

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 702/2022-T**

**Tema: Contribuição Serviço Rodoviário – Imposto - Conformidade com a Directiva  
2008/118**

## SUMÁRIO

- 1. A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, é um imposto, pelo que o tribunal arbitral é competente, em razão da matéria, para a apreciação da ilegalidade dos respectivos actos de liquidação.*
- 2. A CSR não prossegue “motivos específicos”, na acepção da Directiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um “motivo específico”, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que se encontram atribuídos à concessionária.*
- 3. A recusa do reembolso do imposto indevidamente liquidado, por violação do direito da União Europeia, apenas é admissível se a Administração Tributária provar que o imposto foi suportado, na íntegra ou parcialmente, por uma pessoa diferente do sujeito passivo e que, além disso, não se repercutiu negativamente nas margens de venda ou no volume de vendas do sujeito passivo, de modo a que o reembolso pudesse gerar um enriquecimento sem causa, o que não pode ser provado por meras presunções.*

---

## DECISÃO ARBITRAL

### I – RELATÓRIO

1. A..., Unipessoal, Lda., contribuinte n.º ..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-..., Guimarães, apresentou, em 22-11-2022, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

2. A Requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos de liquidação que englobam o Imposto sobre Produtos Petrolíferos (“ISP”), a Contribuição de Serviço Rodoviário (“CSR”) e outros tributos, referentes ao período decorrido entre Julho e Setembro de 2022, com a restituição do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 24-11-2022.

3.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do respectivo prazo.

3.2. Em 16-01-2023 as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 03-02-2023.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3.5. A Requerida foi notificada, por despacho de 03-04-2023, para se pronunciar relativamente às excepções suscitadas na resposta, o que fez.

3.6. Por despacho de 19-04-2023 foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

3.7. As partes apresentaram alegações reiterando as posições anteriormente assumidas.

3.8. Antes de apresentação das suas alegações a Requerida apresentou documentos relativamente aos quais a Requerente se pronunciou.

4. Com o pedido de pronúncia arbitral pretende a Requerente a intervenção do tribunal arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de ISP, CSR e outros tributos, emitidos pela AT no período decorrido entre Julho e Setembro de 2022, apenas quanto ao concreto montante de € 1.541.730,02 liquidado a título de CSR.

Sustenta, com tal fundamento, em suma:

- Ser uma sociedade cujo objecto social reside, entre outras actividades, na exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos e que, no contexto dessa actividade, e com base nas declarações de introdução no consumo por esta realizadas, a AT procedeu a actos de liquidação conjunta de ISP, CSR e outros tributos, relativos aos meses entre Julho e Setembro de 2022.

- Os valores correspondentes à CSR liquidada são explicitados em folhas de cálculo próprias baseadas nas quantidades introduzidas e na taxa de CSR em vigor à data – €87/1000 l para a gasolina e €111/1000 l para o gasóleo rodoviário, nos termos do artigo 4.º, n.º 2, da Lei

---

n.º 55/2007, de 31 de Agosto, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2015.

- Suportou um montante global de € 5.510.668,61, correspondente aos actos de liquidação de ISP, CSR e outros tributos, sendo que deste montante respeita à liquidação de CSR o valor de € 1.541.730,02, sendo este último o valor objecto do pedido arbitral.

- À luz da Directiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008, sendo da iniciativa do legislador nacional e onerando produtos já sujeitos ao ISP, a CSR configura um imposto não harmonizado incidente sobre produtos sujeitos aos IEC harmonizados (*excisable goods*).

- Para prevenir que seja posto em causa o sistema harmonizado dos IEC, a Directiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008, subordina a criação destes impostos não harmonizados sobre *excisable goods* à dupla condição de (a) respeitarem a estrutura essencial dos IEC e do IVA e de (b) terem como fundamento um “motivo específico”. De acordo com a jurisprudência consolidada do TJUE, este “motivo específico” não pode corresponder a uma finalidade puramente orçamental de obtenção de receita.

- A CSR foi criada por razões de ordem puramente orçamental, não fazendo apelo, a Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que cria a CSR, a qualquer objectivo de política ambiental, energética ou social, pelo que deve considerar-se um imposto desconforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Directiva n.º 2008/118, de 16 de Dezembro de 2008.

- É jurisprudência assente do TJUE que os estados-membros estão obrigados a reembolsar os montantes de imposto indevidamente cobrado em violação do Direito Europeu sendo, todavia, admitida a possibilidade de recusa, quando se demonstre a repercussão do imposto, não podendo esta ser presumida pela administração tributária, mesmo quando um imposto indirecto seja concebido pelo legislador com o objectivo de ser repercutido ou quando o contribuinte esteja legalmente obrigado a incorporá-lo no preço dos bens.

- A acrescer a isto, entende o TJUE que mesmo quando se comprove a repercussão, não se pode concluir que haja enriquecimento sem causa do sujeito passivo, uma vez que a repercussão pode levar a uma quebra do volume de vendas, maior ou menor. Daí que caiba à administração tributária o ónus de provar, primeiro, a repercussão do imposto, depois, o enriquecimento sem causa do contribuinte, atendendo aos particularismos económicos que

---

rodeiam as transacções, não se podendo voltar o ónus da prova da repercussão e do enriquecimento sem causa contra o contribuinte.

- Em suma, está em causa:

i) *Vício de violação de lei dos actos de liquidação de CSR por contrariedade ao Direito Europeu:*

ii) *Reembolso de imposto ilegalmente cobrado como consequência necessária da cobrança de impostos que violam o Direito Europeu - jurisprudência do TJUE*

- Conclui requerendo seja declarada a ilegalidade dos actos tributários em questão, com a consequente anulação e a correspondente restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, por excepção e impugnação, nos seguintes termos:

- A espécie tributária da CSR é qualificada como contribuição financeira e não como imposto, encontrando-se, assim, excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro e do 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.

- De acordo com o disposto no artigo 1.º e no n.º 1 do artigo 3.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na redação aplicável à data dos factos, a CSR foi criada com o objetivo de financiar a rede rodoviária nacional, a cargo da Infraestruturas de Portugal, IP, S.A. (doravante IP), nos termos do Contrato de Concessão Geral da rede rodoviária nacional celebrado com o Estado, e “*constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis*”.

- Não se diga que o “TJUE reconheceu o carácter unilateral da CSR”, porquanto o despacho do TJUE proferido em 07/02/2022 no Proc.º C-460/21, não se debruça sobre a questão de saber se a CSR se enquadra ou não na *facti specie do imposto, mas apenas se esta contribuição é uma imposição que prossegue um “motivo específico”, na aceção do artigo 1.º n.º 2 da Diretiva 2008/118.*

- Nesse sentido, a CSR encontra-se excluída da arbitragem tributária por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro e do 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.

- Ainda que se entenda ser o tribunal competente para apreciar a legalidade desta contribuição financeira, mais se dirá que, sempre existiria a incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria, por outra via. Efetivamente, resulta do teor do pedido de pronúncia arbitral, e sua fundamentação, que o que a Requerente suscita junto desta instância arbitral é a legalidade do regime da CSR, no seu todo.

- No presente pedido de pronúncia arbitral, a Requerente vem suscitar uma questão que se prende com a natureza e conformidade jurídico-constitucional do regime jurídico da CSR, plasmado na Lei n.º 55/2007 (e artigo 204.º da Lei n.º 7-A/2016 – Lei do OE para 2016) e, concomitantemente, na restante legislação, incluindo o Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13/11, e Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29/05, todos na redação aplicável à data dos factos.

- Pelo que, pretendendo a Requerente, em rigor, a não aplicação de diplomas legislativos aprovados por Lei da Assembleia da República, decorrentes do exercício da função legislativa, visa, com a presente ação, suspender a eficácia de atos legislativos, pretensão que extravasa o âmbito da Ação Arbitral prevista no RJAT, e em concreto do artigo 2.º, o qual não consente o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado, que, conforme decorre da restrição do perímetro desta forma processual à mera ilegalidade face a atos de liquidação de impostos, determina a exclusão do âmbito da jurisdição arbitral a apreciação de litígios que tenham por objeto a impugnação de atos praticados no exercício da função política e legislativa.

- Destarte se concluindo, também por esta via, que a incompetência material do tribunal arbitral consubstancia uma exceção dilatória, nos termos da alínea a) do artigo 577.º do CPC, impeditiva do conhecimento do mérito da causa, implicando a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 99.º e n.º 2 do artigo 576.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

---

- O mecanismo de liquidação da CSR representava uma espécie de substituição tributária, na medida em que, na redação da Lei n.º 55/2007 aplicável à data dos factos, a CSR é devida pelos sujeitos passivos de ISP, que se substituem à Infraestruturas de Portugal, IP, S.A. (IP), a quem é destinada a CSR liquidada e cobrada pela AT, como contrapartida pela utilização dos serviços prestados pela IP aos utentes das vias rodoviárias e o valor da CSR é determinado em função dos consumos de gasolina, de gasóleo rodoviário e GPL auto e não com base no preço efetivo dos serviços prestados pela IP aos utilizadores das vias rodoviárias nacionais.

- Importa, todavia, realçar que, embora o sujeito passivo de CSR seja o que se encontra definido para efeitos de ISP, o encargo desta contribuição financeira é suportado pelo consumidor do combustível sendo, portanto, este último, o contribuinte da CSR. Efetivamente, dedicando-se a Requerente à comercialização de produtos petrolíferos, tais produtos já foram vendidos sendo que, no respetivo preço de venda foram incluídos os montantes pagos pela vendedora, designadamente para a sua introdução no consumo, tendo repercutido no preço de venda todas as despesas por si assumidas a título de liquidação de CSR.

- De acordo com o artigo 2.º do CIEC, de aplicação retroativa, o ISP/CSR é sempre repercutido nos consumidores.

- Ora, tendo em conta a relação material controvertida que subjaz aos presentes autos, o montante das liquidações de CSR que porventura viessem a ser anuladas, teriam necessariamente de ser restituídas a quem suporta aquela contribuição financeira – o consumidor final – e não à Requerente – que faz repercutir a CSR no preço de venda do combustível.

- Na nossa ordem jurídica, a legitimidade é o pressuposto processual que, traduzindo uma correta ligação entre as partes e o objeto da causa, as faculta para a gestão do processo. Como regra, serão partes legítimas os titulares da relação material controvertida (cf. artigo 30.º, n.º 3, do CPC na redação da Lei n.º 41/2013, de 26/6, *ex vi* do artigo 2.º, alínea e), do CPPT e artigo 9.º do CPPT), assim se assegurando a coincidência entre os sujeitos que, em nome próprio, intervêm no processo e aqueles em cuja esfera jurídica a decisão judicial vai diretamente produzir a sua eficácia.

- Ora, a Requerente repercutiu os custos da liquidação do CSR no custo de venda dos combustíveis, resultando daí que a eventual anulação dos atos tributários contestados

beneficiária de modo imediato a esfera da Requerente, consubstanciando uma situação de enriquecimento sem causa, não sendo por isso legítimo o seu interesse na presente demanda.

- Assim, não existindo causa de pedir, como se verifica, carece a Requerente de legitimidade (ativa) que sustente a sua pretensão, devendo o Tribunal arbitral abster-se de conhecer do mérito da causa e absolver a AT da instância [cf. artigos 278.º, n.º 1, alínea d), 576.º, n.º 2, e 577.º, alínea e), todos do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 2.º, alínea e), do CPPT; A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, Código de Processo Tributário anotado e comentado, 3.ª Edição, 1997, pág. 106; Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, I Volume, Áreas Editora, 6ª. Edição, 2011, pág. 113 e seg.; Manuel A. Domingues de Andrade, Noções Elementares de Processo Civil, Coimbra Editora, 1979, pág. 83 a 86; Antunes Varela e Outros, Manual de Processo Civil, 2.ª edição, Coimbra Editora, 1985, pág. 128 e seguintes], sendo tal exceção dilatória de conhecimento oficioso (cf. artigo 578.º do CPC).

- De acordo com o disposto no artigo 1.º e no n.º 1 do artigo 3.º da Lei n.º 55/2007, na redação aplicável à data dos factos, a CSR visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal (IP, SA), e *constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis.*

- Por força da entrada em vigor da CSR (em 01/01/2008), foi fixada uma nova taxa para o gasóleo rodoviário no montante de € 278,41/1000 litros (n.º 2 da Portaria n.º 16-A/2008 de 09/01, conjugado com o art.º 7º da Lei n.º 55/2007), de modo a “acomodar” o montante de CSR fixado no n.º 2 do art.º 4º da mesma lei. O gasóleo passou, assim, a ser tributado nos seguintes moldes: aplicação de uma taxa de ISP (€ 278,41/1000 lts.) a que acresce o montante estabelecido legalmente, a título de CSR, sendo as referidas taxas, objeto de atualização.

- A partir da entrada em vigor do diploma em apreço, o gasóleo/gasolina passaram a estar sujeitos a um “nível de tributação” constituído pela taxa de ISP e pela CSR.

- O mecanismo de liquidação da CSR representa uma espécie de substituição tributária, na medida em que a CSR é devida pelos sujeitos passivos de ISP, que se substituem à Infraestruturas de Portugal, IP, S.A. (IP), a quem é destinada a CSR liquidada e cobrada pela AT, como contrapartida pela utilização dos serviços prestados pela IP aos utentes das vias rodoviárias.

- Por outro lado, o valor da CSR é determinado em função dos consumos de gasolina, de gasóleo rodoviário e GPL auto e não com base no preço efetivo dos serviços prestados pela IP aos utilizadores das vias rodoviárias nacionais.

- A CSR constitui, pois, a contrapartida pela utilização dos serviços prestados pela IP aos utentes das vias rodoviárias, em nome do Estado, por força das bases da referida concessão, aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, suportada pelos seus utilizadores (princípio do utilizador-pagador), e apenas subsidiariamente pelo Estado.

- A Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, que altera o Código dos Impostos Especiais de Consumo, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e o Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29 de maio, transpondo as Diretivas (UE) 2019/2235, 2020/1151 e 2020/262, introduziu profundas alterações ao anterior regime da CSR, a qual passou a estar incorporada no ISP.

- Nos termos do n.º 1 do artigo 8.º do Regulamento n.º 141/2020, de 20 de fevereiro, da Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE), *“Os comercializadores de combustíveis derivados de petróleo e de GPL em postos de abastecimento estão obrigados à apresentação de uma 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”*.

- Adicionalmente ao vertido na Lei n.º 5/2019, os comercializadores, conforme o exigido pelas normas do artigo 9.º, n.º 1, alínea d), devem informar os seus clientes da desagregação dos valores faturados, evidenciando, nomeadamente, *“As taxas e os impostos devidos, expressos em EUR/litro no caso das gasolinas, dos gasóleos e do GPL Auto, e em EUR/garrafa no caso do GPL engarrafado;”* devendo ser identificados, relativamente ao total da fatura, de acordo com o n.º 2:

a) O Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP), que inclui, designadamente, o adicional ao ISP, o adicionamento sobre as emissões de CO<sub>2</sub> (Taxa de Carbono) e a contribuição de serviço rodoviário (CSR);

b) O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA);

c) Outros que se venham a aplicar.

- Decorrendo de tal regime jurídico, que a partir da sua entrada em vigor, em setembro de 2020, as faturas de venda de produtos combustíveis passaram a refletir o tipo de produto em

causa, de forma detalhada e discriminada por tributo/imposto, o que permite concluir que os impostos em causa são repercutidos no consumidor, incluindo a CSR, conforme decorre expressamente das normas supracitadas.

- Não se pronunciando o acórdão do TJUE de 05 de março, proferido no Proc.º C-553/13, sobre a CSR, nem tendo aplicabilidade direta ao caso português, nem tão pouco tido sido instaurado qualquer processo por incumprimento junto do Estado português, não se compreende que a Requerente dele faça uso para sustentar que os atos tributários de liquidação em causa, na parte que respeita à CSR, enfermam de um erro de direito imputável aos serviços da Administração Tributária por se encontrarem em violação do direito europeu.

- O invocado “motivo específico” para a “razão de ser” da CSR, também se consubstancia em objetivos ambientais e de redução de sinistralidade, verificando-se o condicionalismo contestado pela Requerente e não estando por isso em causa despesas gerais ou com finalidades puramente orçamentais.

- É inequívoco que existem na CSR objetivos/finalidades não orçamentais, estando subjacente à sua criação e afetação motivos específicos distintos de uma finalidade orçamental, nomeadamente finalidades de redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, sendo, pois, a referida CSR conforme ao direito comunitário, ao contrário do que pretende a Requerente.

- No caso da CSR, embora não exista um mecanismo formal de repercussão do imposto (de realçar, que a inexistência de tal mecanismo de repercussão constitui a regra nos impostos especiais sobre o consumo), a verdade é que da sua aplicação decorre a transferência da carga fiscal para o consumidor, através do preço.

- É jurisprudência pacífica do TJUE que o Estado tem o direito de recusar o reembolso de impostos cobrados em violação do direito comunitário na condição de provar que o encargo fiscal foi efetivamente suportado por uma pessoa diferente do sujeito passivo do imposto e que o reembolso do imposto a este último determinaria uma situação de enriquecimento sem causa.

- Nem o direito comunitário nem os princípios do Estado de Direito e da proteção da confiança implicam o enriquecimento sem causa de um sujeito passivo através do reembolso de um imposto que foi repercutido em terceiros. Mais, consubstanciaria uma clamorosa injustiça, com consequências financeiras muito gravosas, se a AT se visse obrigada a restituir

---

à Requerente um montante de imposto/contribuição que entregou às Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., nos termos da lei, e que aquela não suportou porque repercutiu o encargo nos consumidores finais dos combustíveis, conduzindo a um inadmissível enriquecimento sem causa de uma empresa em desfavor do interesse público.

- Na esteira da jurisprudência há muito assente pelo TJUE, que desde que seja provado que os impostos indevidamente arrecadados foram efetivamente incluídos no preço das mercadorias vendidas e, assim, repercutidos nos adquirentes, o Estado não está obrigado à devolução dos ditos impostos. Por outro lado, são incompatíveis com o direito comunitário as modalidades de prova cujo efeito seja fazer com que seja praticamente impossível ou excessivamente difícil a devolução dos impostos arrecadados contra as disposições de Direito comunitário, considerando o TJUE que tal se verifica quando se imponha ao contribuinte o ónus de provar que os tributos indevidamente pagos não foram repercutidos sobre outros sujeitos.

- Considerando o acima exposto quanto à incompatibilidade com o direito comunitário da exigência de uma prova impossível ao sujeito passivo, também não se pode exigir ao Estado que, para provar a efetiva repercussão do imposto por parte do sujeito passivo sobre terceiros, faça uma prova impossível. É que, cabe desde logo salientar, a repercussão da CSR não é uma repercussão que tenha um mecanismo de requisitos formais legalmente consagrados como acontece, por exemplo, com o IVA (o mecanismo do reembolso ou o da dedução do IVA pago a montante, exercido por intermédio da declaração periódica, subtraindo ao IVA liquidado o respetivo IVA dedutível, nos termos previstos no CIVA). Do mesmo modo, também do ponto de vista contabilístico, a CSR não está individualizada numa conta específica, pois o valor da CSR não está segregado do valor do ISP. O tratamento dado à CSR é exatamente o mesmo que é dado ao ISP, ou seja, os impostos são tratados como um todo.

- Não obstante a Requerida se proponha juntar aos autos outros elementos de prova da repercussão da CSR, não há dúvida, sendo facto público e notório, até por força da obrigação legal de faturação detalhada e discriminada por tributo, que a Requerente, enquanto comercializador de produtos petrolíferos sujeitos ao correspondente imposto especial de consumo, incluiu no preço de venda dos combustíveis o seu encargo, não constituindo este um custo assumido por ela (que só transitariamente assumiu), mas de quem adquiriu os combustíveis.

---

- Atualmente, e desde 2020, impondo a lei, por força da entrada em vigor da Lei n.º 5/2029 e do Regulamento n.º 141/2020, da ERSE, que a CSR conste das faturas como um elemento separado, devidamente identificada, tal significa que a CSR está incluída no preço de venda dos combustíveis, permitindo concluir que, efetivamente, se verifica a repercussão desse custo, resultando provada a transferência do encargo fiscal para o consumidor.

- Não existindo, por conseguinte, qualquer presunção quanto à prova da repercussão, conforme parece querer afirmar a Requerente, já que, como se expôs, a mesma decorre, em primeira linha, desde logo, da obrigação legal de emissão de fatura detalhada e discriminada que, além dos demais tributos, deve incluir a CSR. Pelo contrário, a análise supra descrita permite, de acordo com os critérios de razoabilidade essenciais à prática do Direito, criar no espírito do julgador um estado de convicção assente na certeza relativa do facto, sendo a certeza a que conduz a prova possível e suficiente, assim, uma certeza jurídica e não uma certeza material, absoluta.

- Mas ainda que assim se não entenda, com a publicação da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, que altera o Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto e o Decreto-Lei n.º 91/2015, já não é possível dizer que o CIEC é omissivo quanto à repercussão dos IEC.

- A estrutura tributária específica da CSR, bem como a existência de legislação que obriga os comercializadores de combustíveis à apresentação de uma fatura detalhada, com identificação, relativamente ao total da fatura, dos impostos incorporados no preço de venda (o ISP, a Taxa de Carbono, a CSR, o IVA, etc) são demonstrativas da repercussão da CSR no preço de venda ao público, pelo que, em qualquer caso, o reembolso dos montantes pagos a título de CSR a quem paga o imposto ao Estado mas não o suporta (quem suporta a carga do imposto, efetivamente, são os seus clientes), configuraria uma situação de enriquecimento sem causa, fonte de obrigações, no âmbito do direito civil (artigo 474.º do Código Civil).

- A prova da repercussão da CSR nos preços praticados ao consumidor feita pela Autoridade Tributária é demonstrativa da falta de causa justificativa para o reembolso da CSR à Requerente, com fundamento no enriquecimento sem causa.

- Ao reembolsar a CSR à Requerente, o Estado estaria a transferir para esta entidade as verbas que os consumidores finais suportaram quando adquiriram os combustíveis, sendo que

---

os consumidores continuariam a suportar o impacto negativo que esta contribuição causou, o Erário Público no final não arrecadaria qualquer receita (num primeiro momento arrecadou, mas num momento posterior estaria a devolver o valor cobrado) e a Requerente passaria a ser a beneficiária efetiva de uma receita que não faz qualquer sentido que constitua rendimento desta entidade (na medida em que quem suportou efetivamente o encargo com a CSR foram os consumidores finais).

- Além disso, acrescente-se, tal situação configuraria ainda uma violação do princípio da justiça tributária, por via do consagrado no artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, não sendo a justiça material, por força do princípio da legalidade fiscal, a justiça no exclusivo interesse de qualquer das partes, mas a justiça distributiva, que é a almejada pelo direito fiscal, visando o sistema fiscal a prossecução da verdade e da justiça material.

- Conclui, pois, a Requerida no sentido de se deverem manter os actos tributários em causa.

6. Tendo a Requerente sido convidada a pronunciar-se relativamente à matéria de excepção constante da resposta, veio dizer:

- Não questiona que tenham sido efectuadas novas avaliações como se alega na resposta, todavia, o que contesta de forma expressa é a aplicação da majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI sobre o valor médio de construção por metro quadrado, o que resultou na utilização de um valor base dos prédios edificados (Vc) manifestamente errado, pelo que as novas avaliações não têm qualquer efeito na correção que é peticionada nos presentes autos e, por conseguinte, não têm qualquer relevância para a decisão do processo, devendo improceder a exceção ora invocada.

- Do mesmo modo, no que concerne à anulação resultante do Despacho proferido em 30 de setembro de 2020, relativamente aos imóveis com os artigos matriciais ..., ..., ... e ..., a Requerente reitera que a questão dos coeficientes de localização e de afetação não foi objeto de contestação relativamente aos referidos imóveis, e pelo que resulta do referido Despacho, a majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI sobre o valor médio de construção por metro quadrado, não foi objeto de qualquer anulação e, por conseguinte, a

exceção ora deduzida deve igualmente improceder, devendo prosseguir os presentes autos, conforme peticionado pela Requerente.

- Por último, a Requerente não coloca em causa a natureza de acto destacável que é atribuída aos actos de avaliação de valores patrimoniais, e, por conseguinte, essa questão não é minimamente controvertida e não se compreende o alcance do que pretende a AT; o que está em causa é a possibilidade de a Requerente sindicar os actos de liquidação de IMI e de AIMI, na sequência de indeferimento tácito da reclamação graciosa.

- Independentemente da natureza destacável os actos de avaliação de valores patrimoniais, a verdade é que as liquidações podem sempre ser colocadas em causa por via de qualquer um dos meios de defesa do procedimento tributário. Sendo tal possibilidade aberta relativamente ao pedido de revisão oficiosa, por maioria de razão também deverá ser possível relativamente à apresentação de reclamação graciosa.

## **II – SANEAMENTO**

7.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

7.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

7.3. O processo não enferma de nulidades.

7.4. A Requerente pronunciou-se relativamente às excepções deduzidas na resposta apresentada pela Requerida.

## **III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO**

### **- Matéria de facto**

A) Importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo

607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito.

Nesse enquadramento, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) A Requerente, A..., Unipessoal, Lda, é uma sociedade cujo objecto social integra, entre outras actividades, a exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos.
- b) No contexto dessa actividade, e com base nas declarações de introdução no consumo por ela realizadas, a AT procedeu aos actos de liquidação conjunta de ISP, CSR e outros tributos, relativos aos meses entre Julho e Setembro de 2022, que se indicam:

Mês de Introdução no Consumo (Ano: 2022)	Registo de Liquidação	Data do Registo de Liquidação	Termo do prazo para pagamento voluntário	ISP e outros EUR	CSR EUR	Total liquidado EUR
Julho	...	19/08/2022	31/08/2022	1.317.270,85	523.230,08	1.840.500,93
Agosto	...	12/09/2022	30/09/2022	1.679.900,13	648.744,76	2.328.644,89
Setembro	...	12/10/2022	31/10/2022	971.767,61	369.755,18	1.341.522,79
<b>Total</b>				<b>3.968.938,59</b>	<b>1.541.730,02</b>	<b>5.510.668,61</b>

- c) A Requerente procedeu ao pagamento integral das liquidações supra identificadas.

**B) Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.**

### **Fundamentação da matéria de facto:**

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada e não contestada, que aqui se dá por reproduzida.

## - Matéria de Direito

### I – EXCEPÇÕES

Começa a Requerida por defender que as liquidações objecto do presente pedido arbitral se referem não a um imposto, mas a um tributo que tem a qualificação de *contribuição financeira*, pelo que a apreciação da sua legalidade está excluída da competência dos tribunais arbitrais, por força do disposto nos artigos 2º e 3º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, uma vez que a jurisdição dos tribunais arbitrais está limitada à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo os tributos que devam ser qualificados como *contribuição*.

Esclareça-se, desde logo, que não é, por um lado, o facto de o tributo em causa ser designado por contribuição que lhe retira a possível qualificação como imposto, o que não é caso único no sistema fiscal português (cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 539/2015 de 20-10-2015). E, por outro, também não é o facto de o mesmo ter a sua receita consignada que o mesmo tem necessariamente de ser qualificado como contribuição financeira (cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 232/2022, de 31-03-2022).

Pelo contrário, como se diz no Acórdão do STA de 04-07-2018 – Proc. 01102/17: “*quer os impostos, quer as contribuições, podem ter na sua origem prestações administrativas dirigidas a grupos mais ou menos alargados de sujeitos passivos, embora nenhum desses tributos tenha como pressuposto uma prestação administrativa de que o sujeito passivo seja efetivo e direto beneficiário; todavia, ao contrário dos impostos e, mesmo, das contribuições especiais, as contribuições financeiras têm como finalidade compensar prestações administrativas e realizadas, de que o sujeito passivo seja presumidamente beneficiário*”. (sublinhado nosso).

Como se diz no Acórdão Arbitral 304/2022-T, a contribuição financeira pressupõe que “*as prestações públicas que constituem a contrapartida colectiva do tributo beneficiem ou sejam causadas pelos respectivos sujeitos passivos*”. E “*o que distingue uma «contribuição*

---

*financeira» de um imposto de receita consignada é a necessária circunstância, de, na primeira, a atividade da entidade pública titular da receita tributária ter um vínculo direto e especial com os sujeitos passivos da contribuição. Tal vínculo pode consistir no benefício que os sujeitos passivos, em particular, retiram da atividade da entidade pública, ou pode consistir num nexo de causalidade entre a atividade dos sujeitos passivos e a necessidade da atividade administrativa da entidade pública”.*

Por seu turno, a propósito da apreciação da constitucionalidade da “Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético”, diz-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 43/2021, de 22-06-2021:

- “Afirmou este Tribunal, no Acórdão n.º 7/2019:

*«7. Apesar de o legislador lhe ter chamado «Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético» (CESE), argumenta a requerente que o tributo em questão deve ser qualificado como um imposto, nessa qualificação sustentando, em parte, a sua posição de inconstitucionalidade das normas.*

*Ora, conforme tem vindo a afirmar este Tribunal, designadamente no Acórdão n.º 539/2015 (disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), sítio da internet onde também podem ser encontrados os arestos deste Tribunal doravante citados), que analisou a «Taxa de Segurança Alimentar Mais»: «[...] a caracterização de um tributo, quando releve para efeito da determinação das regras aplicáveis de competência legislativa, há de resultar do regime jurídico concreto que se encontre legalmente definido, tornando-se irrelevante o ‘nomen juris’ atribuído pelo legislador ou a qualificação expressa do tributo como constituindo uma contrapartida de uma prestação provocada ou utilizada pelo sujeito passivo».*

*Também no caso em apreciação, a análise do Tribunal não será condicionada pela designação que o legislador consagrou para este tributo, antes relevando a caracterização que tenha por base o respetivo regime jurídico.*

*8. Haverá, assim sendo, que começar por distinguir entre os vários tributos – tarefa a que a jurisprudência do Tribunal Constitucional já se dedicou por diversas vezes –, para, depois, neles enquadrar o tributo em causa, já que de tal enquadramento poderá depender a solução da questão de constitucionalidade em apreço.*

---

No citado Acórdão n.º 539/2015 estabeleceu-se sobre esta distinção:

«[...]

É conhecida e tem sido frequentemente sublinhada, mesmo na jurisprudência constitucional, a distinção entre taxa e imposto.

O imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receitas que se destinam à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e que, por isso, tem apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais. O que permite compreender que os impostos assentem essencialmente na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património (artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária). A taxa constitui uma prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, assumindo uma natureza sinalagmática. A taxa pressupõe a realização de uma contraprestação específica resultante de uma relação concreta entre o contribuinte e a Administração e que poderá traduzir-se na prestação de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (artigo 4.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária).

A taxa tem igualmente a finalidade de angariação de receita. Mas enquanto que nos impostos esse propósito fiscal está dissociado de qualquer prestação pública, na medida em que as receitas se destinam a prover indistintamente às necessidades financeiras da comunidade, em cumprimento de um dever geral de solidariedade, nas taxas surge relacionado com a compensação de um custo ou valor das prestações de que o sujeito passivo é causador ou beneficiário. Assim, 'a bilateralidade das taxas não passa apenas pelo seu pressuposto, constituído por dada prestação administrativa, mas também pela sua finalidade, que consiste na compensação dessa mesma prestação. Se a taxa constitui um tributo comutativo não é simplesmente porque seja exigida pela ocasião de uma prestação pública mas porque é exigida em função dessa prestação, dando corpo a uma relação de troca com o contribuinte' (Sérgio Vasques, em 'Manual de Direito Fiscal', pág. 207, ed. de 2011, Almedina).

(...)

---

*As contribuições distinguem-se especialmente das taxas porque não se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, correspondendo a uma relação de bilateralidade genérica. Preenchem esse requisito as situações em que a prestação poderá beneficiar potencialmente um grupo homogéneo ou um conjunto diferenciável de destinatários e aquelas em que a responsabilidade pelo financiamento de uma tarefa administrativa é imputável a um determinado grupo que mantém alguma proximidade com as finalidades que através dessa atividade se pretendem atingir (sobre estes aspetos, Sérgio Vasques, ob. cit., pág. 221, e Suzana Tavares da Silva, em ‘As taxas e a coerência do sistema tributário’, pág. 89-91, 2.ª edição, Coimbra Editora).*

*[...]*»

*Em especial, sobre as contribuições financeiras, afirmou o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 80/2014, estando, então, em causa uma «penalização» por emissões excedentárias:*

*«[...]*

*No caso, sendo de reconhecer algumas dificuldades na qualificação deste tributo, não se podendo falar da existência de uma verdadeira relação comutativa, a não ser de forma difusa, afigura-se-nos que o mesmo não é reconduzível, atento o seu regime, quer à categoria unilateral do imposto, quer à categoria bilateral da taxa, aproximando-se antes de outras figuras acima referidas, designadas genericamente no texto constitucional por “demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (sobre a natureza jurídica das receitas arrecadadas pelo Estado pela atribuição de licenças de emissão, cfr. Carlos Costa Pina, em “Mercado de Direitos de Emissão de CO2”, in “Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco”, Vol. I, pp. 493-502).*

*(...)*

*«[E]sta esta linha divisória estabelece-se entre a existência ou não de um nexo de bilateralidade/causalidade entre o Estado e o sujeito passivo do tributo, ou seja, apenas se podem qualificar como contribuições financeiras a favor de entidades públicas os tributos que se possam reconduzir a uma prestação pecuniária coativa destinada a compensar prestações administrativas aproveitadas (bilateralidade) ou provocadas (causalidade) pelos respetivos*

*sujeitos passivos, acabando por se reconduzir à categoria de impostos de receita consignada as prestações pecuniárias coativas cobradas com o intuito de financiar despesa pública – mesmo que se trate de despesa pública concretamente identificada no âmbito da consignação das receitas – sempre que essa despesa se não possa reconduzir ao suporte financeiro de medidas ou actividades administrativas provocadas pelos sujeitos passivos ou de que estes sejam beneficiários.*

*Em outras palavras, a qualificação de um tributo como contribuição exige “uma clara conexão entre a origem das receitas [o pressuposto do tributo] e o destino [finalidade] que a lei lhes assinala”; conexão que possa ser reconduzida a uma ‘relação de troca’ ou a uma ‘relação causal’ entre o Estado e o sujeito passivo»”.*

Ora, a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, visa financiar a rede rodoviária nacional, a cargo hoje da Infraestruturas de Portugal, SA (artigo 1º), sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional por aquela entidade é assegurado pelos respectivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2º).

Como resulta do artigo 3º, a CSR corresponde à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional - tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis – e constitui uma fonte de financiamento da mesma no que respeita à respectiva concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras forma de financiamento.

A CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos (artigo 4º, n.º 1).

É devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento (artigo 5º, n.º 1).

O produto da CSR constitui receita própria da Infraestruturas de Portugal, SA (artigo 6º).

---

Como qualificar então, a CSR?

Temos presente o entendimento plasmado na decisão arbitral 31/2023 em que se considerou que *“utilizando a Constituição e a Lei designações específicas para classificar os vários tipos de tributos, terá de se presumir também que, para efeito da definição das competências dos tribunais arbitrais, se pretendeu aludir à classificação que legislativamente foi adoptada em relação a cada tributo e não à que o intérprete poderá considerar-se mais apropriada, como base em considerações de natureza doutrinal. A classificação de tributos especiais, designadamente para apurar se devem ser ou não tratados constitucionalmente como impostos é, frequentemente, uma tarefa complexa, objecto de abundante jurisprudência do Tribunal Constitucional. Não há qualquer razão para crer, em termos de razoabilidade, que o legislador, que tem de se presumir que consagrou a solução mais acertada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), tivesse optado por impor indagações com esse nível de dificuldade, incerteza de resultados e morosidade para definição da competência dos tribunais arbitrais, em vez de optar pela identificação clara e segura dos tributos a que pretendeu aludir através da designação que legislativamente foi considerada adequada que, além do mais, se compagina melhor com a celeridade de decisões que se visou atingir com a criação da arbitragem tributária”*.

Com o qual não podemos concordar. Afigura-se-nos, aliás, que tal decisão arbitral não apreciou, sequer, o regime jurídico da CSR enquanto tributo, partindo do princípio de que a nomenclatura adoptada pela lei - como “contribuição” – seria adequada e suficiente para a desqualificar como imposto, desse modo afastando a competência dos tribunais arbitrais para apreciação da ilegalidade dos seus actos de liquidação.

Entendemos, pelo contrário, subscrevendo o decidido no já citado Acórdão 304/2002-T que:

- *“A Contribuição de Serviço Rodoviário não cabe em nenhuma destas hipóteses. Desde logo, a CSR não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva. A contribuição é estabelecida a favor da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art. 3º, nº 2 da Lei n.º 55/2007), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (art.º 6º). No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da atividade*

---

da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (art. 3º, nº 2 da Lei n.º 55/2007).

Em segundo lugar, também não se encontra base legal alguma para afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da tarefa administrativa em causa – que no caso será a “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede de estradas” – é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários. Pelo contrário, o art.º 2.º da Lei n.º 55/2007 diz expressamente que o “financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E., (...), é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável.”

Portanto, apesar de ser visível, de forma clara, o elemento de afetação da contribuição para financiar a atividade de uma entidade pública não territorial – a EP - Estradas de Portugal, E. P. E. – não é de modo algum evidente a existência, pelo contrário, afigura-se inexistir um “nexo de comutatividade coletiva” entre os sujeitos passivos e a responsabilidade pelo financiamento da respetiva atividade, ou entre os sujeitos passivos e os benefícios retirados dessa atividade.

A Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art.º 1º da Lei 55/2007). O financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., é assegurado pelos respetivos utilizadores (art.º 2º). São, estes, como se conclui, os sujeitos que têm um vínculo com a atividade da entidade titular da contribuição e com a atividade pública financiada pelo tributo; são eles os beneficiários, e são eles os responsáveis pelo seu financiamento.

No entanto, a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do art.º 4º n.º 1, al. a) do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”, não existindo qualquer nexo específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos respetivos sujeitos passivos.

---

*Embora a Autoridade Tributária afirme que a posição dos revendedores de produtos petrolíferos é a de uma “espécie de substituição tributária”, não entendemos assim, pois tal entendimento não tem apoio na lei.*

*(...)*

*Ainda poderia acrescentar-se que o universo de entidades que beneficiam ou dão causa à atividade financiada pela CSR não é um grupo delimitado de pessoas, mas é toda a população de um modo geral. E que o efetivo sacrifício fiscal, suportado através de uma repercussão meramente económica, não é suportado apenas pelos que efetivamente utilizam a rede de estradas a cargo da Infraestruturas de Portugal S.A., mas também pelos que utilizam vias rodoviárias que não se incluem nessa rede.*

*Por conseguinte, conclui também este tribunal que a Contribuição de Serviço Rodoviário, apesar do seu nomen juris e de a sua receita se destinar a financiar uma atividade pública específica, não tem o carácter de comutatividade, bilateralidade ou sinalagmaticidade grupal ou coletiva que é necessária à contribuição financeira”.*

Concluimos, por isso, ser a CSR um verdadeiro imposto

É também essa a posição do Tribunal de Contas, na “Conta Geral do Estado de 2008”, aí dizendo:

*- “Face ao conteúdo normativo das disposições legais aplicáveis aos vários aspectos de que se reveste a problemática da contribuição de serviço rodoviário e tendo em conta os artigos 103.º, 105.º e 106.º da Constituição, a Lei de enquadramento orçamental e a legislação fiscal aplicável, o Tribunal de Contas considera que a contribuição de serviço rodoviário tem as características de um verdadeiro imposto ou, pelo menos, que dada a sua natureza não pode deixar de ser tratada como imposto pelo que, sendo considerada como receita do Estado, não pode deixar de estar inscrita no Orçamento do Estado, única forma de o Governo obter autorização anual para a sua cobrança.*

*Com efeito, a contribuição de serviço rodoviário é devida ao Estado, na medida em que é este o sujeito activo da respectiva relação jurídica tributária, pelo que os princípios constitucionais*

*e legais da universalidade e da plenitude impõem a inscrição da previsão da cobrança da sua receita na Lei do Orçamento do Estado de cada ano.*

*(...)*

*Face ao exposto, não se antevê suporte legal bastante, face à Constituição e à lei, para a contribuição de serviço rodoviário ser paga directamente a uma sociedade anónima, sem passar pelo Orçamento do Estado. Para além disso, o Tribunal de Contas não pode deixar de assinalar que esta situação leva a uma saída de receitas e despesas da esfera orçamental e, por consequência, da sua execução, o que conduz à degradação, nesta sede, do âmbito do controlo das receitas e despesas públicas”.*

Decorre do que se vem de referir que o Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar o peticionado no presente pedido arbitral.

Invoca, ainda, a Requerida, a incompetência material do tribunal arbitral, fundada na circunstância de o teor do pedido arbitral, bem como da sua fundamentação, se pretender a apreciação da legalidade do regime da CSR, no seu todo, ou seja, a conformidade jurídico-constitucional do plasmado na Lei 55/2007.

Cremos que sem razão.

A Requerente formula expressamente o seu pedido nos seguintes termos: *“Seja declarada a ilegalidade e parcialmente anulados os actos de liquidação impugnados no presente pedido no que respeita ao montante liquidado a título de CSR”.*

É, pois, inequívoco que a Requerente não pede ao tribunal arbitral que declare a ilegalidade ou a conformidade constitucional da Lei 55/2007, como a Requerida alega. O que pretende é a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação, por sustentar estarem em desconformidade com o direito comunitário.

Quer dizer, a Requerente pretende que o tribunal arbitral declare a ilegalidade dos actos de liquidação da CSR, sendo o fundamento da sua pretensão a ilegalidade abstracta dos mesmos, a qual cabe na competência material do tribunal arbitral.

Improcede, pois, também neste ponto, a exceção de incompetência material do tribunal arbitral.

Prossegue a Requerida suscitando a exceção de ilegitimidade da Requerente.

Invoca, como fundamento, o facto de, embora o sujeito passivo da CSR seja o que se encontra definido para efeitos de ISP, o encargo desta contribuição financeira é suportado pelo consumidor do combustível sendo, portanto, este último, o contribuinte da CSR.

Com efeito, sustenta que a Requerente repercutiu os custos da liquidação da CSR no custo de venda dos combustíveis, resultando daí que a eventual anulação dos actos tributários contestados beneficiaria de modo imediato a esfera da Requerente, consubstanciando uma situação de enriquecimento sem causa, não sendo por isso legítimo o seu interesse na presente demanda.

Careceria, por isso, a Requerente de legitimidade activa que sustente a sua pretensão.

Ora, nos termos do disposto no artigo 9.º, n.º 4 e n.º 1 do CPPT, têm legitimidade no processo tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública.

Por seu turno, dispõe o n.º 3 do artigo 18.º da LGT que o sujeito passivo, da relação jurídica tributária, é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.

Da conjugação destes preceitos resulta inequívoco que a Requerente, enquanto sujeito passivo ou “contribuinte”, nos termos do artigo 9.º n.º 4 do CPPT, é parte legítima no processo de impugnação dos atos tributários.

Não procede, desse modo, a exceção de ilegitimidade suscitada pela Requerida.

---

## II – VIOLAÇÃO DE LEI

Defende a Requerente serem as liquidações ilegais por violarem o que determina a Directiva 2008/118 do Conselho, de 16 de Dezembro.

Com efeito, sustenta que a CSR constitui, à luz da Directiva 2008/118/CE, um imposto não harmonizado incidente sobre produtos sujeitos aos IEC harmonizados.

Ora, tal directiva, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem directa ou indirectamente sobre o consumo, entre outros, dos produtos energéticos, dispõe, no n.º 2 do artigo 1º:

- *“Os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indirectos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções”.*

A propósito de um reenvio prejudicial requerido no âmbito do processo arbitral 564/2020-T, foi proferido pelo TJUE, no Proc. C-460/21, em 07-02-2022, despacho que considerou que:

- *“Para se considerar que prossegue um motivo específico, na acepção da referida disposição, um imposto deve visar, por si só, assegurar a finalidade específica invocada, de tal forma que exista uma relação directa entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa”.*

- *Só se pode considerar que um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo quando prossegue um motivo específico, na acepção do artigo 1º, n.º 2 da Directiva 2008/118, se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria colectável ou à taxa de tributação, de modo a influenciar o comportamento dos contribuintes nem sentido que permita realizar o motivo específico invocado, por exemplo,*

---

*através da tributação significativa dos produtos considerados para desencorajar o respectivo consumo.*

*- No caso em apreço, importa salientar, em primeiro lugar, como resulta da jurisprudência referida no n.º 26 do presente despacho, que, embora a afectação predeterminada do produto da CSR ao financiamento, pela concessionária da rede rodoviária nacional, das competências gerais que lhe são atribuídas possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, na acepção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, essa afectação não pode, enquanto tal, constituir um requisito suficiente.*

*- Em segundo lugar, para se considerar que prossegue um motivo específico, na acepção desta disposição, a CSR deveria destinar-se, por si só, a assegurar os objectivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que foram atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional. Seria esse o caso, nomeadamente, se o produto deste imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente associados à utilização dessa rede que é onerada pelo referido imposto. Seria então estabelecida uma relação directa entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 30, e de 25 de julho de 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 38).*

*- Em terceiro lugar, como resulta do n.º 14 do presente despacho, é certo que a Autoridade Tributária sustenta que existe uma relação entre a afectação das receitas geradas pela CSR e o motivo específico que levou à instituição deste imposto, uma vez que o decreto-lei que atribuiu a concessão da rede rodoviária nacional à IP impõe a esta última que trabalhe em prol, por um lado, da redução da sinistralidade nessa rede e, por outro, da sustentabilidade ambiental.*

*- Em quarto lugar, os dois objectivos atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional portuguesa estão enunciados em termos muito gerais e não deixam transparecer, à primeira vista, uma real vontade de desencorajar a utilização quer dessa rede quer dos principais combustíveis rodoviários, como a gasolina, o gasóleo rodoviário ou o gás de petróleo liquefeito (GPL) automóvel. A este respeito, é significativo que o órgão jurisdicional de reenvio destaque, na redacção da sua primeira questão prejudicial, que as receitas geradas pelo imposto são*

---

*genericamente afectadas à concessionária da rede rodoviária nacional e que a estrutura deste imposto não atesta a intenção de desmotivar um qualquer consumo desses combustíveis.*

*- Em quinto lugar, o pedido de decisão prejudicial não contém nenhum elemento que permita considerar que a CSR, na medida em que incide sobre os utilizadores da rede rodoviária nacional, foi concebida, no que respeita à sua estrutura, de tal modo que dissuade os sujeitos passivos de utilizarem essa rede ou que os incentiva a adoptar um tipo de comportamento cujos efeitos seriam menos nocivos para o ambiente e que seria susceptível de reduzir os acidentes.*

*- Por conseguinte, sem prejuízo das verificações que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio efectuar atendendo às indicações que figuram nos n.º 29 a 34 do presente despacho, as duas finalidades específicas invocadas pela Autoridade Tributária para demonstrar que a CSR prossegue um motivo específico, na acepção do artigo 1º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, não se distinguem de uma finalidade puramente orçamental (v., por analogia, Acórdão de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 31 a 35)”.  
- “O artigo 1º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Directiva 92/12/CEE, deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos», na acepção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afectadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários”.*

Para concluir que:

*- “O artigo 1º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Directiva 92/12/CEE, deve ser interpretado no sentido de que não prossegue «motivos específicos», na acepção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afectadas a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários”.*

*Aderindo a tal entendimento, do mesmo modo que o decidido no processo arbitral 304/2022-T, se conclui que “a CSR não tem um «motivo específico», antes se destina ao financiamento de despesas de carácter geral que incumbem obrigatoriamente ao Estado e são susceptíveis de ser financiadas por quaisquer receitas fiscais, violando a lei que cria o tributo, com essa ausência de «motivo específico» o artigo 1º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. Ao ser a lei que cria o tributo ilegal por violar a Diretiva 2008/118, as liquidações impugnadas padecem do vício de ilegalidade abstracta”.*

### III - REEMBOLSO DA CONTRIBUIÇÃO

Outra questão controversa no presente pedido, reside no facto de saber se a obrigação de reembolso da CSR indevidamente liquidada, corolário do princípio da obrigatória restituição dos impostos indevidamente pagos, não existirá na medida em que o mesmo causaria na esfera da Requerente um enriquecimento sem causa, uma vez que o encargo do imposto não foi efectivamente suportado pela Requerente, tendo esta repercutido o imposto nos consumidores adquirentes dos combustíveis sobre os quais incidiu o imposto.

Fazendo apelo ao já citado Proc. C-460/21 do TJUE:

- *“Como resulta de jurisprudência constante, o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares por estas disposições, conforme foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça. Assim, um Estado-Membro está, em princípio, obrigado a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União, ao abrigo das regras processuais nacionais aplicáveis e no respeito pelos princípios da equivalência e da efetividade (v., neste sentido, designadamente, Acórdãos de 9 de novembro de 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, n.º 12 e de 1 de março de 2018, Petrotel-Lukoil e Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, n.º 32).*

- *A obrigação de reembolsar os impostos cobrados num Estado-Membro em violação das disposições da União conhece apenas uma exceção. Com efeito, sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a protecção dos direitos garantidos na matéria pela ordem jurídica da União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos, direitos e taxas cobrados em violação do direito da União quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses direitos os repercutiu efetivamente noutras pessoas (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.º 21, e de 1 de março de 2018, Petrotel-Lukoil e Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, n.º 33).*

- *Por conseguinte, incumbe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurar o respeito pelo princípio da proibição do enriquecimento sem causa, incluindo quando nada conste a este respeito no direito nacional.*

- *Em condições como as que foram mencionadas no n. 39 do presente despacho, o ónus do imposto indevidamente cobrado não é suportado pelo operador que a ele está sujeito, mas pelo comprador sobre o qual foi repercutido. Assim, reembolsar ao operador o montante do imposto que já recebeu do comprador equivaleria para aquele a um duplo pagamento susceptível de ser qualificado de enriquecimento sem causa, sem que, porém, sejam remediadas as consequências da ilegalidade do imposto para o comprador (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n. 22, e de 1 de março de 2018, Petrotel-Lukoil e Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, n.º 34).*

- *Por conseguinte, um Estado-Membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da União quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo e quando o reembolso do imposto conduziu, para este sujeito passivo, a um enriquecimento sem causa. Daqui resulta que, se só tiver sido repercutida uma parte do imposto, as autoridades nacionais só estão obrigadas a reembolsar o montante não repercutido (v., neste sentido, designadamente, Acórdãos de 9 de novembro de 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, n.º 13; de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n. 27 e 28; e de 2 de outubro de 2003, Weber's Wine World e o C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 94).*

- *Constituindo esta exceção ao princípio do reembolso dos impostos incompatíveis com o direito da União uma restrição a um direito subjectivo resultante da ordem jurídica da União, há que interpretá-la de forma restritiva, atendendo nomeadamente ao facto de que a repercussão de um imposto no consumidor não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdãos de 2 de outubro de 2003, Weber's Wine World e o C-147/01, EU:C:2003:533, n.º 95, e de 1 de março de 2018, Petrotel-Lukoil e Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, n.º 35).*

- *Com efeito, ainda que, na legislação nacional, os impostos indirectos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indirectos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efectivamente repercutido. A repercussão efectiva, parcial ou total, depende de vários factores 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 indirecto 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 (v., 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).*

*- Não se pode no entanto admitir que, no caso dos impostos indirectos, exista uma presunção segundo a qual a repercussão teve lugar e que cabe ao contribuinte provar negativamente o contrário. Sucede o mesmo quando o contribuinte tenha sido obrigado, pela legislação nacional aplicável, a incorporar o imposto no preço de custo do produto em causa. Com efeito, essa obrigação legal não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutida, mesmo no caso de a violação de essa obrigação conduzir a uma sanção (Acórdão de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.º 25 e 26.*

*- O direito da União exclui assim que se aplique toda e qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas e que visem impedir a apresentação de elementos de prova destinados a contestar uma pretensa repercussão (Acórdão de 21 de setembro de 2000, Michailidis, C-441/98 e C-442/98, EU:C:2000:479, n.º 42).*

*- Além disso, mesmo na hipótese de vir a ser provado que o imposto indevido foi repercutido sobre terceiros, o respectivo reembolso ao operador não implica necessariamente um enriquecimento sem causa por parte deste, visto que a integração do montante do referido imposto nos preços praticados pode dar origem a prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.º 29 a 32, e de 6 de setembro de 2011, Lady & Kid e o C-398/09, EU:C:2011:540, n.º 21)”.*

Concluindo-se que “o direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais possam fundamentar a sua recusa de reembolsar um imposto indirecto

*contrário à Diretiva 2008/118 na presunção de que esse imposto foi repercutido sobre terceiros e, conseqüentemente, no enriquecimento sem causa do sujeito passivo”.*

Resulta do acima exposto que, para que seja afastada a obrigação de reembolso, terá de existir prova evidente de uma efectiva repercussão do imposto que, desse modo, traduza uma situação de enriquecimento sem causa por parte do operador.

Acresce que mesmo que viesse a provar-se que o imposto indevidamente liquidado foi repercutido sobre terceiros, o respetivo reembolso ao operador não implica necessariamente um enriquecimento sem causa por parte deste, visto que a integração do montante do referido imposto nos preços praticados pode dar origem a prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas. Pelo que sempre seria necessário demonstrar que, nas condições de mercado resultantes do agravamento da tributação, o contribuinte teria beneficiado, ao menos parcialmente, por efeito da repercussão do imposto.

A Requerida veio, já após a apresentação de alegações por parte da Requerente, juntar elementos que, em seu entendimento, fariam prova dessa efectiva repercussão (as facturas emitidas pela Requerente e uma informação interna com considerações doutrinárias e ilações sobre o regime jurídico da CSR).

Sustenta a Requerida que a Requerente “enquanto distribuidora de combustíveis é sujeito passivo de ISP e CSR, nos termos da alínea a) do n.º 4 do CIEC, sendo que regista os impostos/contribuições a que os produtos petrolíferos estão sujeitos na conta 3115 – Imposto sobre os produtos Petrolíferos, ou seja, uma subconta da conta 31 – Inventários, cujos ativos são detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial e parte integrante do CMV”. Concluindo que, “assim sendo, o ISP/CRS é parte integrante do custo das mercadorias vendidas como, aliás, não podia deixar de ser tendo em conta o enquadramento normativo (NCRF 18 – Inventários).

Atesta, que, contabilisticamente, a Requerente incluiu a CSR nos seus custos. Todavia, importa dizer que tal conduta contabilística é apenas uma decorrência das normas contabilísticas e não resulta de qualquer juízo ou opção sobre a efetiva inclusão do imposto nos custos.

Pretende a Requerida também demonstrar que as margens de comercialização praticadas pela Requerente “não permitem a acomodação da CSR”, o que significa que se a CSR não fosse incluída no preço de venda as margens de comercialização se tornariam negativas.

Todavia, não acrescenta qualquer prova no sentido de que as suas margens não se reduziriam, nem que o seu volume de vendas não sofreria redução, por comparação entre diferentes taxas de CSR em diferentes períodos temporais.

Sendo certo que apesar da obrigação legal de incorporação do imposto no preço do custo do produto, essa obrigação, por isso só, não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutido.

Não pode, por isso, ser elemento de prova suficiente, a demonstração do tratamento contabilístico do custo das mercadorias vendidas quando o mesmo deva incluir todos os gastos incorridos, incluindo o imposto.

Seria ainda necessário demonstrar que, nas condições de mercado resultantes do agravamento da tributação, o sujeito passivo teria beneficiado, ainda que parcialmente, do efeito da repercussão do imposto nos consumidores.

Com efeito, *“tal como também foi assinalado pelo Tribunal de Justiça, a repercussão de um imposto no consumidor não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo e mesmo que viesse a provar-se que o imposto indevidamente liquidado foi repercutido sobre terceiros, o respectivo reembolso ao operador não implica necessariamente um enriquecimento sem causa por parte deste, visto que a integração do montante do referido imposto nos preços praticados pode dar origem a prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas”* (Acórdão 113/2023-T).

Acresce que relativamente ao enriquecimento sem causa, que não resulta necessariamente da repercussão do imposto, nenhuma prova é efectuada.

Carece, pois, a Requerida de fundamento para se opor ao pedido de reembolso do imposto indevidamente liquidado.

---

#### IV – JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Além da restituição do imposto indevidamente pago, pretende a Requerente que seja declarado o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Tal direito vem consagrado no art. 43º da LGT o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, resulta do disposto no artigo 24º, n.º 5 do RJAT, quando estipula que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Mas, para que a AT possa ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios, necessário é que, como se referiu, o mesmo resulte de erro imputável aos serviços.

In casu, a AT não fez mais do que actuar segundo a determinação legal.

Tal não obsta a que se entenda ter ocorrido erro imputável aos serviços, na esteira do que decidiu o STA, ao estabelecer no acórdão proferido em 19-11-2014, no processo 0886/14 que “.. *tem desde há muito entendido este Supremo Tribunal de forma pacífica que «existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração, sendo que esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer um dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro, conforme se deixou explicado, entre outros, no acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 12.12.2001, no recurso n.º 026233, pois “havendo erro de direito na*

*liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro” já que “a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços”. - cfr., por todos, o Acórdão deste STA de 14 de Março de 2012, rec. n.º 1007/11, e numerosa jurisprudência aí citada”.*

Quer dizer que tendo ocorrido, in casu, erro de direito na liquidação em causa, assiste à Requerente o direito ao pretendido pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao imposto pago.

## **DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado, declarando a ilegalidade dos actos de liquidação de Contribuição do Serviço Rodoviário referentes ao período entre Julho e Setembro de 2022.
- b) Condenar a Requerida na restituição dos montantes indevidamente pagos, acrescido de juros indemnizatórios.
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em 1.541.730,02 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do

artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **VI. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 20.502,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 31-07-2023

Os Árbitros

Fernando Araújo  
(Presidente)

Catarina Belim  
(Vogal)

António A. Franco  
(Relator)