

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1384/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR). Competência do Tribunal e legitimidade ativa do contribuinte de facto. Facto tributário e prova da repercussão (total ou parcial) e do exato montante do imposto suportado e pago pelo contribuinte de facto.

Sumário

A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, tem a natureza de imposto e os inerentes atos tributários de liquidação são suscetíveis de apreciação em processo arbitral tributário.

A liquidações efetuadas no âmbito dessa Lei sofrem do vício de ilegalidade abstrata, atenta a respetiva desconformidade com a Diretiva 2008/118/CE do Conselho de 16 de dezembro de 2008 (Despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, Processo C-460-21).

No domínio dos atos tributários desse tributo, o ónus da prova da efetiva repercussão económica e do pagamento da CSR pelos adquirentes de combustíveis e contribuintes de facto é um facto positivo, não sendo suficiente a justificação da ocorrência da repercussão desse imposto, mediante juízos presuntivos e cálculos teóricos, sem efetuar a demonstração dos factos através de elementos de prova, objetivos e rigorosos, que identifiquem a efetiva repercussão, parcial ou total, bem como o exato montante do encargo/prejuízo efetivamente verificado.

Decisão arbitral

O árbitro signatário, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para o presente Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

I – Relatório

A...– UNIPESSOAL, LDA, pessoa coletiva com o NIPC ..., com sede na ..., ...-... Felgueiras, (doravante designada por “**Requerente**”), vem apresentar pedido de pronúncia arbitral (PPA) e constituição de Tribunal, em que é parte a “**Autoridade Tributária e Aduaneira**”, (doravante designada por “**Requerida**” ou “**AT**”), ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e dos n.º 1 e 2.º do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, (RJAT), com as alterações

subsequentes, em conjugação com os artigos 1.º e 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O PPA é apresentado na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito de alegado pedido de Revisão Oficiosa, apresentado em 21-05-2024, junto da alfândega do Porto e da alfândega de Leixões, relativo a atos de liquidação de Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) de janeiro a dezembro do ano de 2022, praticados pela AT e cujo encargo tributário no montante de € 2.299,07 (dois mil duzentos e noventa e nove euros e sete cêntimos), a Requerente alega ter-lhe sido repercutido, durante aquele *iter* temporal, pelas empresas fornecedoras de combustível.

Na tramitação do presente processo foram praticados os principais atos processuais seguintes:

Em 2024-12-19, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral (PPA), aceite em 2024-12-23.

Em 2025-01-02, a Requerida vem solicitar a identificação dos atos de liquidação cuja legalidade a Requerente pretende ver sindicada, entendendo que o termo inicial do prazo para o exercício da faculdade prevista no artigo 13º do RJAT só ocorre após a notificação, à AT, da identificação, em concreto, desses atos de liquidação. Nessa mesma data foi proferido despacho pelo Senhor Presidente do CAAD a submeter esse requerimento à apreciação do Tribunal a constituir, por ser o órgão competente para a sua apreciação.

Em 2025-01-14, a Requerente pronuncia-se sobre o requerimento da Requerida, alegando a respetiva falta de fundamento e pela prossecução da ação. Nessa mesma data foi proferido despacho pelo Senhor Presidente do CAAD a submeter esse requerimento à apreciação do Tribunal a constituir, por ser o órgão competente para a sua apreciação.

Em 2025-02-28, por despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, foi constituído o Tribunal arbitral singular, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro - (RJAT).

Em 2025-03-07, foi exarado o Despacho arbitral previsto no artigo 17.º do RJAT.

Em 2025-04-25, em cumprimento do referido despacho, a Requerida apresenta resposta em que suscita diversas exceções, bem como alega a inexistência de processo administrativo (PA).

Em 2025-05-05, a Requerente pronuncia-se sobre a prova e as exceções alegadas pela Requerida.

Em 2025-05-27, após o despacho ao abrigo do art.º 18.º do RJAT, a Requerida volta a pronunciar-se sobre a inexistência de pedido de revisão oficiosa.

Em 2025-05-29, a Requerente apresenta requerimento de resposta sobre a alegada inexistência de pedido de revisão oficiosa invocada pela Requerida.

II - Saneamento

O Tribunal Arbitral singular encontra-se regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária.

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver.

O pedido, os elementos de prova, os requerimentos, as exceções e os argumentos apresentados na resposta são apreciadas pelo Tribunal mais adiante.

III – Da posição das partes

1. Da Requerente

A Requerente apresenta PPA na sequência de alegado indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa de atos de liquidação de CSR (não identificados) praticados pela AT, considerando ter sido objeto de atos de repercussão da CSR que entende estarem consubstanciados e suportados nas faturas referentes ao combustível rodoviário adquirido a empresas fornecedoras de combustível, argumentando, em síntese, o seguinte:

- “A Requerente apresentou, em 21.05.2024, um pedido de revisão oficiosa junto da alfândega do Porto e de Leixões, no qual se peticionava a revisão dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviária (doravante, CSR) de janeiro a dezembro do ano de 2022.”
- Invoca a “(...) legitimidade para figurar como parte no procedimento tributário, para peticionar o procedimento de revisão oficiosa de atos de liquidação junto da administração tributária e, conseqüentemente, para agir judicialmente quanto aos atos proferidos (ainda que tacitamente) nesse procedimento.”
- “(…) que o valor da CSR é determinado em função dos consumos de gasolina, gasóleo rodoviário e GPL auto, o qual é suportado, a final, pelo consumidor do combustível sendo este, portanto, o efetivo contribuinte da CSR.” (...) a CSR era, de facto, repercutida nos consumidores dos produtos petrolíferos e, conseqüentemente, têm estes (como a aqui Requerente) legitimidade para o presente pedido.” (...)

-
- “No ano de 2022, a Requerente abasteceu, nas suas viaturas, 20.712,30 Litros de gasóleo.”
 - “(...) por cada litro de gasolina seria imputado, ao consumidor final e a título de CSR de 0,111€ (cento e onze cêntimos) por cada litro de gasolina, 0,087€ por cada litro de gasóleo e 0,123 por cada quilograma de GPL auto. Neste sentido, a Requerente, no ano de 2022, suportou 2.299,07€ (dois mil duzentos e noventa e nove euros e sete cêntimos), a título de CSR.”
 - Que “(...) A vinculação ao princípio da legalidade obriga a Administração a corrigir um ato ilegal, se esta estiver em prazo para o fazer (...) à possibilidade de revisão do ato tributário com fundamento em erro imputável aos serviços.”
 - Que “(...) a CSR foi aprovada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, (...) visava, tão-só, financiar a rede rodoviária nacional, não contemplando qualquer motivo específico, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118, de 16 de dezembro.”
 - “(...) atendendo a que a CSR foi criada com uma finalidade puramente orçamental, não podemos considerar que segue um motivo específico, exigido pelo n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/117 e, como tal, encontra-se desconforme o Direito da União Europeia.”
 - “(...) do[s] normativos citados, assoma à evidência que a ratio dos mesmos visava onerar os utilizadores da rede rodoviária nacional, ou seja, os consumidores finais, na medida do seu consumo de combustíveis, verificando-se, deste modo, uma repercussão legal.”
 - “(...) verifica-se um erro imputável aos serviços, razão pela qual deverão os atos sindicados ser removidos da ordem jurídica (...)”
 - Subsequentemente, requer “(...) a declaração da ilegalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado, bem como dos atos de liquidação da CSR de janeiro a dezembro do ano de 2022, liquidados pelo sujeito passivo, na parte em que foi repercutido ao consumidor final, aqui Requerente e, em consequência, deverá ser integralmente restituído o valor de 2.299,07€ (dois mil duzentos e noventa e nove euros e sete cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios.

2. Da Requerida

A Requerida, inicialmente, apresenta requerimento a solicitar a identificação dos atos de liquidação de CSR e, subsequentemente, na resposta ao pedido, vem apresentar articulado, suscitando, preliminarmente, a distinção entre: a liquidação de CSR, que é apurada através do Documento de Introdução ao Consumo (DIC), e a fatura emitida nas relações comerciais, invocando inexistir qualquer relação entre as faturas emitidas e as DIC processadas pelo(s)

efetivo(s) sujeito(s) passivo(s) de ISP/CSR. Na resposta invoca, ainda, diversas exceções e apresenta defesa por impugnação.

2.1. Por exceção a Requerida alega, em síntese, o seguinte:

a)- A caducidade do direito de ação

–“(…) a falta de identificação das DICs e dos atos de liquidação em discussão, impede a aferição, em concreto, do cumprimento dos prazos de impugnação administrativa e judicial, que têm por referência a data do ato de liquidação. Para além de não ser conhecer a data a partir da qual se inicia a contagem de tais prazos, também não é possível estabelecer qualquer correspondência entre as datas de emissão das faturas de venda de combustíveis, com as datas dos atos de liquidação sindicados.”

–Aduz a Requerida que segundo resposta da Alfândega de Leixões “(...) o pedido de revisão oficiosa a que se refere a PI como tendo sido apresentado em 21.05.2024 junto da Alfândega do Porto e de Leixões não foi recebido nas alfândegas dado que, tendo o mesmo sido remetido via e-mail e tendo a mensagem mais de 10 MB a caixa de correio devolveu e enviou ao remetente uma mensagem negativa. (...) as alfândegas não receberam e foi expedida mensagem ao remetente informando disso mesmo conforme prova em anexo”. Mais se informa de que consultada a base de dados do SICAT igualmente não consta qualquer processo de revisão oficiosa em nome deste contribuinte.”

–Razão pela qual o pedido arbitral é extemporâneo pela verificação da caducidade do direito de ação, o que constitui uma exceção perentória, nos termos previstos no artigo 89º, nºs 1, 2 e 4, alínea k) do CPTA, bem assim como dos artigos 576º, nº 3 e 579º do CPC, que impede o conhecimento do mérito e conduz à absolvição do pedido.”

b)- A incompetência do Tribunal

–A Requerida invoca que “(...) o artigo 4º da LGT onde o legislador não só definiu no nº 1 quais os tributos que considera enquadrados na noção de “imposto”, como vem, ainda, atribuir essa qualidade a determinadas contribuições especiais, definindo no nº 3 aquelas que devem também ser consideradas como um imposto, no qual, contudo, não se inclui a CSR. (...) independentemente do nomen iuris ou da natureza jurídica da CSR, a verdade é que esta não é, por definição, um imposto e, portanto, o CAAD não tem competência para decidir sobre esta matéria.”

–Que a CSR se encontra “(...) excluída da arbitragem tributária por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e artigo 2.º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, pelas quais a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais se reporta

apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo os tributos que devam ser qualificados como contribuição, não se encontra verificada a arbitrabilidade do thema decidendum.” (...)

–“Ainda que se entenda que a CSR reveste a natureza de imposto, importa referir que a competência da jurisdição arbitral abrange unicamente os impostos que estejam sob a administração da AT (...) Não se inserindo a CSR no conjunto dos impostos especiais sobre o consumo (harmonizados ou não), os quais são objeto de legislação (codificação) e regulamentação próprias, e cuja administração e gestão são da competência da AT, através dos serviços a que estão cometidas as atribuições atinentes à sua gestão, não sendo esse o caso da CSR.” (...)

–“Ainda que se considerasse a competência do tribunal arbitral para a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de ISP/CSR, nunca poderia o tribunal arbitral pronunciar-se sobre atos de repercussão da CSR, subsequentes e autónomos dos atos de liquidação de ISP/CSR (...).”

–“(...) exceção dilatória nos termos do vertido nos n.ºs 1 e 2 do artigo 576.º e al. a) do artigo 577.º, ambos do CPC, aplicável ao presente processo por via da al. e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa.”

c)- A ilegitimidade processual e substantiva da Requerente

–A Requerida invoca que apenas os sujeitos passivos (SP) que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento dos respetivos ISP/CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago (cfr. n.º 2 do artigo 15.º do CIEC).

–Que aos SP são emitidas as respetivas liquidações de imposto, apenas estes podendo identificar tais atos de liquidação e solicitar, em caso de erro, a sua revisão, com vista ao reembolso dos montantes cobrados (artigos 15.º e 16.º do CIEC).

–Que não sendo a Requerente um SP nos termos e para o efeito do disposto no artigo 4.º do CIEC, não tem legitimidade para apresentar pedido de revisão oficiosa nem, conseqüentemente, o presente pedido arbitral, pois não integra a relação tributária relativa à liquidação originada pela DIC.

–(...) no âmbito dos impostos especiais de consumo, são sujeitos passivos, grosso modo, as entidades responsáveis pela introdução dos combustíveis no consumo, (...) apenas estas entidades as detentoras de liquidações de ISP/CSR e apenas estas podem identificar tais

atos de liquidação e solicitar, em caso de erro, a sua revisão, com vista ao reembolso dos montantes cobrados (...).”

- “ (...) no âmbito dos IEC, de acordo com o estatuído nos artigos 15.º e 16.º do CIEC, os múltiplos adquirentes dos produtos não têm legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e conseqüente pedido de reembolso do imposto.”
- Alega, ainda, que a Requerente carece de legitimidade por, ao contrário do que alega, estar fora do âmbito de aplicação da al. a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT, preceito que prevê que os repercutidos legais embora são sendo SP, têm legitimidade para reclamar, recorrer, impugnar e formular pedido arbitral.
- “(...) não se encontram reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários, porquanto tal direito não se encontra incluído na esfera jurídica da Requerente, que não é sujeito passivo na relação jurídico-tributária em causa, não podendo a entidade, em que alegadamente teria sido repercutido o tributo, apresentar pedido de revisão ou de reembolso por erro. (...) esta situação contém duas relações jurídicas distintas: a relação jurídica tributária de direito público, pela qual o Estado é credor de uma certa quantia de um sujeito passivo, e a relação jurídica de direito privado, pela qual os adquirentes do combustível, na medida em que entendem ser repercutidos, podem vir a ter o direito de exigir uma certa quantia do sujeito passivo.” (...)
- Conclui a Requerida que: “(...)inexistindo efetiva titularidade do direito de que se arrogam, carece a Requerente de legitimidade processual, o que consubstancia uma exceção dilatória, nos termos do vertido nos artigos 576.º, n.º 1 e n.º 2, 577.º, al. e) e 578.º do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida da instância.

d)- A ineptidão da petição inicial

- A Requerida alega que o pedido arbitral não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento/petição inicial, “(...) por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, requisito essencial à aceitação do pedido...(...) dispondo expressamente a alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, que do pedido de constituição de tribunal arbitral deve constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral (...)” (...)
- “(...) é impossível à AT suprir a falha relativa à identificação dos atos tributários, porquanto se revela impraticável estabelecer qualquer correspondência entre os atos de liquidação praticados em relação aos sujeitos passivos de ISP/CSR e o alegado pela Requerente, bem como os documentos juntos com este aos autos, de onde não constam quaisquer dados que permitam a associação às correspondentes liquidações.”

-
- Que se verifica a exceção de ineptidão da petição inicial, na medida em que “(...) o pedido arbitral não identifica qualquer ato tributário, violando o requisito da al. b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, o que determina a nulidade de todo o processo, e, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, dá lugar à absolvição da instância, cf. n.º 1 do artigo 186.º, n.ºs 1 e 2 do artigo 576.º, al. b) do artigo 577.º e al. b) n.º 1 do artigo 278.º, todos do CPC, aplicáveis ex vi da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT(...)”.
 - Acrescenta que o pedido é inepto em razão da “ininteligibilidade do pedido e de contradição entre este e a causa de pedir”.
 - Mais alega que a Requerente parte do errado pressuposto de que vigora, no âmbito da CSR, um regime de repercussão legal, indicando, no entanto, que a repercussão meramente económica não pode ser meramente presumida.
 - Assim, a Requerida entende que: “(...) a exceção dilatória de ineptidão da petição inicial seja de conhecimento oficioso, nos termos do artigo 196.º do CPC (aplicável ex vi da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT), invoca-se a mesma na presente sede por uma dupla razão: a não-identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral, o que compromete irremediavelmente, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º, a finalidade da petição inicial, e a contradição entre o pedido e a causa de pedir, levando à 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.”

2.2- Por impugnação

Por impugnação, a Requerida, alega, em síntese, o seguinte:

- Que a Requerente não faz prova do que alega, designadamente que pagou e suportou integralmente o encargo do pagamento da CSR por repercussão.
- “(...) a Requerente não logra fazer prova de que a(s) entidade(s) que apresentou(aram) as declarações de introdução no consumo (DIC) dos produtos petrolíferos que deram origem aos atos de liquidação de ISP/CSR, ora impugnados, e que entregou(aram) ao Estado os respetivos valores apurados, repercutiu(ram) a jusante a totalidade da CSR liquidada.”
- “(...) o teor das faturas juntas ao PPA como Documento nº 3, muitas das quais são ilegíveis, não permitindo comprovar o pagamento dos montantes de CSR alegados pela Requerente, porquanto, quando legíveis, as faturas apenas indicam os valores de aquisição dos combustíveis, com menção ao IVA, sem fazerem qualquer referência a montantes a pagar a título de CSR, sendo absolutamente omissos nesse aspeto, nem constituem faturas-recibo. O que se comprova com o sistema e-fatura, e sistema SAFT-T, que apenas indicam o IVA

- associado a cada venda de combustível efetuado, não existindo qualquer tipo de informação relevante para a identificação das DIC e respetivas liquidações de ISP/CSR a montante.” (...)
- “(...) a Requerente beneficiou de reembolso em sede de ISP, onde se inclui necessariamente a CSR, no âmbito do regime de reembolso parcial de imposto para o gasóleo profissional, ao abrigo do artigo 93º-A, do CIEC, não tendo, todavia, sido tido em conta o efetivo valor de CSR que já foi objeto de reembolso, no cálculo total do montante de CSR que a Requerente alega ter suportado. Efetivamente, durante o ano de 2022, a Requerente (a A...– UNIPessoal, LDA., NIPC...) beneficiou de um auxílio concedido ao abrigo do pedido de reembolso no âmbito do artigo 93.º-A do CIEC, relativo ao regime de reembolso parcial de imposto para o gasóleo profissional, sendo, pois, evidente que, em caso de procedência do pedido, sempre teria que ser considerada a efetiva dedução do montante de CSR que já foi reembolsado, no valor total de 719,62 €, sob pena de enriquecimento sem causa.” (...)
- “(...) ainda que se verificassem os pressupostos legais e processuais, e se considerasse efetuada a prova da repercussão económica da CSR, o Estado-Membro, pode recusar/opor-se a um pedido de reembolso, apresentado pelo comprador 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 ação civil de repetição do indevido contra o sujeito passivo, tal como ocorre no direito nacional.”
- Por fim, entende dever ser “ (...) a Requerida absolvida do pedido, face à verificação da exceção de caducidade do direito de ação, e/ou de falta de legitimidade substantiva; (...) ser extinta a instância arbitral, e absolvida da mesma a Requerida, face à verificação da exceção da incompetência em razão da matéria, e/ou da exceção da ilegitimidade processual, e/ou da exceção da ineptidão da petição inicial/pedido arbitral, (...) Ser o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente, por infundado e não provado.”

IV – Matéria de facto

O Tribunal arbitral, com relevo para a decisão, atento tudo o que foi alegado pelas partes e a prova junta, maxime, os documentos juntos com a Petição Inicial (PI), considera provado o seguinte:

- No período compreendido entre janeiro e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu e pagou combustível a diferentes empresas fornecedoras – intermediárias na cadeia de comercialização de combustíveis.
- Nesse período, essas empresas foram revendedoras de combustível, não detendo o estatuto de SP do imposto (ISP/CSR), pelo que não foram responsáveis pela introdução no consumo dos combustíveis, nem liquidaram e pagaram CSR diretamente ao Estado.

- Em 2024-05-24, a Requerente apresentou Pedido de Revisão Oficiosa (PRO) junto da Alfândega do Porto e da Alfândega de Leixões, com limitações e bloqueios na receção de documentos por restrições imputáveis à AT devido a limitações de meios para a adequada receção de documentos enviados por via eletrónica.
- A omissão de resposta formal e por órgão competente da AT, expressa e direta, à Requerente na sequência do envio do PRO, bem como a falta de informação à Requerente sobre os meios para a adequada e completa apresentação do pedido, conduziram à formulação do subsequente juízo, de boa-fé, do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.
- Em 2022 a Requerente beneficiou de reembolso parcial para gasóleo profissional, ao abrigo do regime previsto no art.º 93-A do CIEC.

O Tribunal arbitral, em face das alegações e dos elementos de prova juntos aos autos e identificados, não considera devidamente provado:

- A repercussão total do imposto (CSR) pelas empresas fornecedoras de combustível (revendedoras) no preço dos combustíveis adquiridos pela Requerente e o respetivo pagamento integral.
- Que a Requerente tenha suportado e pago CSR no montante de € 2.299,07 (dois mil duzentos e noventa e nove euros e sete cêntimos), bem como que esse é o montante certo e ilegível do encargo/prejuízo, a final, efetivamente suportado.

1. Motivação da decisão da matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e com relevância para a decisão – Cf. n.º 2, do art.º 123.º do CPPT e n.º 3 do art.º 607.º do CPC, aplicável, *ex vi*, alíneas a) e e) do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada, assenta nos factos alegados e não contestados, no reconhecimento de factos não controvertidos pelas partes, na apreciação do PPA, da resposta da Requerida, dos requerimentos e documentos juntos aos autos, como indicado em relação aos factos julgados como provados e como não provados.

Esse julgamento teve, ainda, presente as disposições legais sobre o ónus da prova, o inquisitório, a igualdade das partes, a economia dos atos e os deveres de imparcialidade do Tribunal.

Quanto aos factos dados como não provados, trata-se de matéria que foi alegada pela Requerente e contestada pela Requerida, em que aquela pretende provar a repercussão integral e o pagamento da CSR mediante a presunção da repercussão do imposto, apurado mediante cálculo por si efetuado, com base nas quantidades dos combustíveis adquiridos e suportados pelas faturas emitidas pelas empresas fornecedoras e que documentam aquisições de combustíveis no ano de 2022 pela Requerente.

Estamos perante operações económicas, factos e atos tributários, estes atos exigem prova documental diretamente com eles relacionada que demonstrem e comprovem, de forma inequívoca, a repercussão da CSR (no todo ou em parte) e o montante do imposto efetivamente repercutido e pago pela Requerente, sendo os efeitos jurídicos declarados pelo Tribunal em função dos factos provados e do direito aplicável.

As faturas de aquisição de combustível comprovam os respetivos atos comerciais e, no domínio tributário, apenas comprovam e suportam o tratamento contabilístico da despesa e do IVA, mas nada especificam sobre a eventual repercussão da CSR e o montante do imposto suportado e pago pelo consumidor.

A Requerente, como elementos de prova, apresentou apenas as faturas emitidas pelas empresas fornecedoras, as quais especificam as parcelas: “quantidades” preço unitário” “taxa de IVA” e “valor” final, desconhecendo-se outros elementos ou declarações dessas empresas que contribuíssem para formar a convicção de que a CSR integra o preço dos combustíveis adquiridos pela Requerente, *maxime*, se esse imposto foi, total ou parcialmente, repercutido na Requerente por parte das empresas fornecedoras (revendedoras e não SP do imposto) e, sendo repercutida, qual o exato valor da parcela do imposto repercutido no preço final pago.

As faturas sem descritivo sobre as componentes do ISP/CSR repercutidas no preço revelam-se prova insuficiente, só por si, para provar a repercussão total da CSR no preço, como alega a Requerente, com base em mera presunção dessa repercussão, mas sem qualquer outro elemento objetivo ou evidência emitido por parte das empresas revendedoras.

Neste âmbito, torna-se relevante o Regulamento n.º 141/2020, publicado no DR, II série, de 20 de fevereiro de 2020 - “Regulamento Relativo ao Regime de Cumprimento do Dever de Informação do Comercializador de Combustíveis Derivados do Petróleo e de GPL ao Consumidor” impôs aos sujeitos passivos (SP) dos impostos especiais sobre o consumo, deveres de transparência: de informação, de registo e a emissão de faturas detalhadas.

Nos termos desse regulamento, a partir de setembro (inclusive) de 2020, foram impostas especiais obrigações informativas e de registo aos SP do imposto, designadamente ficaram obrigados a emitir “(...) fatura detalhada que contenha os elementos necessários a uma

completa e acessível compreensão dos valores faturados, conforme estabelecido no Artigo 16.º da Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro.” -cf. art.º 8.º desse Regulamento.

Do incumprimento desses requisitos e dos deveres de transparência pelos SP do imposto podem resultar a diminuição de direitos para os restantes intervenientes nas respetivas relações comerciais, maxime, revendedores e consumidores finais, sendo que essas insuficiências e eventuais danos e deveres indemnizatórios entre as partes, inserem-se no domínio das respetivas relações comerciais e âmbito dos ordenamentos jurídicos comercial e da responsabilidade contratual, designadamente pela indevida emissão de documentos de quitação.

A repercussão da CSR nos consumidores de combustíveis constitui uma repercussão económica ou de facto, não uma repercussão legal como no caso de transmissões sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA), como resulta do próprio conteúdo das faturas de suporte às operações/aquisições em causa.

A repercussão, económica ou de facto, quando se verifica, consiste na transferência do imposto que legalmente incide sobre um SP para um terceiro, este alheio à relação jurídica tributária, sendo o repercutido um "contribuinte de facto", por contraposição ao SP "contribuinte de direito", aquele a quem é juridicamente exigível o pagamento da CSR.

Acresce que o montante de imposto repercutido (CSR ou outro qualquer imposto especial sobre o consumo) e pago deve ser objetivamente demonstrado, não podendo ser presumido e apurado, pela própria Requerente, com base em presunções, sem evidência ou elementos produzidos por parte de quem dispõe da faculdade de repercutir, ou não, esse imposto no consumidor/cliente.

Assim, estamos perante um caso de manifesta insuficiência probatória sobre o conteúdo das relações comerciais entre empresas privadas, montante (total ou parcial) da CSR repercutida e o valor efetivamente suportado e pago pela Requerente, bem como sem evidência do prejuízo, a final, efetivamente suportado.

Sublinhe-se que os eventuais pedidos de restituição de CSR pelos SP e por essas empresas fornecedoras em relação aos mesmos factos e atos tributários, apenas são legítimos e procedentes em caso de inexistência de repercussão do imposto nos respetivos clientes, sob pena dessas restituições integrarem situações de enriquecimento sem causa, circunstâncias que reforçam as rigorosas exigências de prova sobre a repercussão da CSR (no todo ou em parte) e o respetivo *quantum* de imposto repercutido e pago.

Considerando o entendimento de que as matérias sobre o ónus da prova são regras que se colocam ao nível da decisão, não no plano da apreciação das provas, o assunto será retomado

em V, ponto 2, infra.

Assim, à míngua de outros elementos probatórios, resta concluir pela não demonstração documentada, de forma clara e inequívoca, da efetiva e integral repercussão da CSR no preço dos combustíveis adquiridos no ano de 2022, especificamente determinar o *quantum* do imposto objeto de repercussão e o efetivo pagamento do montante global, certo e exigível, no valor de € 2.299,07, bem como pela não determinação do montante, a final, certo e exigível do encargo efetivamente suportado e, direta ou indiretamente, não ressarcido.

V – Do mérito – fundamentação de direito

A Requerente no âmbito das operações comerciais de aquisição de combustíveis, manifestou a sua discordância com os atos tributários inerentes à liquidação de CSR alegadamente incluída, por repercussão do imposto, no preço dos combustíveis adquiridos, reagindo inicialmente perante diversos serviços da Requerida e, face à convicção de boa-fé sobre o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentou pedido de pronúncia arbitral perante a CAAD, como exposto supra.

A Requerida na reposta veio apresentar defesa por exceção e impugnar o pedido, desde logo, invocar as exceções supracitadas em III, ponto 2.1. supra, as quais serão apreciadas a seguir.

1.- Das exceções

a) Sobre a caducidade

Como referido em sede própria, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa cujas invocadas limitações na receção dos documentos pela Requerida, bem como a falta de uma resposta, oportuna e formal, emitida por órgão competente da AT, representam limitações e desconformidades alheias à Requerente.

No PPA invoca erro imputável aos serviços e anterior pedido de revisão oficiosa, a qual pode ainda ser efetuada no prazo de quatro anos após a liquidação, contanto que o correspondente fundamento consista na existência de um erro imputável aos serviços, erro em sentido lato, resultante de violação da lei.

O n.º 7 do art.º 78.º da LGT ao dispor que “Interrompe o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.”, pressupõe e subentende a intervenção do contribuinte nesse procedimento e a iniciativa para a prática do correspondente ato poder advir do próprio contribuinte. – Cf. Proc. n.º 0886/14, Acórdão do STA, de 19 de novembro de 2014.

Os atos tributários controvertidos ocorreram no ano de 2022, podendo a revisão oficiosa ser efetuada no prazo de quatro anos após a liquidação, contanto que o correspondente fundamento consista na existência de um erro imputável aos serviços.

A Requerente vem invocar uma ilegalidade abstrata e erro material imputável à Requerida, a qual compreende o erro de direito independente da culpa dos serviços, por forma à realização dos princípios constitucionais concretizados na LGT, designadamente quando essa lei preceitua que “A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade (...) no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.” – Cf. art.º 55.º da LGT e Proc. n.º 0886/14 do STA citado e Proc. 01474/12, Acórdão de 5 de novembro de 2014.

Termos em que é entendido que uma ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços - Cf. acórdãos do STA de 22-03- 2011, proc. 01009/10; de 06/02/2002 proc. 26.690; de 05/06/2002 proc. 392/02; de 12/12/2001, proc. 26.233; de 16/01/2002 proc. 26.391; de 30/01/2002, proc. 26.231; de 20/03/2002, proc. 26.580; de 10/07/2002, proc. 26.668).

Perante a aplicação de disposições nacionais consideradas contrárias ao direito da União, uma interpretação restritiva da lei que apenas permitisse a revisão dos inerentes atos tributários controvertidos por iniciativa da administração, inviabilizaria a possibilidade de reação e reparação por parte de todos os contribuintes lesados, bem como não observaria os referidos princípios, nem permitia a realização da justiça, enquanto fim último dessas normas.

Acresce estarmos no domínio de aplicação de um regime que se pretende que disponha de maiores garantias por parte dos contribuintes, quer nos meios, quer nos prazos de reação perante atos tributários ilegais por desconformidade com o direito da União – Diretiva 2008/118/CE (regime geral aplicável aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo) de aplicação direta, sendo muitas vezes esse vício declarado muito tempo após a prática desses atos lesivos, os quais, enquanto atos inválidos e gravemente danosos, exigem que todos os lesados beneficiem de prazos de reação mais alargados e que a Administração esteja obrigada a corrigir e sanar esses atos.

A prosseguir a interpretação restritiva alegada pela Requerida, em tese, permitiria que AT tomasse conhecimento da ilegalidade de um determinado ato de liquidação e, no decurso do prazo de revisão fixado na última parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, por omissão de ação, mesmo após instada a agir, pudesse manter em vigor esse mesmo ato e não reconhecer os direitos dos contribuintes lesados.

Constitui, ainda, jurisprudência consolidada que “a Administração não pode demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão [oficiosa] do ato quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados, já que tem o dever legal de decidir os pedidos destes, no domínio das suas atribuições” – Cf. STA 2 Sec., ac. de 29.05.2013, proc. 0140/13, acórdão do STA, 2 Sec., proc. 536/07, 20.11.2007, ambos citados no Proc. n.º 304/2022T, no mesmo sentido Proc. N.º 790/2023-T.

b) Sobre a incompetência do Tribunal Arbitral

O Tribunal de Justiça da União Europeia, em Despacho proferido a 7 de fevereiro de 2022, sobre o Processo C-460/21, conclui que a CSR foi criada com uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita (imposto), não lhe estando subjacente qualquer “motivo específico” de política ambiental, energética ou social, dando-se por reproduzidos os demais argumentos sobre a ilegalidade desse tributo.

No âmbito da CSR estamos perante uma questão jurídica relacionada com a apreciação da legalidade dos atos tributários e respetiva legalidade dos inerentes atos de liquidação desse imposto, criado pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto. Tributo esse entendido como em desconformidade com o Direito da União Europeia, nomeadamente, com o n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16/12/2008, tendo por base o entendimento sufragado pelo referido Despacho proferido pelo TJUE em 07/02/2022, no Proc. C-460/21.

Sobre a CSR e as respetivas taxas, verifica-se que possuem valor fixo, estabelecido na Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, incidindo sobre os litros do produto transacionado/introduzido no consumo e não sobre o valor da transação, reforçando a sua natureza de imposto específico, uma vez que possui um valor fixo, independente do nível de preço.

Da conjugação do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT (norma que atribui aos tribunais arbitrais a competência para a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos), com o n.º 2 do artigo 3.º da LGT (norma que identifica como tributos os impostos e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas), resulta a conclusão de que a competência material dos tribunais arbitrais compreende a declaração de ilegalidade dos atos inerentes ou decorrentes da liquidação de tributos.

Por outro lado, a disposição do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ao declarar que a AT se vincula à jurisdição dos tribunais arbitrais que tenham por objeto a apreciação das “pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida”.

Impõe-se concluir que todos os factos e atos tributários indispensáveis e inerentes à liquidação de qualquer imposto (no caso a CSR e como sucede com os atos de liquidação

objeto da presente ação) são arbitráveis, nos termos dos artigos 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março e do art.º 2.º do RJAT.

Observa-se anterior Decisão e respetiva fundamentação, a qual concluiu, em síntese, que: “não procede a alegada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral em virtude da natureza do tributo, uma vez que a competência dos tribunais arbitrais abrange a apreciação das pretensões dos sujeitos passivos referentes a qualquer espécie de tributo, nos termos do art.º 2.º do RJAT; e também não se verifica a falta de vinculação prévia da Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais no presente processo, por força do art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que limita essa vinculação prévia às “pretensões relativas a impostos” (...) Nos termos do corpo do art.º 99.º do CPPT, “constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade”, entendendo-se que aqui se inclui a ilegalidade abstrata da liquidação (CAAD, Proc. n.º 104/2017-T e Proc. 304/2022-T.

Nesse sentido, refere-se posição doutrinal: “[h]á (...) fundamentos que são invocáveis tanto como fundamento de oposição à execução fiscal como de impugnação judicial. Estão nestas condições a (...) ilegalidade abstrata da liquidação, por a ilegalidade não residir no ato que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas residir na própria lei cuja aplicação é feita. Cabem aqui os casos de normas que violam regras de hierarquia superior como as normas constitucionais ou de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal (...) ou leis de valor reforçado (...) ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares. A ilegalidade é abstrata porque, afetando a própria lei, não depende do ato que faz a sua aplicação em concreto. Estando prevista como fundamento de oposição à execução fiscal, esta ilegalidade abstrata constitui também um vício de violação de lei, pois a liquidação terá feito aplicação de uma norma que não é válida à face de uma regra de hierarquia superior” - cf. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª edição, 2011, p. 709.

Acresce referir que se integram no “conceito de ilegalidade abstrata todos os casos de atos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal” - cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09-04-2014, proferido no processo n.º 076/14.

Tendo-se pretendido criar, por via de lei, um regime de arbitragem em matéria tributária suficientemente amplo de modo que o recurso aos Tribunais arbitrais constituísse uma real alternativa aos tribunais tributários (quer na vinculação da AT, quer na apreciação da legalidade dos factos e dos atos tributários subjacentes e que sustentam o próprio ato de

liquidação), os Tribunais arbitrais são competentes para se pronunciarem sobre respetiva legalidade – cf. al. a) n.º 1, art.º 2.º e art.º 4.º, ambos do RJAT.

Desde logo, precisa-se que as competências do Tribunal arbitral consistem na apreciação e eventual “declaração de ilegalidade de actos tributários (...)” – cf. art. 2.º do RJAT.

A Requerente sustenta a sua petição na ilegalidade de atos de liquidação de CSR (não identificados), atenta a sua desconformidade face ao direito europeu.

Tendo presente a causa de pedir e respetiva fundamentação, torna-se possível aferir que os presentes autos, no essencial, têm subjacente a apreciação da ilegalidade de atos tributários de liquidação de CSR, decorrentes da aplicação do regime legal – o da CSR – desconforme com o direito da União, nos termos já decretados pelo TJUE.

A este propósito, entendemos que a invalidade dos atos tributários corresponde a uma consequência da sua desconformidade perante a ordem jurídica. Embora o legislador tributário faça expressa referência ao conceito de “ilegalidade”, deverá o conceito ser interpretado em termos amplos, no sentido de desconformidade jurídica, por referência a imperativos de natureza constitucional, internacional, de direito da União, legal, regulamentar, ou mesmo por referência a atos tributários anteriores (...)” (cf. Hugo Flores da Silva, O regime das invalidades e da revogação no novo CPA e o seu impacto no procedimento tributário, in Temas de Direito Tributário, 2017, Centro de Estudos Judiciários, p. 18).

c) Sobre a ilegitimidade da Requerente

Quando é cobrado imposto em violação do direito da União Europeia é entendido que subsiste a obrigação de restituí-lo ao sujeito passivo (SP), nos termos da lei e da jurisprudência da EU e nacional, salvaguardadas as situações de enriquecimento sem causa. Essa apreciação cabe na competência jurisdicional dos tribunais – entre os quais, do presente Tribunal Arbitral –, sublinhando posição do Supremo Tribunal Administrativo que a esse propósito afirmou: “Como dizem Mário Esteves de Oliveira e Rodrigo Esteves de Oliveira, in CPTA e ETAF anotados, p. 440, “Excluída da competência dos tribunais administrativos encontra-se a declaração de inconstitucionalidade (material, orgânica ou formal) com força obrigatória geral de quaisquer normas administrativas, por se tratar de matéria constitucionalmente reservada ao Tribunal Constitucional (alínea a) do artigo 281.º da CRP). O que se permite aos tribunais administrativos é coisa diferente: é que, num processo que não tenha por objeto a declaração da ilegalidade com força obrigatória geral do regulamento, mas uma outra pretensão ou pedido, desapliquem o regulamento inconstitucional ou qualificadamente ilegal aos feitos submetidos a julgamento, é dizer, que julguem incidentalmente dessas questões e vícios

regulamentares, com efeitos circunscritos ao processo em causa.” - cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21-01-2009, proferido no processo n.º 0811/08.

O pedido em apreciação consiste em saber se nos termos desses ordenamentos jurídicos, os restantes intervenientes nas operações comerciais e, em regra, os contribuintes consumidores finais a quem o imposto possa ter sido repercutido e que o possam ter suportado economicamente (lesados) têm o direito de exigir diretamente à Requerida/Estado a apreciação das respetivas liquidações e o reembolso do imposto indevidamente pago, caso seja provado ter sido acrescido ao preço de compra do bem/produto por eles adquirido.

As empresas petrolíferas (SP e revendedores), em regra, repercutem o ISP e, no caso a CSR, nos operadores a jusante. Enquanto impostos especiais sobre o consumo, estes caracterizam-se pelo facto de o seu encargo financeiro poder ser repercutido - repercussão económica - nos intervenientes na atividade comercial, *maxime*, no consumidor final.

A legitimidade deve ser enquadrada no âmbito das relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a administração tributária e as pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas - têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem um interesse legalmente protegido. - cf. n.º 2 do art.º 1.º e art.º 65.º da LGT.

Nos termos da alínea a) do n.º 4 do art.º 18.º da LGT assiste o “direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias” a quem “suporte o encargo do imposto por repercussão legal”. Nesse sentido, o CPPT contém uma norma específica sobre a legitimidade no processo judicial tributário, atribuindo-a aos “contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido” - cf. art.º 9.º do CPPT.

No caso da CSR alegadamente paga pela Requerente, enquanto consumidor final, existe a demonstração de um interesse legalmente protegido e que merece a tutela do direito, porquanto é no contribuinte consumidor final que, em regra, recai o pagamento dos tributos indiretos.

Por fim, atenta a jurisprudência da UE, o “Tribunal de Justiça referiu expressamente a possibilidade de o comprador final poder exigir, directamente, às autoridades nacionais a restituição do montante do imposto indevido cujo encargo suportou.” - cf. Acórdão Comateb e O (-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20) de 14 de Janeiro de 1997.”

A plena eficácia do direito de reparação e a proteção efetiva dos contribuintes ficaria manifestamente prejudicada perante uma interpretação restrita no sentido de apenas os SP

(no caso de CSR) gozarem do direito de ação e de pedirem o reembolso ao Estado – art.ºs. 4.º a 12.º e 15.º a 20.º do CIEC, limitando-se formalmente a outros sujeitos da relação tributária a efetiva reparação dos prejuízos incorridos - os contribuintes que possam ter suportado efetivamente o imposto e ser objetivamente lesados (inclusive, na generalidade das situações, podem ser os únicos efetivamente lesados) pelos respetivos atos de liquidação.

Nesse sentido, aquele Tribunal afirma: “Por conseguinte, no caso em que um Estado-Membro tenha cobrado um imposto especial sobre o consumo em violação do direito da União e o sujeito passivo tiver repercutido este sobre o seu cliente, um direito a indemnização deste cliente contra o Estado não pode ser recusado com o fundamento de que é de excluir de antemão umnexo de causalidade directo entre a cobrança do imposto e o dano do cliente.” – cf. Proc. C-94/10, conclusões.

Termos em que a Requerente, na qualidade de consumidor (final) dos produtos sujeitos a ISP e, subsequentemente a CSR, a quem este imposto possa ter sido repercutido, é titular de um interesse legalmente protegido e, *ipso facto*, de legitimidade processual, enquanto forma de acesso à justiça e de proteção dos direitos e reparação dos prejuízos que possa ter suportado com o eventual pagamento da CSR, considerada em desconformidade com o direito da União.

Por sua vez, o invocado direito de acesso à justiça, em matéria tributária, através da jurisdição civil contra o SP, o qual se limitou a cumprir a lei vigente e que, em princípio, não obteve qualquer ganho, afigura-se que tal possibilidade seria difícil ou inexistente, na medida em que não ocorre nenhuma das situações previstas no artigo 476º do Código Civil. Observa-se que a repetição do indevido dependeria, ainda, do enriquecimento sem causa do SP, o qual, em regra, pode não ocorrer, porquanto entrega/ou ao Estado o imposto, independentemente, da sua repercussão, ou não, nos revendedores e/ou no consumidor final.

Por fim, atento o princípio da efetividade, deve ser igualmente reconhecido ao consumidor final, em regra, o repercutido de impostos indiretos, o direito de reclamar diretamente junto da administração tributária os montantes de imposto indevidamente liquidados e alegadamente pagos, com os demais poderes de impugnação junto dos Tribunais, incluindo o presente Tribunal arbitral - cf. Acórdão do TJUE de 20 de outubro de 2011, Proc. C-94/10, no mesmo sentido Proc. N.º 790/2023-T.

Sobre a ilegitimidade substantiva invocada pela Requerida, reafirma-se a decisão do Proc. n.º 1049/2023-T, no sentido de não ser “possível considerar verificada liminarmente a inviabilidade da pretensão deduzida em juízo com base em meras alegações da parte contra quem vem deduzido o pedido, quando essa é a questão de fundo que carece de ser analisada em função do direito aplicável face aos factos que venham a ser dados como provados ou não

provados. Nem a alegação aduzida pela Requerida poderá caracterizar uma exceção perentória.”

Igualmente, citando o teor daquela decisão: “As exceções perentórias consistem na invocação de factos que, em face da lei substantiva, possam integrar uma causa impeditiva, extintiva ou modificativa do direito invocado pelo autor na ação e que assim determinem a improcedência total ou parcial do pedido. São impeditivos os factos que excluem ou impedem a eficácia do direito alegado (incapacidade, falta ou vícios de vontade), modificativos os que alteram a relação jurídica modificando a natureza da prestação ou as condições da sua exigibilidade (alteração das circunstâncias em que foi celebrado um contrato), extintivos os que fazem cessar o direito tornando inviável o respetivo exercício (caducidade, prescrição, cumprimento da obrigação).

Assim, o alegado quanto à legitimidade substantiva não integra a defesa por exceção e apenas poderá relevar em sede de apreciação do mérito. Igualmente “aplicável quanto à alegada inexistência de prova de efetiva repercussão da CSR por efeito da aquisição de combustíveis. Essa é matéria de prova que terá de ser analisada no âmbito da decisão arbitral e que não integra, em si, uma qualquer exceção perentória”. – cf. Proc. n.º 1049/2023-T.

Conclui-se, assim, que a Requerente detém capacidade processual ativa, é titular do direito subjetivo que se pretende tutelar e tem interesse na decisão arbitral.

d) Sobre a ineptidão da petição inicial

A ineptidão da petição inicial constitui nulidade insanável do processo judicial tributário, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 98.º CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, norma essa que não esclarece as situações que configuram essa ineptidão.

A título subsidiário (v. alínea e) do artigo 2.º do CPPT e alínea e) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT), o artigo 186.º do CPC apresenta-se como normativo aplicável e que rege esta matéria (v. neste sentido a decisão do Processo arbitral n.º 410/2024-T, de 13 de novembro de 2023).

No n.º 1 do artigo 186.º do CPC, indicam-se as seguintes situações de ineptidão da petição inicial:

- a) quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;
- b) quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir;
- c) quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

O n.º 3 desse artigo determina que “se o réu contestar, apesar de arguir a ineptidão com fundamento na alínea a) do número anterior, a arguição não é julgada procedente quando, ouvido o autor, se verificar que o réu interpretou convenientemente a petição inicial”.

Em relação à identificação dos atos tributários, não tendo a Requerente a qualidade de sujeito passivo da CSR, não lhe é exigível que disponha das liquidações correspondentes, uma vez que não é o destinatário das mesmas, nem participou na sua emissão.

Essa exigência comprometeria a sindicabilidade dos atos tributários por repercutidos legais (não sendo este o caso presente), ou, no caso de retenções na fonte, pelos substituídos, com a consequente contração do acesso ao direito, incompatível com o direito a uma tutela jurisdicional efetiva e com o princípio da proporcionalidade (v. artigos 20.º e n.º 4 do art.º 268.º da Constituição).

Acresce que a não identificação desses atos tributários não impediu o exercício do contraditório pela Requerida, atento, ainda, o teor da extensa e circunstanciada resposta, claramente manifestou compreender o alcance da pretensão da Requerente e os argumentos que a alicerçam.

O pedido formulado é inteligível e idóneo ao meio processual (ação arbitral tributária) - “revogação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão da liquidação de CSR *sub judice* ocorridas no ano 2022 e (...) ilegalidade das liquidações e pagamento da CSR [alegadamente] repercutidas”- reconduzindo-se à declaração de uma eventual ilegalidade (e consequente anulação) das liquidações de CSR.

Em relação a alegada contradição entre o pedido e a causa de pedir, essa também não existe, porquanto a Requerente não põe em causa a legalidade de emissão das faturas, nem pretende atingir o ato de repercussão *tout cour*, antes visa, no essencial, a declaração de ilegalidade e a anulação das liquidações de CSR subjacentes e a restituição do imposto que alega ter suportado por repercussão – vide, neste sentido, Processo arbitral n.º 676/2023, de 12 de março de 2024.

Pelo exposto, entende-se como não verificada a ineptidão do pedido de pronúncia arbitral, não ocorrendo nenhuma das situações elencadas no artigo 186.º do CPC.

Compulsadas as peças processuais, verifica-se que a Requerente invoca os fundamentos sobre a ilegalidade da CSR, identifica factos tributários relacionados com putativo pagamento indevido de CSR, tendo presente atos tributários praticados por empresas fornecedoras de combustíveis rodoviários -, através das respetivas faturas da forma como considerou adequada, face aos elementos na sua posse.

Esses são os factos suscetíveis de apreciação e passíveis de integrarem inerentes atos de repercussão e de alegado pagamento indevido de imposto por parte do contribuinte efetivo (lesado) atentos anteriores atos de liquidação, independentemente da valoração da respetiva prova e apreciação de mérito.

Apesar de insuficiências do PPA, pode considerar-se que se apresenta inteligível, contém o enquadramento jurídico do assunto, a indicação de operações comerciais/factos tributários, a indicação das empresas fornecedoras, do *iter* temporal da prática desses factos tributários, bem como alega a natureza de contribuinte de facto lesado.

Assim, o PPA apresenta como causa de pedir: o indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa de liquidações; a anulação dessas liquidações contrárias ao direito da União; e a subsequente reparação de um prejuízo pelo alegado pagamento do imposto repercutido na Requerente.

Observa-se que as liquidações de CSR (não identificadas) foram realizadas em momento anterior, entre o Estado/Requerida e o/s SP do imposto, mediante a introdução no consumo dos combustíveis, pelo que as referidas operações comerciais e factos tributários alegados não integram os referidos atos de liquidação, antes, eventuais atos de repercussão desse imposto, pelo que as faturas não são “subjacentes” a esses atos de liquidação, ou seja, essas faturas poderiam consubstanciar atos de repercussão e constituir um dos suportes documentais para prova do pagamento integral da CSR pela Requerente, caso fosse demonstrada a efetiva repercussão e o exato montante de imposto pago – demonstrada a qualidade de contribuinte, de facto, lesado e o montante exato do encargo indevido sofrido pela repercussão de um imposto ilegal.

Subsequentemente, caso essa factualidade fosse provada, o Tribunal teria competência para anular o ato de indeferimento tácito e as correspondentes liquidações CSR praticadas pela Requerida por erro imputável aos serviços com base nas DICs submetidas por parte dos SP do imposto, na parte relativa aos factos *sub judice*.

Convém ter presente que é por referência aos factos, independentemente da qualificação jurídica que deles hajam feito as partes, que haverá de se indagar da concordância prática entre tais factos, enquanto causa de pedir e a concreta pretensão jurídica formulada. A atividade processual desenvolvida pelas partes deve ser aproveitada até ao limite, de modo a viabilizar uma decisão de mérito.

A contradição entre o pedido e a causa de pedir, geradora de ineptidão da petição inicial, só ocorre quando se verifique uma manifesta incompatibilidade formal entre o pedido e a causa

de pedir reveladora de uma absoluta falta de nexos lógicos, quando o pedido e a causa de pedir se neguem reciprocamente.

Por sua vez, o PPA foi interpretado pela Requerida como revela o teor da sua resposta – Cf. n.º 2 do art.º 78.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e art.º 186.º do Código de Processo Civil (CPC).

2.- Sobre o mérito da causa

A questão jurídica *sub judice* relaciona-se com a ilegalidade da liquidação da CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, por ser um tributo desconforme com o direito da União Europeia, nomeadamente, com o n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16/12/2008, o imposto alegadamente suportado por repercussão e o montante pago pelo contribuinte de facto.

Por força do princípio do primado e da colaboração leal estabelecido no art.º 4.º do TUE, as decisões do TJUE devem ser adequadamente observadas, sendo a decisão sobre a CSR amplamente seguida em decisões sobre a ilegalidade das respetivas liquidações - Proc. C-460/21, do TJUE. De acordo com o referido entendimento do TJUE, diversos sujeitos passivos de ISP/CSR e outros interessados, têm vindo a suscitar junto do CAAD a ilegalidade dos atos tributários e subsequente anulação das liquidações e o direito de reembolso/restituição do imposto indevidamente repercutido e pago, *maxime*, por consumidores finais.

Na sequência do referido Proc. C-460/21, do TJUE, a Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro veio alterar significativamente a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, consignando parcialmente a receita do ISP ao serviço rodoviário, antes financiado pela CSR, agora eliminada.

Em face declaração de ilegalidade da CSR pelo TJUE e os subsequentes pedidos de revisão dos atos de liquidação e pedido de reembolso, a Requerida não emitiu orientações para o reembolso da CSR, contrariamente à prática em outros EM na sequência da declaração de ilegalidade de tributos.

O pedido em apreciação consiste, desde logo, em saber se nos termos desses ordenamentos jurídicos, para além dos SP, o contribuinte de facto a quem o imposto possa ter sido repercutido e pago, tem o direito de exigir diretamente da Requerida a revisão dos atos de liquidação e o reembolso de imposto indevidamente pago, no caso, da CSR alegadamente repercutida no preço dos combustíveis adquiridos.

Na sequência da apreciação das exceções invocadas pela Requerida e do reconhecimento da legitimidade da Requerente, esta tem um interesse legalmente protegido e o direito de ação e de interpelar diretamente aquela, por forma à revisão de eventuais atos de liquidação de

CSR, bem como a ser ressarcido de eventuais prejuízos decorrentes de um alegado pagamento indevido do imposto, caso seja confirmada a sua efetiva repercussão no preço dos produtos/combustíveis adquiridos.

As empresas petrolíferas e as empresas revendedoras podem repercutir o ISP e, ao tempo, a CSR nos operadores a jusante, *maxime*, nos consumidores finais. Enquanto impostos aplicados ao consumo, estes caracterizam-se pelo facto de o seu encargo financeiro poder ser repercutido nos restantes operadores da atividade comercial e, por último, no consumidor final.

Na sequência da liquidação de imposto em violação do direito da União Europeia, o TJUE tem entendido que subiste a obrigação de restituí-lo ao sujeito passivo (SP), nos termos da lei e da jurisprudência da EU e nacional, salvaguardando situações de enriquecimento sem causa – Cf. Proc. C 94/10, conclusões de 24 março de 2011.

A jurisprudência da UE afirma que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais «apreciar, à luz das circunstâncias de cada caso concreto, se o encargo do imposto foi transferido no todo ou em parte pelo operador para outras pessoas e, se for esse o caso, se o reembolso ao operador constitui enriquecimento sem causa» - cf. Acórdão Comateb e Acórdão C-566/07, Stedeco e cfr. Proc. 02185/17.8BEPRT - TCAN

Atenta a jurisprudência, o “Tribunal de Justiça referiu expressamente a possibilidade de o comprador final poder exigir, directamente às autoridades nacionais, a restituição do montante do imposto indevido cujo encargo suportou” – Cf. Acórdão Comateb e O (-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20) de 14 de janeiro de 1997. “

Sublinha-se que nesse mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça referiu, contudo, que “a restituição ao sujeito passivo do montante do imposto, apesar de este o ter repercutido sobre o comprador, equivaleria para aquele a um pagamento em dobro susceptível de ser qualificado como enriquecimento sem causa, sem que, porém, sejam remediadas as consequências da ilegalidade do imposto para o comprador. O Tribunal de Justiça reconheceu, assim, que o imposto contrário ao direito da União pode atingir economicamente outra pessoa para além do sujeito passivo e que existe uma necessidade de devolver o montante do imposto ao património desta pessoa.” - Cf. Proc. C-94/10, conclusões, de 24 de março de 2011.

Nesse sentido, atentas as especificidades e casuísmo das respetivas operações comerciais, os elementos de prova são essenciais, inclusive, para determinar quem efetivamente suportou imposto e o *quantum* efetivamente pago, pelo que nas referidas conclusões afirma-se ainda: “A jurisprudência do Tribunal de Justiça, de acordo com a qual a questão da

repercussão ou não de um imposto indirecto constitui uma questão de facto em cada caso concreto, na medida em que repercussão efectiva, total ou parcial, depende de vários factores próprios a cada transacção comercial” – Cf. Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, Les Fils de Jules Bianco e Girard (331/85, 376/85 e 378/85, Comateb e o. (já referidos) e Weber’s Wine World e o. (C-147/01).

Assim, “a reparação dos prejuízos através do direito ao reembolso tem também, por fim, efeitos sobre a questão de saber como poderão ser eliminadas as consequências económicas para o comprador final do imposto cobrado em violação do direito da União.” – Cf. conclusões citadas.

Termos em que o direito de reembolso do consumidor final da CSR face ao Estado pode ser reconhecido por motivos de equivalência e efetividade – Cf. Acórdãos de 6 de outubro de 2005, MyTravel (C-291/03) e de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05).

Na falta de regulamentação, na EU ou interna, de natureza processual ou substantiva, para o reembolso de impostos cobrados em violação do direito da União Europeia, cabe aos Tribunais a decisão de cada caso *sub judice*.

A plena eficácia do direito de reparação e a proteção efetiva dos contribuintes poderia ficar manifestamente prejudicada perante uma interpretação restrita no sentido de reconhecer apenas aos SP (no caso de CSR) o direito de pedirem o reembolso ao Estado (art.ºs. 4.º a 12.º e 15.º a 20.º do CIEC), limitando-se formalmente os titulares desse direito e impedindo-se a efetiva reparação dos prejuízos incorridos pelos contribuintes (de facto) objetiva e efetivamente lesados. Como referido, um imposto contrário ao direito da União (como a CSR) pode atingir economicamente outra pessoa para além do sujeito passivo e existe a necessidade de reparar o prejuízo e devolver o montante do imposto ao património dessa pessoa/contribuinte de facto. - Cf. Proc. C-94/10, conclusões, de 24 de março de 2011., como suprarreferido.

Nesse sentido, sublinha-se a jurisprudência do TJUE quando afirma: “Por conseguinte, no caso em que um Estado-Membro tenha cobrado um imposto especial sobre o consumo em violação do direito da União e o sujeito passivo tiver repercutido este sobre o seu cliente, um direito a indemnização deste cliente contra o Estado não pode ser recusado com o fundamento de que é de excluir de antemão um nexo de causalidade directo entre a cobrança do imposto e o dano do cliente.” – Cf. Proc. C-94/10, conclusões referidas.

No âmbito do reconhecimento do direito ao reembolso da CSR e de entre as diferentes interpretações possíveis dos regimes legais, deve privilegiar-se aquela que melhor concretize

os direitos e garantias dos interessados. Esta é uma perspetiva essencial, ainda, para a adequada realização do princípio do acesso à justiça, porquanto para os direitos serem efetivos torna-se essencial que se reconheça aos cidadãos contribuintes a legitimidade para reivindicá-los perante os Tribunais, em especial, perante atos ilegais de liquidação de impostos.

O contribuinte e/ou consumidor final que demonstre, objetiva e claramente, que a CRS foi repercutida no preço dos produtos que adquiriu e que suportou/pagou o respetivo imposto tem o direito de ser restituído do tributo indevidamente suportado, mediante o recurso aos meios de reação previstos na legislação tributária, incluindo junto da AT, de contestar diretamente os respetivos atos tributários – Vd. nesse sentido o acórdão do TJUE de 14 de janeiro de 1997, *Société Comateb*, Procs. apensos C-192/95 a C-218/95, ponto 24.

A apreciação das liquidações de CSR, enquanto imposto indireto, implica conhecer todos os factos tributários que deram origem à receita desse imposto. A CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos a ISP, materializando-se nos atos de comercialização e consumo desses produtos (introdução no consumo), sendo esses factos/acontecimentos que, de acordo com a lei, geram a obrigação tributária.

A liquidação de um tributo envolve diversos elementos fundamentais para sua correta execução, de entre os principais elementos da liquidação, tudo se inicia com o facto gerador, enquanto acontecimento da vida real previsto na lei que dá origem à obrigação tributária principal, ou seja, a obrigação de pagar o imposto. O conhecimento do facto gerador é o primeiro passo para a liquidação do imposto, pois define todos os elementos da respetiva relação jurídico-tributária.

O conhecimento preciso desse facto tributário, através dos respetivos elementos de suporte e de registo, revela-se essencial para verificar os direitos e as obrigações geradas, dos intervenientes na/s relação tributária e a conformação dos respetivos direitos e deveres.

Assim, no caso *sub judice*, de ilegalidade das liquidações de CRS e por forma à respetiva apreciação, reposição da legalidade e subsequente ressarcimento do contribuinte lesado, revela-se essencial conhecer quem efetivamente pagou o imposto (quantum) e em cada um dos diferentes atos comerciais ocorridos, desde o SP aos restantes operadores envolvidos, até ao consumidor final, por forma a determinar o montante de imposto efetivamente repercutido/suportado, pago e por quem (o encargo/dano que, em concreto, cada interveniente suportou).

O SP que entregou ao Estado o imposto indevidamente liquidado, em regra, é o titular do direito ao reembolso, caso não obtenha um benefício indevido pela repercussão face ao

pagamento efetivo desse imposto pelo contribuinte de facto e/ou consumidor final – enriquecimento sem causa, como referido.

Para esse efeito e no caso da CSR, a prova documental e objetiva da efetiva repercussão (total ou parcial) e do rigoroso montante do imposto pago por parte dos restantes operadores e/ou pelo contribuinte de facto, revela-se essencial para comprovar por quem o imposto, total ou parcialmente, foi efetivamente suportado e pago e o exato valor do encargo/prejuízo suportado.

No caso concreto, seria ainda necessário apurar o prejuízo efetivamente sofrido pela Requerente, porquanto foi alegado e não contestado que durante o ano de 2022 beneficiou de pedido de reembolso parcial de imposto para o gasóleo profissional no valor total de € 719,62, ao abrigo do regime previsto no artigo 93.º-A do CIEC.

Atento este facto, tornar-se-ia, ainda, necessário determinar se esse reembolso integrou uma percentagem do valor da CSR que agora é reclamada, por forma a fixar o montante exato do encargo/prejuízo que a Requerente suportou, por forma a evitar um duplo reembolso (parcial) e não integrar uma situação de enriquecimento sem causa.

Termos em que, perante uma repercussão económica ou de facto (não uma repercussão legal, como no IVA) torna-se essencial a prova dessa efetiva repercussão, do respetivo montante de imposto repercutido (total ou parcial), bem como do efetivo prejuízo sofrido, a final, pelo consumidor, competindo, assim, à Requerente a apresentação dessa prova direta e objetiva, não podendo essa alegada factualidade e subsequente prejuízo assentarem em meras presunções ou cálculos teóricos, desacompanhados de elementos de prova que os sustentem – cf. art. 342.º do Código Civil.

“A repercussão fiscal consiste na transferência do imposto que legalmente incide sobre um sujeito passivo, para um terceiro, alheio à relação jurídica tributária, com quem aquele tem relações económicas. Nas palavras de alguns autores, o repercutido será um mero "contribuinte de facto" (titular da capacidade contributiva), por contraposição ao "contribuinte de direito", aquele a quem é juridicamente exigível o pagamento do tributo. De acordo com a doutrina pode fazer-se a distinção entre a repercussão obrigatória ou legal, a qual encontra consagração, por exemplo, em sede de IVA, por contraposição à repercussão voluntária (...)” – Proc. 0581/17.0BEALM, acórdão STA de 28-10-2020.

Neste contexto é relevante salientar o Regulamento n.º 141/2020, publicado no DR, II série, de 20 de fevereiro de 2020 - “Regulamento Relativo ao Regime de Cumprimento do Dever de Informação do Comercializador de Combustíveis Derivados do Petróleo e de GPL ao

Consumidor” impôs, aos sujeitos passivos (SP) dos impostos especiais sobre o consumo, deveres de transparência: de informação, de registo e a emissão de faturas detalhadas.

Nos termos desse regulamento, a partir de setembro (inclusive) de 2020, foram impostas especiais obrigações informativas e de registo aos SP do imposto, designadamente ficaram obrigados a emitir “(...) fatura detalhada que contenha os elementos necessários a uma completa e acessível compreensão dos valores faturados, conforme estabelecido no Artigo 16.º da Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro.” -cf. art.º 8.º desse Regulamento.

Considerando essas normas e o referido Regulamento, atenta a especificidade das práticas pelos SP do imposto, quer contabilísticas e fiscais, quer comerciais, revela-se essencial a apreciação dos elementos de prova carreados para os autos e a sua apreciação, atendendo às obrigações legais das partes processuais, bem como àquelas exigências comerciais e à obrigatoriedade de existirem deveres de informação e registos documentais detalhados sobre a comercialização daqueles produtos, por parte dos SP do imposto.

Atento esse Regulamento, a desconformidade na emissão de faturas é suscetível de limitar o subsequente e legítimo direito dos clientes, designadamente, na qualidade de contribuintes de facto/consumidores finais, de poderem demonstrar e solicitar a restituição de um imposto indevido e que efetivamente tenham suportado e pago, atenta a falta de discriminação do ISP/CSR nas faturas emitidas.

No caso da CRS e a possibilidade deste imposto ser ou não ser repercutido (repercussão económica e não legal), apesar daquele Regulamento, o mesmo não foi discriminado nas faturas/documentos de suporte emitidos pelos revendedores/operadores que intervieram nas transmissões desses bens/produtos à Requerente.

Contrariamente, face à sua natureza de imposto objeto de repercussão legal pelo SP, o IVA encontra-se objetiva e claramente discriminado nas faturas.

De acordo com as regras do ónus da prova (previstas nos artigos 342.º a 343.º do CC), essas regras só se invertem, quando haja presunção legal, dispensa ou liberação do ónus da prova, ou convenção válida nesse sentido, e, de um modo geral, sempre que a lei o determine, bem como quando a parte contrária tiver culposamente tornado impossível a prova ao onerado (art.º 344 do CC). Condições que não se verificam no caso concreto em apreço.

Por sua vez, o disposto nos art.º 99.º da LGT e 13.º do CPPT, não descaracterizam nem invalidam, o princípio base do processo tributário do impulso processual, quer do contribuinte/sujeito passivo, quer da AT, nomeadamente quanto à prova dos factos que pretende que o tribunal reconheça. O princípio do inquisitório tem por objetivo superar insuficiências de alegação e de prova das partes, não de substituição de prova que possa e

deva ser apresentada pelas partes, movendo-se dentro dos limites fixados dos factos alegados e do conhecimento officioso.

Acresce que o art.º 58.º da LGT terá de ser interpretado em conjugação com o art.º 74.º dessa mesma lei, o qual estabelece as regras relativas à repartição do *onus probandi*, pelo que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque. À Requerente impunha-se demonstrar os factos constitutivo dos direitos que invoca ou pelo menos demonstrar todos esforços encetados na sua obtenção e/ou a impossibilidade da obtenção dessa prova fora do processo, justificando a necessidade do seu aprofundamento pelo Tribunal.

Assim, no processo, a Requerente deve realizar as diligências necessárias à confirmação dos factos alegados, competindo-lhe a prova dos factos constitutivos dos direitos que se arroga, mediante prova relacionada com os factos, não apenas a apresentação de suportes indiretos, de meras presunções e a determinação teórica de um putativo montante de imposto que presume ter suportado e pago, sem demais evidências ou elementos que suportem ao fatos alegados e a determinação objetiva e rigorosa do montante do putativo imposto apurado e do montante efetivamente suportado a título de CSR.

A Requerente tem o ónus de provar que a repercussão ocorreu e de demonstrar qual o montante do imposto repercutido e pago cujo reembolso reclama, bem como qual o encargo efetivamente suportou a título de CSR e/ou que não tenha sido já considerado no reembolso ao abrigo de outro regime legal, como suprarreferido.

O princípio do inquisitório deve ser interpretado como um poder dever limitado, restringindo-se, em matéria probatória, na busca pelas provas dentro dos factos alegados pelas partes (factos essenciais), com vista à justa composição do litígio e ao apuramento da verdade. O julgador/árbitro ao abrigo desse princípio não pode suprir o incumprimento de formalidades essenciais pelas partes, permitir o atropelo de normas legais e postergar o princípio da auto responsabilização das partes.

Tendo a Requerente omitido diligencias probatórias não é certamente o Tribunal “*a quo*” que as deve suprir, porquanto o princípio do inquisitório tem por objetivo superar insuficiências de alegação e de prova de ambas as partes, o qual apenas se move dentro dos limites fixados nos factos alegados e do conhecimento officioso, não se podendo o julgador/árbitro substituir-se às partes, realizando ele a prova que às partes compete produzir.

O princípio do dispositivo, consagrado no art.º 3.º do CPC, além de fazer impender sobre os interessados o ónus da iniciativa processual, estende-se à conformação do processo integrado, não só pela formulação do pedido, como ainda pela alegação da matéria de facto

que lhe sirva de fundamento. De acordo com tal princípio, a lei faz recair sobre a parte onerada com o ónus da prova os meios necessários a convencer o Tribunal da realidade dos factos alegados.

O julgador não pode substituir as partes nessa tarefa. A conciliação entre o ónus da prova e o princípio do inquisitório é fundamental para um processo justo e eficiente. As partes devem apresentar as provas ou os atos que realizaram para a sua obtenção, por forma a comprovarem os factos alegados dentro das regras do ónus da prova, enquanto o julgador tem o poder de procurar a verdade material, sempre dentro dos limites legais e respeitando a iniciativa das partes, os princípios processuais e as normas referidas.

O julgador/árbitro deve ser rigorosamente imparcial e na busca pela verdade, não pode comprometer essa imparcialidade, devendo assegurar uma postura equidistante das partes, decidindo com base nas provas e na lei. A imparcialidade do julgador é o pilar que sustenta a conciliação dos princípios processuais, a equidade e a justiça. – cf. Ac. TRL, 21/5/2020, proc. 217/18.1T8MTA.L12

Assim, face aos frágeis e controvertidos elementos de prova, não se apresenta possível confirmar a factualidade invocada pela Requerente sobre o pagamento indevido da CSR e qual o respetivo montante e o imposto efetivamente suportado, porquanto os documentos apresentados, quer na forma, quer no conteúdo, não se apresentam suficientes e adequados para aferir a natureza das operações e dos inerentes factos tributários realizados e para comprovar a efetiva repercussão e o montante de CSR que seria devida.

Acresce que não se verificam as situações previstas no art.º 344.º do CC, nem se encontra determinado e demonstrado o montante efetivo da CRS suportado (prejuízo), porquanto não foi contestado a Requerente ter beneficiado de reembolso de parte da CSR paga em 2022, ao abrigo do regime previsto no art.º 93-A do CIEC.

Em anteriores decisões arbitrais, tem-se entendido que a prova da repercussão no contribuinte de facto e/ou consumidor final de impostos indiretos e do respetivo montante e do valor efetivamente pago, não pode ser efetuada através de meras presunções – cf. Proc. n.º: 304/2022-T, Proc. n.º 359/2023-T, Proc. n.º 452/2023-T e Proc. n.º 790/2023-T.

No sentido dessas posições, entende-se que a prova da repercussão do imposto (CSR), do seu montante (no todo ou em parte) e do pagamento invocada pelo contribuinte de facto, *maxime*, pelo consumidor final de combustível, deve ser objetiva e inequivocamente demonstrada por documentos que identifiquem claramente o montante de imposto efetivamente repercutido e pago, não podendo essa factualidade ser presumida, designadamente quando todos os intervenientes nos atos comerciais conhecem o conteúdo

das suas relações comerciais e tributárias, encontrando-se legalmente obrigados a prestar informações rigorosas, a discriminar e a registar as respetivas operações/transações, quer para efeitos contabilísticos, quer para efeitos tributários- cf. Proc. n.º 790/2023-T.

Porém, a Requerente não desenvolveu as iniciativas processuais dirigidas a cumprir as inerentes obrigações relativas ao ónus da prova que revelem: a repercussão (total ou parcial) da CSR, o efetivo valor do imposto repercutido e a determinação do montante suportado e/ou ainda não reembolsado – o prejuízo efetivamente verificado.

Por fim, recorda-se a jurisprudência do TJUE e o teor do Acórdão de 7 de fevereiro de 2022, Proc. C-460/21, ponto 44: "Com efeito, ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parciais ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos – Vd., neste sentido, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1988, Les Fils de Jules Bianco e Girard, 331/85, 376/85 e 378/85, EU:C:1988:97, n.º 17, e de 2 de outubro de 2003, Weber's Wine World e o., C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 96.

Ora, o julgador para aplicar determinada norma jurídica tem de ter como provados os factos que integram a sua previsão, só nesse caso pode decretar a correspondente estatuição.

Termos em que não se considera realizada a prova dos elementos (qualitativos e quantitativos) essenciais sobre os factos e os atos tributários praticados, *maxime*, sobre o montante do imposto efetivamente repercutido e pago, ou seja, a Requerente não comprova o montante de CSR por si calculado e não documentado, no valor de € 2.299,07. Esses factos e atos tributários: a repercussão (total ou parcial) e o valor do imposto efetivamente repercutido e pago, ou seja, o encargo efetivamente suportado não se pode presumir.

Acrescem os elementos alegados e não contestados sobre o reembolso parcial de impostos especiais sobre o consumo, em 2022, a favor da Requerente e a subsequente indeterminação do putativo prejuízo efetivamente sofrido.

A prova de um facto positivo – da repercussão (parcial ou total) da CSR e o montante do imposto efetivamente suportado e pago - impende sobre quem o invoca – a Requerente -, por forma a comprovar a qualidade de entidade repercutida, (contribuinte de facto lesado) e

o respetivo montante (*quantum*) pago, no âmbito da relação jurídico-tributária da CSR – cf. art.º 342 do CC.

Face às conclusões expressas, fica prejudicado o conhecimento de outras alegações sobre o ato tributário impugnado, designadamente o pedido de juros, atento o “princípio da limitação dos atos”, previsto no artigo 130.º do CPC *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

VI - Decisão

Termos em que o Tribunal Arbitral Singular decide:

- Declarar improcedentes as exceções invocadas pela Requerida.
- Declarar improcedente o pedido arbitral e manter na ordem jurídica os atos de liquidação de CSR e o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.
- Declarar prejudicado o conhecimento do pedido de juros indemnizatórios.
- Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VIII - Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 2.299,07, em conformidade com o disposto, na al. a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário e nos n.ºs 1 e 2 do artigo 306.º do Código de Processo Civil, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

XIX - Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente dada a improcedência do pedido, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º e no n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 11 de agosto de 2025.

O Árbitro em Tribunal Arbitral Singular,

Vítor M.R. Braz