

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 485/2024-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).

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, e o exato montante do imposto repercutido e pago.

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

O “A...”, pessoa coletiva com o NIPC..., com sede na ..., ...-..., ... (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 nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1 e 2, 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 do pedido de Revisão Oficiosa, apresentado em 04/09/2023, junto da Alfândega de Braga, relativo a atos de liquidação de Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) no período compreendido entre setembro de 2019 a dezembro de 2022, praticadas pela AT e cujo alegado encargo tributário no montante de €53.276,56 (cinquenta e três mil, duzentos e setenta e seis euros e cinquenta e seis euros), o Requerente alega ter-lhe sido repercutido, durante aquele *iter* temporal, pela fornecedora de combustível, a empresa “B..., S.A.”/ “C...”, NIPC

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

Em 2024-04-05, foi aceite referido pedido de pronúncia arbitral (PPA).

Em 2024-04-17, a Requerida vem solicitar a identificação dos atos de liquidação cuja legalidade o 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 2024-06-18, 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, na redação em vigor (RJAT).

Em 2024-06-21, foi exarado o Despacho arbitral previsto no artigo 17.º do RJAT.

Em 2024-08-14, em cumprimento do referido despacho, a Requerida apresenta resposta em que suscita diversas exceções, bem como junta o processo administrativo (PA).

Em 2024-08-19, foi proferido despacho ao abrigo do art.º 18.º do RJAT e o Requerente notificado para se pronunciar, querendo, sobre as exceções invocadas pela Requerida na resposta.

Em 2024-09-10, o Requerente apresenta requerimento de resposta às exceções apresentadas 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, o PA, as exceções e os argumentos apresentados na resposta são apreciadas pelo Tribunal mais adiante.

III – Da posição das partes

1- Do Requerente

O Requerente apresenta PPA na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa de alegados atos de liquidação de CSR (não identificados) praticados pela AT, considerando aquele a existência de atos de repercussão da CSR que entende estarem consubstanciados e suportados nas faturas referentes ao combustível rodoviário adquirido à empresa “B..., S.A.”, alegando, em síntese, o seguinte:

– “(...) a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto – diploma legislativo que criou a CSR – é contrário ao direito comunitário e viola a Diretiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 (“Diretiva IEC”), circunstância que torna ilegais e, consequentemente, anuláveis as liquidações deste tributo. (...)”

– **por força do imperativo constitucional plasmado no artigo 8.º, n.º 4, da CRP e refletido no artigo 1.º, n.º 1, da LGT, o disposto na Diretiva IEC prevalece sobre quaisquer normas de Direito interno ordinário conflitantes – designadamente, as contidas na Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto – que ponham em causa a sua plena aplicação no seio da União. (...)**

– **Perante o exposto, entende O Requerente estar a Autoridade Tributária obrigada a não aplicar normas de Direito interno ordinário – in casu, as já mencionadas disposições da Lei n.º 55/2007,**

- de 31 de agosto – em prol da salvaguarda do disposto na Diretiva IEC, sendo essa obrigação decorrente do princípio do primado do Direito europeu previsto nos artigos 8.º, n.º 4, da CRP e 1.º, n.º 1, da LGT, do princípio da colaboração leal e, bem assim, da cláusula geral de empenhamento na construção da União Europeia prevista no artigo 7.º, n.os 5 e 6, da CRP.
- Verificando-se, no presente caso, uma clara violação do direito comunitário no ato de liquidação objeto do presente pedido de revisão, tem O Requerente a legitimidade e o direito de requerer a restituição da CSR que lhe foi indevidamente cobrada, por erro imputável aos serviços, no prazo alargado de quatro anos estabelecido no artigo 78.º, n.º 1, da LGT. (...)
 - quanto aos atos tributários sub judice emitidos a partir de janeiro de 2020, o termo do prazo para a apresentação do pedido de revisão oficiosa com fundamento no artigo 78.º, n.º 4, da LGT é o dia 31 de dezembro de 2023, sendo certo que, de acordo com o disposto no artigo 78.º, n.º 7, da LGT, o referido prazo interrompe-se com a apresentação do pedido de revisão oficiosa. (...)
 - na hipótese de se considerar inaplicável o prazo de quatro anos estabelecido no artigo 78.º, n.º 1, da LGT – o que não se concede – sempre se aplicaria o prazo de três anos previsto no artigo 78.º, n.º 4, da LGT, sendo por isso a revisão oficiosa inequivocamente tempestiva.”
 - Especificamente, sobre a matéria de facto vem alegar que: “No período compreendido entre setembro de 2019 e dezembro de 2022, O Requerente adquiriu, no âmbito da sua atividade, 463.293,92 (quatrocentos e sessenta e três mil duzentos e noventa e três vírgula noventa e dois) litros de gasóleo e 21.275,05 (vinte e um mil duzentos e setenta e cinco vírgula cinco) litros de gasolina à sociedade B..., S.A. (doravante também designada “Gasolineira”) (...)
 - O preço por si pago por força da compra do combustível compreendeu, por força da repercussão efetuada pelas referidas Gasolineiras, os montantes suportados por esta entidade a título de CSR aquando da introdução dos combustíveis no consumo, ascendendo o encargo tributário repercutido sobre O Requerente a 53.276,56 Euros (cinquenta e três mil duzentos e setenta e seis euros e cinquenta e seis cêntimos) – cfr. documento n.º 1.”
 - Atentos esses factos, o Requerente vem fundamentar o pedido, alegando, em síntese, que: “(...) a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, limita-se a consignar genericamente a receita decorrente da CSR à Infraestruturas de Portugal, S.A., não estabelecendo qualquer contrapartida indireta ou presumivelmente aproveitada pelos sujeitos passivos da CSR nem tão-pouco evidenciando qualquer objetivo extrafiscal de modelação de comportamentos desses mesmos sujeitos passivos.
 - Neste contexto, não pode senão concluir-se que a CSR é, não uma contribuição financeira, mas um verdadeiro imposto, dado o seu carácter inequivocamente unilateral. (...)
 - Assim, terá de se concluir necessariamente que o repercutido será, independentemente da

modalidade de repercussão, titular de um interesse legalmente protegido justificativo da atribuição de legitimidade procedimental e processual para discussão da legalidade da dívida tributária, tudo nos termos dos artigos 9.º, n.os 1 e 2, e 65.º da LGT, e 9.º, n.º 1, do CPPT. (...)

- *Na ausência de qualquer conexão entre a liquidação e cobrança da CSR e um qualquer objetivo juridicamente atendível, distinto do ISP e sem caráter meramente orçamental, é manifesta a ilegalidade da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, por preterição do disposto no artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IEC. (...)*
- *são ilegais e, consequentemente, anuláveis ao abrigo do artigo 163.º do CPA, as liquidações de CSR melhor identificadas no frontispício deste requerimento, em virtude da violação do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IEC e, por via disso, do princípio do primado do Direito europeu, estabelecido no artigo 8.º, n.º 4, da CRP, o que se invoca para os devidos efeitos legais. (...)*
- O Requerente invoca, ainda, a inconstitucionalidade da CSR, em síntese, nos seguintes termos: “(...) *ao fazer incidir um imposto sobre um conjunto restrito de contribuintes, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, padece de inconstitucionalidade material, por preterição do princípio constitucional da igualdade, previsto no artigo 13.º da CRP, na medida em que onera de forma injustificada um conjunto de contribuintes em face do seu setor de atividade económica, fazendo-os contribuir em maior medida para o financiamento de funções do Estado igualmente aproveitáveis por todos os cidadãos.*”
- Subsequentemente, alega o direito a juros indemnizatórios e pede a anulação de atos tributários e a restituição de montante suportado a título de CSR.
- Por fim, o Requerente contestou, ainda, as exceções invocadas pela Requerida.

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 extenso articulado, suscitando, preliminarmente, as exceções identificadas a seguir e apresentar, ainda, defesa por impugnação.

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

a)- A incompetência do Tribunal

-
- A Requerida invoca que nos termos do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, confrontado com o disposto no artigo 2.º do RJAT, apenas serão arbitráveis pretensões relativas a impostos cuja administração esteja cometida à AT.
 - Que se tratando a CSR de uma contribuição e não de um imposto, as matérias sobre a CSR encontram-se, assim, excluídas da arbitragem tributária, por ausência de enquadramento legal.
 - Que o artigo 4.º da LGT onde o legislador definiu, no seu n.º 1, quais os tributos enquadrados na noção de “imposto”, atribuindo, no n.º 3 do mesmo preceito, essa qualidade a determinadas contribuições especiais, no qual, contudo, não se inclui a CSR.
 - Em suma, que a CSR encontra-se excluída da arbitragem tributária por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e artigo 2.º da Portaria n.º 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*.
 - A Requerida acrescenta que o Requerente vem questionar todo o regime jurídico desta contribuição e que a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação.
 - Alega, ainda, que se fosse considerada 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, que não são atos tributários e que, para mais, não correspondem a uma repercussão legal, mas a uma repercussão meramente económica ou de facto.
 - Conclui, a Requerida, que se verifica “(...) exceção dilatória nos termos do vertido no n.ºs 1 e 2 do artigo 576.º e alínea a) do artigo 577.º, ambos do CPC, aplicável ao presente processo por via da alínea e), n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa.”.

b)- A ilegitimidade processual

- 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 o 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, consequentemente, o presente pedido arbitral, pois não integra a relação tributária relativa à liquidação originada pela DIC.
- Alega, ainda, que o 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.
- Conclui, que a Requerida que: *“(…)inexistindo efetiva titularidade do direito de que se arrogam, carece O 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, consequentemente, a Requerida ser absolvida da instância. (...) Carece O Requerente de legitimidade substantiva, o que consubstancia uma exceção perentória nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 576.º n.º1 e n.º3 e 579.º do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º1 al. e) do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida do pedido.”*

c)- 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 pelo 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(...).”

- Acresce, que o pedido é inepto em razão da *“ininteligibilidade do pedido e de contradição entre este e a causa de pedir”*.
- Mais alega que o 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 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.”*

d)- A caducidade do direito de ação

- A Requerida alega que a falta de identificação dos atos de liquidação em discussão impede a aferição da tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa das liquidações formulados pelo Requerente.
- Que estando vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado as liquidações em estrita observância dos normativos legais em vigor à data dos factos, não existe qualquer erro imputável aos serviços.
- Entende a Requerida que *“(...) no âmbito dos IEC, os pedidos de reembolso apresentados nas alfândegas devem ser apreciados à luz do disposto nos artigos 15.º a 20.º do CIEC, sendo pacífico que o regime específico aí previsto é o aplicável quando se suscita a questão da revisão do ato tributário e consequente reembolso com os fundamentos previstos nas mesmas normas, incluindo o do erro na liquidação.”*
- Que acresce o facto de *“(...) O Requerente não ser sujeito passivo de ISP/CSR e ao facto de não lograr provar o pagamento dos respetivos valores, em 30-06-2023, já teria terminado o prazo de 3 (três) anos, previsto no n.º 3 do artigo 15.º do CIEC para requerer o reembolso do alegado valor pago com base na alegada repercussão económica de CSR (...).”*

–A Requerida, em conclusão, considera verificada a caducidade do alegado direito de ação por parte do Requerente e, ainda que assim não se entenda “(...) sempre consubstanciará uma exceção dilatatória por assim ser qualificada especialmente nos termos e para o efeito do disposto nos artigos 89.º n.º1, 2 e 4 al. k) do CPTA, devendo, nessa medida, ser a Requerida absolvida do pedido ou da instância.”.

2.2- Por impugnação

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

- Que o Requerente não faz prova do que alega, designadamente que pagou e suportou integralmente o encargo do pagamento da CSR por repercussão.
- Que *“Apesar [Apesar] de nada ser referido pelo Requerente no âmbito do seu pedido arbitral, depreende-se que esta se limitou a aplicar à quantidade de litros fornecidos a taxa de CSR que se encontrava em vigor à data das transações, tal como definidas em Portaria. (...)*
- Além de nenhuma fatura evidenciar que a CSR foi repercutida à Requerente, impõe-se que atentemos à circunstância de determinadas faturas juntas ao pedido arbitral conterem parcelas sob a designação “Descontos s/ IVA” as quais carecem, em absoluto, do descritivo da respetiva natureza, incidência e conteúdo. (...)*
- Face ao supra exposto, conclui-se que o Requerente não logra fazer prova do que alega, designadamente sobre o alegado facto de terem os fornecedores repercutido integralmente o valor da CSR pago pelo sujeito passivo de ISP/CSR e de ter o Requerente suportado integralmente esse encargo, por via da repercussão legal da CSR no preço dos combustíveis adquiridos, enquanto consumidor final.***
- Não se aceitando e se impugnando o vertido nos artigos 51.º, 52.º, 56.º, 61.º, 70.º, 71.º, 106.º, 111.º, 128.º, 137.º a 141.º, 147.º, 148.º, 149.º, 150.º a 152.º, 155.º, 156.º, 205.º, 211.º e 215.º do pedido arbitral, colocando-se em causa e não se podendo dar como provada a alegada repercussão da CSR, devendo funcionar plenamente as regras do ónus da prova, não se dando como provados os alegados factos invocados no pedido arbitral, sendo que, **nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova de factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoque. (...)***
- dado que no caso concreto o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 04.09.2023, só haveria lugar, em sintonia com a jurisprudência citada, ao pagamento de juros indemnizatórios um ano após a apresentação daquele pedido, face ao estabelecido na alínea c), do n.º 3, do artigo 43.º da LGT, pelo que, tendo o PPA sido apresentado em 03.04.2024, antes de decorrido o prazo de um ano, não há lugar ao seu pagamento.*
- Face a todo o exposto, deve o Tribunal arbitral decidir como aqui propugnado pela Requerida, no sentido da improcedência do pedido de anulação do indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa, bem como da anulação parcial da(s)*

liquidação(ões) de ISP/CSR, não havendo, conseqüentemente, lugar ao reembolso da CSR alegadamente repercutida, nem ao pagamento de juros indemnizatórios.

Nestes termos e nos demais de Direito que V. Exa. doutamente suprirá deverá:

a) 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,

b) Caso assim não se entenda, ser a Requerida absolvida do pedido, face à verificação da exceção de caducidade do direito de ação, e/ou da exceção de falta de legitimidade substantiva;

Ou, caso assim não se entenda,

c) 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 o alegado pelas partes e a prova junta (documentos juntos com a Petição Inicial (PI) e o Processo Administrativo), considera provado o seguinte:

- no período compreendido entre setembro de 2019 e dezembro de 2022, o Requerente adquiriu à sua fornecedora “ B..., S.A.” 463.293,92 litros de gasóleo e 21.275,05 litros de gasolina.
- A empresa fornecedora “B...S.A.” é sujeito passivo (SP) de ISP/CSR.
- Em 2023-09-04, o Requerente apresentou pedido de Revisão Oficiosa (R.O. n.º .../2023) junto da Alfândega de Braga.
- O indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente, a qual, em tempo, apresentou o presente PPA.

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

- A repercussão total do imposto (CSR) pela “B..., S.A.” no preço dos combustíveis adquiridos pelo Requerente e o seu pagamento.

- Que o Requerente tenha suportado e pago CSR no montante de 53.276,56, por repercussão total da CSR, no preço dos combustíveis fornecidos, entre setembro de 2019 e dezembro de 2022, pela sua fornecedora “B..., S.A.”.

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, al. 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, para além do reconhecimento de factos não controvertidos pelas partes, resultou da análise crítica dos documentos juntos aos autos com o PPA, da resposta da Requerida e dos demais requerimentos e documentos juntos e constantes do processo, como indicado em relação aos factos julgados como provados e 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 pelo Requerente e contestada pela Requerida, em que aquele 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 pelo Requerente e suportados pelas faturas emitidas pela empresa fornecedora (doc. 1), as quais documentam as aquisições de combustíveis, entre setembro de 2019 e dezembro de 2022, à empresa “B... S.A.”.

Estamos perante operações económicas, factos e atos tributários, estes atos jurídicos 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 desse imposto efetivamente repercutido e pago pelo Requerente, sendo os efeitos jurídicos declarados pelo Tribunal em função dos factos provados e do direito aplicável.

As faturas de aquisição de combustível (doc. 1) apenas comprovam os respetivos atos comerciais e, no domínio tributário, apenas comprovam e suportam o tratamento contabilístico e fiscal do IVA, mas nada especificam ou provam sobre a eventual repercussão da CSR e o montante do respetivo imposto suportado e pago.

O Requerente, como elementos de prova, apresentou apenas essas faturas emitidas pela empresa fornecedora, as quais especificam três parcelas: o "preço sem IVA", "descontos" e "valor IVA", desconhecendo-se as diferentes componentes que permitem aferir se a CSR integra o preço, *maxime*, se foi, total ou parcialmente, repercutida no Requerente por parte daquela fornecedora e SP do imposto e, sendo, qual o exato valor da parcela do imposto repercutido no preço pago.

Acresce que aquela designação "desconto", sem descritivo da respetiva natureza e conteúdo, suscita fundada dúvida sobre a repercussão total da CSR no preço, como alega o Requerente, com base em mera presunção dessa repercussão, mas sem qualquer elemento objetivo, prova ou confirmação por parte do SP.

O PPA não é suportado em quaisquer elementos, objetivos e suficientes, nem foi realizadas iniciativas para a sua obtenção no domínio das relações comerciais entre fornecedor e o Requerente (cliente), que permitam esclarecer os termos da referida relação contratual quanto ao tratamento comercial e fiscal da CSR, ou seja, sobre a efetiva (total ou parcial) repercussão fiscal no âmbito desses atos comerciais relativos ao fornecimento de combustíveis pela fornecedora "B... S.A."

Desconhecendo-se os termos da relação comercial entre o Requerente e a empresa fornecedora de combustíveis, desconhecendo o conteúdo e natureza dos registos "desconto" nas faturas apresentadas como único elemento de prova, as quais apenas confirmam operações comerciais e obrigações fiscais em sede de IVA, nada acrescentam ou permitem aferir para efeitos de CSR, antes suscitam a dúvida sobre o *quantum* de uma eventual repercussão desse imposto, atento aquele registo com a designação de "desconto."

Assim, os documentos juntos nada comprovam sobre a repercussão de CSR, *maxime*, sobre o valor do encargo suportado pelo Requerente, pelo que não apresentam suficiente valor probatório, formal e material, quanto à efetiva repercussão (parcial ou total) do imposto (CSR) relativamente a cada ato comercial/ aquisições realizadas pelo Requerente, nem documentam qual o exato montante do imposto repercutido, nem o respetivo pagamento desse imposto.

Acresce que a empresa fornecedora é ainda SP do imposto e, nessa qualidade, pode apresentar, igualmente, pedidos de restituição dos montantes de CSR liquidados e pagos relativos aos combustíveis que introduziu no consumo nos períodos considerados, pelo que o conhecimento da efetiva repercussão da CSR, os termos dessa repercussão (total ou parcial) e os montantes repercutidos (sem descontos), tornam-se indispensáveis para se poder concluir sobre quem efetivamente suportou aquele encargo e o *quantum* de CSR pago pelo SP e/ou pelos seus clientes, por forma a identificar o contribuinte de facto e qual o montante exato de imposto pago, a *final*, e o subsequente valor da restituição devida e o respetivo credor desse imposto indevidamente suportado e pago – o SP ou o contribuinte final.

Assim, tendo presente o regime legal e que a empresa fornecedora, enquanto de sujeito passivo da CSR, submeteu as correspondentes declarações de introdução no consumo (DICs) e pagou o tributo às taxas legais aplicáveis à data de ocorrência dos factos tributários. E considerando que as subseqüentes operações comerciais consistiram na alienação de litros de combustíveis rodoviários ao Requerente, torna-se necessário conhecer, com exatidão, o montante de imposto que integrou (por repercussão) no preço das existências vendidas (sem descontos), ou seja, saber o montante de CSR que o SP recuperou, no todo em parte, nas referidas transmissões onerosas ao Requerente.

Assim, na perspetiva do Requerente, importa comprovar o valor de CSR repercutido e o montante efetivamente suportado e pago. A repercussão da CSR nos consumidores de combustíveis constitui uma repercussão económica ou de facto, não uma repercussão legal que, inclusive, tenha de integrar o conteúdo dos documentos de quitação, como acontece no caso de transmissões sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA), como confirma o próprio conteúdo das faturas de suporte às operações/aquisições em causa.

As faturas não corporizam atos de repercussão de CSR, apenas titulam operações de compra e venda de combustíveis, não existe um ato tributário (de repercussão) autónomo do(s) ato(s) de liquidação de ISP/CSR, este necessariamente documentado pelas respetivas DICs.

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.

Termos em que releva importante fazer a distinção entre a repercussão obrigatória ou legal,

a qual encontra consagração, como referido, em sede de IVA, por contraposição à repercussão voluntária (económica/de facto) como ocorre no domínio da CSR, sendo que esta última pode, ou não, verificar-se consoante a conformação da relação comercial entre as partes, pelo que não se pode presumir, nem inferir a transferência, *maxime*, integral, da carga tributária de CSR no contexto de uma relação comercial entre empresas privadas no âmbito de operações de venda ou revenda de combustíveis.

Assim, as faturas emitidas pela empresa fornecedora, em especial, com o registo de deduções designadas de “descontos” (sem identificação da sua natureza e conteúdo) não contêm os elementos formais e materiais objetivos e indispensáveis à exata comprovação da efetiva repercussão, montante e pagamento da CSR no período em causa, pelo que não são suportes suficientes para comprovarem os factos e os inerentes atos tributários, como antes referido.

Por sua vez, mesmo que, em regra, se possa admitir a repercussão da CSR, as faturas apenas suportam essa possibilidade (presunção) e, no caso, aduzem um elemento de incerteza inultrapassável sobre a repercussão e o montante de imposto repercutido e pago, *maxime*, perante os referidos registos de “desconto” sobre o preço.

Acresce que o montante de imposto repercutido (CSR ou outro qualquer imposto) e pago deve ser objetivamente demonstrado, não podendo ser presumido e apurado, pelo próprio Requerente com base nessas presunções.

Assim, estamos perante um caso de manifesta insuficiência probatória sobre o conteúdo das relações comerciais entre empresas privadas, e o valor da CSR repercutida e o valor efetivamente suportado e pago pelo Requerente.

Acresce que os eventuais pedidos de restituição de CSR por essa empresa fornecedora na qualidade de SP, 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 dessa restituição integrar uma situação 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 foi repercutido e pago.

Em suma, sobre as operações em apreço, a insuficiência da prova diretamente relacionada com os factos e atos tributários ocorridos e as inconsistências dos documentos apresentados são manifestas.

Considerando entendimento de que as do 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, a prova de um facto positivo e do pagamento de CSR (em parte ou na totalidade) mediante a repercussão económica/facto desse imposto e do seu efetivo pagamento impende sobre quem a invoca – o Requerente -, por forma a comprovar a qualidade de contribuinte de facto (lesado) no âmbito da relação jurídico-tributária da CSR, bem como o exato montante, certo e exigível, do imposto indevidamente suportado e pago.

Atenta a natureza da CSR, existe a possibilidade ou não da sua repercussão (total ou parcial) no preço final dos combustíveis e o seu efetivo e integral pagamento pelo contribuinte de facto e consumidor final lesado, esta factualidade não se pode presumir, competindo ao Requerente fazer a prova plena dos factos constitutivos do direito alegado, como referido.

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 entre setembro de 2019 e dezembro de 2022, especificamente determinar o *quantum* do imposto objeto de repercussão e o efetivo pagamento do montante global, certo e exigível, de € 53.276,56, valor este que assenta em presunções e resulta de mero cálculo teórico pelo Requerente, sem a demonstração documental ou contabilística, quer da sua efetiva repercussão, quer de que corresponde ao imposto suportado e pago, atentas as manifestas insuficiências da prova.

V – Do mérito – fundamentação de direito

O 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 no preço dos combustíveis adquiridos, inicialmente perante a Requerida e, face ao 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 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.

O Requerente sustenta a sua petição na ilegalidade de atos de liquidação de CSR (não identificados), atenta a sua desconformidade face ao direito europeu, bem como com a declaração de ilegalidade/inconstitucionalidade de normas do regime jurídico do imposto, conforme resulta do PPA como citado.

Poderá entender-se que o Requerente, atento o pedido, pretende suscitar a questão que se prende com a natureza e conformidade jurídico-constitucional e comunitária do regime jurídico da CSR, plasmado na Lei n.º 55/2007, em suma a declaração de ilegalidade das normas, ou seja, suspender a eficácia de atos legislativos.

Tendo presenta 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).

b) Sobre a ilegitimidade do 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, em regra, repercutem o ISP e, no caso a CSR, nos operadores a jusante. Enquanto impostos aplicados ao consumo, estes caracterizam-se pelo facto de o seu encargo financeiro poder ser repercutido - repercussão 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 pelo Requerente, enquanto alegado 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 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 um nexo de causalidade directo entre a cobrança do imposto e o dano do cliente.” – cf. Proc. C-94/10, conclusões.

Termos em que o 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 ao Estado o imposto nos casos em que o repercute 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 arguida pela Requerida, reafirma-se o duto Acórdão 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 mesmo Acórdão, “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 O Requerente detém capacidade processual ativa, é titular do direito subjetivo que se pretende tutelar e tem interesse na decisão arbitral.

c) 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 o 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 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 268.º, n.º 4 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 do 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* respeitante ao exercício de 2019 a 2022 e [...] ilegalidade das liquidações e pagamento da CSR repercutidas” - reconduzindo-se à declaração de ilegalidade (e conseqüente anulação) das liquidações de CSR.

Em relação a alegada contradição entre o pedido e a causa de pedir, essa também não existe, porquanto o 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 (v. 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 o Requerente invoca os fundamentos sobre a ilegalidade da CSR, identifica factos tributários relacionados com putativo pagamento indevido de CSR, tendo presente actos tributários praticados por SP do imposto - fornecedor 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 pagamento indevido de imposto por parte do contribuinte efetivo (lesado) atentos anteriores atos de liquidação, independentemente da valoração da respetiva prova.

Apesar das 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 da empresa fornecedora e SP do imposto, do *iter* temporal da prática desses factos tributários, bem como alega a natureza de contribuinte de facto lesado.

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 de imposto por repercussão.

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 pelo Requerente, caso fosse demonstrada a efetiva repercussão e o exato montante de imposto pago -a qualidade de contribuinte de facto.

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*.

Termos em que o pedido (PPA) apresenta alguma falta de consistência e deixa margem argumentativa para a Requerida invocar que não se coaduna com os fatos alegados e o seu fundamento – a causa de pedir-, suscetível de ser entendido como um vício formal, uma contradição e incompatibilidade lógica entre o que se pretende e os fatos alegados, não se verificando a exigível coerência lógica entre a causa de pedir e o pedido formulado.

Todavia, convém ter subjacente 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 lógico, 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).

d) Sobre a caducidade

O Requerente 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. Por outro, atento o disposto no n.º 7 daquela norma, o contribuinte manifestando um interessado legalmente protegido dispõe, igualmente, da possibilidade de pedir a revisão oficiosa – Cf. n.º 1, art.º 78.º da LGT.

O n.º 7 dessa norma 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 entre setembro de 2019 a dezembro 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.

O 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.

Em conclusão, sobre as exceções, em especial, de incompetência e ineptidão da petição, o Tribunal considerou que:

- o PPA que não tem por objeto a declaração da ilegalidade com força obrigatória geral das normas do regime da CSR, mas que essas normas não sejam aplicáveis aos factos em apreciação, ou seja, que sejam apreciadas com efeitos circunscritos ao processo em causa;
- apesar da aparente inconsistência entre o pedido e a causa de pedir não existe uma situação de negação recíproca, ou seja, o pedido, a final, não assenta em premissas diametralmente opostas àquelas em que se fundou e partiu a petição do Requerente;
- a alegada contradição entre o pedido e a causa de pedir não se pode confundir com a insuficiência de factos ou da prova para o reconhecimento do direito do Requerente e/ou com a improcedência da sua pretensão; e
- na interpretação das peças processuais deve observar-se o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, pelo que o Tribunal deve extrair da redação dada ao pedido na petição inicial o sentido mais favorável aos interesses da peticionante.

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 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 subseqüentes 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 sequênciada 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 o possa ter suportado economicamente, 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 sequênciada apreciação das exceções invocadas pela Requerida e do reconhecimento da legitimidade do Requerente, este 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 repercussão no preço dos produtos/combustíveis adquiridos.

As empresas petrolíferas, em regra, repercutem 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 ser, em regra, repercutido nos restantes operadores da atividade comercial e, por último, no consumidor final.

Na sequênciada 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).

Acresce que o reembolso e reparação do dano seria manifestamente mais difícil caso apenas se admitisse a possibilidade de o consumidor final pedir indemnização ao sujeito passivo, como suprarreferido em V, ponto 1, alínea b), pelo que o princípio da efetividade visa

assegurar que o consumidor final se possa dirigir diretamente ao Estado para realizar os seus direitos e reparar os danos sofridos por pagamento de impostos ilegais.

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*.

Termos em que o princípio da efetividade se apresenta especialmente relevante no sentido de tornar efetiva a aplicação das normas jurídicas, bem como assegurar que os direitos, garantias e deveres estabelecidos pela legislação sejam realmente aplicados e produzam os resultados pretendidos – no caso a proteção de direitos e a reparação dos prejuízos sofridos pelos contribuintes lesados.

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 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 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 seu exato valor.

Na apreciação das liquidações indevidas de CSR e o subsequente direito ao reembolso, reveste especial relevo o conhecimento preciso dos elementos, objetivos e subjetivos, que integraram os acontecimentos/factos tributários inerentes a essas liquidações. O rigoroso conhecimento desses elementos é essencial face à natureza do imposto indireto como a CSR, domínio em que se é essencial conhecer quem pagou efetivamente o imposto, por forma à adequada compreensão e apreciação das respetivas relações jurídico-tributárias e subsequentes direitos e deveres.

Perante uma repercussão económica ou de facto (não uma repercussão legal, como no IVA) torna-se essencial a prova dessa efetiva repercussão e do respetivo montante de imposto repercutido (total ou parcial) e o valor exato pago, competindo ao Requerente a apresentação dessa prova direta e objetiva, não podendo ser essa alegada factualidade assentar em meras presunções ou cálculos teóricos, desacompanhados de outros 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.

A CSR é devida ao Estado pelos operadores de IEC com a natureza de SP, sendo desconhecidos os termos do contrato de fornecimento de combustível celebrado ou da relação comercial entre o Requerente e a empresa fornecedora de combustíveis “B..., S.A”,

designadamente a repercussão ou não da CSR e a sua incorporação (total ou parcial) no preço do combustível fornecido – o montante de imposto efetivamente pago.

Contrariamente, face à sua natureza de imposto objeto de repercussão legal pelo SP, o IVA encontra-se objetiva e claramente discriminado nas faturas. Atento o regime da CRS e a possibilidade desse imposto não ser repercutido (repercussão económica e não legal), o mesmo não é discriminado nas faturas/documentos de suporte emitidos, quer pelo SP, quer pelos restantes revendedores/operadores que intervêm nas transmissões desses bens/produtos até ao consumidor final.

Acresce que os únicos documentos de suporte juntos são as “faturas”, as quais para além de não constituírem elemento de prova suficiente, ao conterem deduções ao preço, designadas de “desconto” e sem qualquer especificação sobre a sua natureza e conteúdo, introduzem, ainda, um elemento de incerteza sobre o eventual montante de CSR suportado e pago pelo Requerente, como suprarreferido.

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.

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 oficioso.

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. Ao 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, o 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.

O Requerente tem o ónus de provar que a repercussão ocorreu o qual o montante do imposto repercutido que constitui o reembolso de imposto (crédito) que reclama.

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, abrigo do princípio do inquisitório, 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 o Requerente omitido elementares diligências 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 oficioso, não se podendo o julgador/árbitro substituir-se às partes, realizando ele a prova que às partes compete produzir. O Requerente, indevidamente, alude ao princípio do inquisitório, pese embora não tenha petitionado objetivamente a prática de qualquer ato

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, aquelas regras e os princípios processuais.

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 pelo Requerente sobre o pagamento indevido da CSR e qual o respetivo montante, 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 pago pelo Requerente. Acresce que não se verificam as situações previstas no art.º 344.º do CC.

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 e a registar as respetivas operações/transações, quer para efeitos contabilísticos, quer para efeitos tributários- cf. Proc. n.º 790/2023-T.

E essa obrigação de informação existe e poderia ser obtida pelo Requerente junto da “B..., S.A.” no âmbito das suas relações comerciais e contratuais, porquanto essa empresa, na qualidade de SP do imposto, reúne as condições para prestar as informações necessárias, completas e rigorosas ao Requerente, a qual tem um interesse jurídico atendível nessas informações e nos registos detalhados e integrais, os quais igualmente devem suportar os elementos integrantes do preço cobrado, enquanto elementos essenciais para apreciar as putativas liquidações e repercussões de CSR controvertidas.

Porém, o Requerente não desenvolver qualquer iniciativa processual dirigida a cumprir minimamente as inerentes obrigações relativas ao ónus da prova.

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, o Requerente não comprova o montante de CSR por si calculado e não documentado, no valor de € 53.276,56. Esses factos e atos tributários: a repercussão total (ou parcial) pelo SP e o valor do imposto efetivamente repercutido, suportado e pago pelo Requerente, não se podem presumir.

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 – o 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 à conclusão a que se chega, fica prejudicado o conhecimento de outras alegações sobre o ato tributário impugnado, face ao “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, bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.
- Declarar prejudicado o conhecimento do pedido de restituição/reembolso e de juros indemnizatórios.
- Condenar o Requerente no pagamento das custas do processo.

VIII - Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 53.276,56, 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 € 2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do 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, 17 de dezembro de 2024.

O Tribunal Arbitral Singular,

(Vitor M.R. Braz)