

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 649/2024-T

Tema: CSR– Contribuição do Serviço Rodoviário – Prova da Repercussão

## SUMÁRIO:

- I. A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) é um tributo que se qualifica como imposto e não como contribuição, pelo que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar matérias a ela respeitantes.
- II. Os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar a legalidade de atos de liquidação de CSR, mas já não de atos de repercussão daquele imposto.
- III. A Requerente não suportou o encargo da CSR por repercussão legal, pelo que carece de legitimidade processual para contestar a legalidade dos atos de liquidação daquele imposto.
- IV. A falta de identificação dos atos de liquidação de CSR contestados, cuja declaração de ilegalidade e anulação se requer, implica a ineptidão do pedido de pronúncia arbitral, já que inexistindo no processo elementos que permitam à Requerida – e muito menos ao Tribunal Arbitral – estabelecer umnexo causal entre as faturas e as liquidações que lhe estão a montante e cuja anulação é pedida pela Requerente, entende-se que o pedido deve ser considerado inepto.

Os Árbitros Juiz José Poças Falcão, Prof. Doutora Nina Aguiar e Prof. Doutora Maria do Rosário Anjos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, acordam na seguinte:

## DECISÃO ARBITRAL

### I. RELATÓRIO

A... S.A., pessoa coletiva com o n.º ..., com sede no ... Viseu, doravante designado por Requerente, vem ao abrigo do disposto nos artigos 15.º e 16.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, e artigos 3.º e seguintes do Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto e artigos 35.º e 37.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro em conjugação com os artigos 65.º e 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigos 9.º, 10.º e 44.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) apresentar pedido de constituição de tribunal arbitral para impugnação da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do ato tributário de liquidação de

---

Imposto Sobre Produtos Petrolíferos – Contribuição de Serviços Rodoviários referentes às declarações e liquidações de 2019-10 até 2022-12, no valor global de 229.673,96 € (duzentos e vinte e nove mil, seiscentos e setenta e três euros e noventa e seis cêntimos) nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º e alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (adiante "RJAT"), com os fundamentos que constam do requerimento junto aos autos que se dá por integralmente reproduzido.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 16 de maio de 2024.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes e aceite a designação em 17-05-2024. 27 de maio de 2024, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se regularmente constituído desde 26-07-2024 e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Notificada em 02-08-2024 para apresentar resposta, nos termos do artigo 17º do CAAD, veio a Requerida juntar a sua resposta e o respetivo processo administrativo em 19-09-2024.

Por despacho de 23-09-2024 foi a Requerente notificada para responder, no prazo de 10 dias, à matéria de exceção alegada pela Requerida AT.

Em 24-09-2024 o Tribunal proferiu despacho arbitral a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, o qual definiu os termos da tramitação subsequente, incluindo o prazo para apresentação de alegações escritas, facultativas.

A AT veio juntar as suas alegações em 13/11/2024 e a Requerente em 14-11-2024.

## **II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS**

### **II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) No âmbito da sua atividade a Requerente tem necessidade de adquirir gasóleo e gasolina para abastecimento dos seus veículos, pelo que nas faturas correspondentes ao abastecimento supramencionado consta repercutido o Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP), a Contribuição de Serviço Rodoviário e outros tributos (cfr. Faturas juntas aos atos como documentos n.ºs 1 a 400).
- b) De acordo com o artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na redação em vigor até à alteração promovida pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, a CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (“ISP”) e dele não isentos. No que diz respeito à liquidação e cobrança, a CSR é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos IEC, na LGT, e no CPPT, com as devidas adaptações.
- c) Nos termos dos artigos 1.º e 88.º do Código dos IEC, estão sujeitos ao ISP, os produtos petrolíferos e energéticos. Sobre os produtos petrolíferos – neste caso, gasolina, gasóleo rodoviário e GPL Auto – incide ISP e, por esse motivo, também incide CSR, em

cumprimento com o disposto no n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na redação em vigor até à alteração promovida pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro.

- d) Acresce ainda referir que a Contribuição de Serviço Rodoviário é suportada pelos contribuintes/ e consumidores finais aquando da aquisição dos combustíveis, pois que em última análise, a Requerente é sujeito passivo no sentido que lhe viu ser repercutido o pagamento de tal contribuição. Portanto, a Requerente é sujeito passivo de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, na qualidade consumidora final e contribuinte de facto (crf. Art.º 18.º da Lei Geral Tributária), e é nessa qualidade que vem solicitar o reembolso dos montantes pagos a título de Contribuição de Serviço Rodoviário, através do procedimento de revisão oficiosa das liquidações.
- e) Sendo sustentado que os impostos especiais de consumo procuram onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública e que, por essa razão, deverá ser o verdadeiro titular da capacidade contributiva a ser onerado com o encargo do imposto. Assim, e com base nas declarações por esta realizadas, a Alfândega de Aveiro procedeu a atos de liquidação de Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, Contribuição de Serviços Rodoviários e outros tributos, relativos aos meses de outubro de 2019 a dezembro de 2022, que foram repercutidos pelas gasolinhas na aqui Requerente.
- f) Sucede, todavia, que não é legítima a liquidação relativa à Contribuição de Serviços Rodoviários, uma vez que tal tributo, configurado como imposto pelo legislador, designadamente como Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, não preenche os requisitos e finalidades previstos na lei nacional para esse tipo de tributo. E nesse sentido as liquidações aqui em causa são ilegais, o que já foi reconhecido expressamente em jurisprudência nacional, bem como em decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia.

---

Conclui pedindo a anulação dos atos de liquidação de CSR que se reportam aos anos de 2019 a 2022, e a condenação da AT na devolução do valor suportado e que a Requerente estima em €229.673,96, acrescido de juros indemnizatórios.

## **II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA**

Por seu turno, a Requerida na sua resposta vem alegar matéria de exceção e, alternativamente, rebate os argumentos alegados pela Requerente em defesa dos atos tributários em causa. A sua posição pode resumir-se da seguinte forma:

- a) Verifica-se a exceção de incompetência do tribunal arbitral, já que o litígio em causa nos autos respeita a uma contribuição financeira, matéria que não é arbitrável por ter sido excluída do âmbito de competência dos tribunais arbitrais tributários. Mas, ainda que outro fosse o entendimento, conclui pela incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria. Assim, estabelece o artigo 2.º, n.º 1 do RJAT que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta e a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais. Da conjugação do mencionado normativo legal com o vertido no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, resulta que a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais se reporta apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo os tributos que devam ser qualificados como contribuição.
  
- b) Alega ainda a AT a ilegitimidade processual e substantiva da Requerente já que esta vem pedir que sejam anuladas as liquidações de CSR referentes ao gasóleo e gasolina por aquela adquiridos às suas fornecedoras no período compreendido entre outubro de 2019 a dezembro de 2022, determinando-se, o reembolso de todas as quantias alegadamente suportadas pela Requerente a esse título, acrescidas dos respetivos juros indemnizatórios. Alega ainda que apenas os sujeitos passivos que tenham procedido

à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago. E no âmbito dos impostos especiais de consumo, são sujeitos passivos, grosso modo, as entidades responsáveis pela introdução dos combustíveis no consumo, pelo que é a estas que são emitidas as respetivas liquidações de imposto e apenas estas podem identificar tais atos de liquidação e solicitar, em caso de erro, a sua revisão, com vista ao reembolso dos montantes cobrados (artigos 15.º e 16.º do CIEC). Como tal no âmbito dos IEC, de acordo com o estatuído nos artigos 15.º e 16.º do CIEC, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto. Estando tal possibilidade restringida, independentemente do tipo de erro ou da situação que motive o reembolso, ao sujeito passivo (aquele que declara para consumo e paga o imposto que deve em nome e por conta próprios), que poderá, ou não, no momento da venda, ter transferido parte ou a totalidade desse encargo para outros intervenientes na cadeia de comercialização de combustíveis (distribuidores, grossistas, retalhistas, consumidores finais).

- c) Assim, do ponto de vista da AT, nos termos do artigo 15.º do Código do Impostos Especiais sobre o Consumo, apenas podem solicitar o reembolso do imposto pago os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto. Ainda que assim não se entenda, conclui que a Requerente carece de legitimidade por estar fora do âmbito de aplicação da al. a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT, preceito que prevê que os **repercutidos legais** embora são sendo sujeitos passivos, têm legitimidade para reclamar, recorrer, impugnar e formular pedido arbitral. Ora a Requerente não pode ser considerada como repercutida legal, já que no caso concreto não está em causa uma situação de repercussão legal, mas quando muito, uma situação de repercussão de natureza meramente económica ou de facto.

- d) Em reforço desta posição a AT invoca a jurisprudência vertida na recente decisão de 08-01-2024, no âmbito do Processo n.º 408/2023-T, onde se afirma que *“não sendo a Requerente o sujeito passivo da CSR, nem repercutido legal desta contribuição, não lhe assiste legitimidade processual, a menos que, como interessada, alegue e demonstre factos que suportem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade, i.e., que evidencie um interesse direto e legalmente protegido na sua esfera, passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo, ónus que sobre si impende. Contudo, o único facto que a Requerente alega para este efeito é o de lhe ter sido repercutida a CSR. Qualifica esta repercussão, erradamente, como legal, embora não indique onde está prevista essa repercussão que, a ser “legal”, sempre teria de constar de uma norma com essa natureza, a qual, porém, não existe.”*
- e) Por último, alega que no âmbito dos IEC, de acordo com o estatuído nos artigos 15.º e 16.º do CIEC, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto. Estando tal possibilidade restringida, independentemente do tipo de erro ou da situação que motive o reembolso, ao sujeito passivo (aquele que declara para consumo e paga o imposto que deve em nome e por conta próprios) e que poderá, ou não, no momento da venda, ter transferido parte ou a totalidade desse encargo para outros intervenientes na cadeia de comercialização de combustíveis (distribuidores, grossistas, retalhistas, consumidores finais). Ora, no caso concreto, não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica dos repercutidos económicos ou de facto, não podendo as entidades, em que alegadamente teria sido repercutido o imposto, apresentar pedidos de revisão ou de reembolso por erro. Ou seja, não sendo a Requerente sujeito passivo nos termos e para o efeito do disposto no artigo 4.º do CIEC, não têm legitimidade nos termos supra nem para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral.

f) A AT alega, ainda a ineptidão do pedido arbitral por falta de objeto, já que existe ineptidão da petição inicial quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir, verificando-se deficiências que comprometem irremediavelmente a sua finalidade, o que determina a nulidade de todo o processo e a absolvição do réu da instância. Além do que, o pedido arbitral não preenche nem satisfaz os pressupostos legais de aceitação uma vez que viola o artigo 10.º, n.º 2, al. b) do RJAT, requisito essencial à aceitação do pedido. De acordo com o referido normativo legal, do pedido de constituição do tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido arbitral, sendo a identificação do(s) ato(s) tributário(s) objeto do pedido arbitral condição essencial para a aceitação do pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária, uma vez que, sendo aceite o pedido sem a identificação do ato ou atos tributários cuja ilegalidade as Requerentes pretendem ver sindicada, não pode a Requerida exercer em toda a plenitude o contraditório nem pode o douto tribunal apreciar o pedido. Ora, da leitura do pedido arbitral e documentos anexos apresentado pela Requerente resulta que nunca e em momento algum indica qualquer ato tributário, limitando-se, a identificar faturas de aquisição de combustíveis às suas fornecedoras, sem, no entanto, identificar os atos tributários. Apenas invocando a ilegalidade da CSR e/ou do ISP-Consignação de Serviço Rodoviário, entendem as Requerentes que terão direito a ser reembolsadas pelos valores que alegadamente suportaram por via da repercussão, sem sequer identificar quaisquer liquidações de IPS/CSR praticadas pela administração tributária e aduaneira. A AT não alcança qual ou quais o(s) ato(s) tributário(s) que com base nas DIC submetidas pelas respetivas fornecedoras de combustíveis. Assim, é totalmente impossível à AT identificar os atos de liquidação subjacentes à declaração dos produtos para o consumo, que vão sendo transacionados ao longo da cadeia de comercialização. Donde, apenas o sujeito passivo que declarou os produtos para consumo a quem foi liquidado o imposto e que efetuou o correspondente pagamento, reúne condições para identificar os atos de liquidação (e, como já foi dito, para solicitar em caso de erro, a revisão desses atos de liquidação com vista ao reembolso dos montantes cobrados). Nesta matéria a AT convoca, por absoluta adesão, as

considerações constantes do voto de vencida da Senhora Professora Doutora Carla Castelo Trindade, quanto à decisão proferida no processo n.º 491/2023-T, que aqui se dá por reproduzida. Em consequência, conclui a AT que se verifica a exceção de ineptidão da petição inicial, na medida em que o pedido arbitral não identifica qualquer ato tributário, violando o requisito da al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, o que determina a nulidade de todo o processo, e, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, dá lugar à absolvição da instância, *cf.* n.º 1 do artigo 186.º, n.ºs 1 e 2 do artigo 576.º, al. b) do artigo 577.º e al. b) n.º 1 do artigo 278.º, todos do CPC, *aplicáveis ex vi* da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT, devendo, consequentemente, determinar-se a nulidade de todo o processo e a absolvição da Requerida da instância. *De seguida a Requerida invoca, ainda, a **ininteligibilidade do pedido e a contradição entre este e a causa de pedir porquanto a Requerente*** apresenta como causa de pedir a ilegalidade dos referidos atos de repercussão e dos antecedentes atos de liquidação de CSR, designadamente por via da alegada violação do direito da União Europeia pelo regime jurídico da CSR. Assim, a Requerente formula um pedido de anulação de liquidações que não identifica através da mera impugnação de alegadas repercussões, sem sequer identificar o nexos entre estas e aquelas, donde resulta a ininteligibilidade do pedido. Com base na ideia errada de que vigora para a CSR um regime de repercussão legal e de que, a referida repercussão (que como já se viu é meramente económica) possa ser presumida, apresenta depois como causa de pedir a desconformidade da CSR ao Direito da União. Ora, segundo a AT não se pode inferir, da alegada ilegalidade das liquidações, a ilegalidade das alegadas repercussões.

g) Sem prejuízo de todas as exceções alegadas, a AT alega ainda a caducidade do direito de ação porquanto, no que concerne aos atos de liquidação a falta de identificação do ato/atos de liquidação em discussão impede a aferição da tempestividade do “pedido de revisão oficiosa da liquidação” formulado pelas Requerentes. Porém, constata-se que a Requerente invoca o prazo de 4 (quatro) anos previsto na segunda parte da norma vertida no artigo 78.º, n.º1 da LGT, sendo certo que no caso concreto tudo aponta para a extemporaneidade do pedido de revisão oficiosa. De resto a AT não vislumbra no presente caso qualquer situação de injustiça grave e notória que permita a aplicação do artigo 78.º, n.º 4 da LGT. Por impugnação, finalmente, a AT convoca uma argumentação elaborada e extensa em defesa da legalidade do encargo, que entende ser contribuição financeira, designado por CSR. Argumentação que se dá por integralmente reproduzida.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, no entanto terão de ser apreciadas as exceções invocadas pela Requerida, nomeadamente, as exceções de (1) incompetência do Tribunal, (2) ilegitimidade da Requerente, (3) caducidade do direito de ação, (4) ineptidão do pedido arbitral.

A ordem de conhecimento das exceções será a supra indicada, não obstante alguma(s) poder ficar prejudicada pela procedência de outra.

### **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **IV.1. MATÉRIA DE FACTO**

##### **Factos dados como provados**

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente é uma contribuinte com sede em Portugal que se dedica no seu essencial à extração, transformação e comercialização, por grosso e a retalho, importação e exportação, de granitos e outras rochas ornamentais; construção civil e obras públicas, como resulta da Certidão junta como documento n.º 401 junto em anexo ao pedido arbitral.
- b) No contexto da atividade exercida pela Requerente, esta necessita de recorrer ao uso de gasóleo e gasolina para abastecimento dos seus veículos.
- c) No período de outubro de 2019 a dezembro de 2022 a Requerente suportou gastos em combustíveis no valor correspondente ao somatório das 400 Faturas juntas em anexo ao pedido arbitral, que se dão por integralmente reproduzidas
- d) Cada uma das 400 faturas juntas aos autos contém a identificação do fornecedor, NIF, data, tipo e quantidade de combustível e respetivo valor, sem IVA e com IVA.
- e) Em 16-10-2023 a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa, quanto ao Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, designadamente quanto à Contribuição de Serviços Rodoviários de outubro de 2019 a dezembro de 2022, no qual pede a devolução do valor de €229.673,96, por considerar que este valor corresponde ao montante de CSR repercutida no preço dos combustíveis que adquiriu e pagou.
- f) O pedido de revisão oficiosa em causa foi remetido à Divisão do Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos da Direção de Serviços de Impostos Especiais de Consumo.

- g) A Requerida não proferiu qualquer decisão quanto ao pedido de revisão oficiosa, tendo-se formado a presunção de indeferimento tácito
- h) Em 16-05-2024 a Requerente apresentou o presente pedido arbitral.
- i) O presente pedido de pronúncia arbitral tem como objeto imediato a declaração de ilegalidade e subsequente anulação do ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente.

### **Factos dados como não provados**

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

### **Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos. O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos 402 documentos juntos à petição, no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, e nos factos não questionados pelas partes.

De ressaltar que, relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu

---

no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

## **IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO**

A Requerente manifestou a sua discordância com os atos tributários inerentes à liquidação de CSR, inicialmente perante a Requerida e, face ao indeferimento tácito, apresentou pedido de pronúncia arbitral perante a CAAD, como exposto supra.

A Requerida na resposta veio alegar as diversas exceções supracitadas, as quais serão apreciadas no ponto seguinte, de acordo com a ordem invocada

### **IV.2.A. EXCEÇÕES**

#### **A) DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL EM RAZÃO DA MATÉRIA**

A primeira exceção invocada pela Requerida AT é a da incompetência do Tribunal Arbitral. Para responder a esta questão há que ter em devida conta a natureza do pedido e a causa de pedir subjacente. A Requerente suscita, no seu pedido de pronúncia arbitral, que o Tribunal

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

---

Arbitral que declare *“a presente pronúncia arbitral ser julgada procedente e provada, e em consequência serem anulados os atos tributários melhor identificados no frontispício desta petição com as demais consequências legais, designadamente a restituição do montante indevidamente suportado, no valor de 71.930,77 Euros (setenta e um mil novecentos e trinta euros e setenta e sete cêntimos), acrescido dos respetivos juros indemnizatórios calculados nos termos do artigo 43.º, n.º 1 e 100.º n.º 1 da LGT.”*

Por sua vez, a Requerida, na sua Resposta, suscitou a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria porquanto entende, em síntese, que a CSR assume a natureza jurídica de contribuição financeira e não de imposto. E, se fosse assim, o tribunal arbitral seria incompetente em razão da matéria, porquanto a Autoridade Tributária e Aduaneira está vinculada à jurisdição dos Tribunais arbitrais nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, sendo o objeto desta vinculação definido pelo artigo 2.º que dispõe que *«os serviços e organismos referidos (...) vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida (...)»*.

A alegação da Requerida assenta no pressuposto errado de qualificar a CSR como contribuição, quando se trata de um verdadeiro imposto.

Ora, como a própria Requerida admite *“foi intenção do legislador restringir a vinculação dos serviços e organismos ao CAAD no âmbito de pretensões que dizem respeito, especificamente, a impostos, aqui não se incluindo tributos de outra natureza, tais como as contribuições”*.

Com o devido respeito por diferentes entendimentos jurisprudenciais, nomeadamente arbitrais, é entendimento deste tribunal arbitral que não se trata, na verdade, de contribuição, mas antes de um imposto. O que determina a qualificação de um tributo como contribuição financeira é o facto desse tributo ter por finalidade compensar prestações administrativas de que o sujeito passivo dessa mesma contribuição seja presumidamente beneficiário ou que a elas tenha dado causa. Não importa, pois, a designação que o legislador atribui ao tributo, mas sim a sua natureza intrínseca, a qual tem de respeitar os princípios subjacentes à qualificação de cada categoria de tributo.

Dito de outro modo, e retornando ao caso concreto da CSR, seria necessário que a prestação pública beneficiasse o respetivo sujeito passivo. Assim sendo, não se vislumbra como considerar a CSR uma contribuição, já que esta é estabelecida a favor da Infraestruturas de Portugal (entidade titular da correspondente receita), os sujeitos passivos são as empresas responsáveis pela introdução no consumo dos produtos petrolíferos (principalmente empresas distribuidoras de combustíveis) mas os beneficiários e os responsáveis pelo financiamento da tarefa da Infraestruturas de Portugal é a população em geral, incluindo tanto os utilizadores da rede rodoviária nacional concessionada à Infraestruturas de Portugal, como os utilizadores de vias rodoviárias não incluídas da rede concessionada. Ora, esta generalidade contraria a alegada natureza de contribuição da CSR. A este respeito, e seguindo de muito perto a posição assumida nos Acórdãos proferidos no âmbito dos processos n.ºs 113/2023-T, de 15-07-2023, 410/2023, de 13-11-2023, 375/2023-T, de 15/01/2024, 101/2024, de 04-06-2024, e, mais recentemente, a decisão proferida no processo n.º 957/2023-T, de 08-07-2024, entende este Tribunal Arbitral que improcede a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria. Com efeito, a competência contenciosa dos Tribunais Arbitrais em matéria de arbitragem tributária, tal como resulta do artigo 2.º do RJAT, compreende a apreciação de pretensões que visem a *“declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”* e a *“declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”*.

Nesta matéria, segue-se o entendimento seguido na decisão arbitral proferida no processo 957/2023, que se dá por integralmente reproduzida na parte referente à competência do tribunal arbitral e à qual se adere integralmente.

Posto isto e retornando ao caso dos presentes autos, em tudo idêntico ao que foi decidido no citado Acórdão, é entendimento deste Tribunal arbitral que não existindo (e não existe) qualquer nexos específico entre o benefício da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos do tributo, **não pode este ser classificado como contribuição, mas sim como imposto.**

Acresce, ainda, um outro argumento a rebater e que assenta no paralelismo que, por vezes, se tenta estabelecer entre a CSR e a CESE (Contribuição especial para o Sector Energético), o

que, contudo, não se afigura correto uma vez que a caracterização da CESE é distinta da CSR, e por ser assim, não é aplicável a jurisprudência arbitral que veio declarar a incompetência do Tribunal Arbitral *ratione materiae* para a apreciação de litígios que tinham como objeto a CESE.<sup>2</sup>

Ora, a CSR não é equiparável ao previsto para a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE). Com efeito, a receita obtida pela CESE<sup>3</sup> é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de abril, com o objetivo de estabelecer mecanismos que contribuam para a sustentabilidade sistémica do sector energético, e tem por base uma contraprestação de pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional. Sendo assim, não se reconduz à taxa *stricto sensu*, visto que não incide sobre «*uma prestação concreta e individualizada que a Administração dirija aos respectivos sujeitos passivos*», nem preenche o requisito de unilateralidade que caracteriza o imposto, uma vez que não tem como finalidade exclusiva a angariação de receita, nem se destina à satisfação das necessidades financeiras do Estado, antes se pretendendo que o sector energético contribua para a cobertura do risco sistémico que é inerente à sua atividade.<sup>4</sup> Situação bem diferente da que ocorre com a CSR, em que os beneficiários e os responsáveis pelo financiamento da tarefa da Infraestruturas de Portugal é a população em geral.

Por último, aos argumentos expostos acresce mencionar que a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), reforça este entendimento quanto à qualificação da CSR como imposto. Segundo o TJUE, à luz do Direito da União Europeia, esta qualificação

---

<sup>2</sup> Neste sentido, cfr: Acórdão proferido no âmbito do Processo n.º 714/2020-T, de 12-07-2021.

<sup>3</sup> A CESE foi criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, como contribuição extraordinária que tem “*por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do sector energético*”, incidindo sobre as pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional.

<sup>4</sup> Nestes termos, como se disse no Acórdão supracitado, proferido no processo n.º 957/2023-T, «*a CESE trata-se de um tributo de carácter comutativo, embora baseado numa relação de bilateralidade genérica ou difusa que, interessando a um grupo homogéneo de destinatários e visando prevenir riscos a este grupo associados, se efectiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades desse sector, assumindo assim a natureza jurídica de contribuição financeira.*»

“*compete ao Tribunal de Justiça*”, em função das características objetivas de imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada pelo direito nacional (cf. Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) — Fondazione Santa Lucia, processo C-189/15, acórdão de 18 de janeiro de 2017, §29; e Test Claimants in the FII Group Litigation, processo C-446/04, acórdão de 12 de dezembro de 2016, §107, entre outros).

A acrescer a estas decisões, o TJUE teve oportunidade de se pronunciar sobre a questão atinente à CSR no âmbito do processo arbitral n.º 564/2020-T, no qual foi promovido um pedido de reenvio prejudicial. Analisada a decisão proferida pelo TJUE conclui-se que este qualificou a CSR como imposto, porquanto na decisão (Despacho do Tribunal de Justiça de 07 de fevereiro de 2022 Vapo Atlantic, processo C-460/21) o Tribunal de Justiça, não colocou em causa essa qualificação e assume, para efeitos do artigo 1 da Diretiva 2008/118, um conceito *funcional* ou autónomo de imposto indireto que abrange «*quaisquer “imposições” indiretas que, pelas suas características estruturais e teleológicas, não tenham um “motivo específico” na aceção da diretiva e possam, por conseguinte, privar o imposto especial de consumo harmonizado.*»<sup>5</sup>

Seguindo o raciocínio inerente à decisão do TJUE, o tributo criado pela lei portuguesa – e que este designou por “*contribuição*” – constitui um imposto porquanto, por opção do legislador português, representa uma imposição indireta sem motivo específico e como tal suscetível de frustrar os desideratos de harmonização positiva subjacentes à Diretiva 2008/118. Ou seja, o legislador português apesar de classificar o tributo como “*contribuição*”, definiu a respetiva incidência subjetiva em termos análogos à do ISP (artigo 5 da Lei n.º 55/2017, de 31 de agosto), colocando-se, assim, no âmbito de aplicação do artigo 1, n.º 2 da Diretiva 2008/118.

Isto significa que, como mencionado na decisão proferida no processo 957/2023-T, supracitado, «*mesmo que, à luz da jurisprudência do Tribunal Constitucional português, a CSR houvesse de ser qualificada como uma contribuição financeira (inconstitucional, desde já se avança), nem por isso ela – tal como está desenhada – deixaria de ser um imposto indireto na aceção da Diretiva. Isto sob pena de os Estados-membros poderem, em função da maior ou menor criatividade constitucional em termos de tributos públicos, frustrar os propósitos de harmonização e de neutralidade no plano dos impostos indiretos sobre o consumo.*»

---

<sup>5</sup> Vd. par. 26 do Despacho Vapo Atlantic.

Posto isto, resulta clara a posição do TJUE vertida no despacho proferido no processo C-460/21, a 7 de fevereiro de 2022, afirma que a CSR foi criada com uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita (imposto), não lhe estando subjacente qualquer “motivo específico” de política ambiental, energética ou social, dando-se por reproduzidos os demais argumentos. Assim, a questão da qualificação jurídica como imposto está consagrada na decisão do TJUE, e em numerosa jurisprudência dos nossos Tribunais arbitrais.

Acresce que as taxas da CSR possuem valor fixo, estabelecido na própria Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, incidindo sobre os litros do produto transacionado/introduzido no consumo e não sobre o valor da transação, reforçando a sua natureza de imposto específico, uma vez que possui um valor fixo, independente do nível de preço. O mesmo se aplica ao ISP-Consignação de Serviço Rodoviário. Quanto ao demais afirmado pela Requerida sobre a incompetência do Tribunal, considerando que na interpretação das peças processuais se deve observar o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, e que o Tribunal deve extrair da redação dada ao pedido na petição inicial o sentido mais favorável aos interesses do peticionante, improcedem todos os outros argumentos aduzidos pela Recorrida.

Em suma, a questão jurídica em discussão nos presentes autos integra a competência do Tribunal arbitral, na medida em que se trata de apreciação de atos tributários e respetiva legalidade da liquidação da CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto. Como se disse, face à posição sufragada no supramencionado Acórdão do TJUE, há que considerar este tributo desconforme ao Direito da União Europeia, nomeadamente, ao n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16/12/2008, como resulta sufragado pelo despacho proferido pelo TJUE em 07/02/2022, no âmbito do processo n.º C-460/21.

Termos em que se conclui pela competência material do Tribunal arbitral – Cf. al. a) n.º 1, art.º 2.º e art.º 4.º, ambos do RJAT e pela improcedência da invocada exceção.

## **B) DA ILEGITIMIDADE PROCESSUAL**

Passemos a aferir a alegada ilegitimidade processual da Requerente.

Quando é cobrado um imposto em violação do direito da União Europeia, tem sido entendido que subsiste a obrigação de restituí-lo ao sujeito passivo (SP), nos termos da lei e da jurisprudência da EU e nacional, salvaguardadas situações de enriquecimento sem causa. O pedido em apreciação consiste em saber se nos termos desses ordenamentos jurídicos, os restantes intervenientes nas operações comerciais e, em regra, os contribuintes consumidores finais a quem o imposto possa ter sido repercutido e que o possam ter suportado economicamente têm o direito de exigir diretamente da Requerida/Estado a apreciação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto indevidamente pago, caso seja provado ter sido acrescido ao preço de compra do bem/produto por eles adquirido. Ora, as empresas petrolíferas, em regra, repercutem o ISP e, no caso a CSR, nos operadores a jusante. Enquanto impostos aplicados ao consumo, estes caracterizam-se pelo facto de o seu encargo financeiro poder ser repercutido -repercussão fiscal - nos intervenientes na atividade comercial, maxime, no consumidor final.

Posto isto, a legitimidade deve ser enquadrada no âmbito das relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a administração tributária e as pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas - têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem um interesse legalmente protegido. - Cf. n.º 2 do art. 1.º e art.º 65.º da LGT. Nos termos da alínea a) do n.º 4 do art.º 18.º da LGT assiste o “direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias” a quem “suporte o encargo do imposto por repercussão legal”. Nesse sentido, o CPPT contém uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido” – Cf. art. 9.º do CPPT.

Do ponto de vista da Requerida apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem ter efetuado o pagamento dos respetivos ISP e CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago. Entende, assim, que no âmbito dos impostos especiais de consumo, são sujeitos passivos as

entidades responsáveis pela introdução dos combustíveis no consumo, pelo que é a estas que são emitidas as respetivas liquidações de imposto e apenas estas podem identificar tais atos de liquidação e solicitar, em caso de erro, a sua revisão, com vista ao reembolso dos montantes cobrados. Desenvolve esta tese na sua resposta (a qual se dá por integralmente reproduzida) sendo que o argumento crucial para sustentar a alegada exceção de ilegitimidade ativa assenta no entendimento segundo o qual só podem solicitar o reembolso do imposto pago os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto, o que não é, seguramente, o caso da Requerente.

Por outro lado, no âmbito dos IEC, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto. No caso dos presentes autos que não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica do repercutido económico ou de facto, não podendo a entidade, em que alegadamente teria sido repercutido o imposto, apresentar pedido de revisão ou de reembolso por erro, e não sendo a Requerente sujeito passivo nos termos e para o efeito do disposto no artigo 4.º do CIEC, não tem legitimidade nos termos supra nem para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral.

Acresce, ainda, que a mera repercussão económica ou de facto, como sucede no caso da CSR, a qual depende de decisão dos sujeitos passivos procederem, ou não, à transferência, parcial ou total, da carga fiscal para os seus clientes, não confere à Requerente o alegado direito à revisão e reembolso de imposto. Não existe no âmbito da CSR um ato tributário de repercussão legal, subsequente e autónomo do(s) alegado(s) ato(s) de liquidação de ISP/CSR, sendo que as faturas não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulando operações de compra e venda de combustíveis, sendo que o valor pago a título de CSR pelo sujeito passivo de ISP/CSR, pode, ou não, ter sido repercutido, no preço pago pelos adquirentes dos combustíveis, ou seja, a venda do combustível não dá obrigatoriamente origem a uma repercussão. Qualquer destes argumentos conduz à ilegitimidade ativa da Requerente, porquanto, inexistindo efetiva titularidade do direito a que se arroga, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória nos termos do vertido nos

---

artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º, alínea e) e 578.º do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, consequentemente, a Requerida ser absolvida da instância.

Estabelece o artigo 2.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (na redação da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, vigente em 2018 e 2019) que *«o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da IP, S. A., tendo em conta o disposto no Plano Rodoviário Nacional, é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável»* e no n.º 3 do mesmo artigo (na redação inicial) estabeleceu ainda que *«a contribuição de serviço rodoviário constitui a **contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional**, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis.»*

Como se refere no despacho do TJUE de 07-02-2022, processo n.º C-460/21, “39. A obrigação de reembolsar os impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições da União conhece apenas uma exceção. Com efeito, sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a proteção dos direitos garantidos na matéria pela ordem jurídica da União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito da União quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efetivamente noutras pessoas”. (...) 42 Por conseguinte, um Estado-Membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da União quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo e quando o reembolso do imposto conduziu, para este sujeito passivo, a um enriquecimento sem causa. Daqui resulta que, se só tiver sido repercutida uma parte do imposto, as autoridades nacionais só estão obrigadas a reembolsar o montante não repercutido. 43 (...) a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos”.

Decorre desta jurisprudência, que há uma obrigação de a Administração Tributária reembolsar os tributos cobrados em violação do Direito de União **a quem efetivamente os suportou**, pelo que no caso de tributos suscetíveis de repercussão, a titularidade do direito ao reembolso dependerá de ela ter sido ou não concretizada, e, ainda, da demonstração de não ter ocorrido nova repercussão do encargo, que como qualquer custo pode ser repercutido sobre o preço final dos bens e serviços prestados. Ou seja, no caso de ter havido repercussão, apenas o repercutido tem direito ao reembolso se e quando prove ter sido, efetivamente, o único onerado pelo encargo. Tem de demonstrar a sua lesão efetiva. Acresce que, a Requerente, enquanto entidade repercutida (embora não se trate de repercussão legal), só teria eventualmente direito ao reembolso da CSR repercutida nas aquisições de combustível que efetuou, se demonstrasse que não alcançou ela própria repercutir esse imposto no preço final do bem ou serviço prestado. Ora, a Requerente não provou que não tenha repercutido, por sua vez, o encargo do imposto no preço final dos bens por si transacionados, já que se trata de um custo que como qualquer outro se repercute no preço final e, sendo assim, é questionável a sua legitimidade para requerer a revisão dos alegados atos de liquidação.

Dito isto, importa ainda referir que segundo a jurisprudência do TJUE já citada, no caso de ter havido repercussão, apenas aquele que tenha sido efetivamente repercutido tem legitimidade para impugnar os atos que a concretizem ou os que a antecedam, porquanto *apenas o repercutido é afetado na sua esfera jurídica pelo ato lesivo*.

Posto isto, no caso dos presentes autos, será que a Requerente provou que foi, efetivamente, afetada na sua esfera jurídica pelo ato lesivo?

A questão faz todo o sentido, nos termos sobreditos, desde logo, para evitar abusos e enriquecimento sem causa do alegado repercutido, quando também este, na sua atividade económica, pode repercutir no preço final o dito encargo.

Na verdade, a Requerente não logrou provar essa lesão, sendo que o mais natural é ela própria ter repercutido o imposto suportado, o qual, como bem sabemos passa a ser um custo de produção como custo e, nessa medida, operado a natural repercussão económica no preço final dos seus bens ou serviços prestados.

Assim, reconhecendo que o repercutido legal tem legitimidade para impugnar os atos de liquidação (se os conseguir identificar), já quanto aos repercutidos por efeito económico

decorrente de transações comerciais normais, a legitimidade dependerá sempre da demonstração de que foi efetivamente lesado pelo ato tributário, o que nos presentes autos não sucedeu.

A legitimidade é assegurada, no caso da repercussão legal, a nível do direito ordinário, tanto a nível procedimental como processual, pelos artigos 18.º, n.º 4, alínea a), 54.º, n.º 2, 65.º e 95.º, n.º 1, da LGT, conjugados com os n.ºs 1 e 4 do artigo 9.º do CPPT, aplicáveis aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, na medida em que reconhecem legitimidade procedimental e processual a quem for titular de um interesse legalmente protegido. Se assim não fosse estaríamos perante a violação da garantia constitucional à tutela jurisdicional efetiva. Nos restantes casos de repercussão meramente económica há que demonstrar a lesão efetiva sofrida pelo repercutido, tudo o que vem exposto, **procede a exceção da ilegitimidade processual e substantiva da Requerente.**

Ainda em reforço deste entendimento, acresce mencionar, além das decisões arbitrais já citadas, a decisão proferida em novembro de 2024, no processo 288/2024-T, na qual se decidiu que:

*«(...) A recusa do reembolso integral do imposto indevidamente liquidado, por violação do direito da União Europeia, apenas é admissível se for feita a prova, tanto de que o imposto foi suportado, na íntegra, por uma pessoa diferente do sujeito passivo, e em nenhuma medida pelo sujeito passivo, como de que o imposto não causou perdas económicas ao sujeito passivo.*

*(...) Não houve nem há repercussão legal da CSR, não podendo presumir-se essa repercussão, nem se dispensar a prova da repercussão efetiva.*

*(...) Na ausência de “repercussão formalizada”, não pode alcançar-se a anulação de liquidações através da mera impugnação de repercussões, ou sequer identificar-se os sujeitos passivos das liquidações, ou o nexa entre liquidações e repercussões.»*

Em conclusão, considera-se procedente a exceção de ilegitimidade da Requerente, nos termos que vêm expostos.

Fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas nos autos.

## V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência do Tribunal arbitral;
- b) Julgar procedente a exceção de ilegitimidade alegada pela Requerida, com a consequente absolvição de instância;
- c) Condenar a Requerente ao pagamento das custas.

## VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€229.673,96**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de **€4.284,00**, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

- **Notifique-se.**

Lisboa, 21 de janeiro de 2025

Os Árbitros,

(José Poças Falcão)

(Nina Aguiar)

(Maria do Rosário Anjos)