

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 311/2024-T**

**Tema:** CSR. Repercussão nos preços. Facturas emitidas à Requerente.  
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) Notificada a Requerente para se pronunciar sobre a matéria de excepção invocada, e tendo vindo afirmar, quanto à excepção de ineptidão da petição inicial, não lhe 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), Sofia Ricardo Borges (Árbitro-vogal relatora) e António Manuel Melo Gonçalves (Árbitro-vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 15 de Maio de 2024, acordam no seguinte:

## 1. Relatório

A..., Lda., nipc..., com sede em..., n.º ..., ..., ...-... ..., doravante “Requerente”, ou simplesmente “Req.te”, veio, 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 pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Apresentou pedido de revisão oficiosa “relativo às liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas declarações de introdução no consumo submetidas pelas fornecedoras de combustíveis (...), bem como, relativo aos consequentes atos [d]e repercussão da referida CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário àquelas adquirido (...)”.

Vem, assim, apresentar Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) “**sobre os referidos atos de liquidação de CSR e sobre os consequentes atos de repercussão**”.<sup>1</sup>

Suportou, segundo refere, entre 26 de Julho de 2019 e 31 de Dezembro de 2022, Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) nos combustíveis que, nesses meses, adquiriu. A saber, gasóleo rodoviário, “cfr. faturas (...)”. Segundo sustenta, as suas fornecedoras de combustíveis “repercutiram nas respetivas faturas a CSR correspondente a cada um desses consumos”, tendo, assim, ela Requerente “suportado integralmente o referido imposto”.

Assim, sustenta, tendo adquirido 856.959 litros de gasóleo rodoviário, “suportou, a título de CSR, a quantia global de € 95.122,45”.

Deduziu, a 03.08.2023, “pedido de promoção de revisão oficiosa com vista à anulação das referidas liquidações de CSR e dos consequentes atos de repercussão consubstanciados nas

---

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

---

faturas emitidas pelas fornecedoras de combustíveis (...) às mesmas adquirido pela requerente no período (...).”

Não foi notificada de qualquer decisão e, assevera, “em consequência verifica-se a presunção de indeferimento tácito das suas pretensões”. Pelo que vem apresentar pedido de pronúncia arbitral (PPA) “com vista à obtenção da declaração de ilegalidade dos mencionados atos tributários e o reembolso dos montantes indevidamente pagos a esse título”.

Em sede de Direito, reporta-se à Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16.12.2008 (Directiva 2008/118 ou Directiva), e refere Jurisprudência do TJUE. Reporta-se, depois, à Lei N.º 55/2007, de 01.08, e ao regime da CSR aí estabelecido.

Segundo entende, e se propõe demonstrar, a introdução do referido tributo na Ordem Jurídica (OJ) Portuguesa constitui violação do Direito da União Europeia (Direito da EU ou DUE). Daí derivando “ilegalidade (abstrata) dos atos tributários, como os aqui em causa, praticados ao seu abrigo”.

Convoca Despacho do TJUE, de 07.02.2022, no processo C-460/21, caso Vapo Atlantic S.A., no qual se concluiu, refere, que o art.º 1.º, n.º 2 da referida Directiva deve interpretar-se no sentido de que a CSR não prossegue motivos específicos, na acepção da dita disposição.

Conclui todos os actos tributários praticados ao abrigo da Lei N.º 55/2007 – “designadamente os atos objeto do presente pedido” – consubstanciarem uma violação do DUE. Convoca Decisões Arbitrais.

Sustenta, ainda, a Administração Tributária e Aduaneira estar obrigada a “desaplicar as normas de fonte interna que estabeleceram a CSR”, com fundamento em desconformidade com o DUE. Faz apelo ao art.º 8.º, n.º 4 da CRP e, ainda, convocando Jurisprudência do TJUE, ao princípio da plena eficácia do DUE. “[N]ão podem existir quaisquer dúvidas de que a Administração Tributária Aduaneira se encontrava, e encontra, em face da identificada desconformidade entre

---

as normas dispostas na Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto e a Diretiva 2008/118, vinculada a desaplicar as primeiras com fundamento na sua desconformidade com a segunda”, defende.

Consequentemente há que concluir pela existência, na não desaplicação das normas, de erro imputável aos serviços “designadamente para efeitos do disposto na segunda parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT”, “[d]iante desse incumprimento do mencionado poder-dever de desaplicação, é possível fundamentar a utilização do procedimento de revisão oficiosa de atos tributários”, assevera.

Segundo conclui: i) há contradição entre as normas que estabeleceram a CSR e o regime geral dos impostos especiais de consumo cfr Diretiva 2008/118; ii) os actos tributários ao abrigo dessas normas incorrem assim no vício de ilegalidade abstracta; iii) a Administração Tributária e Aduaneira tinha a obrigação de desaplicar essas normas devido à sua desconformidade com o DUE, para evitar a subsequente ilegalidade abstracta dos actos; iv) o erro/ilegalidade nos actos tributários em crise é atribuível aos serviços, para efeitos do art.º 78.º/1, 2.ª parte da LGT.

Não tendo os actos sido anulados, e sendo ilegais, deve o Tribunal proceder à anulação dos mesmos.

Por fim sustenta assistir-lhe direito a juros indemnizatórios, cfr art.º 43.º, n.º 3, al. d), da LGT.

Requer, a final, seja declarada a **ilegalidade** “dos atos de repercussão da CSR “consubstanciados nas faturas (...)”, **bem como das correspondentes liquidações de CSR**, “determinando-se a sua anulação, com as demais consequências legais”, a saber, o “reembolso à Requerente de todas as quantias por esta suportadas a esse título”, e juros indemnizatórios.

Junta 1 (um) documento (“doc. 12” - pedido de revisão oficiosa), e protesta juntar 11 (onze) documentos (“doc.s 1 a 11” - facturas de combustível).

Entende a Requerida dever ser notificada para juntar cópia do procedimento administrativo e todos os demais documentos referentes à matéria deste processo arbitral “de que é a mesma detentora, em particular **as liquidações de CSR aqui impugnadas**”.

\*

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 06.03.2024 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 24.04.2024 e não manifestaram intenção de a recusar, *cfr.* 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 15.05.2024, e por despacho de dia 21.05.2024, notificou a Requerida para apresentar Resposta e juntar o PA.

A 16.06.2024 a Requerida veio apresentar Resposta, e juntar o PA - consistente no Pedido de revisão oficiosa.

Na Resposta, a Requerida - após 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 da Requerente, 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 que vêm alegados pela Requerente - expondo os seus argumentos a respeito, impugnando o alegado e documentos juntos -, bem como, como melhor desenvolve, no sentido de não haver desconformidade entre o regime da CSR e a Directiva, nem erro imputável aos serviços.

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.

\*

A 20.06.2024 a Requerente veio requerer a junção aos autos de “declarações emitidas pelas fornecedoras de combustíveis B..., Lda., C... (...), Lda., e D... (...) S.A., sob os n.ºs 1, 2 e 3.”

Tendo a Requerida invocado matéria de excepção na Resposta, o Tribunal notificou a Requerente, por despacho de 21.06.2024, para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, querendo, sobre a mesma. Mais notificou a Requerida para se pronunciar, querendo, sobre o requerimento e documentos entretanto juntos pela Requerente.

Por requerimento de 25.06.2024 veio a Requerida pronunciar-se no sentido de não ser admissível a junção dos documentos, como desenvolve, requerendo o seu desentranhamento. Para o caso de tal não se entender refere, ainda, duas das declarações serem de empresas não sujeitos passivos de ISP/CSR, e a terceira (B... Lda.) não conter qualquer dado sobre actos de liquidação, sequer sobre litros adquiridos, datas de aquisição, comprovativos de pagamento ou outros, sendo impossível estabelecer qualquernexo entre actos de liquidação/liquidações de CSR e eventual repercussão económica. Reitera manter-se a não identificação do acto ou actos tributários em causa.

Por requerimento, réplica, de 27.06.2024 veio, por sua vez, a Req.te responder às excepções invocadas na Resposta. Defende não se verificar qualquer delas, em suma como segue.

Quanto à ineptidão da petição inicial, todos os actos tributários de que foi destinatária “ou seja, os atos de repercussão legal de CSR (...) se encontram devidamente identificados no pedido de pronúncia arbitral, recaindo, por sua vez sobre a AT o ónus de identificação das antecedentes liquidações de CSR praticadas pela própria AT e notificadas aos respetivos sujeitos passivos (as quais foram posteriormente objeto de repercussão).” “[D]o âmbito da relação jurídico-tributária da CSR emergem (...) duas tipologias distintas de atos tributários: i. [o]s atos de liquidação de CSR, praticados pela AT com base nas DIC’s (...) notificados apenas aos respetivos sujeitos passivos, e não à requerente, o ónus da sua identificação recai necessariamente sobre a AT; e, ii. [o]s atos de repercussão legal da CSR assim liquidada e corporizados nas faturas emitidas pelas entidades repercutentes, vendedoras, revendedoras de combustíveis que são dirigidas aos consumidores de combustível, os terceiros repercutidos sobre os quais deve legalmente recair o encargo económico da CSR, sendo a requerente, na sua qualidade de repercutida a destinatária destes atos de repercussão, caber-lhe-á o ónus da respetiva identificação.” “(...) lógico e linear que (...) os repercutidos apenas tenham o ónus de identificar e de comprovar os únicos atos tributários de que são destinatários, ou seja, os atos da repercussão legal corporizados nas faturas (...)” Mais afirma que “no que se refere aos atos de liquidação da CSR os mesmos foram praticados pela própria AT e notificados tão-somente, às entidades fornecedoras de combustível (...) não tendo a requerente, na sua qualidade de terceiro repercutido, acesso aos mesmos.”; “não cabe à requerente, mas antes à própria AT, e caso considere necessário proceder à concreta e específica identificação dos atos de liquidação de CSR objeto de repercussão”; “juntou aos presentes autos todas as faturas emitidas pelas entidades fornecedoras do combustível por si adquirido, documentos que (...) corporizam os atos de repercussão cuja legalidade aqui se contesta”; “no que aos atos de repercussão da CSR diz respeito (...) nenhuma dúvida poderá subsistir de que os mesmos se encontram plena e devidamente identificados pela requerente em cumprimento de todos os ónus probatórios que sobre si impendiam. Improcede (...) a exceção de ineptidão da PI por falta de objeto (...) posto que o ónus de identificar e de juntar aos autos os atos que a AT considera em falta impende sobre a própria AT.” “(...) [P]rojetando sobre os terceiros repercutidos (...) o ónus de identificarem e de juntarem aos autos, atos tributários de que não foram destinatários e que não

---

têm forma de conhecer, ou seja, os atos de liquidação dirigidos aos respetivos sujeitos passivos primários (...) violará (...) os princípios constitucionais do acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva (artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa) e da proporcionalidade (artigo 18.º da Constituição da República Portuguesa)”; “caso subsistam dúvidas quanto a impossibilidade de projeção sobre a requerente (...) do ónus de identificar e juntar aos autos atos tributários de que não foi destinatária (...) e que nem tem forma de conhecer, por violação do princípio da efetividade vigente no direito da União, promoverem o reenvio prejudicial do presente processo para o TJUE, nos termos previstos no artigo 267.º do TFUE”; “não se pode (...) concordar com a tese da AT (...) contradição entre o pedido e a causa de pedir, porquanto o que está em causa no presente pedido de pronúncia arbitral não é um qualquer pedido de reembolso, mas a declaração de ilegalidade dos atos tributários de repercussão do imposto por violação do direito europeu, e constitui efeito da decisão arbitral de procedência que a administração tributária deva praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato impugnado e restabelecer a situação que existiria se esse ato não tivesse sido praticado (cf. artigo 24.º, n.º 1, do RJAT).”

Quanto à ilegitimidade, assevera que “além do regime especial previsto nos artigos 15.º e 16.º do CIEC não ser aplicável à CSR (...) os repercutidos legais têm o direito de recorrer ao meio de reação regulado no artigo 78.º da LGT”, “tem legitimidade para sindicar, através do procedimento de revisão oficiosa (...) a legalidade de atos tributários de liquidação de CSR, enquanto titular de interesse legalmente protegido, considerando-se que é na sua esfera patrimonial que se opera a repercussão desse tributo”; “qualquer interpretação que conclua pela inexistência do direito dos repercutidos legais (como é o caso da Requerente) a recorrer ao procedimento de revisão oficiosa regulado no artigo 78.º da LGT- ou que, considerando ser aplicável à CSR o regime especial de reembolso previsto nos artigos 15.º e 16.º do CIEC (...), exclua os repercutidos legais do respetivo âmbito subjetivo de aplicação – violaria (...) os princípios constitucionais do acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva, por não acautelar os direitos dos repercutidos (artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa), e da igualdade (...) (artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa); “[C]aso subsistam dúvidas quanto à legitimidade da Requerente para solicitar, nos termos em que o fez, a



---

restituição da CSR suportada em violação do direito da União, promova o reenvio prejudicial do presente processo para o TJUE, pois que, de acordo com o referido princípio da efetividade, os repercutidos devem, verificadas as circunstâncias acima apontadas, ter «*a possibilidade de dirigir o seu pedido de reembolso diretamente contra as autoridades fiscais*», devendo o Estado-Membro prever, para o efeito, os instrumentos e modalidades processuais necessários”.

Quanto à incompetência, defende a “inclusão deste tributo na categoria das contribuições especiais, sujeitas, por lei, ao regime dos impostos, e, nessa medida, totalmente arbitrável”; “todos os atos tributários relacionados com a CSR como sucede com os atos objeto da presente ação - serão plenamente arbitráveis nos termos dos artigos 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e 2.º do RJAT, im procedendo, em conformidade, a exceção de incompetência material”; “tendo em consideração que a CSR é um tributo administrado pela AT, cujo procedimento de liquidação e cobrança é estruturalmente idêntico ao dos impostos, o tribunal arbitral será inevitavelmente competente para dirimir o presente litígio, independentemente de este tributo vir a ser qualificado como imposto (contribuição especial) ou como contribuição financeira”; “interpretar o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 (...) no sentido de excluir do seu âmbito de aplicação a discussão de um tributo qualificável como contribuição financeira, implicará atribuir a essa norma legal um alcance desconforme com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT (...)”; “a Requerente não visa através da presente ação arbitral a impugnação (...) de quaisquer atos legislativos, mas, tão-somente, suscitar a (in)validade dos atos de repercussão de CSR praticados à luz de um regime comprovadamente desconforme com o direito da União (o regime da CSR), configurando este um caso paradigmático de ilegalidade abstrata suscetível de ser apreciado por qualquer Tribunal”.

Quanto ao que refere como “intempestividade dos pedidos de revisão oficiosa”, nas situações em que a entidade requerente no âmbito de um PPA “suporte o imposto por via do mecanismo da repercussão legal e em que, nesse contexto, não tenha na sua posse os atos de liquidação (...) caberá à AT (...) averiguar a correlação entre os respetivos atos de repercussão legal, no caso identificados pela requerente, e os atos de liquidação de CSR que os antecedem, e que, estão na sua origem, não podendo a situação processual da requerente sair prejudicada pelo referido

facto de não lhe ser possível apresentar uma prova documental específica a que não pode ter acesso”; “AT (...) invoca o incumprimento de um ónus que impende sobre si própria, o ónus de identificar os atos de liquidação de CSR, para fundamentar uma exceção”; “para demonstrar a invocada exceção de intempestividade caberia à AT, também por esta via, identificar os atos de liquidação de CSR que considera terem sido praticados fora do período relevante”; “os meios de reação contra a CSR não foram remetidos para legislação especial, não sendo aplicável à CSR (...) o regime especial de revisão oficiosa consagrado nos artigos 15.º e 16.º do CIEC”; “(...) preenchimento no caso concreto dos requisitos de que dependia o dever de revisão oficiosa, ao abrigo do regime geral vertido no artigo 78.º, da LGT, dos atos de repercussão legal de CSR contestados na presente ação arbitral”; “no caso de subsistirem quaisquer dúvidas quanto ao sentido e alcance dos invocados princípios jus-europeus (primado do direito da União e cooperação leal) ou bem assim, do efeito direto do artigo 1.º, n.º 2, Diretiva 2008/118/CE, então, impor-se-á ao Tribunal promover o reenvio prejudicial para o TJUE”.

Não juntou documentos com o requerimento de resposta às exceções/réplica.

Com o requerimento de 20.06.2024 havia junto “declarações emitidas pelas fornecedoras de combustíveis”, vimos. Aí se lendo, no primeiro caso (“doc. 1”), que a B...Lda. declara que a CSR “por si liquidada (...) à (...) A...Lda. (...) foi por si integralmente repercutida na esfera da referida empresa”; na segunda (“doc. 2”) que a C... ..Lda. declara que a CSR “por si suportada na aquisição de combustível a sujeitos passivos deste tributo foi, por sua vez, integralmente repercutida por si (...) à (...) A..., Lda.”, e na terceira (“doc. 3”) que a D... ..S.A. declara “que vendeu (...) gasolina e gasóleo ao seu Cliente A..., Lda. (...) tendo sempre repercutido integralmente no recebido preço de venda a CSR (...)”.

Com o PPA havia junto “Pedido de Revisão Oficiosa do Acto Tributário” (Pedido de RO)<sup>2</sup> onde se lê “Constituem objeto do presente pedido de revisão oficiosa as seguintes liquidações de imposto: (...) de CSR(...) que foi liquidada nas faturas identificadas como segue (...)”.

E como anexos ao referido “Pedido de Revisão Oficiosa do Acto Tributário” - no PA junto - constam facturas de gasóleo emitidas à Requerente.

<sup>2</sup> Articulado este cuja folha de rosto foi o *acto* junto pela Req.te ao Pedido de Constituição do Tribunal Arbitral.

\*

Por despacho de 23.07.2024, o Tribunal dispensou a reunião do art. 18º do RJAT e notificou as Partes para apresentarem alegações finais escritas no prazo simultâneo de 10 dias.

Ambas as Partes apresentaram, em prazo, alegações.

Por despacho de 04.11.2024 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 15.01.2025.

## **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.

A Requerente, de seu lado, notificada pelo Tribunal para o efeito, veio 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 CPC<sup>3</sup>, a infracção das

---

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

---

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 exceção dilatória obsta a que o Tribunal conheça do mérito e conduza à absolvição da instância.

Sendo que a competência em razão da matéria há-de determinar-se pelo pedido do Autor (pelo *quid decidendum*).<sup>4</sup> 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”<sup>5</sup>, desde há muito reconhecido como regra em matéria de arbitragem<sup>6</sup> (v. art.ºs 18.º da LAV<sup>7</sup> e 181.º/1 do CPTA).

A Req.da invoca esta exceção 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 de Março, 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. Sempre sem conceder invoca, depois, a mesma exceção com fundamento em (i) pretender a Requerente, 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 Arbitral a fiscalização da legalidade de normas em abstracto, “sem enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação”; (ii) não poder o Tribunal Arbitral pronunciar-se sobre actos de repercussão de CSR, subsequentes e autónomos da sua liquidação.

Apreciando.

---

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

<sup>5</sup>(na sua vertente positiva)

<sup>6</sup> 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

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

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, de 22 de Março (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.<sup>8</sup>

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*.

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

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

---

<sup>8</sup> “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.”

<sup>9</sup>(na versão actualmente em vigor)

*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.”<sup>10</sup>*

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 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.

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

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 alíneas 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 Douo 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 Doua 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, em qualquer caso 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.<sup>11</sup>

Ao nosso olhar, e tal como o tributo foi configurado pela lei sua criadora, a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto<sup>12</sup>, vigente ao tempo dos factos, estamos perante uma Contribuição Financeira.<sup>13</sup> 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, 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*).<sup>14</sup> A LGT define em geral os pressupostos tributos, *maxime* dos Impostos e das Taxas, *cfr.* art.º 4.º, n.ºs 1 e 2. E Doutrina e

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> São desta Lei os artigos para que agora remetermos.

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

<sup>14</sup> Sobretudo enquanto na ausência de Regime Geral (*cfr.* 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.



---

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.<sup>15</sup> 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 (...).”<sup>16</sup>

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 grupal, 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. (...).”<sup>17</sup> Ou causadores. Contraprestação, pois, mas difusa - beneficiários presumíveis receptores de uma contraprestação colectiva, homogénea nesse grupo. Ou, bem

---

<sup>15</sup>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.*”

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

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

---

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.”<sup>18</sup>

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. 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

---

<sup>18</sup> Saldanha Sanches, “Manual de Direito Fiscal”, 1998, p. 25

---

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 (*cfr.* 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 Tribunal<sup>19</sup> (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*, retire-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.

---

<sup>19</sup> 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. (...)”

---

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 a Requerente invoca 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 Direito da UE, 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 Requerida. 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).<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Todos Diplomas Legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º do RJAT.

## 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 a Req.te não identificar quaisquer actos de liquidação de CSR, nem as DIC submetidas pelo sujeito passivo (SP) de imposto, e apenas identificar/apresentar facturas de aquisição de combustíveis à sua fornecedora. Sendo que estas 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 a Req.te 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 a Req.te pretenderá ver sindicados. Invoca ainda a excepção com fundamento em ininteligibilidade do pedido e contradição entre este e causa de pedir, pois “não podemos inferir, da alegada ilegalidade das liquidações, a ilegalidade das alegadas repercussões”.

Notificada a Req.te por despacho do Tribunal de 21.06.2024 para exercer o contraditório relativamente às excepções invocadas na Resposta, veio, por requerimento de 27.06.2024, afirmar não ter acesso aos actos de liquidação e não lhe caber a si mas sim à Req.da “proceder à concreta e específica identificação dos atos de liquidação de CSR objeto de repercussão”, tratando-se de actos tributários de que não foi destinatária e não tem forma de conhecer. Defende a não verificação da excepção de ineptidão da p.i., tudo como *supra* (v. pp. 7-8).

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 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.).

A Req.te submeteu o PPA na origem dos presentes autos e requereu, em sede de petitório: “ser declarada a ilegalidade dos atos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo rodoviário adquirido pela Requerente no período compreendido entre 26 de julho de 2019 a 31 de dezembro de 2022, bem como das correspondentes liquidações de CSR praticadas pela Administração Tributária e Aduaneira com base nas DIC submetidas pelas respetivas fornecedoras de combustíveis, determinando-se a sua anulação, com as demais

---

consequências legais, designadamente, com o reembolso à Requerente de todas as quantias por esta suportadas a esse título, acrescidas dos respetivos juros indemnizatórios”.

Não obstante, não juntou aos autos - seja *ab initio*, como devido, seja depois, confrontada com a exceção de ineptidão da p.i. invocada pela Req.da e, ao exercer o contraditório (*cfr. supra*) - o ou os actos tributários cuja anulação vem peticionar em juízo.

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

Não só não juntou, 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 identificou concretamente esse ou esses que serão os actos que pretende ver anulados pelo Tribunal.

Trata-se de documento que deve acompanhar, instruir, a petição, sendo certo que é sobre a Req.te 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 Sousa<sup>22</sup> 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.”

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

---

<sup>21</sup> 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.”

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

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.<sup>23</sup>

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

O próprio acto em crise pode<sup>24</sup> perspectivar-se como sendo o objecto (*stricto sensu*) da acção.

---

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

<sup>24</sup> (e deve, no nosso contexto, vimo-lo já)



(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 (...)”<sup>25</sup>

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**.<sup>26</sup>

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 efeito<sup>27</sup>) 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.

**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

<sup>25</sup> (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)

<sup>26</sup> 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).

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

---

autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta - *cfr.* art.º 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.<sup>28</sup> Assim, **dos actos tributários *stricto sensu*.**

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

Ainda que tenha indicado ser esse o objecto do pedido, os actos tributários praticados ao abrigo da Lei n.º 55/2007, que reputa de violadores do Direito da UE (v. 38. PPA). Vem apresentar PPA “sobre os referidos **atos de liquidação de CSR** e sobre os consequentes (...)”.

Mais, invocada a excepção de ineptidão da petição inicial na Resposta com este fundamento (falta de junção/identificação do acto ou actos de liquidação impugnados), e notificada pelo Tribunal para se pronunciar, a Req.te veio afirmar que não lhe é exigível que identifique as liquidações, mais que “no que se refere aos atos de liquidação da CSR os mesmos foram praticados pela própria AT (...) não tendo a requerente, na sua qualidade de terceiro repercutido, acesso aos mesmos”.

\*

Aqui chegados, deve também dizer-se, face à referência, nos articulados da Req.te, de que serão 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 interpõe a acção que caberia suprir aquele seu ónus processual, de dar cumprimento aos requisitos da petição inicial. Antes de mais porque estamos perante um verdadeiro pressuposto processual<sup>29</sup>, pressuposto relativo ao objecto da causa. Sem o

---

<sup>28</sup> (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)

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

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 da Req.te 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 a Req.te peticiona 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 já exposto, preterição do princípio do inquisitório/violação dos dispositivos que o consagram.

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 dos princípios do direito à acção seja da necessidade e da proporcionalidade, da efectividade, do primado, da cooperação leal). 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, por outro lado, o incumprimento do ónus processual da Req.te 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 e 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 officiosamente a falta de identificação do acto impugnado em termos de substituição dos ónus processuais que impendem sobre o Autor, transferindo-os para o Julgador. A Req.te não juntou e nem identificou 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 pela Req.te não será alheia a sua posição não ser nem a de SP, nem outra, na relação jurídico-tributária de que fala. Como melhor 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 a Req.te desencadeou. O acto (ou actos) que pretendesse impugnar como lesivo(s) dos seus direitos não foi 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 petítório se lê “deve ser declarada a ilegalidade dos atos de repercussão (...) bem como das correspondentes liquidações de CSR (...) determinando-se a sua anulação (...)”, percorrendo o PPA são diversos os pontos em que se revela de difícil apreensão o que é pedido e com que base a Req.te o pede. Refere-se que o PPA sucede ao Pedido de RO “relativo às liquidações de CSR (...) bem como relativo aos consequentes (...)”, e neste lê-se “[c]onstituem objeto do presente pedido (...) as seguintes liquidações de imposto: a. Liquidação de Contribuição de Serviço Rodoviário (...) que foi liquidada nas faturas identificadas (...)”. Refere-se que impende sobre a Req.da, por ser autora do acto, o dever de revogar os atos tributários inquinados (sem o acto vir identificado, insista-se)<sup>30</sup>. Refere-se visar-se a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de CSR, referentes ao período compreendido entre Julho de 2019 e Dezembro de 2022. Mas isto (como vem exposto) no que respeita, afinal, a abastecimentos realizados, nesse período, pela Req.te; fala-se afinal em “actos de repercussão da CSR consubstanciados nas faturas referentes ao gasóleo adquirido” naquele mesmo período. Sem que das facturas conste referência a CSR. Fala-se em “direito ao recebimento de juros indemnizatórios calculados

---

<sup>30</sup> (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 à Req.te 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 pretenderá ver anulados)

desde a data dos pagamentos indevidos conforme (...) artigo 43.º da LGT” ainda que se reconheça não ser a Req.te sujeito passivo do tributo. Em contraditório, é certo, às excepções, fala-se já em “contestar, em primeiro lugar, a legalidade dos referidos atos de repercussão da CSR, corporizados nas faturas (...) e, em segundo lugar, em face da existente correlação causal entre os dois tipos de atos tributários acima enunciados, a legalidade dos antecedentes atos de liquidação de CSR, praticados pela AT”, sem se concretizar uma “correlação causal”. E fala-se em “atos de repercussão legal da CSR assim liquidada”.

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 petição inicial nesta sede (contencioso tributário de mera anulação) - a exposição apresentada pela Req.te 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.

\*

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*<sup>31</sup>, 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 Requerida. E - determinante - o acto tributário objecto continua indeterminado.<sup>32</sup> 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 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

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

<sup>32</sup> (nem, além do mais e sem prejuízo de tudo o que se disse, a Req.da estaria no conhecimento, desde logo, da correspondência entre sucessivas e 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 sujeitos passivos)

---

do RJAT<sup>33</sup> se previa como objecto possível do processo arbitral tributário, além dos actos que o legislador *transportou* para o RJAT (*cf.* 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. E que não pode deixar de ser um acto tributário *stricto sensu*.<sup>34</sup>

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, a Req.te carece de legitimidade processual.

Não é esse o seu entendimento.

Defende, em contraditório à invocação da excepção, assiste-lhe legitimidade. Refere que “tem legitimidade para sindicar, através do procedimento de revisão oficiosa (...) a legalidade de atos tributários de liquidação de CSR, enquanto titular de interesse legalmente protegido, considerando-se que é na sua esfera patrimonial que se opera a repercussão desse tributo”. Convoca assim em especial o art.º 18.º, n.º 4, al. a) da LGT.

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

---

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

<sup>34</sup> 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



Vejamos.

### **2.3. Da exceção de ilegitimidade**

A ilegitimidade das partes configura uma exceção 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 (...).”<sup>35</sup>

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.<sup>36</sup>

Ora, nos nossos autos, a própria Req.te reconhece não ser sujeito da relação jurídica controvertida, vir aos autos não na qualidade de sujeito (passivo) da relação jurídico-tributária que configura (e do(s) acto(s) de liquidação), mas sim na qualidade, outra, de consumidor final – “repercutido”. E assim pugna pela sua legitimidade.

Dito isto.

**Tal como apresenta a relação controvertida, a Req.te não é sujeito (passivo) da mesma. É, diferentemente, e segundo alega, entidade que suporta o encargo do imposto por repercussão. Como consumidor final dos combustíveis.**

---

<sup>35</sup> 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.

<sup>36</sup> (salvo quando a lei disponha em contrário)

Mas, ainda assim, entende 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, n.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, n.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, n.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 tributário<sup>37</sup>, recorde-se ainda 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).<sup>38</sup>

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 RJAT<sup>39</sup> – **é a forma de processo adequada**, o 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*.**

---

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

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

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

---

**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. A Req.te é consumidora de combustíveis, em concreto gasóleo. Não sendo, como reconhece, SP da CSR, 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 empresa a si fornecedoras dos combustíveis. Porém, segundo alega, tendo-lhe sido repercutido a si o tributo em questão. Quando adquiriu os combustíveis.

A ser assim, como alega ser, a Req.te estaria a suportar ela própria o encargo da CSR.

Ao adquirir gasóleo, ao pagar o respectivo preço, estaria também a incorrer - segundo alega afinal - no pagamento de CSR, a CSR 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, *ex vi* art.º 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007) estaria, assim se terá que concluir, a fazer incluir no preço de venda à Req.te, 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 vem pedir sejam anulados), de CSR, ao Estado.

Estaria assim a Req.te a suportá-lo, o tributo, a CSR, e segundo sustenta, por **repercussão**.

O que faria com que a sua situação recaísse na al. a) do n.º 4 do art.º 18.º da LGT. Quando aí se refere que não é sujeito passivo 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, 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, no processo n.º 473/2023-T<sup>40</sup>).

No funcionamento do tributo aqui em questão, ao tempo, 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 a Req.te pretende ver reconhecido de um valor (aleadamente) 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 da Req.te. 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 sentido de o tributo ao tempo - até final de Dez 2022 - qualificar como um imposto; ou, como a Req.te, como uma contribuição especial com o regime daqueles), 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 existem<sup>41</sup>), 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

---

<sup>40</sup> (a pp. 23-24 e 30-33)

<sup>41</sup> V. art.º 7.º, n.º 2 do CIEC

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). 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 revela<sup>42</sup>).

Em qualquer caso, a ser feita repercussão/transmissão para a frente de CSR 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 IVA<sup>43</sup>). Que não da AT (sequer operação que lhe viesse a ser submetida tornando-se a seu tempo definidora de uma situação individual e concreta).

A assim ocorrer, a Req.te poderá suportar o encargo económico do *imposto* por via de **repercussão** (poderá 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, a possibilidade, neste contexto, de o repercutido legal se ver lesado nos seus direitos ou interesses

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

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

---

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

**Não sendo SP dos actos de liquidação que pretende impugnar (ainda que sem os identificar concretamente), carece de legitimidade processual para o efeito, uma vez que não é sujeito da relação controvertida (a relação jurídico-tributária em que tais actos se inserem), desde logo tal como por si delineada (cfr. *supra*).**

E nem estava, 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 à Req.te, 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 violação do Direito 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 ref. 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 a Req.te aos autos (nos termos que vimos) 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).

---

A Req.te, vimos, pretende, 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 teria suportado, como consumidor 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 - no “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).<sup>44</sup> 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

---

<sup>44</sup> Pedido de reembolso a submeter pelos sujeitos passivos - que a Requerente não é – no prazo de 3 anos a contar da liquidação, cfr art.º 15.º.

---

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 repercutindo<sup>45</sup>).

Não deixando, neste contexto, já se vê, o sistema do Estado de prever a tutela de outros possíveis interesses lesados. Desde logo<sup>46</sup> em sede de relações jurídico-privadas.

Nem a harmonização Comunitária nesta sede, e/ou o Direito da UE (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 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 pela Req.te, a norma - art.º 18.º, n.º 4, al. a) da LGT - não confere ao repercutido (sequer ao repercutido legal, que a Req.te nem é)**

---

<sup>45</sup> 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).

<sup>46</sup> (sempre sem preocupações de exaustão)

**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 a Req.te veio fazer uso e que é alternativo àquele, seguindo os mesmos termos no essencial.

(E o mesmo quanto à invocada legitimidade procedimental. Referimos já que à Req.te não assiste, ao não ser SP, legitimidade para o mecanismo dos pedidos de reembolso - *cfr.* CIEC, *v. supra*. Nem, ademais, assim o vemos, lhe assistia legitimidade em sede de pedido de RO. Por tudo o percorrido, a Req.te nos autos não qualifica como contribuinte de CSR, nem como SP 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”<sup>47</sup>. Ou seja, e voltando onde mais atrás o aproximáramos, o pedido de RO submetido pela Req.te 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 a Req.te não qualificar como repercutida legal... mas já que também convoca a norma para vir interpor a presente acção arbitral), 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 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).<sup>48</sup> Temos presente o elemento temporal na interpretação.

**Outra** a carecer de algum maior aprofundamento<sup>49</sup>, a de que nem as facturas - os documentos que a Req.te carrou nos autos<sup>50</sup> (mesmo após notificada para se pronunciar 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. Assevera que nas facturas que lhe foram emitidas houve lugar à repercussão da CSR. Fala em acto tributário de liquidação de CSR repercutida a si nos abastecimentos. Refere nas facturas estarem repercutidas as liquidações. Refere que está demonstrado o pagamento da CSR por si Req.te. Pretende, pois, se bem entendemos, que as facturas documentariam actos tributários, *actos tributários de*

---

<sup>47</sup> José Casalta Nabais, in “Estudos de Direito Administrativo Fiscal”, Almedina, 2020, p. 83

<sup>48</sup> v. nota 26

<sup>49</sup> (sempre sem prejuízo de tudo o que se disse)

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

---

*repercussão de CSR*.<sup>51</sup> 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. Diferentemente do que sucede em IVA, não há qualquer obrigação seja de liquidação ao longo da cadeia, do tributo, seja de repercussão do mesmo. Como acima já afluído, mesmo a premissa 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 nas facturas juntas.

---

<sup>51</sup> (junta declarações, cfr *supra* afluído, para provar que pagou as facturas e que as suas fornecedoras teriam repercutido nela 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).

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, a Requerente não o é.

Poderá ser repercutida - no sentido de sofrer 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.

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 sujeito passivo/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 Xavier<sup>52</sup>: “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 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, tal é alheio a qualquer intervenção da Administração Tributária.

---

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



---

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. 38) 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.<sup>53</sup>

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

Pois bem. Acto tributário em CSR será o constante do art.º 11.º do CIEC (v. também aí art.º 10.º-A) – a liquidação de CSR, que é efectuada com base nas DIC apresentadas/submetidas pelos agentes económicos sujeitos passivos de CSR. Liquidação *lato sensu*. Acto tributário *stricto sensu* e, assim, 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 referido pela Req.te - em sede de réplica - no sentido de antes de se decidir pela ocorrência das exceções, de ineptidão, de ilegitimidade e de caducidade de direito de acção, dever proceder-se a Reenvio Prejudicial ao TJUE - mereceria 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. E o mesmo com o aí, réplica, também vertido assim: “caso subsistam dúvidas sobre a interpretação que deve ser conferida a qualquer uma das disposições supra invocadas do direito da União, deve ser promovido o reenvio prejudicial do presente processo para o TJUE, nos termos previstos no artigo 267.º do TFUE” (refere, a respeito, dúvidas quanto à sua legitimidade para solicitar diretamente a restituição da CSR, quanto à impossibilidade de projecção sobre si do ónus de identificar e de juntar aos autos actos tributários de que não foi destinatária, quanto à aptidão das faturas para comprovar repercussão, e quanto ao efeito directo do art.º 1.º/2 da Diretiva).

---

<sup>53</sup> Como também nas palavras de Alberto Xavier, *op cit*, p. 89

Desde logo não se alcançaria que concreta norma do Direito da UE entende a Req.te suscitar dúvida de interpretação (na verdade não identifica). Pelo que logo por aqui não é convocável o Art.º 267.º do TFUE, que exige estarmos perante questão sobre a interpretação dos Tratados. E a matéria a que a Req.te se reporta não releva do domínio da interpretação de Direito da UE, como se viu por tudo o percorrido *supra*. Nem vem também identificada matéria que fosse subsumível na al. b) do mesmo Art.º 267.º, embora a Req.te transcreva, sem sustentação, o teor desta a este propósito. Não cabia, 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 SP da relação material controvertida tal como por si delineada a Req.te carece 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 da Req.te, 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 exceção de ineptidão da petição inicial, também e desde logo, exceção 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 € **95.122,45**, 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 € **2.754,00**, 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, 27 de Janeiro de 2025

Os Árbitros,

José Poças Falcão (Presidente)

Sofia Ricardo Borges (Vogal - Relatora)

António Manuel Melo Gonçalves (Vogal)  
(com declaração de voto)

#### Declaração de voto

1. Se bem que, como pronúncia parcial, concorde com o sentido decisório da presente decisão arbitral, voto vencido pois entendo que a jurisdição arbitral não tem competência para apreciar a CSR, seja esta entendida como um imposto, como uma parte significativa da jurisprudência e da doutrina a qualifica, ou como contribuição, como o legislador a denominou.

2. O processo legislativo revela que entre o texto da autorização legislativa dada pela Assembleia da República através do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de 28.04.2010, e o texto da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03.2011, (portaria de vinculação) houve uma sucessiva redução do alcance da arbitragem tributária, facto que o Prof. Doutor Sérgio Vasques, que à época exercia as funções de Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, explicou num artigo publicado na Newsletter n.º 1 do CAAD.

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

---

alternativa de litígios nos estritos termos e condições estabelecidas na Portaria»<sup>54</sup>.

3. De facto, de uma autorização legislativa que previa a possibilidade de incluir a generalidade dos litígios relativos à liquidação de tributos, o legislador veio redefinir e circunscrever a vinculação da administração tributária à apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e, dentro dos impostos cuja administração lhes está cometida, ainda criou uma restrição dentro da restrição, excluindo da arbitragem o conhecimento de certas pretensões relacionadas com a tributação por ela assegurada.

4. O «âmbito mais estreito», parece também poder concluir-se do facto de o legislador, através do Governo, não ter dado seguimento à autorização legislativa, no que respeita à alínea n), em que tinha sido autorizado a consagrar a «responsabilidade da parte vencida pela totalidade dos honorários e despesas dos árbitros, podendo ser estabelecidos critérios de limitação da responsabilidade da administração tributária, designadamente o do montante das custas judiciais e dos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

Salvo nos casos em que forem as Partes a nomear árbitro, o Governo prescindiu dos critérios de limitação de responsabilidade e responsabilizou a AT pelo pagamento das custas judiciais no caso de ser Parte vencida no mesmo plano de igualdade dos Impugnantes, não obstante a via arbitral ser mais onerosa, precisamente porque terá entendido que a capacidade técnica que tem no domínio dos impostos que administra a responsabiliza integralmente pelas consequências da decisão, não justificando uma mitigação dessa responsabilidade, só justificável se o RJAT não tivesse comprimido a extensão da intervenção da AT no processo arbitral.

5. Em nosso entender, o artigo 2,º do RJAT, enquanto norma quadro, tem de ser interpretado no contexto da economia do diploma, não representando um «prius» relativamente às demais normas, mas simplesmente um «maximus» jurídico à disposição do legislador ou do

---

<sup>54</sup> In [https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD\\_out\\_2011.pdf](https://www.caad.pt/files/documentos/newsletter/Newsletter-CAAD_out_2011.pdf).

regulamentador, não tendo qualquer supremacia, designadamente quanto ao artigo 4.º, norma de especificação restritiva e derogatória do âmbito arbitral.

O facto de o legislador ter remetido para portaria os termos e condições da vinculação não tem significado jurídico relevante, uma vez que se cinge a fixar os pressupostos de adesão da AT à vinculação, não densificando ou criando regras normativas de aplicabilidade.

Usou esta técnica legislativa, em vez de fixar no diploma de forma imediata aquilo que veio a fazer constar na portaria de vinculação, pela simples razão de, face a um mecanismo novo de resolução de conflitos tributários, as regras do seu funcionamento poderem ser ajustadas legalmente de forma mais expedita, evitando a rigidez imposta por instrumentos legislativos de valor reforçado, em que muitas vezes está presente a oportunidade política, que não permite respostas atempadas ou as inviabiliza mesmo. Ao remeter a responsabilidade da aplicação do regime tributário da arbitragem para os responsáveis que tutelam as áreas das finanças e da justiça, envolvendo apenas dois ministérios e não o Governo como um todo, qualquer ajustamento que se mostre necessário é, assim, muito mais fácil de concretizar.

Quem pode o mais pode o menos» e o que o legislador ordinário fez, foi munir-se de um instrumento que lhe permita gradualmente fazer evoluir a intervenção da arbitragem no domínio dos tributos consoante os resultados que apresente, ou num sentido negativo, reduzindo por exemplo o montante máximo do valor da vinculação, ou num sentido positivo, eliminando a exclusiva competência dos organismos e serviços da AT para a apreciação de impostos, eventualmente alargando-a mesmo às taxas, (tributárias «strito sensu»), ou de atos judiciais ou para-judiciais da área do Ministério da Justiça), ou até mesmo às próprias contribuições financeiras a favor de entidades públicas em que se se encontre investida de poderes de liquidação e cobrança. Para este efeito, basta eliminar a expressão «cujá administração lhes esteja cometida».

6. O artigo 2.º da portaria de vinculação ao referir que os serviços e organismos (de administração de impostos), se vinculam à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida mencionadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, só faz sentido à luz da Lei Orgânica da AT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, a qual estabelece as missões e o quadro geral de atuação dos diversos serviços técnico-normativos, com a tipicidade e especificação próprias da

administração de cada tributo.

Doutro modo, se quisesse regular de forma extensiva a intervenção arbitral, bastava ter feito simplesmente uma referência aos organismos, (a DGCI e a DGAIEC), os quais, por natureza, são estruturados por serviços (técnico normativos, serviços de finanças e alfândegas), não havendo qualquer justificação para que o legislador no n.º 1, do artigo 3.º da portaria de vinculação, tenha repetido a mesma formulação da vinculação dos «serviços e organismos».

A persistência nesta aparente dupla redundância da referência aos serviços, tem de ser interpretada num quadro de adequada expressão do pensamento legislativo e não a uma mera e solta imprecisão terminológica, devendo ser tido em conta que o artigo 9.º, n.º 2 do Código Civil estabelece que não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente exposto.

7. Analisando os quadros gerais das competências dos respetivos serviços técnico normativos da AT, decorrentes da publicação da portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, e sucessivas alterações, não se vislumbra a competência de qualquer serviço para relativamente à CSR desenvolver estudos e propor ações legislativas ou regulamentares para uma melhor cobrança, elaborar estudos técnicos e estatísticos de utilização das vias, fazer um acompanhamento da evolução da cobrança da sua receita e fazer o seu reporte superiormente, apreciar pedidos de isenção e redução da contribuição, elaborar os trabalhos preparatórios de previsão de cobrança e de despesa fiscal a fazer constar nos orçamentos de estado, em suma, tudo atribuições que consubstanciam um poder de administração típico da generalidade dos impostos por ela administrados.

8. É notória a estabilidade das taxas da CSR fixadas pela Lei n.º 55/2007, de 64 €/1000 litros para a gasolina e 86 €/1000 litros para o gasóleo, só alteradas pela Lei 82-B/2014, de 31 de dezembro, após parecer do InIR – Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P., aliás agora, por força do Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29 de maio, Infraestruturas de Portugal, S.A., emitido nos termos da respetiva lei orgânica, para 87 e 111 euros, respetivamente, ou seja, não há um envolvimento da AT na administração da CSR, resultando a sua gestão em termos de fixação das correspondentes taxas e dos fluxos financeiros a gerar, unicamente da avaliação pelo acionista Estado dos resultados alcançados pelo referido instituto em favor do interesse público (mobilidade, segurança, ambiente, etc).

Tal já não se verifica, por exemplo, com o Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP), administrado pela Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos o qual, é regularmente alvo de sucessivas alterações de taxas e de criação e reformulação de normativos no âmbito do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

Em termos de AT foi criada uma direção de serviços com uma vocação abrangente para um conjunto de tributos que não tem propriamente uma cédula própria, e onde se incluem tributos de natureza diversificada, a Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, do Imposto Único de Circulação e das Contribuições Especiais, uma espécie de saco de tributos, e o legislador se tivesse pretendido que a CSR fosse administrada pela AT, não teria deixado de a incluir,

Por isso, a nosso ver, a Requerida apresenta-se «stricto sensu» como uma mera prestadora de serviços de cobrança, pela qual é remunerada em função de uma percentagem de 2% do produto da CSR, cobrada a título de encargos de liquidação e cobrança, como é previsto no artigo 5.º, n.º 2 da Lei 55/2007.

Trata-se de uma situação semelhante a outras cobranças, caso dos direitos aduaneiros de importação e conexos, receita da União Europeia, os quais se viram expressamente excluídos do regime arbitral, (uma percentagem dos recursos próprios da União Europeia permanece na AT para a compensar dos custos administrativos da cobrança), ou à cobrança da contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos para o Serviço Nacional de Saúde (3% do produto da respetiva cobrança), ou da contribuição especial para a conservação dos recursos florestais (até 15% da receita).

9. O legislador entendeu denominar a CSR como uma contribuição a pensar no facto de a mesma ser cobrada a favor de uma entidade pública, e tal facto tem consequências a nível processual em termos de legitimidade.

No conjunto de direitos e obrigações atribuídos à concessionária Infraestruturas de Portugal por intermédio do quadro de concessão, foi-lhe conferido, no quadro dos direitos, entre outros, ter como receita o produto da CSR, (alínea b) da Base 3, do anexo ao Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13.11.2007.

Estando em causa o cumprimento de obrigações contratuais do Estado para com entidades terceiras, igualmente pertencentes à esfera pública, o Ministério Público, enquanto defensor da



---

legalidade e da promoção do direito público, deve, conforme o artigo 14.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ser ouvido nos processos judiciais antes de ser proferida a decisão final, situação que não se mostra acautelada na jurisdição arbitral.

Por outro lado, considerando que estão em causa direitos do Estado fruídos por entidades autónomas, nos termos do artigo 24.º n.º 2 do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, as referidas entidades autónomas deveriam ter a possibilidade de intervir no próprio processo, através de mandatário próprio, situação igualmente não assegurada na jurisdição arbitral, a qual se exprime apenas pela reação da AT, seja de núcleo jurídico habilitado ou de Representantes da Fazenda.

10. Enquanto tributo parece-nos que o quadro classificativo atribuído pelo legislador deve ser respeitado, pois é a ele que cabe legislar, o que não deve impedir os demais poderes de exercerem a sua atividade de controlo judicial.

A CSR vigorou 15 anos (2007 a 2022) e a sua natureza jurídica apenas foi posta em causa praticamente 14 anos após a publicação ou seja, foi pacificamente aceite pela comunidade jurídica, que viu na sua criação, não uma forma de o Estado potenciar os seus rendimentos tributários, até porque foi criada a partir de uma redução do ISP no exato montante, mas um meio (ou um expediente, para) de assegurar estabilidade financeira a uma entidade que põe à disposição dos automobilistas a utilização de estradas onde possam consumir nos seus veículos o gasóleo e a gasolina que adquiriram.

Estando em causa uma alegada desconformidade com o direito europeu, a ser verificada pelos tribunais «a quo», será em função da adversidade das sentenças para o Estado, que tem o dever de defender o interesse público, ou das imposições de modificação do quadro de legalidade pelo Tribunal Constitucional que os órgãos legiferantes reformularão o quadro legal e lhe atribuirão uma outra classificação em consonância, o que, aliás, já veio a acontecer com a publicação da Lei 24-E/2022.

11. A CSR não tem necessariamente uma contrapartida individualizada para cada sujeito passivo, e como tal não poderá ser considerada uma taxa. A regra, é aliás, a inexistência de uma bilateralidade, pois os depositários autorizados, muito embora sejam eles que procedem ao pagamento da CSR, não constituem o grupo que beneficia diretamente das finalidades proclamadas para a sua criação, ou dentro do grupo, apenas uma fração dos sujeitos passivos

da CSR que dispõem de frotas próprias de distribuição de combustível tem essa contrapartida.

12. No Despacho do Tribunal de Justiça de 7 de fevereiro de 2022 (Processo C-460/21, Vapo Atlantic contra Autoridade Tributária e Aduaneira) assinala-se que o artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos» na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários (ponto 36).

Donde decorre que, muito embora, o referido Despacho considere a CSR um imposto, um dos pressupostos para que não seja considerada a existência de motivação específica tem a ver com a estrutura do imposto que não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários («não deixa transparecer, à primeira vista, uma real vontade de desencorajar a utilização quer dessa rede (de estradas) quer dos principais combustíveis rodoviários, como a gasolina, o gasóleo rodoviário ou o gás de petróleo liquefeito (GPL) automóvel») (ponto 33).

13. Não sendo possível aos depositários autorizados furtar-se ao pagamento da CSR, pois encontra-se acoplada ao ISP, sendo esse pagamento obrigatório e coativo, porque inserido numa liquidação única, ainda assim são beneficiários indiretos do pagamento desse imposto, pois ao comercializarem os principais combustíveis rodoviários e ao retirarem vantagens dessa comercialização na forma de lucro estão a contribuir para a deterioração da qualidade ambiental, quer do bem público (ar), quer da envolvente edificada, sendo certo que o legislador comunitário já fixou metas para a eliminação da produção de veículos propulsionados com esses combustíveis.

A CSR ao ser considerado um imposto (não específico) em razão, entre outras, de não desmotivar os consumos expõe os depositários autorizados à prática de atividades consideradas perniciosas, se bem que atento o atual desenvolvimento da indústria automóvel seja ainda um mal necessário, e coloca no limbo a sua classificação, pois assume em parte a natureza de imposto, uma vez que é paga obrigatoriamente sem que haja genericamente um retorno individualizado, e em parte a natureza de contribuição, pois pretende penalizar os operadores que pelo exercício de uma certa atividade contribuem para a degradação ambiental, (tal não sucede, por exemplo, com os fornecedores de energia elétrica para os veículos elétricos, cujos

proprietários utilizam sem custos as vias construídas e disponibilizadas por conta das cobranças da CSR) assumindo-se como uma figura híbrida, a meio caminho entre o imposto e a contribuição, ou um «tertium genius» (conforme Gomes Canotilho/Vital Moreira, em CRP, Anotada, I Volume, página 1095, 4.ª Edição, Coimbra Editora).

14. Em conclusão, em nosso entender, em razão dos termos em que se encontra estabelecida a vinculação, a CSR, independentemente de poder ser considerado um imposto, uma contribuição ou um tributo de uma terceira espécie, não está abrangido pela jurisdição arbitral em razão de a ilegalidade dos atos de liquidação de que padeça, não pertencerem a um tributo administrado pela AT, a qual se configura como uma simples prestadora de um serviço de cobrança. Não tendo a CSR ingressado no universo dos impostos administrados pela AT, as impugnações dos atos de liquidação de receitas fiscais entram na esfera de competências dos tribunais tributários, em conformidade com o artigo 49.º, n.º 1, alínea a), i), da Lei n.º 13/2022, de 19 de fevereiro, que aprovou o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

António Manuel Melo Gonçalves