

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 97/2026-T

Tema: CSR. Competência do Tribunal Arbitral. Ineptidão da petição inicial.

SUMÁRIO:

1) O Tribunal Arbitral é materialmente competente para conhecer do pedido de anulação de liquidações de CSR - *cf.* art.º 2.º, n.º 1 al. a) do RJAT. 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, *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 pela Requerida, incluída a excepção de ineptidão da petição inicial, e especificamente para juntar ou identificar o(s) acto(s) tributário(s) objecto do Pedido, e vindo afirmar não lhe ser possível a sua junção ou sequer identificação, ficando o Tribunal no desconhecimento do(s) acto(s) impugnado(s), ocorre excepção dilatória de ineptidão da petição inicial, de conhecimento oficioso, 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.

*

*

*

Tendo em conta a posição das Partes manifestada nos articulados e a prova documental produzida, bem como o teor do requerimento da Requerente de 15.06.2026 na sequência do despacho de 01.06.2026 que a notificou para se pronunciar, querendo, sobre a matéria de defesa por excepção vertida na Resposta da Requerida, e para juntar aos autos o(s) acto(s) impugnado(s) e/ou identificá-lo(s) concretamente ou para dizer o que se lhe oferecesse a respeito, constata-se que o Tribunal se encontra munido dos elementos necessários para conhecer do PPA sem necessidade de mais indagações.

Não se afigura, por isso, necessária a realização de qualquer diligência probatória (que nem vem requerida). Em face do que antecede, e destinando-se a realização da reunião do art.º 18.º do RJAT aos fins previstos nas alíneas a), b) e c) do respectivo n.º 1, dispense a realização da mesma, por não haver motivo que a justifique (*cf.* art.º 29.º/2 do RJAT).

Do mesmo modo, por considerar desnecessário, dispense a produção de alegações escritas finais (*cf.* art.º 29.º/2 do RJAT, e art.º 120.º1 do CPPT, *a contrario*).

Notifique.

*
*
*

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., S.A., nipc ..., com sede na Rua ..., ...-... Maia (“Requerente” ou “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 - “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Apresenta Pedido de Pronúncia Arbitral “do ato de formação de indeferimento tácito ao pedido de revisão oficiosa n.º (...) relativos aos atos tributários consubstanciados nas liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), refletidas nas faturas (...) relativas ao ano de 2021.”

Vem apresentar o Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) pois adquiriu, em 2021, combustíveis “dos quais resultou a liquidação de CSR no montante de 35.418,27 €”.

Por não concordar “com tal liquidação”, apresentou revisão oficiosa “relativamente a tais atos de liquidação”. “Do que resultou a presunção de indeferimento tácito por não ter ocorrido pronúncia, por parte da AT, no prazo de 4 meses”, assevera.

2.

Alega que o diploma legislativo que criou a CSR viola do Direito Comunitário e a Directiva 2008/118/CE do Conselho, de 16.12.2008, donde a ilegalidade das respectivas liquidações.

Invoca o princípio do primado do Direito Comunitário (DUE), a Autoridade Tributária e Aduaneira estar obrigada a não aplicar normas de Direito interno ordinário, e tal justificar a interposição de revisão oficiosa.

Adquiriu combustíveis e estes foram sujeitos a impostos e outros encargos, “designadamente, a CSR, no montante global de € 35.418,27”. E fez o “pagamento integral de todas as facturas.”

Alega que “a repercussão (económica e jurídica) do encargo de CSR” sobre si resulta da natureza e mecânica do tributo e do reconhecimento expresso dos fornecedores de que o preço dos combustíveis que lhe venderam “inclui a totalidade do valor correspondente à CSR”.

A CSR constitui um verdadeiro imposto e, assim, o Tribunal Arbitral é competente.

Mais assevera que lhe assiste legitimidade processual “tendo em consideração a sua qualificação como consumidor final”.

Sustenta, neste contexto, que “a CSR consubstancia um caso de repercussão legal”, que a repercussão “está atestada com as declarações dos respetivos fornecedores”, e que assim é de concluir que lhe assiste legitimidade para requerer “a anulação das liquidações em crise”.

Segundo expõe, a CSR não prossegue motivos específicos na acepção do art.º 1.º, n.º 2, da Directiva 2008/118, consubstanciando assim um tributo ilegal, pelo que “os atos tributários de liquidação de CSR, refletidos nas faturas” devem ser anulados.

Requer, a final, (i) sejam “anuladas as liquidações de CSR refletidas nas faturas”, (ii) o reembolso do montante de € 35.418,27, e (iii) juros indemnizatórios.

Junta cinco documentos: doc. 1 – Comprovativo da apresentação de pedido de revisão oficiosa (que junta como *acto* objecto do pedido); doc. 2 – Tabela com o título “Combustíveis Ano 2021”, sem indicação de autoria e com referências de fornecedor, combustível, facturas e, a final, “CSR (...) Total 35.418,27”; doc. 3 - facturas; doc. 4 - declaração de fornecedor de combustível, sem data; doc. 5 - declaração de fornecedor de combustível, de 20.02.2025;

*

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 02.02.2026 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 comunicações de 19.03.2026 e não manifestaram intenção de a recusar, *cf.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído a 08.04.2026. E notificada para o efeito por despacho da mesma data, a Entidade Requerida apresentou Resposta, e juntou o PA (consistente no pedido de RO).

Na Resposta, começa por enquadrar a CSR. Entre o mais, assinala (i) que no PPA a Requerente não identifica qualquer acto tributário, e que peticiona um valor de reembolso com base em facturas, documentos de que não resulta qualquer acto tributário imputável a si Requerida; (ii) a distinção entre “DICs” e facturas, e a inexistência de relação entre ambas, e que a Requerente também não identificou os sujeitos passivos responsáveis pela introdução no consumo dos combustíveis, bem como que confunde as figuras de consumidor e contribuinte; (iii) a distinção

entre repercussão e repercussão legal, expondo que no caso do consumidor o legislador não pretendeu atribuir qualquer efeito jurídico à repercussão.

Mais nota que “a alegada ilegalidade da liquidação da CSR (...) tem vindo a ser suscitada junto do CAAD por diversos sujeitos passivos de ISP/CSR”.

Defendendo-se depois por excepção, invoca, desenvolvendo: a) Incompetência material do Tribunal, 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 não existir prova que sustente os factos alegados pela Requerente - argumenta a respeito, desenvolve quanto à impossibilidade de alcançar correspondência entre liquidações e a alegada repercussão em facturas, e impugna o invocado no PPA que contradiga o teor da Resposta -, bem como, entre o mais, refere 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 Requerida absolvida da mesma; a assim não se entender, ser absolvida do pedido; a assim também não se entender, ser o pedido julgado totalmente improcedente.

*

Por despacho de 01.06.2026, o Tribunal notificou a Requerente para (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 expressa de eventual absolvição da instância, ou para dizer o que se lhe oferecesse a tal respeito.

Por requerimento de 15.06.2026, a Requerente veio pronunciar-se, defendendo nenhuma excepção ocorrer. Especificamente quanto à junção aos autos dos actos tributários impugnados, ou sua identificação, nada veio acrescentar além do que referiu quanto à excepção de ineptidão

da petição inicial, e não juntou qualquer documento e/ou elemento identificador.

Por despacho desta data, o Tribunal decidiu dispensar a produção de alegações finais, *cfr. supra*.

2. Saneamento

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

Vem invocada na Resposta matéria de excepção, que se passa apreciar. Iniciando pela excepção de incompetência em razão da matéria, como segue.

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

Nos termos conjugados do disposto no art.º 16.º do CPPT, 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 CPC¹, a infracção das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e precede o de qualquer outra matéria. Tratando-se de excepção dilatória, obsta a que o Tribunal conheça do mérito e conduz à absolvição da instância.

Sendo que a competência em razão da matéria há-de determinar-se pelo pedido do Autor (*quid decidendum*).² Se se preferir, através do confronto entre as normas que a definem e o teor da petição inicial, com destaque para o pedido e a causa de pedir. E o Tribunal Arbitral tem competência para decidir sobre a sua própria competência: é o “princípio da competência da

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

² V. Manuel de Andrade, "Noções Elementares de Processo Civil", Coimbra 1979, pág. 91

competência do Tribunal Arbitral”³, desde há muito reconhecido como regra em matéria de arbitragem⁴ (v. art.ºs 18.º da LAV⁵ e 181.º/1 do CPTA).

A Requerida invoca esta exceção fundando-se, primeiro, no 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, 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 a CSR é uma contribuição e não um imposto. Sem conceder invoca, depois, a mesma exceção com fundamento em (i) não poder considerar-se que a CSR fosse, ao tempo, tributo cuja administração fosse sua competência e, (ii) o Tribunal Arbitral não poder pronunciar-se sobre actos de repercussão de CSR, subsequentes e autónomos da sua liquidação.

Notificada a Requerente para se pronunciar, veio dizer a respeito que se tem vindo a firmar jurisprudência no sentido contrário ao que alega a Requerida. Convoca Acórdão do TCA Sul.

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.

³ (na sua vertente positiva)

⁴ 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

⁵ 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 1.⁶

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.⁷

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*

⁶ “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.”

⁷(na versão actualmente em vigor)

*pretensões relativas a **impostos** cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, **com excepção das seguintes**:*

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*
- e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.”⁸*

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 por Tribunais Arbitrais – v., entre outras, as Decisões 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 seu 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

⁸ A al. e) foi aditada pela Portaria n.º 287/2019, de 03 de Setembro.

utilização do vocábulo “tributos” *dentro* do artigo, na al. e), aditada em 2019). E desde que se trate de tributos cuja administração esteja cometida à AT. Como melhor desenvolvemos já em Decisão Arbitral de 18.08.2021, Proc.º n.º 879/2019-T (e já antes aproximáramos no Proc. n.º 599/2018-T), para cuja fundamentação remetemos. Não se desconhecendo o Douto Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 545/2019, de 16.10.2019, em que a interpretação no sentido inverso é considerada compaginável com a Constituição; e v. a Douta Decisão Sumária do mesmo Venerando Tribunal, n.º 70/2024, de 08.02.2024, no processo n.º 1347/2023.

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

Quanto, por sua vez, à natureza jurídica da CSR, sempre se faça uma breve referência (sem prejuízo do que já deixámos dito: é nosso entendimento que o Tribunal Arbitral tem competência para conhecer do PPA que tem por objecto actos de liquidação de tributos, sejam eles impostos *stricto sensu*, 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. 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 constituir efectivamente, em consonância com o seu *nomen iuris*, uma Contribuição, Contribuição Financeira, pronunciaram-se, entre outros, 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.⁹

⁹ 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 Agosto¹⁰, vigente ao tempo dos factos, estamos perante uma Contribuição Financeira.¹¹ Para tal apontam, quanto a nós, as características nela ínsitas de 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*).¹² A LGT define em geral os pressupostos dos tributos, *maxime* dos Impostos e das Taxas, *cf.* art.º 4.º, n.ºs 1 e 2. E Doutrina e Jurisprudência vêm densificando os conceitos nesta delimitação tripartida dos tributos.

“Os impostos têm sempre por finalidade imediata o financiamento de despesas públicas, realizadas por entidades de direito público, não directamente individualizáveis (no sentido de que lhes é alheia uma ideia de contraprestação, pelo menos directa) e cujo financiamento é unilateral e autoritariamente imposto com base num princípio de capacidade contributiva. Ou que, nos termos do art.º 4.º, n.º 1 da LGT, assentam essencialmente na capacidade

¹⁰ São desta Lei os artigos para que agora remetermos.

¹¹ O que não se confunde com apreciar da sua conformidade à Constituição, que nos presentes autos não se coloca.

¹² Sobretudo enquanto na ausência de Regime Geral (*cf.* art.º 165.º, n.º 1, al. i) da CRP), v. Sofia Ricardo Borges *in* “Contributos contenciosos para o estudo da natureza e das implicações dos regimes jurídicos das taxas e contribuições financeiras (...)”, RFPDF, Ano XII, ¼, Almedina, 2021, pp. 290 e ss.

contributiva.¹³ 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 (...).¹⁴

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. (...)”¹⁵ 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 para-fiscais, para-fiscalidade – que comparticipam de todas as características normais dos impostos – unilateralidade, coactividade, ausência de qualquer

¹³ 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.*”

¹⁴ V. Sofia Ricardo Borges in “A Taxa de Segurança Alimentar Mais” - (...), RFPDF, Ano X, ¾, Almedina, 2018, p. 187 e ss.

¹⁵ Sofia Ricardo Borges in “A Taxa de Segurança Alimentar Mais” - (...), RFPDF, Ano X, ¾, Almedina, 2018

objectivo punitivo – mas se encontram afectas ao funcionamento de certas entidades públicas que participam no preenchimento de objectivos públicos.”¹⁶

São tributos que têm como característica, assim também, a sua receita se destinar 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 está 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, assim da circulação rodoviária, que o seu produto vai, de forma intensiva, escoar-se. Assim o sinalagma difuso próprio das Contribuições Financeiras.

Por fim, também não será por o TJUE se ter pronunciado no sentido de a imposição em questão ser violadora da Directiva 2008/118/CE (*cfr.* Despacho Vapo Atlantic, proc. C-460/21), sempre se refira, que a natureza jurídica que foi conferida ao tributo pelo legislador que a criou, o nosso legislador, no Ordenamento Jurídico Português, resultará outra. Desde logo para efeitos de aferir da competência material do Tribunal. Uma coisa será o TJUE, considerando, num primeiro momento, o tributo recair na Directiva, e aferindo, depois, das suas características, tê-

¹⁶ Saldanha Sanches, “Manual de Direito Fiscal”, 1998, p. 25

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 Tribunal¹⁷ (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 Requerida fundamenta ainda esta excepção em dois outros pontos, a saber: (i) não estar em causa tributo cuja administração coubesse na sua competência, e (ii) não poder o Tribunal pronunciar-se sobre *actos de repercussão da CSR*.

Quanto a (i) (não poder considerar-se a CSR ser, à data dos factos, um tributo administrado pela AT), sumariamente se diga que não procede o invocado fundamento¹⁸. Dispõe o art.º 5.º da Lei n.º 55/2007, de 31.08, em vigor ao tempo (lei que, regulando o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P.E., cria a CSR), que se aplica o disposto no Código dos IEC, LGT e CPPT à liquidação e cobrança da CSR - operações assim a cargo da então Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC),

¹⁷ 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. (...)”

¹⁸ (como já *supra* também antecipado).

como logo do próprio n.º 2 do mesmo art.º 5.º também expressamente decorria, assim: “2. *Os encargos de liquidação e cobrança incorridos pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo são compensados através da retenção de uma percentagem (...)*”. Do produto da CSR, que constituía receita daquela E.P.E., era retirada uma parte/percentagem que seria retida pela DGAIEC como compensação pelos encargos em que precisamente incorria com a respectiva liquidação e cobrança.

Assim, não procedem os argumentos neste ponto invocados pela Requerida, de que as atribuições que se inserem na sua esfera das competências são relativas à administração “dos impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos (...) para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, conforme previsto no artigo 2.º, n.º 1, da Lei Orgânica da AT (...), distintas das visadas com a criação da CSR, que estiveram subjacentes à sua criação.” Bem como de que “não obstante a remissão para o CIEC, para efeitos de aplicação das regras atinentes à liquidação, cobrança e pagamento, constata-se que tal aplicação não afasta a natureza da CSR enquanto tributo que se destinava a ser atribuído a outra entidade, constituindo uma das suas fontes de financiamento e receita (...), e não da DGAIEC/AT”.

Com efeito, não obstante as finalidades subjacentes à sua criação – e a atribuição da receita àquela E.P. - o legislador atribuiu expressamente à Requerida a competência para os procedimentos de liquidação e cobrança do tributo – *cfr.* art.º 5.º, n.º 2 e art.º 6.º da Lei n.º 55/2007. Precisamente o que na Portaria de Vinculação se pretendeu referir com “a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja atribuída”. Administração dos tributos (onde se inclui o poder de liquidar). Que não propriamente da respectiva receita. Sendo a competência para os actos de liquidação atribuída por lei à Entidade Requerida - que os administra como se as respectivas receitas fossem (que não eram) estaduais – também sobre si recairá a eventual responsabilidade perante os sujeitos passivos por actos tributários ilegais (independentemente de ser outra a entidade beneficiária da receita, como bem se compreende).

Quanto a (ii) (não poder o Tribunal pronunciar-se sobre *actos de repercussão da CSR*), o invocado fundamento não chegaria a relevar, quanto a nós, em sede de excepção de falta 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 (p.i.), 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, determina a nulidade de todo o processo e a 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).¹⁹

2.2. Da excepção de ineptidão da petição inicial

A Requerida invoca esta excepção com fundamento em falta de objecto, numa súmula, por a Requerente não identificar quaisquer actos de liquidação de CSR, nem as DIC submetidas pelos sujeitos passivos (SPs), e apenas identificar/apresentar facturas de aquisição de combustíveis. Que não comprovam qualquer acto tributário, nem delas resultam provados actos de repercussão da CSR; nem ela Requerida pode proceder à identificação dos actos de liquidação. 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, desenvolve, 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 pedido e causa de pedir, pois não é possível inferir, da alegada ilegalidade das liquidações, a ilegalidade das alegadas repercussões.

¹⁹ Todos Diplomas Legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º do RJAT.

Conclui a excepção dilatória invocada determinar a nulidade de todo o processo nos termos conjugados do n.º 1 do artigo 186.º e da alínea b) do artigo 577.º, ambos do CPC.

Ouvida a Requerente em sede de pronúncia acerca da possível verificação da excepção de ineptidão da p.i., veio defender a mesma não ocorrer. Especificamente quanto à junção aos autos dos actos tributários impugnados, ou sua identificação - convidada que foi pelo Tribunal para juntar e/ou identificar concretamente os actos impugnados sob cominação de possível absolvição da instância - nada veio acrescentar para além do que referiu a respeito da excepção e do que no essencial já havia defendido no seu PPA.

Assim, refere que a sua pretensão é compreensível, pretende a “anulação do ato de formação de indeferimento tácito ao pedido de revisão oficiosa, relativos aos atos tributários consubstanciados nas liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), refletidas nas faturas” e “[r]emeteu para documentos juntos ao pedido arbitral onde, não só identifica e junta as facturas emitidas pelos fornecedores de combustíveis em que alega ter havido lugar à repercussão da CSR, como indica a quantia global suportada a esse título”; mais que “os actos impugnados se encontram identificados e documentados pelo único meio possível, qual seja, a emissão de facturas emitidas pelo fornecedor do combustível que consubstancia a repercussão do encargo tributário na esfera jurídica dos adquirentes, estando estes impossibilitados de obter elementos de informação que estão na posse de uma terceira entidade, por não serem eles o sujeito passivo do imposto.”

Não juntou qualquer documento e/ou elemento identificador dos actos que pretende impugnar. Com o PPA, por sua vez, havia junto comprovativo de interposição de pedido de revisão oficiosa²⁰, tabela, facturas de combustíveis e declarações dos vendedores de combustível.

Pois bem.

²⁰ Comprovativo da apresentação do pedido de revisão oficiosa que foi o documento junto pela Requerente como *acto* (Objecto do Pedido) com o Pedido de Constituição do Tribunal Arbitral.

A Requerente não juntou e nem identificou os actos. Seja no referido requerimento de 15.06.2026, seja, anteriormente, no PPA, em que ademais alega que “não tendo a Requerente forma de os identificar (...) competirá à AT proceder à individualização dos referidos atos tributários”. 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:

*“1. São nulidades insanáveis no processo judicial tributário:
a) A ineptidão da petição inicial; / (...)”*

E dita o art.º 87.º, n.º 7, do CPTA, assim:

“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”.

E o art.º 89.º, n.º 4, al. b), CPTA:

“São dilatórias, entre outras, as exceções seguintes: (...) Nulidade de todo o processo;”

Em coerência, dispõe o art.º 186.º do CPC que é nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial. Dispõe assim, no que aos autos mais releva:

“Artigo 186.º - Ineptidão da petição inicial

1. É nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial.

2. Diz-se inepta a petição:

a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir; (...)”

A ineptidão da petição inicial é, pois, de tal modo grave que gera a nulidade de todo o processo.

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

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

A Requerente submeteu o PPA na origem dos presentes autos e requereu, em sede de petitório: “serem anuladas as liquidações de CSR refletidas nas faturas (...) por ilegais”.

Não obstante, não juntou aos autos - seja *ab initio*, como devido, seja depois, confrontada com a excepção de ineptidão da p.i. invocada pela Requerida e ao exercer o contraditório 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

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. 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.

Documento que deve acompanhar, instruir, a petição, sendo certo que é sobre si que recai o ónus de dar cumprimento aos requisitos da mesma previstos naqueles preceitos legais.

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.”

Como dita o art.º 10.º, n.º 2, al. b), do RJAT: “2- *O pedido de constituição do tribunal arbitral é feito mediante requerimento (...) do qual deve constar: (...) b) A identificação do acto ou actos tributáveis objecto do pedido de pronúncia arbitral*”.

Bem assim, no art.º 108.º, n.º 1, do CPPT: “*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 (...).*”

No CPTA v. os art.ºs 78.º, n.º 2, al. e), e 79.º, n.º 3, al. a), assim: “2 - *Na petição inicial, deduzida por forma articulada, deve o autor: (...) e) Identificar o ato jurídico impugnado, quando seja o caso;*” e “3 - *Sem prejuízo dos demais requisitos exigidos pela lei processual civil, a petição inicial deve ser instruída com a prova documental e designadamente: a) Quando seja deduzida pretensão impugnatória, com documento comprovativo da emissão da norma ou do ato impugnados;*”.

Ora, não obstante notificada para o efeito, a Requerente não veio juntar as liquidações de CSR, e da documentação que carreu nos autos não é possível retirar a sua identificação e/ou quaisquer seus elementos de identificação. O que, por si, viola os dispositivos legais imediatamente vindos de percorrer, ferindo de nulidade o processo.

Sem prejuízo do que fica dito, vejamos ainda.

Em comentário ao art.º 108.º, n.º 1, do CPPT, escreve Jorge Lopes de Sousa²²: “(...) 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.”

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

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

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

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

Em coerência, determinou o legislador naquele art.º 108.º, n.º 1, do CPPT, que “[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.

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)

(V., entre o mais, no RJAT, art.º 10.º, n.º 2, al. b): “O pedido de constituição do tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado (...) do qual deve constar: (...) b) A identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral.”; v. também, no RJAT, os art.ºs 13.º, n.º 4 e 24.º, n.º 2, respectivamente: “A apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclui o direito de (...) suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos (...)”, “(...) a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão (...) preclui o direito de (...) suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos (...)”)-²⁵

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

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

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

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

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

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

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

Ainda que reconhecendo ser esse o objecto do pedido: “os atos impugnados se encontram identificados pelo único meio possível, qual seja, a emissão de faturas”.

Mais, invocada a excepção de ineptidão da p.i. com este fundamento, e notificada para se pronunciar, e, ainda, especificamente para o(s) juntar e/ou indentificar, a Requerente não juntou nem identificou concretamente quaisquer liquidações. Como *supra*.

*

Aqui chegados, deve também dizer-se - face à referência da Req.te de que serão do conhecimento da Req.da as DICs em questão e assim as liquidações de CSR cuja anulação pretende -, bem se compreende 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, relativo ao objecto da causa. Sem o cumprimento do qual a petição não é apta. O Tribunal conhece do 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

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)

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

48.º do CPPT e 59.º da LGT e, ainda, 11.º, n.º 1 do CPA). Sendo sobre o Autor que recai o ónus de proceder às investigações tidas por adequadas para obtenção dos elementos em falta na identificação do acto impugnado, tem ele a possibilidade de socorrer-se seja do procedimento previsto no art.º 24.º, n.º 1 do CPPT, seja do direito de consulta e informação cfr. 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 Requerida, em qualquer caso, suprir o ónus da Requerente 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 pede 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 oficiosamente a falta de identificação do acto impugnado em termos de substituição dos ónus processuais que impendem sobre o Autor, transferindo-os para o Julgador. 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 Requerente 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. 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 Requerente desencadeou. O acto (ou actos) que pretendesse impugnar como lesivo(s) dos

seus direitos não foi por si junto ou sequer concretamente identificado (lembrando que o acto tributário só pode ser provado por documento, prova legal).

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

Se no petitório se lê que a Requerente vem requerer ao Tribunal que sejam “anuladas as liquidações de CSR”, e que seja reembolsada “do montante pago”, na verdade não vêm concretamente identificados quaisquer actos tributários de liquidação.

Percorrendo o PPA são diversos os pontos em que se revela de difícil apreensão o que é pedido, e com que base a Requerente o pede. Refere que não tem forma de identificar os actos de liquidação em questão, nem de os individualizar, mas requer o reembolso de determinado valor com base em facturas de combustíveis e fala em actos tributários de liquidação reflectidos em facturas, porém sem que delas conste qualquer referência a CSR. Sempre, assim, sem o(s) acto(s) vir(em) identificado(s).³⁰ Peticiona-se o reembolso de quantias pagas e juros indemnizatórios cfr. art.ºs 43.º e 100.º da LGT, mas reconhece-se não ser a Requerente sujeito passivo do tributo. A acrescentar, pois, à falta de objecto, por inexistência, nos autos, do acto a sindicar - só por si causa de ininteligibilidade do pedido e, assim, de ineptidão da petição inicial nesta sede (contencioso tributário de mera anulação) - a exposição da Requerente 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.

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, que cumpriria, como bem se compreende, com o desiderato, *i.e.*, que permitiria identificar os actos de liquidação de CSR que pretenderá ver anulados)

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 junção ou identificação do acto tributário cuja anulação se pretende. Assim também por falta de objecto e por ininteligibilidade do pedido e causa de pedir.

O que determina a nulidade de todo o processo. Excepção dilatória que constitui nulidade absoluta, 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.

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)

*

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 –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 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 é dado assente, no caso, poder presumir-se o indeferimento (aqui voltaremos).

*

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

Não é esse o seu entendimento. Defende assistir-lhe legitimidade pois que “quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal, ainda que não seja sujeito passivo da relação jurídica

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

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

tributária, mantém o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral, nos termos das leis tributárias contra os actos de liquidação que geram a repercussão”. E “para além da legitimidade activa da Requerente se encontrar coberta pelo referido preceito [art.º 18.º, n.º 4, a), da LGT], essa legitimidade seria também reconhecida pela regra geral do artigo 9.º, n.º 1, do CPPT”.

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

2.3. Da excepção de ilegitimidade

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

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

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

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

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

que têm legitimidade no processo judicial tributário (a par de outras) as entidades referidas nos números anteriores e, assim, naquele n.º 1.

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

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

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

Ora, nos nossos autos, a própria Requerente 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.

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)

Dito isto.

Tal como apresenta a relação controvertida, a Requerente 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 suporte o encargo do imposto por repercussão legal” - v. n.º 3 *versus* n.º 4, al. a), do art.º 18.º da LGT - ainda assim o legislador disse que este (o repercutido legal que por essa via suporta o encargo do imposto) não o é (sujeito passivo), mas sem prejuízo do direito a meios de defesa nos termos das leis tributárias. Assim (inserido no Título II – Da relação jurídica tributária):

“Artigo 18.º - Sujeitos / (...)

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

4. Não é sujeito passivo quem:

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

O que dizer, então?

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

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

Ou seja (e como primariamente decorreria do que já vimos de ver) não bastará a prova de qualquer interesse legalmente protegido, para o interessado poder figurar como parte activa na acção. Além de que tais interesses terão que ser interesses afectados pela decisão que possa ser tomada no procedimento 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 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*).

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

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

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.

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 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

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

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 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

⁴⁰ (a pp. 23-24 e 30-33)

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 possibilidade, de liquidação de novo do tributo; como, aliás, patente nas facturas, que nada contêm a título de CSR). Dir-se-á que estaremos perante o convocar - num contexto em que, apartando-se o princípio legitimador do da capacidade contributiva para se aproximar do princípio do benefício... - de uma regra geral, como na frase popularizada por Friedman, de que “*não há almoços grátis*”.

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

⁴¹ V. art.º 7.º, n.º 2 do CIEC

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

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

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

A assim ocorrer, 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 concretizá-lo nas leis tributárias. Referiu meios, remetendo 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. Acto tributário *stricto sensu*. Que a repercussão (mesmo a legal, como em IVA) não é, vimos.

Não sendo SP dos actos de liquidação que pretende impugnar (sem os identificar), 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, ao não assistir legitimidade processual nos 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 (*cfr.* 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, 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 vistos) pretender a anulação de actos tributários de liquidação em CSR, sempre seríamos remetidos para a Lei n.º 55/2007, de 31.08 (v. *supra*) e, por remissão da mesma (v. art.ºs 4.º e 5.º), para o 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 - “Capítulo II, Liquidação, pagamento e reembolso do imposto”, 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 do art.º 15.º “[p]odem”), 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,

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.

mesmo se pretendida pelo legislador, ao longo do circuito económico. (Distintamente do que sucede em IVA, em que o próprio regime do imposto se estruturou com base na obrigação legalmente imposta, ao longo da cadeia, aos SPs - todos os intervenientes na cadeia até ao consumidor final -, de liquidar o imposto e assim o cobrar juntamente com o preço dos bens/das operações a jusante, nas facturas, assim obrigatoriamente o repercutindo⁴⁵).

Não deixando, neste contexto, 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, 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 antecede, *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.

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).

⁴⁶ (sempre sem preocupações de exaustão)

Contrariamente ao que vem defendido pela Requerente, 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.

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, 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 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).

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), 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.

Outra⁴⁹, a de que nem as facturas, que a Req.te carrou nos autos, 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. Refere nas facturas estarem reflectidas as liquidações. 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*).

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

⁴⁸ v. nota 26

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

Vejamos então os conceitos.

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

Repercussão.

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

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 antes 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 o SP, seja agente económico posterior na cadeia).

Sem maiores desenvolvimentos, recorreremos às palavras (a ler com as necessárias adaptações e actualizações) de Alberto Xavier⁵⁰: “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 o conceito de acto tributário. Remetemos para o disposto no art.º 148.º do CPA, e no art.º 60.º do CPPT.

⁵⁰ 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.⁵¹

Não cabe, pois, falar num tal de *acto tributário de repercussão de CSR* – que as facturas e as declarações de agentes económicos vendedores de combustíveis 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 Requerente 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 Requerente, 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.

*

⁵¹ 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 € **35.418,27**, indicado pela Requerente e não contestado.

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 € **1.836,00**, a cargo da Requerente (v. art.º 527.º/1 e 2 do CPC, considerando-se, quanto à acção, que a perde o Autor quando o Réu é absolvido da instância).

Lisboa, 1 de Setembro de 2026

O Árbitro,

(Sofia Ricardo Borges)