

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 614/2024-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 especificamente para juntar ou identificar o(s) acto(s) tributário(s) objecto do Pedido, tendo vindo afirmar não lhe ser possível a junção ou sequer a identificação, 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

1. Relatório

A..., Lda., nipc ..., com sede em ..., freguesia de ..., concelho de ..., 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.

1.

Vem requerer a constituição do Tribunal Arbitral “[c]om vista à apreciação da legalidade dos seguintes actos tributários e decisório¹: a) Liquidações respeitantes a Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”), referentes aos meses de Junho de 2019 a de Dezembro de 2022, incidentes sobre o sujeito passivo responsável pela introdução no mercado do gasóleo rodoviário que a Requerente adquiriu (...). / b) Decisões finais de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados pela Requerente a 29 de Setembro de 2023 (...).”

Vem apresentar o Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) pois “não se conforma com os atos *sub judice*”, refere, por “enfermarem de erro sobre os pressupostos de facto e de direito”, “requerendo a emissão de pronúncia tendente às respetivas anulações”.

Segundo esclarece, “[o]s atos de indeferimento tácito e os atos de liquidação de CSR constituem, respetivamente, os objetos imediato e mediato do presente pedido”.

Apresentou pedido de revisão oficiosa (pedido de RO) e “a presunção de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa (...) teve lugar no dia 29.01.2024”, assevera.

Assevera que “com a aquisição do referido combustível em 2019, 2020, 2021 e 2022, suportou, a título de CSR, a quantia global de € 52.370,13”; as fornecedoras de combustíveis “repercutiram nas correspondentes faturas a CSR referente a cada um desses consumos”, tendo ela Req.te “por conseguinte, suportado integralmente este imposto”.

Alega a CSR configurar um verdadeiro imposto e, assim, o Tribunal Arbitral ser competente “para apreciação dos respetivos atos de liquidação”.

Mais alega assistir-lhe legitimidade “uma vez que, tendo suportado o encargo inerente às liquidações de CSR acima identificadas (...) é titular legalmente protegida, para solicitar a respectiva anulação”.

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

Sustenta, neste contexto, que “se dúvidas existissem (...) seriam totalmente dissipadas pela al. a), do n.º 4, do art. 18.º da LGT que estabelece que não é sujeito passivo quem 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”.

Alega que “o repercutido será, independentemente da modalidade de repercussão, titular de um interesse legalmente protegido justificativo da atribuição de legitimidade processual para discussão da legalidade da dívida tributária”.

Segundo expõe “a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, não prossegue motivos específicos, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, consubstanciando, por conseguinte, todos os atos tributários praticados ao seu abrigo, designadamente os atos objeto do presente pedido pronúncia arbitral, uma violação do direito da União Europeia”. Consequentemente, defende, verifica-se “ilegalidade dos atos tributários aqui em causa” e, bem assim, obrigação por parte da AT de desaplicação das identificadas normas internas.

Sustenta, a final, que “os atos tributários objeto do presente processo arbitral [devem] ser anulados e, em consequência, devolvida à Requerente as quantias pela mesma suportadas a título de CSR, no montante global de € 52.370,13”. Mais que “está investida no direito ao recebimento de juros indemnizatórios calculados desde a data dos pagamentos indevidos”.

Requer, a final, o Tribunal “i) determine a anulação dos referidos atos tributários, nos termos do artigo 163.º do CPA; e, ii) na medida da procedência do pedido anterior, condene a Entidade Requerida no reembolso à Requerente da CSR indevidamente suportada, no montante global (...) acrescido de juros indemnizatórios vencidos e vincendos, desde a data do pagamento nos termos dos artigos 43.º, n.º 3, alínea d), e 100.º da LGT, e, bem assim, no pagamento das custas do processo arbitral, tudo com as demais consequências legais”.

Requer a entidade demandada seja notificada para juntar aos autos cópia dos documentos respeitantes à matéria do presente processo arbitral além do PA, “em particular as liquidações de CSR aqui impugnadas”; requer declarações de Parte e prova testemunhal.

Junta “110 documentos”: Doc. 1 - Certidão Permanente; Doc.s 2 a 5 - Tabelas excell sem indicação de autoria indicando valores de facturas, data, combustível, litros e fornecedor e *item* final “Total Gasóleo (...); CSR suportada (...)”; Doc. 6 e ss - facturas; Doc. 106, 107, 108 e 109 – pedidos de RO e talões CTT; Doc. 110 – declaração de fornecedora de combustível;

*

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 02.05.2024 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 árbitro do Tribunal Arbitral singular a ora signatária, que atempadamente aceitou o encargo.

As Partes foram notificadas da designação de árbitro por comunicação de 21.06.2024 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 09.07.2024, e por despacho de dia 10.07.2024 notificou a Requerida para apresentar Resposta e juntar o PA.

A Requerida veio apresentar Resposta, e juntar o PA - consistente nos Pedidos de RO.

Na Resposta, após fazer o “enquadramento fáctico-normativo da CSR e contexto atual” e dar

nota de alguns pontos prévios, 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 Req.te - expondo os seus argumentos a respeito, impugnando o alegado e documentos juntos -, bem como, como melhor desenvolve, no sentido, entre o mais, de não haver decisão interna que declare com força obrigatória geral o vício de violação de lei comunitária, 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.

*

Por despacho de 11.10.2024, o Tribunal notificou a Requerente para, no prazo de 10 dias, (i) exercer o contraditório, querendo, quanto à matéria de excepção invocada na Resposta, e (ii) juntar aos autos o(s) acto(s) impugnado(s) e/ou identificá-lo(s) concretamente, sob a cominação de eventual absolvição da instância, ou para dizer o que se lhe oferecesse.

Por requerimento de 29.10.2024 veio a Requerente pronunciar-se. Defende não se verificar qualquer das excepções, em suma como segue.

Quanto à incompetência, defende não existir obstáculo a que o Tribunal se pronuncie, remete para o já exposto no seu PPA e convoca Decisão Arbitral.

Quanto à ilegitimidade, igualmente remete para o que alegou no seu PPA, e convoca Decisão Arbitral. Refere ainda que não há dúvidas de que suportou a CSR.

Quanto à ineptidão da petição inicial, dá por reproduzido o constante de Decisão Arbitral onde se decidiu pela improcedência desta excepção não obstante a não junção e/ou identificação dos actos impugnados.

Quanto à caducidade do direito de acção, refere ter apresentado pedido de RO a 29.09.2023 “tendo por objecto a impugnação de CSR cobrada em facturas emitidas entre Junho de 2019 e 31 de Dezembro de 2022”, não ter havido decisão até 29.04.2024, e nesta data ter apresentado pedido de constituição de Tribunal Arbitral; remete para Decisão Arbitral.

Quanto especificamente à junção dos actos impugnados, nada mais disse.

Não juntou qualquer documento com o requerimento de resposta às excepções.

Protestou juntar “declaração em como todas as facturas em causa estão liquidadas”.

Com o PPA havia junto (cfr supra) tabelas, facturas, pedidos de RO e talões CTT A.R.²

*

Por despacho de 30.10.2024, o Tribunal julgou desnecessária a abertura da fase instrutória, indeferiu os requerimentos probatórios, e determinou dispensar a reunião do art. 18º do RJAT e a produção de alegações escritas finais pelas Partes, tudo como aí melhor explicitado.

Por despacho de 08.01.2025 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.

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.

² Pedidos de RO (um por cada 2019, 2020, 2021 e 2022) cujas folhas de rosto foram os *actos* juntos pela Req.te ao Pedido de Constituição do Tribunal Arbitral.

Vem invocada na Resposta matéria de exceção.

A Req.te, notificada pelo Tribunal para o efeito, veio exercer o contraditório, pronunciando-se no sentido de nenhuma exceção ocorrer, e especificamente quanto à junção aos autos dos actos tributários impugnados, ou sua identificação, nada veio acrescentar para além do que referiu no sentido improcedência da exceção de ineptidão da p.i., e não juntou qualquer documento e/ou elemento identificador. Tudo cfr. *supra*.

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

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

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

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

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

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

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

A Req.da invoca esta 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.

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.

⁵(na sua vertente positiva)

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

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

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 1.⁸

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

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

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

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

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

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

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

“Artigo 2.º – Objecto da vinculação

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

⁸ “Artigo 4.º – Vinculação e funcionamento

1 – A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.”

⁹(na versão actualmente em vigor)

- a) *Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) *Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) *Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) *Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*
- e) *Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.*¹⁰

Da conjugação dos normativos *supra* - no art.º 2.º do RJAT a referência a “tributos” e, depois, no art.º 2.º da Portaria, a certo passo, a palavra “impostos” – resultaria (e em conjugação com outros argumentos que nessa interpretação se invocam) que teriam ficado excluídas da esfera de competência material dos Tribunais Arbitrais as pretensões respeitantes a outros tributos que não os pertencentes à espécie impostos. Como vem defendido na Resposta. E como, ademais, vem sendo uma das posições seguidas na Jurisprudência Arbitral.

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

Pela nossa parte, entendemos compreendida na competência material dos Tribunais Arbitrais a apreciação das pretensões ali indicadas seja quando referentes a impostos *stricto sensu*, seja quando referentes a outros tributos (“impostos” *lato sensu*, portanto). Apenas não se verificando essa competência nos casos expressamente excluídos pela Portaria de Vinculação – a saber, nas várias 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).

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

E desde que se trate de tributos cuja administração esteja cometida à AT. Como melhor desenvolvemos já em Decisão Arbitral de 18.08.2021, no processo n.º 879/2019-T (e já antes aproximáramos no processo n.º 599/2018-T), para cuja fundamentação remetemos.

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

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

Quanto, por sua vez, à natureza jurídica da CSR, 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.¹¹

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

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

Às Contribuições Financeiras, uma das (hoje comumente aceite, três) espécies de tributos admitidas pelo nosso Ordenamento Jurídico, se referiu o nosso legislador seja no art.º 3.º, n.º 2, parte final, da LGT, seja, desde logo, no art.º 165.º, n.º 1, al. i) da CRP. Sendo que são conhecidas as dificuldade/delicadeza de delimitação entre as espécies de tributos, precisamente em especial entre as Contribuições e os Impostos (*stricto sensu*).¹⁴ A LGT define em geral os pressupostos tributos, *maxime* dos Impostos e das Taxas, *cfr.* art.º 4.º, n.ºs 1 e 2. E Doutrina e Jurisprudência vêm densificando ao longo do tempo os conceitos nesta delimitação tripartida dos tributos.

“Os impostos têm sempre por finalidade imediata o financiamento de despesas públicas, realizadas por entidades de direito público, não directamente individualizáveis (no sentido de que lhes é alheia uma ideia de contraprestação, pelo menos directa) e cujo financiamento é

¹² São desta Lei os artigos para que agora remetermos.

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

¹⁴ 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.

unilateral e autoritariamente imposto com base num princípio de capacidade contributiva. Ou que, nos termos do art.º 4.º, n.º 1 da LGT, assentam essencialmente na capacidade contributiva.¹⁵ Já as taxas, não obstante terem, tal como os impostos, uma finalidade de financiamento dos encargos com funções públicas, circunscrevem-se ao âmbito de funções públicas individualizáveis, susceptíveis de proporcionar vantagens ou benefícios - que são identificáveis de forma directa, em concreto - a quem as utiliza ou delas simplesmente beneficia. Revestem-se, assim, de carácter não já unilateral mas sim sinalagmático (...).¹⁶

As Contribuições, por sua vez, são de qualificação jurídica mais difícil, “(...) estaremos aqui perante tributos a meio caminho entre os impostos e as taxas, que reúnem características próprias quer de uma, quer da outra espécie. Uma figura híbrida, a que diversos Autores se vêm referindo como um “*tertium genus*” de receitas. Deles é própria também uma contraprestação, porém difusa, não individualizável. Sendo pois os respectivos beneficiários receptores de uma contraprestação colectiva, homogénea nesse conjunto de sujeitos, mas distinta daquela que seria a satisfação do interesse colectivo da comunidade como um todo. Revestem assim natureza 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. (...).¹⁷ Ou causadores. Contraprestação, pois, mas difusa - beneficiários presumíveis receptores de uma contraprestação colectiva, homogénea nesse grupo. Ou, bem assim - participantes do grupo causadores - presumíveis - da necessidade de tal prestação. Sinalagma difuso. No grupo.

Como escrevia Saldanha Sanches, “[a]o lado dos impostos que constituem a receita normal do Estado, e que se encontram afectos ao financiamento global das suas despesas, encontramos receitas tributárias – tributos parafiscais, parafiscalidade – que participam de todas as

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

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

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

características normais dos impostos – unilateralidade, coactividade, ausência de qualquer objectivo punitivo – mas se encontram afectas ao funcionamento de certas entidades públicas que participam no preenchimento de objectivos públicos.”¹⁸

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

Retornando à CSR.

Como percorrido *supra*, do respectivo regime jurídico decorre a mesma se destinar a financiar objectivos públicos cuja prossecução se encontra a cargo de entidade pública de base não territorial (a então E.P. – Estradas de Portugal, E.P.E.). Quanto a estarmos perante fins públicos v. também o art.º 84.º, n.º 1, al. d) da CRP - as estradas pertencem ao domínio público. E terá o legislador entendido que os respectivos sujeitos passivos (art.º 5.º, n.º 1, da Lei 55/2007) serão presumíveis beneficiários da prossecução deste fim público - a devida concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional. Presumíveis receptores de uma contraprestação colectiva, homogénea nesse grupo, que lhes aporta benefícios. Com efeito, não deixa de, com alguma propriedade, ser possível detectar, nos sujeitos passivos em questão (v. art.º 4.º do CIEC, *ex vi* art.º 5.º da Lei 55/2007), que introduzem no consumo os ditos combustíveis, para fins rodoviários, uma vantagem, para a sua actividade, proveniente de tal prestação a cargo da concessionária. Desde logo, será através da rede rodoviária existente, através assim da circulação rodoviária, que o seu produto vai, de forma intensiva, escoar-se. Assim o sinalagma difuso próprio das Contribuições Financeiras.

Por fim, também não será por o TJUE se ter pronunciado no sentido de a imposição em questão ser violadora da Directiva 2008/118/CE (*cf.* 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

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

legislador, no Ordenamento Jurídico Português, resultará outra. Desde logo para efeitos de aferir da competência material do Tribunal. Uma coisa será o TJUE, considerando, num primeiro momento, o tributo recair na Directiva, e aferindo, depois, das suas características, tê-lo por violador da mesma. Tomando-o por imposição indirecta - para os efeitos da Directiva. Coisa distinta será o regime jurídico-tributário próprio do tributo, tal como consagrado pelo legislador, portanto, e assim a sua natureza jurídica.

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

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

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

Quanto a (i), sumariamente se diga que não procede o invocado fundamento. Resulta do PPA que 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

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

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 oficioso, 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, 577.º, al. b), e 578.º, todos do CPC).²⁰

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

A Req.da invoca esta excepção com fundamento em falta de objecto. Numa súmula, por 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 às suas fornecedoras. Que não comprovam qualquer acto tributário, nem delas

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

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 é possível inferir, da alegada ilegalidade das liquidações, a ilegalidade das alegadas repercussões.

Notificada a Req.te para exercer o contraditório relativamente às excepções invocadas na Resposta - e convidada pelo Tribunal para juntar e/ou identificar concretamente os actos impugnados sob cominação de possível absolvição da instância -, deu por reproduzido o constante de Decisão Arbitral em que se decidiu pela improcedência desta excepção não obstante a não junção e/ou identificação dos actos impugnados. Não juntou e nem identificou os actos. Tudo como *supra*.

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; / (...)”*

E, no art.º 87.º, n.º 7, do CPTA, assim:

“Artigo 87.º - Despacho pré-saneador

7. A falta de suprimento de exceções dilatórias ou de correção, dentro do prazo estabelecido, das deficiências ou irregularidades da petição inicial determina a absolvição da instância”.

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 exceção 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: “a anulação dos referidos atos tributários, nos termos do artigo 163.º do CPA”.

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*), e, mais, convidada pelo Tribunal a juntar e/ou concretamente identificar os mesmos - não juntou, dizíamos, 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**.²¹

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

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

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

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

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

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

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

*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ora, retornando aos autos, **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).

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

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

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

Ainda que tenha indicado ser esse o objecto do pedido, as “Liquidações respeitantes a CSR”. Vem apresentar o PPA pois “não se conforma com os atos *sub judice*”, “requerendo a emissão de pronúncia tendente às respetivas anulações”. Segundo refere, “[o]s atos de indeferimento tácito e os atos de liquidação de CSR constituem, respetivamente, os objetos imediato e mediato do presente pedido”.

Mais, invocada a excepção de ineptidão da p.i. na Resposta com este fundamento (falta de junção/identificação do acto ou actos de liquidação impugnados), e notificada pelo Tribunal para se pronunciar, e, ainda, especificamente para o(s) juntar e/ou indentificar, a Req.te pronunciou-se remetendo para Decisão Arbitral e não juntou nem identificou concretamente quaisquer liquidações que pretendesse impugnar. Como *supra*.

*

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

E também por assim ser, nem o legislador deixou de prever meios ao alcance das Partes para obterem a documentação de que devam munir-se neste contexto. Sem prejuízo do princípio da colaboração a que estão mutuamente obrigados Administração Fiscal e contribuintes (v. art.ºs 48.º do CPPT e 59.º da LGT e, ainda, 11.º, n.º 1 do CPA). Sendo sobre o Autor que recai o ónus de proceder às investigações tidas por adequadas para obtenção dos elementos em falta na identificação do acto impugnado, tem ele a possibilidade de socorrer-se seja do procedimento

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

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 (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 que se vem requerer ao Tribunal que “i) determine a anulação dos referidos atos tributários, nos termos do artigo 163.º do CPA; e, ii) na medida da procedência do pedido anterior, condene a Entidade Requerida no reembolso à Requerente da CSR indevidamente suportada, no montante global de € 52.370,13 (...)”, na verdade não vêm concretamente referidos/identificados quaisquer actos tributários de liquidação, e faz-se no PPA a seguinte menção: “Liquidações respeitantes a Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”), referentes aos meses de Junho de 2019 a de Dezembro de 2022, incidentes sobre o sujeito passivo responsável pela introdução no mercado do gasóleo rodoviário que a Requerente adquiriu à (...), à (...), e à (...) cujo encargo tributário estas sociedades repercutiram na esfera da Requerente, na sequência da aquisição por esta às mesmas de (...) litros de gasóleo”. 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. Fala-se em “dos referidos atos tributários”, mas apenas se refere aquilo mesmo - cfr acabado de referir -, remetendo-se para “quadros anexos” (as tabelas excell – juntas como Doc.s 2 a 5, *cfr supra*) e para facturas juntas. E as facturas, de combustíveis adquiridos, são precisamente de datas de 2019 a 2022. Fala-se pois em liquidações de CSR referentes aos meses de Junho de 2019 a Dezembro de 2022 e juntam-se facturas de combustíveis precisamente desse mesmo período, o período da aquisição dos combustíveis pela Req.te. Isto sempre sem o(s) acto(s) vir(em) identificado(s), insista-se.³⁰ Fala-se afinal em repercussão da CSR nas facturas, diz-se que as fornecedoras de combustíveis “repercutiram nas correspondentes faturas a CSR referente a cada um desses consumos”, mas sem que das facturas conste referência a CSR. E fala-se neste contexto em a Req.te ter “por conseguinte, suportado integralmente este imposto.” Fala-se em que são anuláveis as liquidações de CSR, e em requerer ao Tribunal que, determinando a anulação das liquidações, determine o reembolso a si Req.te “da CSR indevidamente suportada” e juros indemnizatórios

³⁰ (sem prejuízo do que já se viu, sempre se diga que nem seria uma referência genérica a determinado espaço temporal dentro do qual terão sido 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 do pagamento”. Fala-se em direito da Req.te - como consequência da pretendida anulação de liquidações - a reembolso e a juros indemnizatórios nos termos dos art.ºs 43.º e 100.º da LGT, mas reconhece-se não ser a Req.te SP do tributo. A acrescer, pois, à falta de objecto, por inexistência, nos autos, do acto a syndicar - 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*³¹, não teria em qualquer caso sido compreendido qual o acto impugnado. E, em decorrência de tudo o que se viu, o contencioso em que nos movemos não é compatível com tal desconhecimento. Do acto. No caso, a falta de clareza da petição sempre acarretou reflexos na defesa apresentada pela Requerida. E - determinante - o acto tributário objecto continua indeterminado.³² Mais uma vez: a admitir que a acção fosse procedente, e que vinha a ser proferida uma decisão com força de caso julgado material, qual seria então o acto a anular? Nem foi junto, nem decorre do Pedido qual seja. O processo administrativo, e, mais ainda, o processo tributário, não se compadecem com generalidades, e o acto tributário só pode ser provado por documento (prova legal). A excepção de nulidade do processo decorrente da ineptidão da p.i. confirma-se em qualquer caso.

*

Um **segundo** para deixar claro não ter o (alegado) indeferimento tácito do pedido de RO a virtualidade de constituir verdadeiramente o acto objecto dos autos. Como é bom de ver, o que se vem peticionar nessa sede, arbitral tributária, é a anulação/declaração de ilegalidade do acto de liquidação (*rectius* liquidação, autoliquidação, retenção na fonte ou pagamento por conta) – v. art.º 2.º/1, al. a) do RJAT. E o acto de 2.º grau serve precisamente o propósito de abrir a via para a apreciação da legalidade do acto de liquidação. A redacção conferida pelo legislador ao art.º 2.º do RJAT é clara a respeito, ao expressamente identificar as pretensões para as quais os Tribunais Arbitrais têm competência, e aí apenas se incluindo os actos de 1.º grau (diferentemente, v. o art.º 97.º, n.º 1, al.s c) e d) do CPPT; v., também, como na lei de autorização do RJAT³³ se previa como objecto possível do processo arbitral tributário, além dos actos que o legislador *transportou* para o RJAT (*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

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

³² (nem, além do mais e sem prejuízo de tudo o que se disse, a Req.da estaria no conhecimento, desde logo, da correspondência entre 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 SPs)

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

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*.³⁴

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

*

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

Não é esse o seu entendimento.

Defende assistir-lhe legitimidade “uma vez que, tendo suportado o encargo inerente às liquidações de CSR (...) é titular legalmente protegida, para solicitar a respectiva anulação”. Sustenta que “sendo indiscutível a repercussão efetiva do encargo tributário na [sua] esfera jurídica” tem “legitimidade para propor a presente ação arbitral e, por conseguinte, para intervir no processo arbitral tributário.” 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.

Vejamos.

2.3. Da excepção de ilegitimidade

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

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 (...).”³⁵

Princípio geral em matéria de legitimidade activa este, vindo de ver, que tem correspondência no CPC, art.º 30.º - “Conceito de legitimidade”, n.º 3: “Na falta de indicação da lei em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor”. Ou seja, são partes legítimas as pessoas que o autor indique como sendo os sujeitos da relação controvertida.³⁶

Ora, nos nossos autos, 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.

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 suporta 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 suporta o encargo do imposto) não o é (sujeito passivo),

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

³⁶ (salvo quando a lei disponha em contrário)

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 tributário³⁷, 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

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

apenas um determinado meio processual que em cada caso pode ser utilizado para obtenção da tutela judicial (v. também o art.º 98.º, n.º 4 do CPPT, e o art.º 2.º, n.º 2 do CPC).³⁸

Pois bem.

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

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

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

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

A impugnação judicial prevista na al. a) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT – aquela que tem correspondência na al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT³⁹ – **é a forma de processo adequada**, o meio, próprio, nos termos das leis tributárias, **para sindicar actos tributários *stricto sensu*** (v. também *supra*).

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

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

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

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

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. 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 empresas 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 gásóleo/gasolina, 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-T⁴⁰).

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 (alegadamente) igual ao suportado a montante pelo SP ser por si suportado a jusante ao adquirir os combustíveis. Não terá sido querido pelo legislador tributário visar/onerar senão o *grupo* com o qual se estabelece o já referido sinalagma difuso (os SPs do tributo), pelo que não se sustentaria a argumentação 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 existem⁴¹), no momento da introdução no consumo (e quanto a esta, v. art.º 9.º do CIEC). Uma única vez, pois (v. art.º 7.º e ss. do CIEC). Bem se vê já por aqui, a haver repercussão, mesmo que querida - por ser essa a lógica neste seio - pelo legislador, ela será um mecanismo particular (no sentido de levado a cabo por um particular), *moldável*, na disponibilidade dos operadores económicos, que operam, precisamente, no mercado, no seio das contingências próprias deste. Para dizer que não há, aqui, uma imposição legal de repercutir o tributo (menos ainda há uma imposição, sequer a

⁴⁰ (a pp. 23-24 e 30-33)

⁴¹ V. art.º 7.º, n.º 2 do CIEC

possibilidade, de liquidação de novo do tributo; como, aliás, patente nas facturas, que nada contém 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 revela⁴²).

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 IVA⁴³). 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 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

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

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

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

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

⁴⁴ Pedido de reembolso a submeter pelos sujeitos passivos - que a Req.te não é – no prazo de 3 anos a contar da liquidação, cfr art.º 15.º.

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

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

Nem a harmonização Comunitária nesta sede, e/ou o Direito da UE (princípios da efectividade e da interpretação conforme, entre o mais, incluídos), se vêem 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) legitimidade para impugnar a liquidação - cfr. art.s 99.º e ss do CPPT - “processo de impugnação judicial”.

Tudo como percorrido.

⁴⁶ (sempre sem preocupações de exaustão)

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”⁴⁷. 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).

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

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).⁴⁸ Temos presente o elemento temporal na interpretação.

Outra a carecer de algum maior aprofundamento⁴⁹, a de que nem as facturas - os documentos que a Req.te carreou nos autos⁵⁰ (mesmo após notificada para contraditório sobre a falta de junção do acto/a excepção de ineptidão e mais convidada pelo Tribunal a juntá-lo ou identificá-lo) - 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 repercussão de CSR*. 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.

⁴⁸ *v. nota 26*

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

⁵⁰ (além do A/R dos CTT ref. ao seu de pedido de revisão oficiosa, *cf. supra*).

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.

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. Como, ademais, o reconhece. 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 Xavier⁵¹: “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.

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.

⁵¹ Alberto Pinheiro Xavier, “Conceito e Natureza do Acto Tributário”, Livraria Almedina, Coimbra, 1972, pp. 62-63

O acto tributário é, além do mais, e do já dito, organicamente administrativo.⁵²

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.

*

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.

*

⁵² Como também nas palavras de Alberto Xavier, *op cit*, p. 89

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

3. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

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

4. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em € **52.370,13**, 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 € **2.142,00**, 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

O Árbitro,

(Sofia Ricardo Borges)

