

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 808/2023-T**

**Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR). Conformidade com o direito europeu. Repercussão de impostos indiretos.**

### **Sumário:**

I – As entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional que suportam o encargo tributário da Contribuição de Serviço Rodoviário por efeito da repercussão têm legitimidade processual para impugnar judicialmente os atos de liquidação do imposto que incidam sobre combustíveis que tenham adquirido, como meio de reagirem contra a ilegalidade da repercussão;

II - A Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, não prossegue “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, 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;

III – O ónus da prova da efetiva repercussão da contribuição de serviço rodoviário incumbe às entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional, carecendo de ser demonstrada através de documentos que identifiquem o efetivo pagamento do imposto, não podendo assentar em juízos presuntivos ou em meras declarações genéricas.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **Acordam em tribunal arbitral**

#### **I – Relatório**

---

A..., S.A, com sede no ..., ...-... Lisboa, com número de pessoa coletiva e registo na conservatória do registo comercial de Lisboa ..., e com o capital social de € 200.000.000 (doravante «Requerente»), tendo apresentado, em 14 de abril de 2023, pedido de revisão oficiosa da Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), no montante de € 184.839,50, liquidada e suportada por repercussão nas faturas de combustível adquirido para consumo próprio (constantes dos documentos que junta com a numeração de 1 a 439), entre os períodos de março de 2019 e dezembro de 2022 (cf. documento n.º 440), o qual não mereceu, até ao presente, qualquer resposta da AT, vem, ao abrigo da alínea a) do número 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, apresentar um pedido de pronúncia arbitral em que peticiona a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito que se formou e dos atos tributários de liquidação de CSR e respetivo pagamento por repercussão subjacentes.

A Requerente fundamenta o pedido nos seguintes termos:

A Requerente dedica-se à atividade de exploração, em regime de concessão, do serviço público aeroportuário de apoio à aviação civil em Portugal.

No exercício da sua atividade, a Requerente efetua aquisições de combustíveis, designadamente gasóleo e gasolina.

O combustível adquirido pela Requerente destina-se, em parte, a ser consumido pela própria (em viaturas e máquinas/equipamentos relacionadas com a atividade da empresa) e o restante é cedido, fundamentalmente a operadores de handling. De entre o combustível consumido, há ainda a considerar o encargo com os combustíveis para abastecimento de viaturas de serviço, na modalidade “... Frota”.

Cada fatura emitida pelo fornecedor de combustível à Requerente, integra um montante de impostos sobre o consumo, designadamente de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP) e de CSR.

Assim, a CSR é repercutida pelo fornecedor nas faturas do combustível sendo calculada por cada litro do respetivo produto: gasóleo rodoviário e gasolina de acordo com as pernilagens respetivas.

Nos casos do consumo próprio o imposto é repercutido na Requerente sendo seu custo final; nos casos de combustível cedido, todos aqueles a que se referem os atos tributários em crise a Requerente repercute o imposto nos seus clientes ou parceiros pelo que não são objeto do presente pedido.

É hoje indisputável que a CSR liquidada relativamente aos períodos até 31 de dezembro de 2022 é ilegal por violação do direito europeu. A ilegalidade por violação do direito europeu acabou por ser reconhecida expressamente pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no processo C-460121, por despacho de 7 de fevereiro de 2022, proferido por reenvio prejudicial do tribunal arbitral.

A Requerente suportou, durante anos a fio, o pagamento de um imposto incompatível com o direito europeu e que, por esse motivo, lhe deve ser reembolsado, é esse reembolso que a Requerente vem solicitar. Em concreto, a Requerente solicita o reembolso do montante de CSR que suportou definitivamente, posto que utilizou o combustível para consumo próprio, abstendo-se de requerer o reembolso da CSR contida nas faturas de combustível que adquiriu e posteriormente cedeu a terceiros.

Relativamente a esses consumos de combustível para utilização própria e direta na sua atividade, embora não seja o sujeito passivo do imposto, a Requerente é quem efetivamente suporta o encargo do mesmo, pelo que pretende que lhe seja restituída a CSR que indevidamente suportou. Os fornecedores do combustível à Requerente declararam que repercutiram integralmente na Requerente o imposto assim liquidado relativo a esses fornecimentos, pelo que não irão solicitar o reembolso deste imposto liquidado. Não há, pois, risco de o reembolso do imposto vir a ser requerido em duplicado, pelo sujeito passivo e pelo repercutido.

Tendo em conta que a declaração de introdução no consumo e a liquidação do imposto, mediante as quais foram entregues ao Estado as quantias de CSR indevidamente liquidadas, ocorrem na esfera do sujeito passivo, a empresa fornecedora do combustível, e não da Requerente, esta está impedida de juntar as referidas liquidações a este requerimento. Não obstante, é possível demonstrar de forma inequívoca o montante de CSR suportado pela Requerente. Os consumos de combustível pela Requerente desdobram-se nas seguintes utilizações e destinos:

- a) Aquisição de combustíveis à D... e colocados em stocks nos depósitos existentes nos aeroportos geridos pela Requerente, cedidos a terceiros;
- b) Aquisição de combustíveis à D... e colocados em stocks nos depósitos existentes nos aeroportos geridos pela Requerente, utilizados em consumo interno;
- c) Aquisição de combustíveis à D... para abastecimento de viaturas de serviço ... Frota, utilizados em consumo interno;
- d) Aquisição de gasóleo à B..., Unipessoal, Lda., à C... (“C...”) e à D... destinado a utilização em Geradores dos aeroportos e outras finalidades, utilizados em consumo interno.

A Requerente pretende demonstrar que o encargo correspondente à CSR ilegal suportada entre março de 2019 até dezembro de 2022 corresponde aos valores indicados na tabela constante do artigo 63 do PPA, no qual apura o valor de € 184.839,50. Para o efeito, considerou as faturas emitidas pelo fornecedor em função da respetiva data de compra, ou seja, por referência à data da fatura e ao seu reconhecimento contabilístico, o qual, nos casos de aquisição para stock é efetuada no mês seguinte para assegurar o seu reconhecimento integral.

Adicionalmente, para aferir se as mesmas aquisições de combustível foram utilizadas em consumo próprio ou cedidas utilizou os registos e contas contabilísticas [A] ou [B] constantes da tabela acima referida, que permitem aferir se determinado produto foi consumido, circunstância em que a saída é registada contabilisticamente nas conta #61210101 ou #61210102, gasolina e gasóleo, respetivamente ou foi cedido a terceiros, circunstância em que

a saída é registada contabilisticamente nas contas #61210201 ou #61210202, gasolina e gasóleo, respetivamente.

No que diz respeito aos indicadores relacionados comos consumos «... Frota», tendo em conta que a contabilização em SAP das faturas não inclui a menção ao volume, o respetivo montante foi extraído do sistema SAP e, para apuramento da quantidade de litros, foi efetuado um levantamento fatura a fatura. Assim, a Requerente juntou o printscreen do sistema SAP que apenas exhibe o montante, que é completado com uma tabela resumo de quantidades obtida através da verificação individual das faturas.

Acrescenta, ainda, que a A... está dotada de um software de gestão de abastecimento de combustíveis (HecPoll) que permite afetar o respetivo consumo por viatura à utilização a que se destina.

Em suma, em seu entender, o detalhe contabilístico permite distinguir, em valor e quantidade, os consumos do produto para uso próprio e as cedências a terceiros, e a CSR correspondente.

Por outro lado, a Requerente salienta o entendimento jurisprudencial que tem qualificado a CSR como imposto, entendendo-o como desconforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva n.º 2008/118 por não prosseguir motivos específicos, já que o objetivo que serve é, genericamente, o de permitir a uma empresa pública concessionária da rede rodoviária nacional a obtenção de receita para financiar a sua atividade, sem que o tributo sequer tenha sido concebido para desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários (cita, a este propósito, as decisões do CAAD n.º 702/2022; n.º 24/2023 e n.º 116/2023).

Desse modo, entende a Requerente que a ilegalidade da CSR, por violação do direito europeu, determina a ilegalidade das liquidações em crise no presente processo, a qual deverá ter como consequência o seu reembolso a quem a suportou efetivamente, assim se evitando o risco de enriquecimento sem causa que poderia existir se o reembolso fosse decidido a favor de um

---

sujeito passivo que a tivesse, entretanto, repercutido em outrem. Por essa razão, a Requerente apenas solicita o imposto que incide sobre o combustível consumido e não cedido pela própria.

A Requerente peticiona ainda juros indemnizatórios, com fundamento no disposto artigo 43.º, n.º 1, da LGT, contados, nos termos do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT, desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do seu integral reembolso, por (i) considerar provada a ilegalidade das liquidações de CSR aqui contestadas; (ii) por as mesmas já se encontrarem pagas; (iii) por estar verificada a existência «de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido», pelo menos desde a data em que foi proferido o despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no processo C.460/21, de 7 de fevereiro de 2022.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, suscita as exceções dilatórias da incompetência do tribunal em razão da matéria (porque a CSR, sendo uma contribuição e não um imposto, estaria excluída da arbitragem tributária), incompetência do tribunal em razão da causa de pedir (porque a Requerente visaria a suspensão de atos legislativos, que se encontra fora do alcance do contencioso de mera anulação como é o caso do regime de arbitragem tributária), ilegitimidade processual (porque apenas um sujeito passivo poderia pedir a declaração de ilegalidade e reembolso de um imposto ilegal), ilegitimidade substantiva da Requerente (porque mesmo que provasse a repercussão – que entende que a Requerente não prova porque não demonstra de que forma calculou os montantes suportados a título de CSR no âmbito das faturas de compra de gasolina e gásóleo apresentados, que apenas indicam o preço dos combustíveis e o IVA aplicado – não é sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal); ineptidão da petição inicial (por falta de indicação dos atos tributários impugnados) e caducidade do direito de ação. Requer ainda a intervenção principal no processo da D... S.A., enquanto sujeito passivo do imposto, nos termos do artigo 57.º do CPTA e 316.º do CPC, *ex vi* artigo 2.º do CPPT.

Por impugnação, considera que, apesar de a Requerente alegar ter liquidado e suportado por repercussão a CSR, entre os períodos de março de 2019 e dezembro de 2022, não logrou

---

fazer prova do respetivo pagamento, sendo que, nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova de factos constitutivos de direito recai sobre quem os invoque, não considerando a AT admissível que, atenta a regra geral prevista no n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil, se diga que incumbe à AT fazer a prova da não repercussão, nem tão-pouco que se presuma essa repercussão quando estamos perante uma repercussão que não é legal, mas meramente económica.

Por outro lado, baseando-se nos considerandos 33.º e 34.º do despacho do TJUE proferido no processo n.º C-460/21, a Requerida entende que o TJUE não declarou a existência de desconformidade do regime da CSR com a Diretiva Europeia, que os fins da CSR consistiam na prossecução de objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, através do financiamento da rede rodoviária nacional, o que nunca foi posto em causa e nem sequer apreciado pelo TJUE no reenvio prejudicial.

Conclui no sentido da declaração de extinção da instância com base nas exceções dilatórias e perentórias invocadas e, se assim se não entender, pela improcedência do pedido arbitral.

Notificadas para se pronunciar sobre a matéria de exceção através de despacho de 8 de fevereiro de 2024, veio a Requerente responder através do requerimento de 23 de fevereiro seguinte, concluindo pela improcedência de todas as exceções e questões prévias suscitadas pela Requerida.

Por despacho arbitral de 26 de fevereiro de 2024, o Tribunal convidou a Requerente a dizer se mantinha interesse na produção de prova, tendo a Requerente respondido afirmativamente no dia 6 de março de 2024. A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT veio a ter lugar no dia 08.04.2024, tendo, posteriormente, sido apresentadas alegações pelas Partes.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 26 de janeiro de 2024.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

## **II – Saneamento**

### **Incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria**

A Autoridade Tributária começa por suscitar a questão da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria por considerar que a contribuição de serviço rodoviário deve ser qualificada como contribuição financeira, e não como imposto, encontrando-se, nessa medida,

---

excluída da arbitragem tributária, por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. Invoca o entendimento expresso nos acórdãos proferidos nos processos arbitrais n.ºs 182/2019-T, 138/2019-T, 123/2019-T, que tiveram por objeto a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), e nos acórdãos proferidos nos processos arbitrais n.ºs 248/2019-T, 714/2020-T e 585/2020-T, que tiveram por objeto a Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético (CESE).

É esta a primeira questão que cabe analisar.

A competência contenciosa dos tribunais arbitrais em matéria de arbitragem tributária, tal como resulta do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), compreende a apreciação de pretensões que visem a “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta” e a “declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”.

Por outro lado, o artigo 4.º, n.º 1, do RJAT fez depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, à qual caberia estabelecer, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

Em execução desse preceito, a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, define o âmbito e os termos da vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. O seu n.º 2, sob a epígrafe “Objeto de vinculação”, alterado pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, dispõe o seguinte:

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das

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

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação;

d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira;

e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo”.

A referência a serviços e organismos que se vinculavam à jurisdição arbitral era feita para a Direcção-Geral dos Impostos e para a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que foram, entretanto, extintas, tendo-lhes sucedido a Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Portaria n.º 112-A/2011, também chamada Portaria de vinculação, fixa, por conseguinte, um segundo nível de delimitação das pretensões que poderão ser sujeitas à jurisdição arbitral. Tratando-se de um mero regulamento de execução, a Portaria não poderia ir além do estabelecido na lei quanto ao âmbito de competência material dos tribunais arbitrais,

---

mas poderia estabelecer restrições quanto ao âmbito da vinculação à arbitragem tributária, mormente por referência ao tipo de litígios e ao valor do processo.

A respeito da questão da vinculação e, portanto, da delimitação do âmbito da jurisdição arbitral, o acórdão proferido no Processo n.º 48/2012-T, depois seguido por diversos outros arestos, consignou o seguinte:

“A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do [RJAT].

Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o artigo 4.º do RJAT estabelece que «a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos».

Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele artigo 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este tribunal arbitral”.

A Portaria de vinculação estabelece duas limitações: por um lado, refere-se a pretensões “relativas a impostos”, por outro lado, a impostos cuja administração esteja cometida à Autoridade Tributária. Haverá de concluir-se, nestes termos, que a vinculação se reporta a qualquer das pretensões mencionadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT que respeitem a impostos – com a exclusão de outros tributos – desde que se trate de impostos geridos pela Autoridade Tributária.

A constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no texto do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, pela revisão constitucional de 1997, que

---

autonomizou as contribuições financeiras a favor das entidades públicas como uma terceira categoria de tributos.

A LGT, aprovada em 1998, passou a incluir entre os diversos tipos de tributos os “impostos e outras espécies criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições financeiras a favor das entidades públicas” (cf. o n.º 2 do artigo 3.º), definindo, em geral, os pressupostos desses diversos tipos de tributos no artigo 4.º.

A doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um *tertium genus* de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como *taxas coletivas*, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas. Como referem GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, “a diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas”<sup>1</sup>. Neste sentido, as contribuições são tributos com uma estrutura paracomutativa, dirigidos à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, distinguindo-se das taxas, que são tributos rigorosamente comutativos e que se dirigem à compensação de prestações efetivas<sup>2</sup>.

O Tribunal Constitucional tem também reconhecido a existência dessas diferentes categorias jurídico-tributárias, designadamente para depois extrair consequências quanto à competência para a respetiva criação e definição de regime jurídico, admitindo que as taxas e outras contribuições de carácter bilateral só estão sujeitas a reserva parlamentar quanto ao seu regime geral, mas não quanto à sua criação individual e definição do regime concreto, podendo,

---

<sup>1</sup> Cf. Constituição da República Portuguesa Anotada, I vol., 4.ª edição, Coimbra, p. 1095.

<sup>2</sup> Neste sentido cf. SÉRGIO VASQUES, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2015, pág. 287.

portanto, ser criadas por diploma legislativo governamental e reguladas por via regulamentar, desde que observada a lei-quadro<sup>3</sup>.

Não há dúvida, portanto, que as contribuições financeiras se distinguem dos impostos, correspondendo a uma categoria tributária que, em diversos aspetos, se distingue daquela outra.

Em particular no que tange à Contribuição de Serviço Rodoviário (doravante, CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, a mesma visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1.º), que, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A., sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2.º).

A CSR corresponde à contrapartida pela ‘utilização da rede rodoviária nacional’, sendo esta aferida através do consumo de combustíveis. Por outro lado, ela constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional, cuja conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento incumbem à Infraestruturas de Portugal, S.A., ainda que a exigência da contribuição não prejudique a eventual aplicação de portagens em vias específicas ou o recurso da entidade concessionária a outras formas de financiamento (cf. o artigo 3.º, n.º 3 da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na sua redação atual).

A contribuição incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos (artigo 4.º, n.º 1) e é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo (cf. o artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na sua redação atual).

---

<sup>3</sup> Cf., entre outros, o acórdão n.º 365/2008, proferido no âmbito do processo n.º 22/08, da 2.ª secção, datado de 02.07.2008.

O produto da Contribuição de Serviço Rodoviário constitui receita própria da Infraestruturas de Portugal, S.A. (cf. o artigo 6.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na sua redação atual).

A atividade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, que é objeto de financiamento através da Contribuição de Serviço Rodoviário foi atribuída, em regime de concessão, à EP - Estradas de Portugal, E. P. E., pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de novembro, que aprovou as bases da concessão e nas quais se prevê que, entre outros rendimentos, essa contribuição constitua receita própria daquela entidade [cf. Base 3, alínea b)]. Por outro lado, nelas se estabelece, como uma das obrigações da concessionária, a prossecução dos “objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental” [cf. Base 2, n.º 4, alínea b)].

À luz do regime jurídico aqui sucintamente descrito, dificilmente se poderia concluir que a CSR constitui uma contribuição financeira.

Como se refere no acórdão proferido no Processo n.º 269/2021, corroborado pelo acórdão tirado no Processo n.º 304/2022, 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. (cf. o artigo 3.º, n.º 2 da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na sua redação atual), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (cf. o artigo 6.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na sua redação atual). 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 (cf. o artigo 3.º, n.º 2, da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na sua redação atual).

Por outro lado, não é possível afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da atividade administrativa que se encontra atribuída à EP - Estradas de Portugal, E.P.E., é

---

imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários. Quando é certo que o artigo 2.º da Lei n.º 55/2007 declara 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.”

Ou seja, o financiamento da rede rodoviária nacional deve ser assegurado pelos respetivos utilizadores, que são os beneficiários da atividade pública desenvolvida pela EP - Estradas de Portugal, E.P.E., verificando-se, no entanto, que a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados” – não existindo, deste modo, qualquer nexo específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos a quem o seu pagamento é imputável.

Resta acrescentar que o regime jurídico da CSR não é equiparável ao previsto para a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB) ou para a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE), que são caracterizadas como típicas contribuições financeiras, não tendo, por isso, qualquer aplicação ao caso a jurisprudência constante dos acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 182/2019-T, 138/2019-T, 123/2019-T, que tiveram por objeto a CSB, nem a dos acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 248/2019-T e 585/2020-T, que incidiram sobre a CESE.

Por todo o exposto, a alegada exceção da incompetência material do tribunal arbitral com fundamento na qualificação da CSR como contribuição financeira mostra ser improcedente: a CSR constitui, em função do que se disse, um imposto, o qual, também porque é gerido pela Autoridade Tributária, está incluído nos termos da vinculação da AT à jurisdição arbitral tributária.

### **Incompetência material do tribunal em razão da causa de pedir**

A Autoridade Tributária suscita, ainda, a exceção da incompetência do tribunal arbitral para conhecer do presente pedido na medida em que se pretende discutir a legalidade do regime da CSR no seu todo.

A arguição assenta, contudo, num equívoco.

A Requerente formulou um pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade do ato de liquidação de CSR referente aos meses de março de 2019 a dezembro de 2022, invocando, a título de causa de pedir, a desconformidade da contribuição com a Diretiva 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao Regime Geral dos Impostos Especiais de Consumo

Nos termos do n.º 4 do artigo 8.º da Constituição, as normas de direito europeu derivado, como normas de direito internacional convencional, vigoram diretamente na ordem jurídica interna, tendo exatamente a mesma relevância das normas de direito interno, nomeadamente vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos.

Por outro lado, nos termos do artigo 99.º do CPPT, a impugnação judicial de um ato de liquidação pode ser deduzida com fundamento em qualquer ilegalidade, incluindo, portanto, a ilegalidade resultante da violação de normas de direito interno, tal como a ilegalidade decorrente da violação de normas de direito convencional.

É claro, por conseguinte, que não existe qualquer obstáculo a que o tribunal arbitral se pronuncie sobre o fundamento de ilegalidade do ato de liquidação baseado em desconformidade da CSR com o direito europeu, sendo manifestamente improcedente a invocada exceção de incompetência do tribunal em razão da causa de pedir.

### **Ilegitimidade processual e substantiva da Requerente**

A Autoridade Tributária alega que se verifica a ilegitimidade processual da Requerente tendo em consideração que apenas os sujeitos passivos que declararam a introdução dos

produtos para consumo e efetuaram o pagamento do imposto podem solicitar a anulação das liquidações e o reembolso por erro na liquidação.

Analisando esta questão, cabe começar por referir que, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, do CPTA, subsidiariamente aplicável, e da correspondente disposição do artigo 30.º, n.º 3, do CPC, a legitimidade processual é aferida pela relação jurídica controvertida tal como ela é apresentada pelo autor. Há que atender, portanto, à relação jurídica tal como o autor a apresenta e configura, isto é, à pretensa relação jurídica, e não à relação jurídica material, tal como ela se constituiu na realidade, sendo por isso indiferente, para a verificação da legitimidade, a questão de saber se o direito existe na titularidade de quem o invoca ou contra quem ele é feito valer, matéria que diz antes respeito à questão de fundo e que poderá, quando muito, determinar a improcedência da ação<sup>4</sup>.

Assim, alegando a Requerente, na petição inicial, que pretende impugnar os atos tributários de liquidação da CSR incidentes, em determinado período de tempo, sobre os fornecedores de combustíveis e cujo encargo tributário se repercutiu na sua esfera jurídica, não pode deixar de entender-se que o contribuinte dispõe de legitimidade processual para deduzir o pedido, independentemente, agora, de saber se houve uma efetiva repercussão ou se as faturas de aquisição de combustível corporizam o valor pago a título de CSR.

A propósito da questão que assim vem colocada, cabe recordar que, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 18.º da LGT, o sujeito passivo 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. Em sentido contrário, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º, não é sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de

---

<sup>4</sup> Neste sentido, cf. LOPES DO REGO, *Comentários ao Código de Processo Civil*, Coimbra, 1999, pp. 45 e ss.

---

reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias.

Como se depreende do transcrito artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, o preceito recusa a qualidade de sujeito passivo a quem não estiver sujeito diretamente a uma obrigação fiscal, como é o caso do consumidor final de bens ou serviços, mas admite que da repercussão do imposto possa resultar a violação de um interesse legalmente protegido, e, nesse sentido, confere ao repercutido o direito à impugnação administrativa ou judicial como meio adequado de reação contra a repercussão ilegal do imposto, o que se justifica, no plano de política legislativa, por razões de similitude com a lesão que seja causada por um ato ilegal de liquidação<sup>5</sup>.

Como resulta da redação originária do artigo 2.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal “é assegurado pelos respetivos utilizadores”, e, nos termos do subsequente artigo 3.º, “a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis”. E, por outro lado, segundo o disposto no artigo 2.º do Código dos Impostos Especiais do Consumo (CIEC), na redação da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro – disposição essa a que foi atribuída natureza interpretativa (artigo 6.º da mesma Lei) – “os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam, designadamente nos domínios do ambiente e da saúde pública, sendo repercutidos nos mesmos, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”.

Quer as disposições da Lei n.º 55/2007, especificamente aplicáveis à contribuição de serviço rodoviário, quer a disposição geral do artigo 2.º do CIEC, consagram, portanto, um princípio de repercussão legal do imposto de acordo com o qual o encargo do imposto não deve ser suportado pelo sujeito passivo, mas sim pelo contribuinte que intervém no processo de comercialização dos bens ou serviços, através da sinalização que faz da utilidade da rede

---

<sup>5</sup> Neste sentido, cf. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, 2001, pp. 116-117.

rodoviária nacional, revelada, no entender do legislador, pelo consumo de combustíveis. Parece, assim, e também em conjugação com o sentido da norma contida no artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, que as entidades repercutidas dispõem de legitimidade procedimental e processual para deduzir reclamação graciosa ou recurso hierárquico ou impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral contra o ato tributário de liquidação do imposto que é objeto de repercussão<sup>6</sup>.

Para além da legitimidade ativa da Requerente se encontrar coberta pela referida disposição da LGT, em conjugação, neste caso específico da CRS, com a as normas supra referidas do respetivo regime jurídico, essa legitimidade é também reconhecida pela regra geral do artigo 9.º, n.º 1, do CPPT, segundo a qual “têm legitimidade no procedimento 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”. Ou seja, ainda que se entendesse que a situação do caso não corresponde a repercussão legal, mas a mera repercussão económica ou de facto, não pode deixar de considerar-se que a entidade que suporta o imposto no âmbito da cadeia de comercialização dispõe de legitimidade para impugnar o ato de liquidação com fundamento em ilegalidade.

Alega, ainda, a Autoridade Tributária que, face ao regime previsto nos artigos 15.º e 16.º do CIEC, apenas os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e que provem o pagamento do ISP e da CSR possuem legitimidade para solicitar o reembolso do valor pago, e que, como tal, os adquirentes dos produtos não teriam legitimidade para efeitos de solicitação da revisão do ato tributário e consequente pedido de reembolso do imposto.

---

<sup>6</sup> Nesse sentido, cf. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Processo e Procedimento Tributário Anotado e Comentado, vol. I, Lisboa, 2011, p. 115, e SERENA CABRITO NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, Contencioso Tributário, vol. I, Coimbra, 2017, p. 98.

Há que fazer notar, a este propósito, que o artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007 apenas remete para o CIEC o procedimento de liquidação e cobrança do imposto, remissão que igualmente é efetuada para a LGT e o CPPT, significando que, nesse âmbito, haverá de ter-se em consideração as disposições conjugadas do CIEC e da demais legislação tributária aplicável.

Por outro lado, o regime específico previsto nos artigos 15.º e seguintes do CIEC abrange o reembolso com fundamento em erro na liquidação ou em caso de expedição ou exportação, ao passo que o que está em causa no presente processo arbitral não é um qualquer pedido de reembolso, mas a declaração de ilegalidade dos atos tributários de repercussão do imposto por violação do direito europeu.

E, nesses termos, a questão da legitimidade ativa terá de ser analisada à luz das regras processuais aplicáveis, e não do regime específico do reembolso do imposto que consta das citadas disposições do CIEC.

Por todo o exposto, a alegada exceção de ilegitimidade ativa, tal como se encontra formulada, é improcedente e nada obsta ao prosseguimento do processo no tocante à declaração de ilegalidade dos atos de liquidação em causa como meio de obter a consequente anulação dos atos de repercussão.

A Autoridade Tributária refere ainda que a Requerente, não sendo sujeito passivo do imposto, carece não apenas de ilegitimidade processual, mas também de ilegitimidade substantiva, que constitui uma exceção perentória e, como tal, conduz à absolvição do pedido. Contudo, tem sido entendido que a chamada legitimidade substancial ou substantiva tem a ver com a efetividade da relação material, interessando já ao mérito da causa e, nesse sentido, constituindo um requisito da procedência do pedido, não sendo, portanto, possível verificar 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.

Por outro lado, a alegação aduzida pela Requerida não poderá caracterizar-se como uma exceção perentória, pelo facto de que estas 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, por esse motivo, determinam 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 sendo, o que vem alegado quanto à legitimidade substantiva não integra a defesa por exceção e apenas poderá relevar em sede de apreciação do mérito.

O que vem de dizer-se é igualmente aplicável quanto à alegada inexistência de prova de efetiva repercussão da CSR por efeito da aquisição de combustíveis, a que a Requerida se refere nos artigos 185.º a 198.º da resposta. 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.

### **Incidente de intervenção provocada**

Para o caso de se entender que a Requerente mantém legitimidade ativa, a Autoridade Tributária suscita o incidente de intervenção provocada dos sujeitos passivos do imposto em causa, e, considerando que a intervenção em processos arbitrais é facultativa para os interessados particulares, sustenta que a não aceitação do demandado para intervir na causa implica a inviabilidade do prosseguimento do processo.

Ora, nos termos previstos nas disposições conjugadas dos artigos 33.º e 316.º, n.º 1, do CPC, a não aceitação do chamamento à demanda, em incidente de intervenção provocada, por parte de quem tem legitimidade para intervir na causa, apenas pode constituir motivo de ilegitimidade em caso de preterição de litisconsórcio *necessário*. O litisconsórcio é necessário, nos termos do n.º 1 do artigo 33.º do CPC, quando seja imposto por lei ou pelas partes de um negócio jurídico ou, nos termos do n.º 2 da mesma disposição legal, quando a intervenção de todos os interessados seja necessária, pela própria natureza da relação jurídica, para que a decisão a proferir produza o seu efeito útil normal, ou seja, quando sem a intervenção de todos os interessados não seja possível a composição definitiva dos interesses em causa.

Como se deixou entrever, a relação jurídica tributária de liquidação do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e da contribuição de serviço rodoviário e a relação jurídica tributária de repercussão da contribuição de serviço rodoviário são de distinta natureza e originam diferentes obrigações tributárias e diferentes posições jurídicas. Não obstante essa distinção, é possível concluir que a entidade que explora postos de abastecimento de produtos petrolíferos e procede à sua introdução no consumo, enquanto sujeito passivo do imposto, dispõe de legitimidade para impugnar os atos de liquidação, enquanto que a entidade sobre a qual é possível repercutir o imposto, não sendo sujeito passivo do tributo, mantém o direito de impugnar o encargo tributário que suporta por efeito da repercussão.

Em síntese, as entidades repercutentes e repercutidas têm diferentes interesses em demandar e, quanto a elas, não se verifica qualquer dos critérios legais que justificam o litisconsórcio necessário. O que equivale a dizer que não se torna obrigatória a intervenção provocada dos sujeitos passivos da CRS em discussão, nem a falta de intervenção implica a preterição de litisconsórcio necessário ou constitui, por isso, motivo de ilegitimidade.

### **Falta de interesse em agir**

Pode, ainda, entender-se que a Autoridade Tributária invoca a falta de interesse em agir por parte da Requerente, na medida em que refere que não se encontra provado que tenha

procedido ao pagamento dos valores referentes à CSR, não podendo obter, por isso, qualquer proveito ou utilidade do prosseguimento da ação.

O *interesse em agir* tem sido entendido como um pressuposto processual autónomo, distinto da legitimidade ativa, e que se traduz na necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer seguir a ação, e assume especial relevo nas chamadas ações de simples apreciação quando se verifica um estado de incerteza sobre a existência ou inexistência do direito a apreciar. O autor poderá ser titular de uma situação jurídica substantiva (direito de propriedade, direito de crédito), que lhe confere, à partida, a legitimidade para a fazer valer em juízo, mas, simultaneamente, poderá não estar carecido de tutela judicial, por esse seu direito não ter sido negado ou, de algum modo, posto em causa por um ato de uma autoridade pública ou por iniciativa de um particular. É nesse sentido que a ausência do interesse em agir poderá ser considerada como circunstância que obsta ao prosseguimento do processo, determinando a absolvição da instância.

Contudo, não é a mera alegação da parte, ainda na fase dos articulados, de que não foi feita prova da repercussão que pode conduzir, por si, à falta de interesse em agir. É ao tribunal arbitral que cabe fixar a matéria de facto, com base na instrução do processo, e caso, eventualmente, venha a considerar como não provado que a Requerente suportou o pagamento da CSR por repercussão, a questão que se coloca tem a ver com a procedência ou a improcedência do pedido, e, por conseguinte, com a matéria de fundo, e não com os pressupostos processuais da ação.

### **Ineptidão da petição inicial**

A Autoridade Tributária invoca a ineptidão da petição inicial por falta de objeto, por não terem sido identificados, no pedido de pronúncia arbitral, os atos tributários impugnados, aduzindo, em síntese, que não é possível estabelecer a correlação entre os atos de liquidação

---

praticados a montante pelo fornecedor de combustíveis, sujeito passivo do imposto, e as faturas de compra mencionadas pela Requerente.

A ineptidão da petição inicial, gerando a nulidade do processo, ocorre quando se verifiquem alguns dos vícios mencionados no artigo 186.º, n.º 2, do CPC, ou seja, quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir, quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir ou quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis. Para se considerar inepta a petição, no primeiro caso, não basta, contudo, uma qualquer deficiência da petição, tornando-se necessária a absoluta falta de indicação do pedido ou a sua formulação em termos insanavelmente obscuros ou contraditórios de modo a não permitir determinar, em face do articulado, qual é o pedido ou a causa de pedir<sup>7</sup>.

Compulsando o pedido arbitral, constata-se que a Requerente, no petitório, veio requerer “revogação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão da liquidação de CSR *sub judice* respeitante ao exercício de 2019 a 2022 e pela respetiva ilegalidade das liquidações e pagamento da CSR subjacentes, tudo com as devidas consequências legais, designadamente o reembolso do imposto indevidamente pago pela Requerente e de todos os impostos que foram suportados sobre esse valor de CSR indevidamente liquidado, tais como o IVA e a tributação autónoma também se requerendo a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros previstos no artigo 43.º da LGT.”

Como resulta da citada norma do artigo 18.º, n.º 4, alínea a), da LGT, quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal, ainda que não seja sujeito passivo da relação jurídica tributária, mantém o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias contra os atos de liquidação que geram a repercussão. Assim sendo, a Requerente, embora não seja o sujeito passivo da relação tributária subjacente à repercussão, enquanto entidade repercutida, pode impugnar os atos de liquidação do imposto,

---

<sup>7</sup> Nesse sentido, cf. MANUEL ANDRADE, *Lições Elementares de Processo Civil*, Coimbra, 1976, p. 177.

através de qualquer daqueles meios procedimentais ou processuais, como modo de reagir contra a ilegalidade da repercussão.

Acresce que a Requerente, em mais do que um momento ao longo do pedido arbitral, identifica as faturas emitidas pelos fornecedores de combustíveis em que terá havido lugar à repercussão da CSR, e indica a quantia global especificadamente suportada a esse título.

Nada obsta, por conseguinte, a que a Requerente possa deduzir um pedido de pronúncia arbitral contra os atos tributários de liquidação da CSR; por outro lado, esses atos encontram-se identificados e documentados através de faturas emitidas pelo fornecedor do combustível e de prints dos registos contabilísticos dos diferentes tipos de aquisições em que suportou a CSR.

Resta referir que, não sendo a Requerente o sujeito passivo do imposto, nem o direto responsável pela sua liquidação, mas apenas a entidade que alegadamente suporta o encargo por efeito da repercussão, não lhe compete o ónus de identificação e de comprovação dos atos de liquidação repercutidos, sendo certo que o contribuinte se encontra na impossibilidade de obter elementos de informação que estão na posse de uma terceira entidade.

Não se verifica, por conseguinte, a ineptidão da petição por falta ou ininteligibilidade da indicação do pedido ou da causa de pedir, nem por alguma das outras causas enunciadas no artigo 186.º do CPC. Quanto à questão de saber se houve uma efetiva repercussão do encargo tributário na esfera jurídica da adquirente, ou se existe correlação entre os atos de liquidação da CSR e as faturas de compra, apenas poderá relevar no âmbito da apreciação da matéria de fundo para efeito do julgamento de procedência do pedido.

### **Caducidade do direito de ação**

A Autoridade Tributária alega ainda que a falta de identificação dos atos de liquidação impede a aferição da tempestividade do pedido de revisão oficiosa, na medida em que a contagem do prazo para a sua apresentação se inicia a partir do termo do prazo de pagamento

do imposto, tendo por referência a data do ato de liquidação. E considera, por outro lado, que o pedido de revisão oficiosa não poderia ser apresentado no prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, porquanto esse prazo apenas é aplicável quando o ato de liquidação seja imputável a um erro dos serviços, e, na situação do caso, encontrando-se a Administração vinculada ao princípio da legalidade e tendo efetuado a liquidação em estrita observância das normas legais, não ocorreu qualquer erro de direito imputável aos serviços.

Como se deixou já exposto, a Requerente deduziu um pedido de pronúncia arbitral contra os atos tributários de liquidação da CSR e consequentes atos de repercussão. E não sendo a Requerente o sujeito passivo do imposto, nem o direto responsável pela sua liquidação, mas apenas a entidade que alegadamente suporta o encargo por efeito da repercussão, não lhe compete o ónus de identificar e de comprovar os atos de liquidação repercutidos, sendo antes sobre a Autoridade Tributária que impede o ónus de realizar, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, as diligências oficiosas que permitissem verificar a existência, ou não, dos atos de liquidação do imposto invocados. Assim sendo, a alegada falta de identificação dos atos de liquidação não é imputável à Requerente.

Acresce que – como se afirma, entre outros, nos acórdãos do STA de 14 de Março de 2012 – processo n.º 01007/11 – e de 8 de Março de 2017 – processo n.º 01019/14 – a revisão oficiosa do ato tributário pode ser efetuada a pedido do contribuinte no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago) quando houver erro imputável aos serviços, devendo entender-se como tal o erro material, o erro de facto ou o erro de direito, independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação.

É o que resulta do disposto no artigo 78.º, n.º 7, da LGT, pelo qual a revisão oficiosa, nos termos previstos no n.º 1 desse artigo, pode ser desencadeada pelo sujeito passivo mediante requerimento dirigido ao órgão competente da Administração Tributária e com base nos mesmos pressupostos legais: no prazo de quatro anos e com fundamento em erro imputável aos

---

serviços, o que se tem entendido ser uma decorrência do princípio da justiça e da verdade material<sup>8</sup>.

Conforme é também jurisprudencialmente aceite, existindo um *erro de direito* numa liquidação efetuada 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*, em resultado da obrigação genérica de a administração tributária atuar em plena conformidade com a lei.

Por outro lado, a existência do erro que constitui fundamento do pedido de revisão não pode ser aferida a partir da posição jurídica que tenha sido assumida pela Autoridade Tributária na apreciação do pedido de revisão, mas com base nos vícios de ilegalidade que tenham sido arguidos pelo contribuinte na formulação do pedido de impugnação judicial ou de pronúncia arbitral. Nem poderia ser de outra maneira – aliás, o processo arbitral foi deduzido precisamente para discutir a validade do entendimento adotado pela Administração na decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

Nestes termos, tendo sido invocado um erro imputável aos serviços e verificando-se que o pedido de revisão oficiosa deu entrada em 14 de abril de 2023 e estando em causa atos de repercussão da CSR no período compreendido entre março de 2019 a dezembro de 2022, importa aferir da caducidade do pedido de revisão oficiosa de forma diferenciada:

- quanto aos atos de repercussão praticados ao longo de todo o mês de março de 2019 e ao longo dos dias 1 a 13 do mês de abril do mesmo ano verifica-se, de facto, que o pedido de revisão oficiosa é intempestivo por ter sido apresentado mais de 4 anos após os atos de repercussão;

---

<sup>8</sup> Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento Tributário*, 5.ª edição, Coimbra, pp. 227-228; SERENA CABRITO NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, p. 605, e LEONARDO MARQUES DOS SANTOS, “A revisão do ato tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional”, *in Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Vol. II, págs. 14 e segs.).

- quanto aos atos de repercussão praticados ao longo dos restantes dias do mês de abril de 2019 e até dezembro de 2022, o pedido de revisão oficiosa mostra-se tempestivo, não tendo, no momento da apresentação do pedido de revisão oficiosa, decorrido o prazo de quatro anos a que se refere o artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

Contudo, a intempestividade parcial do pedido de revisão oficiosa não determina a caducidade do direito de ação, como bem se refere no Acórdão do TCA Sul de 29.04.2021, proferido no âmbito do processo n.º 1879/14.4BESNT, no qual se refere que: “A intempestividade do pedido de revisão não determina, *per se*, a extemporaneidade da impugnação judicial. No entanto, só a tempestividade do pedido de revisão abre ao Recorrido, a possibilidade de discutir a legalidade das liquidações cuja revisão se pretende, pois a extemporaneidade do pedido de revisão ainda que não consequencie a extemporaneidade da impugnação conduz à sua necessária improcedência, por se reagir, então, contra um caso decidido ou resolvido.” No caso concreto, verificando-se que o pedido de revisão oficiosa é, ainda assim, parcialmente procedente, está garantida a tempestividade do subsequente pedido de pronúncia arbitral – que é a questão que, neste momento, se está a analisar – sem prejuízo de, quanto aos atos de repercussão relativos ao período compreendido entre 1 de março e 13 de abril de 2019, se poder concluir que os mesmos estão já consolidados na ordem jurídica e não podem, portanto, ser anulados.

Assim, tendo sido apresentado o pedido arbitral em 13 de novembro de 2023, constata-se que o mesmo o foi dentro do prazo de 90 dias após o decurso do prazo para a apreciação do pedido de revisão oficiosa, que ocorreu em 14 de agosto de 2023, pelo que o pedido arbitral é tempestivo.

Não se verifica, por conseguinte, a pretendida caducidade do direito de ação.

### **Não exigibilidade de juros indemnizatórios**

---

Alega a Autoridade Tributária, por fim, que, segundo o disposto no artigo 43.º, n.º 3, alínea d), da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando exista uma decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução, o que, no caso, se não verifica. Daí concluindo que não se encontram reunidos os pressupostos legais para que se efetue o reembolso do imposto e o pagamento de juros indemnizatórios.

E acrescenta que, face ao despacho do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-460/21, não se pode afirmar que tenha sido reconhecida, pelo TJUE, a existência de uma desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva 2008/118/CE.

Ora, a mencionada norma da alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, **aditada pela Lei n.º 9/2019, de 1 de fevereiro, ao referir-se a** decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária, **constitui apenas uma das circunstâncias em que são devidos juros indemnizatórios, sendo que os juros indemnizatórios, para além das situações elencadas nesse n.º 3,** são igualmente devidos nos termos do n.º 1 desse artigo, ou seja, “quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

Nada poderá obstar, por conseguinte, a que venha a ser determinada a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, caso se venha a concluir, na presente impugnação judicial, pela ilegalidade dos atos de liquidação da CSR impugnados e dos correspondentes atos de repercussão.

Por outro lado, a desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva 2008/118/CE constitui o próprio objeto do pedido arbitral, cabendo ao tribunal definir o direito aplicável para efeito de verificar se a pretensão é ou não procedente.

### **III - Fundamentação**

#### **Matéria de facto**

Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes.

- A. A Requerente dedica-se à atividade de exploração, em regime de concessão, do serviço público aeroportuário de apoio à aviação civil em Portugal;
- B. No exercício da sua atividade, a Requerente efetua aquisições de combustíveis, designadamente gasóleo e gasolina;
- C. O combustível adquirido pela Requerente destina-se, em parte, a ser consumido pela própria (em viaturas e máquinas/equipamentos relacionadas com a atividade da empresa).
- D. O restante é cedido, fundamentalmente, a operadores de *handling*.
- E. De entre o combustível consumido, há ainda a considerar o encargo com os combustíveis para abastecimento de viaturas de serviço, na modalidade “... Frota”.
- F. O combustível adquirido pela Requerente tem diversas seguintes utilizações e destinos.
- G. Uma parte dos combustíveis adquiridos à D... é colocado em stocks nos depósitos existentes nos aeroportos geridos pela Requerente – sendo cedido a terceiros.
- H. Outra parte dos combustíveis adquiridos à D... é colocado em stocks nos depósitos existentes nos aeroportos geridos pela Requerente para ser utilizado em consumos internos.
- I. Outra parte das aquisições de combustíveis à D... é utilizado para abastecimento de viaturas de serviço ... Frota, sendo utilizada em consumos internos.
- J. Por fim, há gasóleo adquirido à B..., Unipessoal, Lda., à C... e à D..., S.A., que é destinado à utilização em geradores dos aeroportos e outras finalidades, sendo, portanto, destinado a consumos internos.

- K. No período compreendido entre março de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu aos fornecedores acima indicados, para consumo interno, um total de 1.693.107,37 litros de gasóleo.
- L. As aquisições estão documentadas através das faturas juntas como documentos 1 a 439 e listadas no mapa junto como documento 441, sendo que a Requerente apenas impugna a parte correspondente aos consumos internos.
- M. A Requerente regista as aquisições de combustível em diferentes contas consoante se trate de aquisições para consumo próprio ou para cessão a terceiros: se o produto adquirido é consumido, a saída é registada contabilisticamente nas contas #61210101 ou #61210102, gasolina e gasóleo, respetivamente; se é cedido a terceiros, a saída é registada contabilisticamente nas contas #61210201 ou #61210202, gasolina e gasóleo, respetivamente (cf. a tabela constante do artigo 63.º do PPA, bem como os prints parciais constantes do artigo 65.º do PPA e as contas do razão anexas ao PPA como documentos n.ºs 443, 444, 445, 446, 447 e 448).
- N. A Requerente juntou aos autos uma declaração da D..., S.A., em que a mesma declara “que a Contribuição de Serviço Rodoviário, referente aos anos de 2019 a 2022, por si entregue, na qualidade de sujeito passivo, junto dos cofres do Estado, por referência ao combustível fornecido. à empresa A..., S.A., pessoa coletiva n.º 500 700 834, foi por si integralmente repercutida na esfera da referida empresa”.
- O. Em 14 de abril de 2023, a Requerente apresentou, perante o Serviço de Finanças de Lisboa ..., um pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação da Contribuição de Serviço Rodoviário, referente ao período de março de 2019 a dezembro de 2022, invocando que o encargo tributário foi repercutido na sua esfera jurídica pelos fornecedores D..., S.A., B..., Unipessoal, Lda., e C... .
- P. O pedido de revisão oficiosa foi recebido em 17 de abril de 2023.
- Q. A Autoridade Tributária e Aduaneira não emitiu decisão quanto ao pedido de revisão oficiosa no prazo legalmente cominado para o efeito, considerando-se o pedido tacitamente indeferido em 14 de agosto de 2023.
- R. O pedido arbitral deu entrada em 13 de novembro de 2023.

### **Factos não provados**

Não se encontra provado que se tenha verificado a efetiva repercussão da Contribuição de Serviço Rodoviário na esfera jurídica da Requerente relativamente ao combustível adquirido aos fornecedores D..., S.A., B..., Unipessoal, Lda., e C..., no período de março de 2019 a dezembro de 2022 e no montante de € 184.839,50.

### **Motivação da matéria de facto**

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial, na prova testemunhal produzida na audiência de 08.04.2023 e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

Para fazer a prova da repercussão, a Requerente juntou ao pedido arbitral as faturas de aquisição de combustível, e uma declaração da D..., S.A. em que esta declara que a CSR por si entregue, enquanto sujeito passivo, junto dos cofres do Estado, por referência ao combustível fornecido à empresa A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., foi por si integralmente repercutido na esfera da referida empresa. No entanto, nem as faturas nem a referida declaração provam a repercussão da CSR no preço de venda. As primeiras não permitem concluir se houve lugar ao pagamento do imposto por repercussão e qual tenha sido o montante apurado a esse título; a segunda constituiu um documento *ad hoc* que, sendo passível de livre apreciação pelo tribunal, não tem suficiente valor probatório material quanto à efetiva repercussão do imposto relativamente a cada uma das aquisições realizadas.

### **Matéria de direito**

A questão que vem colocada é a de saber se a Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, que constitui um imposto incidente sobre os combustíveis rodoviários também sujeitos ao Imposto sobre Produtos Petrolíferos, e que se

---

encontra enquadrada pela Diretiva n.º 2008/118/CE, tem um “motivo específico” na aceção do artigo 1.º, n.º 2, dessa Diretiva.

Nos termos do artigo 1.º da referida Lei n.º 55/2007, na sua redação originária, a Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P.E., a qual, entretanto, passou a denominar-se Infraestruturas de Portugal, S.A., sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo desta entidade é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos do artigo 2.º da referida lei e do contrato de concessão aplicável.

A mesma contribuição 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 rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, S.A., no que respeita à respetiva conceção, projeto, 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 formas de financiamento, nos termos do artigo 3.º da referida Lei n.º 55/2007.

A contribuição incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos (artigo 4.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007) e é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo (artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007).

O produto da Contribuição de Serviço Rodoviário constitui, nos termos do artigo 6.º da Lei n.º 55/2007, receita própria da atualmente denominada Infraestruturas de Portugal, S.A.

À luz do regime jurídico sucintamente exposto, a Requerente sustenta que a CSR foi criada por razões de ordem puramente orçamental, em vista à angariação de receitas próprias para financiamento da empresa pública concessionária da rede nacional de estradas, em

---

violação do direito europeu, e, especialmente, do referido artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE.

Em contraposição, a Autoridade Tributária considera que a atividade da Infraestruturas de Portugal tem subjacente a prossecução de objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que se pode entender como “motivo específico” da criação da contribuição e não pode circunscrever-se a uma mera finalidade de natureza orçamental.

**19.** Analisando esta questão, interessa começar por ter presente a Diretiva 2008/118/CE, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo, entre outros, dos produtos energéticos, e, em especial, o seu artigo 1.º, n.º 2, que tem a seguinte redação:

Os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos 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.

Interpretando esta disposição na perspetiva de saber se a CSR prossegue um “motivo específico” na aceção da Diretiva, o despacho do TJUE de 7 de fevereiro de 2022, proferido no Processo n.º C-460/21, começou por assinalar que “para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção da referida disposição, um imposto deve visar, por si só, assegurar a finalidade específica invocada, de tal forma que exista uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa” (parágrafo 25). Acrescentando que “só se pode considerar que um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo quando prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria coletável ou à taxa de tributação, de modo a influenciar o comportamento dos

---

contribuintes num sentido que permita realizar o motivo específico invocado, por exemplo, através da tributação significativa dos produtos considerados para desencorajar o respetivo consumo (parágrafo 27).

No desenvolvimento destes critérios gerais, o despacho do TJUE veio a considerar que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE deve ser interpretado no sentido de que não prossegue “motivos específicos”, na aceção desta disposição, um imposto cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários.

Havendo de concluir-se, em conformidade, que a CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, não prossegue “motivos específicos”, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, 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.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça tem vindo a considerar que, “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 parcial 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” (cfr. Processo n.º C-460/21, parágrafo 44 e a jurisprudência nele citada).

Por outro lado, segundo a mesma jurisprudência, não é de admitir que, no caso dos impostos indiretos, exista uma presunção segundo a qual a repercussão teve sempre lugar, e, mesmo quando o contribuinte tenha sido obrigado, pela legislação nacional aplicável, a incorporar o imposto no preço de custo do produto em causa, essa obrigação legal não permite presumir que a totalidade do imposto tenha sido repercutida (Processo n.º C-460/21, parágrafo 45).

Neste sentido, constituindo a repercussão fiscal da CSR um facto positivo, o ónus da prova impende sobre quem o invoca, por forma a comprovar a qualidade de entidade repercutida e lesada no âmbito da relação jurídico-tributária, e, por conseguinte, é ao contribuinte, que pretende obter a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação da CSR e dos correspondentes atos de repercussão na sua esfera jurídica, que cabe realizar a prova da efetiva repercussão. Sendo que a prova da repercussão deve ser objetivamente demonstrada por documentos que identifiquem o efetivo pagamento do imposto, não podendo assentar em juízos presuntivos ou em meras declarações genéricas que não contenham os necessários requisitos declarativos – neste sentido, veja-se a decisão arbitral proferida no Processo n.º 452/2023-T.

No caso, não se encontra provado que se tenha verificado a efetiva repercussão da CSR relativamente ao combustível adquirido pela Requerente no referido no período de março de 2019 a dezembro de 2022, no montante total de € 184.839,50, na medida em que as faturas juntas ao pedido arbitral não contêm qualquer especificação do valor da contribuição que tenha sido paga com a aquisição dos combustíveis. Por outro lado, a declaração da D..., S.A., não tem, de acordo com a apreciação do Tribunal, conteúdo probatório suficiente dessa repercussão por consubstanciar um documento genérico, sem concreta identificação das faturas em causa e respetiva identificação do montante da CRS repercutido nas operações a que as mesmas se referem.

Na ausência de prova bastante de que tenha havido lugar à repercussão do imposto, o pedido arbitral mostra-se improcedente.

## **Questão de inconstitucionalidade**

A Requerente alega que “é inconstitucional por violação do artigo 103.º, n.º 2 e 3 da CRP, inconstitucionalidade que aqui expressamente se invoca, a denegação de reembolso de imposto cuja liquidação e cobrança se demonstrou terem sido efetuadas à revelia da lei, no caso de direito europeu.”

Como é sabido, o controlo difuso da constitucionalidade pelos tribunais é normativo, incidindo sobre uma norma ou interpretação normativa que tenha sido aplicada em decisão judicial ou em ato administrativo, competindo à parte suscitar de modo processualmente adequado a questão de constitucionalidade que se pretende ver apreciada, nos termos do disposto no artigo 72.º, n.º 2, da LTC.

A suscitação processualmente adequada da questão implica a precisa delimitação do seu objeto, mediante a especificação da norma, segmento normativo ou a dimensão normativa que se entende ser inconstitucional (acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 450/06, 21/06, 578/07, 131/08) e a indicação das razões pelas quais se considera verificada a violação de normas ou princípios constitucionais (acórdãos n.ºs 645/06, 708/06, 630/08), não bastando uma referência genérica a essas normas ou princípios. Contudo, depois daquela referência inicial à temática da inconstitucionalidade, a Requerente limita-se a afirmar que “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes não podendo alguém ser «obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobranças e não façam nos termos da lei».”

O recurso de constitucionalidade tem natureza instrumental, sendo que a decisão a proferir há de ter uma efetiva repercussão na solução do caso concreto, implicando a reforma da decisão recorrida. Não é admissível o recurso quando a interpretação questionada não

constitui *ratio decidendi*, mas mero *obiter dictum* (acórdãos n.ºs 524/98, 319/94) ou quando o tribunal recorrido adota um fundamento alternativo (acórdãos n.ºs 513/06, 320/07, 270/08). Este princípio é necessariamente aplicável quando, num processo de impugnação judicial, seja colocada uma questão de constitucionalidade cuja decisão a proferir seja passível de recurso para o Tribunal Constitucional.

No caso vertente, a Requerente não suscitou a questão de constitucionalidade de modo processualmente adequado, na medida em que se limitou a afirmar, genericamente, que seria inconstitucional a *denegação do reembolso petitionado*, por violação do artigo 103.º, n.º 2 e 3 da CRP, quando o que teria que ter conseguido demonstrar é que a interpretação de uma qualquer norma num determinado sentido seria inconstitucional por violação de normas constitucionais. sem desenvolver minimamente as razões que justificam um juízo de inconstitucionalidade com aquele fundamento. Por outro lado, no caso concreto, a apreciação da questão de constitucionalidade seria inteiramente inútil, porquanto o tribunal julgou improcedente o pedido arbitral por ausência de prova da efetiva repercussão do imposto, e constituindo esse um fundamento alternativo de improcedência do pedido, a apreciação da questão da violação de normas constitucionais não teria qualquer efeito prático, nem obstaría a que o pedido arbitral fosse julgado improcedente por razões de direito probatório material.

Em conformidade, não é de conhecer da questão de constitucionalidade.

### **Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios**

Face à improcedência do pedido principal, fica necessariamente prejudicado o conhecimento do pedido acessório de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

### **III – Decisão**

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções dilatórias e perentórias invocadas;
- b) Julgar improcedente o pedido arbitral e manter na ordem jurídica os atos de liquidação impugnados, bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- c) Não conhecer da questão de constitucionalidade alegada pela Requerente;
- d) Julgar prejudicado o conhecimento do pedido acessório de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

### **Valor da causa**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 184.839,50, que não foi questionado pela Requerida, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

### **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 3.672,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 6 de junho de 2024

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Hélder Faustino

A Árbitra vogal (relatora)

Raquel Franco

\*\*\*\*\*

#### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conquanto adira à conclusão de que a Requerente não logrou comprovar a qualidade de entidade repercutida e lesada no âmbito da relação jurídico-tributária, não acompanho a decisão quanto à improcedência da excepção da ilegitimidade da Requerente, a qual teria obviado ao conhecimento do mérito da causa, com todas as consequências para o desfecho deste processo. Antes de mais, sempre se diga que o Tribunal Arbitral é competente para conhecer da ilegalidade de liquidações de CSR, por se tratar de um imposto, em linha com a argumentação constante da decisão do processo arbitral 304/2022-T, de 5 de Janeiro de 2023. Já em relação aos “actos de repercussão” impugnados, o Tribunal Arbitral não pode conhecer dos mesmos, pois não são actos tributários, não estando prevista a sua sindicabilidade (cfr. artigo 2.º do RJAT). No entanto, como foram, em simultâneo, contestados pela Requerente os actos de liquidação de CSR, é sobre estes que recai a pronúncia do Tribunal Arbitral.

Por outro lado, na situação em análise, a Requerente invoca a qualidade de repercutido legal para deduzir a acção arbitral.

Vejamos,

Importa começar por notar que a figura do repercutido não se enquadra na categoria de sujeito passivo, nos termos do artigo 18.º, n.º 3, da LGT, pelo que, não sendo parte em contratos fiscais, a legitimidade, neste caso, só pode advir da comprovação de que é titular de um interesse legalmente protegido (cfr. artigo 9.º, n.º 1 e n.º 4, do CPPT).

Apesar de o repercutido não ser sujeito passivo, a alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT pressupõe que 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”, estendendo a posição jurídica adjectiva ao repercutido (apesar de não o considerar sujeito passivo), na condição de estarmos perante um caso de “repercussão legal”. A lei implica desta forma que o repercutido legal é titular de um interesse legalmente protegido, condição exigida para que possa intervir em juízo (cfr. artigo 9.º, n.º 1 e n.º 4, do CPPT).

Afigura-se claro que a CSR não constitui um caso de repercussão legal. A Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, que instituiu a CSR, não contempla qualquer mecanismo de repercussão legal, nem sequer, adiante-se, de repercussão meramente económica, isto, sem prejuízo de ser um dado que, em princípio, as empresas repassam nos preços praticados os gastos em que incorrem, independentemente da sua natureza (e, portanto, incluindo os gastos tributários), por forma a concretizarem o objectivo lucrativo que preside à sua criação e manutenção (cfr. artigos 22.º do Código das Sociedades Comerciais e 980.º do Código Civil).

Infere-se do articulado da Requerente que esta legitima a sua intervenção processual no facto singelo de lhe ter sido repercutida a CSR pelas empresas distribuidoras de combustíveis.

Contudo, importa, antes de mais, salientar que a repercussão económica não é, por si só, atributo de legitimidade processual, pois o artigo 9.º do CPPT requer a demonstração de um interesse legalmente protegido, ou seja, que mereça a tutela do direito substantivo. Além de que a Requerente não tem a qualidade de “consumidor” de combustíveis, no sentido de consumidor final sobre o qual recai ou deve recair o encargo do tributo, na lógica da repercussão económica que subjaz nomeadamente aos impostos especiais sobre o consumo. Na verdade, e começando por esta última parte, a Requerente é uma sociedade comercial que se dedica actividade de exploração, em regime de concessão, do serviço público aeroportuário de apoio à aviação civil em Portugal. Desta forma, o combustível adquirido é um factor de produção no circuito

económico (de uma cadeia de comercialização de bens), um gasto da actividade comercial realizada pela Requerente, não configurando um consumo final.

Acresce que, nos termos da Lei que prevê a CSR (Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto), não existe qualquer referência sobre quem deve recair o encargo do tributo do ponto de vista económico. Basta atentar, para esta conclusão, no artigo 5.º, n.º 1, da citada lei: “A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações.” Assim, o legislador limitou-se a identificar o sujeito passivo da CSR, nada acrescentando sobre a repercussão da mesma. Nem se identifica como prevendo tal repercussão a norma do artigo 3.º, n.º 1, da mesma lei que diz que a CSR “constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis”.

Importa também assinalar, com relevância para esta questão, que a remissão para o CIEC efectuada pela Lei da CSR é expressamente circunscrita aos procedimentos de “liquidação, cobrança e pagamento”.

Em resultado do acima exposto, é possível concluir, em síntese, o seguinte: (i) a referida Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, define o sujeito passivo e devedor da CSR, mas não contém qualquer regra de repercussão legal, nem se pronuncia sobre a sua repercussão económica; (ii) a Requerente não é consumidor final, o que significa que os gastos em que incorre são presumivelmente, de acordo com as regras da experiência comum, repercutidos no elo subsequente do circuito económico até atingirem os consumidores finais, esses sim, onerados com o encargo económico do imposto e demais gastos incorridos na produção dos bens e serviços; (iii) se a CSR foi economicamente repercutida pelos distribuidores de combustíveis à Requerente, não há razões para crer que esta, no exercício de uma actividade económica que visa o lucro e dentro dessa racionalidade, não tenha também repassado de alguma forma o encargo da CSR, no todo ou em parte, para os seus clientes.

Ora, não sendo a Requerente o sujeito passivo da CSR, nem repercutido legais desta contribuição, não lhes assiste legitimidade processual, a menos que, como interessada, alegue e demonstre factos que suportem a aplicação da norma residual atributiva de legitimidade, ou

---

seja, a menos que evidencie a existência de um interesse directo e legalmente protegido na sua esfera, passível de justificar a faculdade de demandar a Requerida em juízo, ónus que sobre a mesma impende.

Contudo, o único facto que a Requerente alega para este efeito é o de lhe ter sido repercutida a CSR. Qualifica esta repercussão, erradamente, como legal, invocando timidamente o disposto no artigo 2.º do Código do IEC. Recorde-se que essa repercussão – a ser “legal” –, sempre teria de constar de uma norma com essa natureza (a qual, porém, não existe).

Acresce que, sem prejuízo de a CSR ter sido consagrada como “contrapartida” da utilização da rede rodoviária nacional, a Lei não indica ou sequer sugere sobre quem é que deve constituir encargo.

Rigorosamente, a Requerente é tão-só cliente comercial do sujeito passivo que liquidou a CSR. Não é o sujeito passivo dos actos tributários – de liquidação de CSR – impugnados. Não integra, nem é parte da relação tributária, nem é repercutido legal. E também não se descortina, nem disso foi feita prova, que tenham sido a Requerente a suportar economicamente o imposto, para o que seria necessário demonstrar duas vertentes cumulativas: (i) que a CSR foi repercutida à Requerente, quais os montantes e em que períodos; (ii) que, por sua vez, o preço dos serviços que presta aos seus clientes não comporta a repercussão de CSR (ou a medida em que não a comporta, se se tratar de repercussão parcial), por forma a poderem sustentar que suportou, de forma efectiva, o encargo do imposto e o respectivo quantum.

A Requerente limitou-se a juntar uma declaração genérica de um dos fornecedores de combustíveis – a D..., S.A. –, a qual está longe de conter os elementos concretos indispensáveis à comprovação do acima exposto. De notar, ainda, que das facturas das empresas distribuidoras de combustíveis anexas ao pedido arbitral apenas constam valores referentes ao IVA, não contendo aquelas facturas qualquer referência a montantes pagos a título de CSR, sendo absolutamente omissas nesse aspecto. Não logrou, por isso, atestar que suportou o tributo contra o qual reage. E esta seria, segundo entendemos, a única forma de lhe poder ser reconhecida a legitimidade residual para a presente acção arbitral, tendo em conta que não é sujeito passivo, nas diversas modalidades que o conceito acomoda, nem repercutidos legais da CSR.

Aliás, compreende-se que o legislador não tenha adoptado um conceito irrestrito de legitimidade activa, rodeando-se de algumas cautelas, atentas as dificuldades práticas que uma

tal abertura suscitaria, quer na ligação entre o acto de liquidação do imposto, a determinação da sua efectiva repercussão (económica) e a determinação do seu quantum; quer ainda no potencial desdobramento / duplicação de devoluções de imposto indevidas: simultaneamente ao sujeito passivo e ao(s) múltiplo(s) repercutido(s) económicos da cadeia de valor. Ou seja, o mesmo imposto poderia ser restituído a diversos intervenientes, de forma dificilmente controlável e mapeável, com manifesto prejuízo para o Estado, em colisão com os princípios da igualdade e da praticabilidade.

De assinalar, adicionalmente, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo já entendeu, em relação a um caso de liquidação de Imposto Automóvel (correspondente ao actual Imposto sobre Veículos), que o adquirente não tem legitimidade para impugnar a respectiva liquidação precisamente por não se tratar de um caso de repercussão legal (cfr. Acórdão de 1 de Outubro de 2003, processo n.º 0956/03).

A procedência da excepção dilatória de ilegitimidade da Requerente obstará a que o Tribunal Arbitral conhecesse a questão de fundo e demais questões suscitadas (cfr. artigo 608.º do CPC) e teria determinado a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos artigos 9.º do CPPT, 65.º da LGT, 55.º, n.º 1, alínea a), e 89.º, n.º 2 e n.º 4, alínea e), do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1, do RJAT.

Lisboa, 6 de junho de 2024

Hélder Faustino

\*\*\*\*\*

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Teria decidido de forma diferente a questão da competência do Tribunal, resumidamente, por entender que:

(i) O artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quando se refere a ‘impostos’, está a reportar-se apenas aos tributos a que legalmente é atribuída tal designação e àqueles que, embora tenham

---

outra designação, a própria lei explicitamente considerada impostos» (como sucede com as «contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade», que o n.º 3 do artigo 4.º da LGT identifica e expressamente considera ‘impostos’).

(ii) Paralelamente, aquele artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se estará a reportar a tributos que constituem ‘contribuições financeiras a favor das entidades públicas’, que não se enquadrem na definição das referidas ‘contribuições especiais’. A intenção governamental de afastar da vinculação à arbitragem tributária as pretensões relativas a tributos designados como contribuições resulta, aliás, da alteração efetuada ao artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2001 pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de Setembro, mantendo-se a referência restritiva a «impostos», mesmo num momento em que a Autoridade Tributária e Aduaneira já administrava vários tributos com a designação de «contribuições» - além da própria CSR e da contribuição sobre o sector bancário, a contribuição extraordinária sobre o setor energético (criada pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro) e a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica (criada pelo artigo 168.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro).

(iii) No caso da CSR, não se está perante uma ‘contribuição especial’ enquadrável no conceito definido no n.º 3 do artigo 4.º da LGT, pois a mesma não assenta «na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade», pelo que não há suporte literal mínimo para que seja considerada, na perspetiva legislativa, um dos impostos a que alude o artigo 2.º da Portaria n.º 112-/2011.

(iv) Por outro lado, da relegação da definição do âmbito da vinculação para diploma de natureza regulamentar depreende-se que, subjacente à restrição que se pretendeu efetuar, estarão também razões pragmáticas relacionadas com a criação das condições práticas para implementação do novo regime, que normalmente se reservam para diplomas de natureza executiva, como são as relativas à disponibilidade de meios humanos da Autoridade Tributária e Aduaneira com formação adequada para a representarem adequadamente nos processos tributários que exijam formação mais especializada. Neste caso, pelas limitações ao âmbito da

---

jurisdição arbitral que se fazem nas alíneas c) e d) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quanto a litígios relacionados com matéria aduaneira, entrevê-se que estarão razões desse tipo subjacentes a essas restrições à arbitrabilidade de litígios.

(v) Ademais, não acompanhamos a jurisprudência que tem vindo a formar-se no âmbito dos tribunais arbitrais formados junto do CAAD, e que é seguida no presente acórdão, quanto à qualificação da CSR como imposto, por estarem ausentes as características da bilateralidade difusa e da responsabilidade de grupo inerente às contribuições. De facto, entendemos que o regime jurídico da CSR, ao criar um tributo de cuja receita é titular a Infraestruturas de Portugal (inicialmente, Estradas de Portugal), entidade responsável pela conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, sendo os respetivos sujeitos passivos as empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários (e independentemente, agora, da questão da repercussão se presumir ou não), não se pode concluir simplesmente que os sujeitos passivos não são, de forma alguma, destinatários da atividade do sujeito ativo. De facto, é o sujeito ativo (Infraestruturas de Portugal) que garante as condições necessárias a que a atividade das empresas comercializadoras de combustíveis rodoviários, no que toca à venda desses bens, possa existir e manter-se. Sem a rede rodoviária nacional, que interesse existiria da parte dos consumidores pela aquisição de gasolina e gásóleo rodoviários que adquirem àquelas empresas? A conclusão de que inexistem as características da bilateralidade difusa e da responsabilidade de grupo parece assentar no pressuposto – que não acompanho – de que teriam que ser os utilizadores/consumidores da rede rodoviária nacional os respetivos sujeitos passivos para que estivéssemos perante uma contribuição financeira. Contudo, ignora, a nosso ver, que os seus sujeitos passivos são igualmente beneficiários da rede rodoviária nacional, não porque a utilizem para consumo, mas porque dela tiram partido enquanto infraestrutura essencial para a oferta que aportam ao mercado – ao ponto de se poder dizer que, sem essa infraestrutura, a sua atividade, no que toca à venda de produtos que abastecem o transporte rodoviário, não teria interesse para o mercado. Nesse sentido, entendemos a CSR como um exemplo das “taxas coletivas”, na expressão de Gomes Canotilho/Vital Moreira, aquelas que “(...) assentam em prestações cuja provocação ou aproveitamento se podem dizer seguros quando referidos ao grupo mas apenas prováveis

quando referidos aos indivíduos que o integram”<sup>9</sup> ou, nas palavras de Filipe de Vasconcelos Fernandes como um tributo bilateral “(...) alicerçados numa lógica de equivalência de grupo (...)”, uma “(...) estrutura de incidência sustentada na utilização presumida de um serviço ou na obtenção de um benefício presumido (...)”<sup>10</sup>. De acordo com o mesmo Autor, nas “(...) contribuições financeiras visa retribuir-se ou ressarcir-se o custo ou benefício inerentes ao serviço prestado por uma entidade pública, neste caso a um conjunto homogêneo de interessados, que o aproveitam (...) [como membros] num dado grupo”<sup>11</sup>.

Por estes motivos, teria decidido pela incompetência do Tribunal por falta da vinculação exigida pelo artigo 4.º do RJAT. A falta de vinculação não implica incompetência absoluta, em razão da matéria, a que alude o artigo 16.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, pois a competência para apreciação da generalidade de atos de liquidação de tributos se insere nas competências dos tribunais arbitrais definidas no artigo 2.º do RJAT. Estamos, isso sim, perante uma incompetência relativa por falta do acordo necessário para a constituição de tribunal arbitral, a que se reporta o artigo 18.º da Lei de Arbitragem Voluntária [Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT e artigo 181.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos], acordo esse que, relativamente à arbitragem tributária, é genericamente exigido e definido no que concerne à Autoridade Tributária e Aduaneira através da vinculação prevista no artigo 4.º do RJAT.

Lisboa, 6 de junho de 2024

Raquel Franco

<sup>9</sup> Cf. Constituição da República Portuguesa Anotada. Vol. I, 4.ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 1095.

<sup>10</sup> Cf. “As “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” no sistema fiscal português – conceito, pressupostos e regime jurídico-constitucional (incluindo a analogia com as Sonderabgaben alemãs)”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 1, 2, 3 e 4 (2021), p. 88.

<sup>11</sup> Cf. As Contribuições Financeiras no Sistema Fiscal Português: Uma Introdução. 1ª edição, Coimbra: GESTLEGAL, 2020, p. 39.