei n.º 55/2007 (e, numa parte, a ISP, a período em que vigorava já a Lei n.º 24-E/2022). As Req.tes são consumidoras de combustíveis, gasóleo. Não sendo, como reconhecem, SP do tributo, sujeito passivo na relação jurídico-tributária em que se enquadram os falados, mas não concretamente identificados, actos de liquidação. Que teriam ocorrido na esfera jurídica de empresas a si fornecedoras dos combustíveis. Porém, segundo alegam, tendo-lhes sido repercutido o tributo em questão. Quando adquiriram combustíveis.

A ser assim, como alegam ser, as Req.tes estariam a suportar elas próprias o encargo tributário. Ao adquirir gasóleo, ao pagar o respectivo preço, estariam também a incorrer - segundo alegam afinal - no pagamento da CSR (ou do ISP) que antes de si o SP do tributo pagou ao Estado. O SP a quem o tributo foi liquidado (v. art.º 11.º do CIEC) estaria, assim se terá que concluir, a fazer incluir no preço de venda às Req.tes, daqueles litros do combustível em questão, o valor que em momento anterior pagou, por aqueles mesmos litros do combustível (... serão os actos

de liquidação ocorridos *sobre* os mesmos que vêm pedir sejam anulados), de CSR (de ISP no ref a 2023), ao Estado.

Estariam assim as Req.tes a suportar, o tributo, segundo sustentam, por **repercussão**.

O que faria com que a sua situação recaísse, segundo também sustentam, na al. a) do n.º 4 do art.º 18.º da LGT. Quando aí se refere que não é SP quem suporte o encargo do imposto por **repercussão legal**.

Previu o legislador, no art.º 18.º, n.º 4, al. a) da LGT, a possibilidade de acesso à justiça tributária, para tutela de direitos ou interesses legalmente protegidos, daqueles a quem, suportando o encargo do imposto por repercussão legal, possa, por essa via, advir lesão de interesses legalmente protegidos.

Ora.

Antes de mais, a repercussão, a ocorrer em CSR/em ISP, sempre o será, diga-se, em moldes desde logo distintos da repercussão que se vê ocorrer em IVA, aí sim determinada por lei com carácter de obrigatoriedade – v. art.º 37.º do CIVA (com mais desenvolvimento v. nossa Decisão Arbitral, de 14.08.2024, proc. n.º 473/2023-T⁴⁰).

No funcionamento do tributo aqui em questão, no que se refere a 2019-2022, CSR, desde logo em se estando perante uma Contribuição Financeira, como propendemos a entender (v. *supra*), não haverá uma repercussão legal – pelo menos com o alcance que as Req.tes pretendem ver reconhecido de um valor (alegadamente) igual ao suportado a montante pelo SP ser por si suportado a jusante ao adquirir os combustíveis. Não terá sido querido pelo legislador tributário visar/onerar senão o *grupo* com o qual se estabelece o já referido sinalagma difuso (os SPs do tributo), pelo que não se sustentaria a argumentação das Req.tes. V., ademais, cfr. já *supra* também, como o legislador visou sim assegurar a neutralidade do tributo não o fazendo recair no preço – cfr. art.º 7.º da Lei 55/2007.

Ainda assim, considerando que é para o disposto no CIEC que a Lei 55/2007 remete em matéria de liquidação, cobrança e pagamento da CSR (e mesmo se se seguisse o entendimento no

⁴⁰ (a pp. 23-24 e 30-33)

sentido de o tributo ao tempo - até final de Dez 2022 - qualificar como um imposto, mais considerando que nos autos também se referem liquidações de 2023) dê-se a seguinte nota.

Em matéria de impostos especiais sobre o consumo é conhecida a proximidade a características próprias da parafiscalidade (bem como do direito aduaneiro).

Diferentemente do que sucede em IVA, estamos aqui perante impostos monofásicos. O facto gerador do imposto verifica-se, em regra (excepções existem⁴¹), no momento da introdução no consumo (e quanto a esta, v. art.º 9.º do CIEC). Uma única vez, pois (v. art.º 7.º e ss. do CIEC). Bem se vê já por aqui, a haver repercussão, mesmo que querida - por ser essa a lógica neste seio - pelo legislador, ela será um mecanismo particular (no sentido de levado a cabo por um particular), *moldável* , na disponibilidade dos operadores económicos, que operam, precisamente, no mercado, no seio das contingências próprias deste. Para dizer que não há, aqui, uma imposição legal de repercutir o tributo (menos ainda há uma imposição, sequer a possibilidade, de liquidação de novo do tributo; como, aliás, patente nas facturas, que nada contêm a título de CSR/ISP). Dir-se-á que estaremos perante o convocar - num contexto em que, apartando-se o princípio legitimador do da capacidade contributiva, para se aproximar do princípio do benefício... - de uma regra geral, como na frase popularizada por Friedman, de que “*não há almoços grátis*”.

E nem será pela recentemente aditada formulação expressa “sendo repercutidos nos mesmos”, no art.º 2.º do CIEC, que o que vem de se dizer se altera. Também aí, nessa actualizada redacção, há um mero esclarecer da mesma regra geral que já vinha de antes (como, aliás, a atribuição de natureza interpretativa à norma também o revela⁴²).

Em qualquer caso, a ser feita repercussão/transmissão para a frente do tributo pelo SP - *rectius* do encargo económico - em casos como este, a isso suceder, e mesmo que ao longo da cadeia económica, não só a operação em questão não resulta de uma concreta imposição expressa do legislador, desde logo tal não integrando o regime jurídico do tributo (diferentemente do que sucede em IVA). Como - e determinante - sempre estaremos perante uma operação do próprio agente económico (como assim, aqui sim, também afinal em IVA⁴³). Que não da AT (sequer

⁴¹ V. art.º 7.º, n.º 2 do CIEC

⁴² V. art.º 6.º da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro.

⁴³ V. Decisão Arbitral de 14 de Agosto de 2024 no processo n.º 473/2023-T.

operação que lhe viesse a ser submetida tornando-se a seu tempo definidora de uma situação individual e concreta).

A assim ocorrer, as Req.tes poderão suportar o encargo económico do *imposto* por via de **repercussão** (poderão arcar com efeitos económicos do tributo, diríamos).

Operação, facultativa, realizada pelos agentes económicos.

Dito isto.

Admitindo o legislador, na LGT, lei geral, que se pretendia ser uma lei de valor reforçado, como se sabe, a possibilidade, neste contexto, de o repercutido legal se ver lesado nos seus direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária, determinou (al. a) do n.º 4 do art.º 18.º) que o mesmo poderá (sendo o caso) fazer uso de meios, procedimentais e processuais, para a respectiva tutela “nos termos das leis tributárias”. Habilitando/dirigindo assim o legislador a concretizá-lo nas leis tributárias. Referiu meios, remetendo pois (como nem poderia deixar de ser) para o disposto nas leis tributárias.

Ainda na LGT v. os art.ºs 9.º, n.º 2 e 95.º, n.º 1 - actos impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei / direito de impugnar ou recorrer segundo as formas de processo prescritas na lei -, e o art.º 101.º, contendo o elenco de meios processuais tributários, depois concretizado no art.º 97.º do CPPT, de onde constam, na al. a) (com correspondência na al. a), n.º 1, art.º 2.º do RJAT) a forma de processo de impugnação sobre actos tributários *stricto sensu*, e, nas alíneas seguintes, outras (impugnação de outros actos tributários e outras formas de processo).

Ao recorrerem à forma de processo de impugnação que tem por objecto actos tributários *stricto sensu* (via Arbitragem Tributária) as Req.tes estavam a escolher o meio processual nos termos das leis tributárias adequado à apreciação da legalidade de actos de liquidação (de CSR/ISP). Acto tributário *stricto sensu*. Que a repercussão - mesmo a repercussão legal, como em IVA - não é, vimos, e aqui ainda voltaremos.

Não sendo SPs dos actos de liquidação que pretendem impugnar (ainda que sem os identificar concretamente), **carecem de legitimidade processual para o efeito, uma vez que não são sujeitos da relação controvertida** (a relação jurídico-tributária em que tais actos se inserem), **desde logo tal como por si delineada** (*cf. supra*).

E nem estavam, nisto também, em qualquer caso, a escolher meio processualmente adequado em sede sequer (que nem é o caso) de repercussão legal nos termos das leis tributárias. (O processo judicial tributário na forma de *processo de impugnação judicial* cfr. al. a) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, e v. al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT, tem por objecto a apreciação da legalidade de actos tributários *stricto sensu*, insista-se.)

Assim, também não se verifica, sempre se refira, ao não assistir legitimidade processual nos presentes autos às Req.tes, e por tudo o visto, preterição de quaisquer normativos Constitucionais. Com efeito, dando concretização às garantias consagradas na Constituição em matéria de tutela jurisdicional efectiva, dita desde logo o art.º 95.º, n.º 1 da LGT: “[o] interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei” (v., ainda, aí, o art.º 9.º, n.º 2). Bem assim, desde logo pelas mesmas razões, não ocorrendo seja violação do Direito da UE (nem “violação do princípio da responsabilidade do Estado por violação das regras do Direito da União Europeia”) seja da CEDH ou da Carta dos Direitos Fundamentais da UE.

A terminar, e na sequência de tudo o que vimos, retornemos ainda, por uma última vez, ao art.º 18.º, n.º 4, al. a), da LGT, *in fine*: “nos termos das leis tributárias”.

Bem se conhece a manifesta complexidade da OJ tributária, complexidade que também nestas matérias - âmbito de aplicação de meios processuais tributários - impera. Não sendo *inclusive* de fácil apreensão, por vezes, a interligação entre LGT e CPPT.

Certo, porém, é que na LGT o legislador previu os princípios – os princípios fundamentais (*cf.* Preâmbulo no respeitante ao Título IV - processo tributário), a depois ser desenvolvidos em sede de direito tributário adjectivo e de codificações especiais de cada tributo.

O art.º 18.º, n.º 4, al. a), não foi excepção, vimos, assim se remetendo para o disposto nas leis tributárias. Que é, pois, onde encontraremos os meios que o legislador consagrou, cumprindo o normativo.

Ora, vindo as Req.tes aos autos (nos termos vistos) (e sem prejuízo de, como se disse, virem visadas também - 2023 - liquidações de ISP, ao que ora deixará de fazer-se referência expressa por facilidade e por, no essencial, nada daí vir alterar o raciocínio que segue) pretender a anulação de actos tributários de liquidação em CSR, sempre seríamos remetidos para a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (*v. supra*) e, por remissão da mesma (*v. art.ºs 4.º e 5.º*), para o Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC).

As Req.tes, vimos, pretendem, através da peticionada anulação dos actos de liquidação de CSR, o reembolso do tributo alegadamente por si suportado - o reembolso, a si, do montante de CSR que alegadamente teriam suportado, como consumidores dos combustíveis, por repercussão. No CIEC previu o legislador, como bem se compreende, meios procedimentais próprios, na esfera dos SPs, para obtenção de reembolsos de *imposto* pago. Assim, dispõe o art.º 15.º, n.º 2 (CIEC), em sede de regras gerais de reembolso - “Capítulo II, Liquidação, pagamento e reembolso do imposto” e, assim, norma aplicável *ex vi* art.º 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007 - que “[p]odem 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.”

Ou seja, é aos SPs do *imposto* que assiste (que o legislador nas leis tributárias atribui) legitimidade activa para requerer o reembolso. A saber: o depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado (*v. art.º 4.º* para que ali se remete). E reembolso que pode

ter por fundamento, entre outros, erro na liquidação (v. art.º 16.º do CIEC).⁴⁴ Mecanismo de reembolso que corresponde a uma restituição do imposto pago pelo SP. Pedidos de reembolsos a favor do SP estes que são facultativos (v. n.º 2 daquele art.º 15.º - “[p]odem”), ficando na sua disponibilidade.

A ser suportado o encargo do tributo por repercussão, quem assim se considere lesado nos seus direitos poderá então, desde logo, junto dos seus fornecedores procurar fazê-los valer. Lembrando que repercussão nos preços (repercussão indirecta dos impostos através dos preços), a única possível no caso, sempre será algo que fica dependente do normal funcionamento dos mercados. Realidade própria do mundo económico. Repercussão eventual, mesmo se pretendida pelo legislador, ao longo do circuito económico. (Distintamente do que sucede em IVA, em que o próprio regime do imposto se estruturou com base na obrigação legalmente imposta, ao longo da cadeia, aos SPs - todos os intervenientes na cadeia até ao consumidor final -, de liquidar o imposto e assim o cobrar juntamente com o preço dos bens/das operações a jusante, nas facturas, assim obrigatoriamente o repercutindo⁴⁵).

Não deixando, neste contexto, já se vê, o sistema do Estado de prever a tutela de outros possíveis interesses lesados. Desde logo⁴⁶ em sede de relações jurídico-privadas.

Nem a harmonização Comunitária nesta sede, e/ou o Direito da EU (princípios da efectividade e da interpretação conforme, entre o mais, incluídos), se vêm coartados com o que vimos de ver, desde logo tendo em consideração o mais que também o nosso sistema judicial pode garantir. Com interesse v. (e lembrando que estamos em relações no seio do funcionamento do mercado, vimos, portanto que não limitadas ao seio administrativo-tributário) Acórdão do TJUE de 20.10.2011, proc. C-94/10, Danfos A/S, cfr. no dispositivo: “As normas do direito da União devem ser interpretadas no sentido de que um Estado-Membro se pode opor a um pedido

⁴⁴ Pedido de reembolso a submeter pelos SPs - que as Requerentes não são – no prazo de 3 anos a contar da liquidação, cfr art.º 15.º.

⁴⁵ Em cumprimento afinal de uma obrigação acessória em IVA (como melhor desenvolveu a ora relatora na Decisão Arbitral de 14 de Agosto de 2024 no processo n.º 473/2023-T).

⁴⁶ (sempre sem preocupações de exaustão)

de reembolso de um imposto indevido, apresentado pelo comprador sobre quem esse imposto tenha sido repercutido, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades fiscais, desde que, nos termos do direito interno, esse comprador possa exercer uma acção civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo e que o reembolso do imposto indevido, por parte deste último, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil.”

Em todo o caso, e em coerência com tudo o que vem de se percorrer, *v.* ainda o disposto na Lei 55/2007 (art.º 5.º, n.º 1) e sempre se recorde que os meios de reacção aos actos de liquidação previstos pelo legislador tributário são comuns ao Direito ao tributário e ao aduaneiro.

Conclua-se.

Contrariamente ao que vem defendido pelas Req.tes, a norma - art.º 18.º, n.º 4, al. a) da LGT- não confere ao repercutido (sequer ao repercutido legal, que as Req.tes nem são) legitimidade para impugnar a liquidação - *cfr.* art.s 99.º e ss do CPPT - legitimidade para ser Parte em “processo de impugnação judicial”.

Tudo como percorrido.

E nem os art.ºs 18.º, n.º 4, al. a), 54.º, n.º 2, 65.º e 95.º, n.º 1 da LGT, em conjugação com o art.º 9.º, n.º 1 e 4 do CPPT, diga-se, reconhecem legitimidade a quem for titular de um interesse legalmente protegido conferindo, por si, legitimidade procedimental e processual nos autos.

A impugnação judicial terá por objecto um acto tributário, que no caso seria o acto de liquidação de CSR (*cfr.* art.º 11.º do CIEC, *ex vi* art.º 5.º da Lei 55/2007), e terá legitimidade na impugnação correspondente o respectivo SP (que é o sujeito da respectiva relação jurídico-tributária, desde logo tal como configurada pelo Autor - *cfr. supra*). **De poder ter um interesse legalmente protegido em matéria tributária** e poder assistir ao repercutido (legal) interesse em recorrer aos Tribunais (*v.* também, além do mais, o art.º 268.º, n.º 4 da CRP) **não decorre**

que possa ser parte em acção de impugnação judicial tributária, que possa ser parte legítima na mesma. Como se sabe. E por tudo o que se viu.

Do mesmo passo, as mesmas consequências se retiram com referência à acção arbitral tributária, meio de que as Req.tes vieram fazer uso e que é alternativo àquele, seguindo os mesmos termos no essencial.

(E o mesmo quanto à invocada legitimidade procedimental. Referimos já que às Req.tes não assiste, ao não serem SP, legitimidade para o mecanismo dos pedidos de reembolso - cfr. CIEC, *v. supra*. Nem, ademais, assim o vemos, lhes assistia legitimidade em sede de pedido de RO. Por tudo o percorrido, as Req.tes nos autos não qualificam como contribuinte de CSR, nem como SPs da mesma. Sendo que “a revisão dos actos tributários prevista e regulada no art.º 78.º da LGT pode ser desencadeada tanto pela administração tributária como pelos contribuintes ou outros sujeitos passivos das relações jurídicas tributárias”⁴⁷. Ou seja, e voltando onde mais atrás o aproximáramos, o pedido de RO submetido pelas Req.tes não é de presumir-se, tacitamente, indeferido. Ao não existir, no contexto exposto, dever de decisão – *v. art.º 56.º da LGT* – por não preenchido o pressuposto procedimental subjectivo da legitimidade activa).

Ainda se dê, aqui chegados, duas notas finais.

Uma, em qualquer caso se refira (independentemente de as Req.tes não qualificarem como repercutido legal... mas já que também convocam a norma para vir interpor a presente acção), a de que é também, quanto a nós, de admitir (sem prejuízo de tudo o que se disse), na menção, no art.º 18.º, n.º 4, al. a), a “pedido de pronúncia arbitral”, ter o legislador partido do teor da lei de autorização do RJAT, onde se referia como podendo vir a incluir-se no objecto do processo arbitral tributário “direitos ou interesses legítimos em matéria tributária”. Com efeito, o trecho

⁴⁷ José Casalta Nabais, *in* “Estudos de Direito Administrativo Fiscal”, Almedina, 2020, p. 83

em questão da norma é anterior à publicação do RJAT, no qual o objecto do processo arbitral viria a resultar mais restrito (assim amputado dessa matéria).⁴⁸ Temos presente o elemento temporal na interpretação.

Outra, a carecer de algum maior aprofundamento,⁴⁹ a de que nem as facturas - os documentos que as Req.tes correram nos autos⁵⁰ (mesmo notificadas para se pronunciarem sobre a falta de junção do acto/a excepção de ineptidão) - supririam a inexistência do acto tributário, nem a sua junção permitiria alterar o que quer que seja do que vem dito. Asseveram que nas facturas que lhes foram emitidas houve lugar à repercussão da CSR. Falam em acto tributário de liquidação de CSR repercutida a si. Referem nas facturas estarem repercutidas as liquidações. Referem que está demonstrado o pagamento da CSR por si Req.tes. Pretendem, pois, se bem entendemos, que as facturas documentariam actos tributários, *actos tributários de repercussão de CSR*.⁵¹ Sempre nos foquemos aqui, sinteticamente. Aproximado que ficou, entretanto, de que se fala quando se fala em repercussão, em CSR (*v. supra*).

Vejamos então os conceitos.

Repercussão. Depois, Facturas. E por fim, revertendo ao início, Acto tributário.

Repercussão.

O legislador em CSR não tratou de repercussão, desde logo aquando da criação do tributo, *cfr. máxime* art.º 7.º da Lei 55/2007. Se atentarmos no disposto no CIEC, por sua vez, e atento o também disposto naquela mesma Lei (art.º 5.º, e segmento do CIECs para que aí se remete) veremos que, muito embora em sede de IECs esteja presente um princípio do benefício, legitimador, o legislador não determinou uma obrigação de repercussão dos mesmos. Não há qualquer obrigação seja de liquidação ao longo da cadeia, do tributo, seja de repercussão do mesmo (diferentemente do que sucede em IVA). Como acima já aflorado, mesmo a premissa

⁴⁸ *v. nota 26*

⁴⁹ (sempre sem prejuízo de tudo o que se disse)

⁵⁰ (além do seu articulado de pedido de revisão oficiosa, e *declarações*, tudo *cfr. supra*).

⁵¹ (juntam declarações, *cfr supra* aflorado, para apenas, expõem, provar que pagaram as facturas e que as fornecedoras teriam repercutido nelas a CSR incorrida; sendo que as declarações, por evidente em face do que vem exposto, não alteram o que quer que seja do que vimos concluindo).

que passou mais recentemente a constar do art.º 2.º do CIEC não é mais que a exteriorização de uma regra geral própria da realidade económica, já antes necessariamente presente.

De que se trata, afinal? De os agentes da cadeia económica - *máxime* o SP (que é apenas um, recorde-se, estamos em sede de impostos monofásicos, e, portanto, também o único no conhecimento exacto do que foi pago a título de CSR) - poderem fazer recair/reflectir, no valor do preço que cobram aos seus clientes, despesas em que antes incorreram. Assim sendo uma possibilidade fazerem-no ponderando também o custo em que aí incorreram a montante *inclusive* com referência à CSR. Tratar-se-à, assim, em todo o caso, de fazer incluir no valor do preço de venda dos bens esse custo, antes incorrido. Que não um adicionar à factura do montante que se liquidasse, aí, de *imposto* (como em IVA). Sem surpresa, não figura CSR (nem ISP...) nas facturas juntas.

A repercussão a ocorrer será, pois, em casos como o dos autos - art.º 7.º, n.º 1 do CIEC -, a transmissão, na cadeia económica, do encargo económico do tributo, incorporado-o, esse encargo, como custo da actividade económica que também é, nos preços. Em alguma medida. Pois que não há aqui, como visto, uma imposição legal de proceder à repercussão. Os agentes económicos fá-lo-ão, a ser o caso, - essa incorporação do encargo nos preços - que não por uma concreta imposição determinada legalmente. Vimos.

Repercussão económica, afinal. Que não repercussão legal cfr. art.º 18.º, n.º 4, al. a).

Aquele, por sua vez, a quem esta possível transmissão do encargo/custo antes incorrido com o *imposto* afectará, o agente económico seguinte na cadeia, pagará um determinado preço que reflectirá também esse custo. Mas não porque quem o antecede esteja, nisso, a dar cumprimento a uma imposição legal de (liquidação e) repercussão.

Não há, neste contexto, repercutido legal, as Req.tes não o são.

Poderão ser repercutidas - no sentido de sofrerem nestes termos um encargo próprio dos efeitos económicos do imposto. Mas não por via de uma imposição legal de repercussão do *imposto* liquidado, CSR. Não lhe é exigido o pagamento de CSR. Não é, pois, sujeito de qualquer dívida tributária em CSR.

Facturas.

As facturas titulam/documentam o negócio jurídico a elas subjacente.

E nem nelas figura qualquer verba a título de CSR/ISP.

Não se alcança, assim, como possa ver-se as facturas como documentando *actos tributários de repercussão da CSR*, como retratando *actos tributários de liquidação*.

A possível transmissão-repercussão de custos económicos, incorporando-os nos preços dos bens, não será senão levada a cabo pelos próprios agentes económicos, inexistindo imposição por parte do legislador tributário de que assim o façam.

Nem há aí qualquer liquidação, sequer pelo SP/pelos agentes económicos (como em IVA sucede).

E a ocorrer essa transmissão-repercussão económica, inexistente qualquer intervenção (seja então, seja em posterior assentimento/aceitação/ confirmação ou não) da Administração Tributária.

Não há, pois, um acto tributário ou liquidação, seja em sentido estrito, seja em sentido amplo.

Não há uma decisão administrativa sobre uma situação individual e concreta respeitante ao contribuinte em aplicação da lei tributária material.

Sequer se alcança como possa ver-se essa transmissão do custo como um acto. Menos ainda como um acto administrativo - acto tributário. A querer-se qualificá-lo como um acto, estamos perante um acto do agente económico (seja ele o SP, seja agente económico posterior na cadeia).

Sem maiores desenvolvimentos, recorreremos às palavras (a ler com as necessárias adaptações e actualizações) de Alberto Xavier⁵²: “É certo que, ao menos em certos impostos - como no imposto de transacções e nos direitos aduaneiros - a liquidação não é uma simples operação mental, por se dever corporizar num documento (factura ou fórmula de despacho), cuja elaboração é rigorosamente disciplinada por lei (...). A elaboração dos referidos documentos, de harmonia com a lei fiscal, bem como a indicação neles do imposto correspondente ao valor da transacção, constitui, porém, não a forma de um acto jurídico de aplicação da norma tributária material, anterior ao pagamento, mas a simples realização de um dever tributário acessório, imposto por lei (...). Ora, foi a inegável autonomia destas operações de registo e escrita em relação ao pagamento que levou o próprio legislador a assimilá-las à actividade da Administração fiscal, usando os mesmos conceitos para as designar (...) sem se preocupar em

⁵² Alberto Pinheiro Xavier, “Conceito e Natureza do Acto Tributário”, Livraria Almedina, Coimbra, 1972, pp. 62-63

distinguir aí onde se verifica a prática de um acto de aplicação da norma material pela Administração dali onde um simples particular, cumprindo um dever instrumental, regista em documentos adequados os factos sujeitos a imposto e o tributo que lhes corresponde.” Pois bem, no caso da CSR, como visto, tão pouco chega a haver liquidação do tributo entre agentes económicos e/ou ao consumidor final/utilizador. Repercussão legal. Não há, aqui, o cumprir de uma obrigação acessória/de um dever instrumental.

Aqui não estamos perante repercussão legal. Por maioria de razão não há acto tributário.

Adicionado que seja, pelo agente económico, um custo no preço em reflexo do custo em que incorreu ao pagar a CSR/ISP, tal é alheio a qualquer intervenção da Administração Tributária. Faculdade dos agentes económicos, ainda que admitida/querida pelo legislador, havíamos visto. Operação dos agentes económicos, a ocorrer.

Própria do mundo económico.

Acto tributário.

Aproximámos acima (v. p. 36) o conceito de acto tributário. Remetemos para o disposto no art.º 148.º do CPA, e no art.º 60.º do CPPT.

O acto tributário é, além do mais, e do já dito, organicamente administrativo.⁵³

Não cabe, pois, visto o percorrido, falar num tal de *acto tributário de repercussão de CSR* (e que as facturas documentariam) como pretendem as Req.tes.

Pois bem. Acto tributário em CSR será o constante do art.º 11.º do CIEC (e v. art.º 10.º-A) – a liquidação de CSR. Que é efectuada com base nas DIC apresentadas/submetidas pelos agentes económicos SPs de CSR. Liquidação *lato sensu*. Acto tributário *stricto sensu* e, assim, esse sim, o acto impugnável nos termos do art.º 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.

*

Mais se dê nota de que nem o peticionado pelas Req.tes a este respeito – no sentido de antes de se poder decidir pela ocorrência da excepção dever proceder-se a Reenvio Prejudicial ao TJUE

⁵³ Como também nas palavras de Alberto Xavier, *op cit*, p. 89

(v. 88.º do PPA) – merece procedência. Com efeito, a matéria é do foro processual (e procedimental). Enquadra-se no quadro da autonomia processual dos Estados-Membros, no que estes são soberanos.

Sequer merecendo procedência também o, se bem entendemos, subsidiariamente peticionado Reenvio Prejudicial ao TJUE para o caso de este Tribunal não julgar o PPA procedente (v. 147.º do PPA). Desde logo não se alcançando que concreta norma do Direito da UE entendem as Req.tes suscitar dúvida de interpretação. Pelo que logo por aqui não é convocável o invocado Artigo 267.º do TFUE, que exige estarmos perante questão sobre a interpretação dos Tratados. Não cabe, pelo exposto, proceder a reenvio prejudicial.

*

Concluindo:

A acção arbitral tributária - *cf.* art.º 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT e art.º 99.º e ss do CPPT - corresponde ao processo de impugnação judicial de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. Um dos requisitos nesta forma de processo é a indicação do acto tributário cuja anulação se peticiona. A não ser junto ou identificado o acto, o pedido é inepto. Nos termos das disposições conjugadas (*supra*) do CPTA, CPPT e CPC (aplicáveis *ex vi* art.º 29.º do RJAT) tal implica a rejeição/ineptidão da petição inicial, que obsta ao conhecimento do mérito, é causa de nulidade de todo o processo e determina a absolvição da instância.

Sendo grave a consequência da ineptidão, apreciada por prudência a excepção de ilegitimidade verificámos esta igualmente ocorrer. Também impediria conhecer do mérito. Não sendo SPs da relação material controvertida tal como por si delineada as Req.tes carecem de legitimidade.

Mais, aproximámos, de o legislador reconhecer alguém poder ter interesse em recorrer aos Tribunais, poder ter um interesse legalmente protegido (como com o repercutido legal, que nem é o caso das Req.tes, a lei tributária reconhece poder suceder), não decorre esse alguém ter legitimidade para ser Parte em toda e qualquer forma de processo, poder estar em juízo como Parte em toda e qualquer acção.

*

Em suma, verificava-se nos autos, a par da excepção de ineptidão da petição inicial, também e desde logo, excepção dilatória de ilegitimidade processual activa.

3. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

Declarar nulo todo o processo por ineptidão da petição inicial e, consequentemente, absolver a Requerida da instância.

4. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em € **139.483,50**, valor indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

5. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, a cargo da Requerente (cfr. art.º 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, considerando-se, quanto à acção, que a perde o Autor quando o Réu é absolvido da instância).

Lisboa, 24 de Janeiro de 2025

Os Árbitros,

José Poças Falcão (Presidente)

Sofia Ricardo Borges (Vogal - Relatora)

Catarina Belim (Vogal)
(com declaração de voto em anexo 2 páginas)

Declaração de Voto Vencido – Árbitra Catarina Belim

Com todo o respeito pela decisão do coletivo, no meu entender a presente ação seria improcedente de forma parcial não pelas exceções dilatórias de ineptidão da petição inicial e de ilegitimidade, mas, numa análise de mérito, porque as Requerentes não logram cumprir, na totalidade, o ónus da prova que lhe incumbe no artigo 74.º da LGT de provar que a CSR lhe foi efetivamente repercutida.

Conforme posição da decisão do processo arbitral n.º 38/2024 (para cujos fundamentos se remetem), é entender da presente signatária que:

- o nosso sistema jurídico, como também sucede com o espanhol, atribui expressamente legitimidade processual ativa aos repercutidos a CSR;
- tal legitimidade (*legitimatío ad causam*) deve ser configurada como um pressuposto processual e não como condição de procedência do mérito da ação, na senda da posição centenária de Barbosa de Magalhães, segundo a qual “é à relação jurídica, que o autor apresenta – e não à que virá a ser constatada pela sentença – que deve atender-se para a determinação da legitimidade das partes; não sendo assim, essa determinação só poderia fazer-se depois do julgamento do mérito do pedido”. O nosso sistema jurídico atribui expressamente legitimidade processual ativa aos repercutidos. A determinação da legitimidade não envolve um juízo de procedência ou de improcedência da pretensão formulada: é à relação jurídica, que o autor apresenta – e não à que virá a ser constatada pela sentença – que deve atender-se para a determinação da legitimidade das partes.
- quanto à questão da ineptidão da petição inicial, entende a presente signatária que a exigência de identificação das liquidações, numa situação deste tipo, em que a Requerente, invocando a qualidade de repercutida, tem legitimidade para solicitar o reembolso do imposto mas não tem possibilidade de identificar as liquidações (efetuadas a terceiros, fornecedores de combustível) e a identificação não é imprescindível para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas faturas, seria incompatível com o princípio constitucional da proporcionalidade e o direito à tutela judicial efetiva, garantido pelos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, pois inviabilizaria a possibilidade prática de as Requerentes, invocando a qualidade de repercutidos

impugnarem contenciosamente atos que lhe aplicam tributação e lesam a sua esfera jurídica.

- pelo que, com todo o respeito pela decisão do coletivo, a presente signatária, não teria dado como verificadas as exceções invocadas pela AT prosseguindo para a análise de direito da questão (remetendo-se novamente para decisão do processo arbitral n.º 38/2024 sobre os fundamentos de não procedência das exceções).
- nesta sede, as Requerentes listaram e juntaram faturas de aquisição de combustível junto dos respetivos fornecedores, mas essas faturas não identificam nem mencionam qualquer montante de CSR pelo que não permitem, por si só e de forma isolada, sem elementos adicionais, concluir ou inferir (aí atuando por presunção) que o valor de CRS invocado pelas Requerentes lhe foi repercutido a título de CRS (o que permitiria a respetiva conexão aos atos tributários que constituem objeto desta ação arbitral). Estas declarações são ainda mais relevantes em sede probatória quando é invocado pela Requerida que parte dos fornecedores de combustíveis, além da E... e D... – não são sujeitos passivos de ISP mas sim revendedores do combustível, pelo que as suas declarações de que entregaram CSR na qualidade de sujeito passivo não estará correta (o ISP é devido pelo distribuidor que introduz os combustíveis no consumo no mercado nacional e não pelos revendedores que adquiriram combustível já introduzido no mercado).
- Nesta sede, está junta nos autos (Doc. 1 do contraditório à Resposta) declarações dos fornecedores de combustível e sujeitos passivos de ISP (reconhecido pela Requerida) D... SA e E... quanto a uma das Requerentes, a B... S.A., pelo que, quanto, a esta parte, deveria ser dada como provada a repercussão. Atendendo a que a presente signatária defende a ilegalidade da CSR (remetendo-se novamente para os fundamentos da decisão n.º 38/2024 nesta sede de ilegalidade) a prova da repercussão levaria à anulação das liquidações de ISP na parte respetiva ao valor da CSR repercutido nos valores faturados pela D... SA e E... à B... S.A.
- No demais, deveriam ter sido entregues declarações “em cadeia” dos fornecimentos dos combustíveis pelos sujeitos passivos aos revendedores e destes, às Requerentes, sob pena de o Estado ter que reembolsar duas vezes o mesmo imposto.

- Assim, na medida em que o ónus da prova de fatos constitutivos de direito, nos termos do artigo 74.º da LGT, recai sobre quem os invoque, não tendo as Requerentes logrado fazer prova da repercussão que alegam, a presente ação deveria proceder, de forma parcial apenas - valores faturados pela D... SA e E... à B... S.A. -, e improceder nos restantes pedidos, com as demais consequências legais.

A árbitra,
Catarina Belim