

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 695/2023-T

**Tema:** Contribuição de Serviço Rodoviário - Competência material do tribunal arbitral - Repercussão legal e económica - Legitimidade processual.

**SUMÁRIO: I** - A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) reveste a natureza jurídica de imposto, sendo o tribunal arbitral materialmente competente para apreciar a legalidade dos respetivos atos de liquidação. **II** – A legitimidade das partes afere-se pelos termos em que está ou foi configurada inicialmente a ação ou formulada a petição inicial. **III** – Os conceitos de **legitimidade** e de **interesse em agir** são pressupostos processuais que não se confundem podendo verificar-se um deles e estar ausente o outro. **IV** – No caso da CSR, verifica-se a legitimidade ativa do sujeito passivo desse imposto mas este não tem interesse em agir quando se comprove que repercutiu esse imposto em terceiros **V** – Comprovada essa falta de interesse em agir do sujeito passivo, a impugnação da liquidação respetiva improcede.

## DECISÃO ARBITRAL

### I - RELATÓRIO

1.

- 1 **A..., S.A.**, sociedade comercial com sede em Rua..., nºs ... a ..., ...-... Porto, titular do número único de identificação fiscal e pessoa coletiva ... (“**Requerente**”), tendo sido notificada, através do Ofício n.o 2023..., de 23.06.2023, do despacho proferido pelo Diretor da Alfândega de Leixões, em 21.06.2023, de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de ISP e Contribuição do Serviço Rodoviário (“**CSR**”) n.o ..., de 12.02.2021, n.o ..., de 12.03.2021, n.o ..., de 12.04.2021, n.o ..., de 12.05.2021, n.o ..., de 14.06.2021, n.o ..., de 14.07.2021, n.o ..., de 16.08.2021, n.o ..., de 13.09.2021, n.o ..., de 12.10.2021, n.o ..., de 16.11.2021, n.o ..., de 13.12.2021, e n.o ..., de 14.01.2022, na parte relativa à CSR, no montante global de € 153.417,50, através do Ofício n.o 2023..., de 20.07.2023, do despacho proferido pelo Diretor da Alfândega de Leixões, em 21.07.2023, de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra a liquidação de ISP e CSR n.o..., de 14.02.2022, na parte relativa à CSR, no montante de € 5.767,58, e do Ofício n.o 2023..., de 27.07.2023, do despacho proferido pelo Diretor da Alfândega de Leixões, em 28.07.2023, de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de ISP e CSR n.o ..., de 15.03.2022, n.o..., de 13.04.2022 e n.o ..., de 12.05.2022, na parte relativa à CSR, no montante global de € 15.217,42, **perfazendo assim quantia total de CSR de € 174.402,50** (referente aos períodos de 2021 e janeiro a abril de 2022), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, com designação de árbitros pelas partes, nos termos do artigo 6º-2/b), do RJAT (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária aprovado pela Lei nº 10/2011).
  
- 2 Do requerimento apresentado pela Requerente junto da instância arbitral resulta a formulação de um pedido de pronúncia na sequência da notificação:
  - a. do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, proferido pelo Diretor da Alfândega de Leixões, em 21/06/2023, e da anulação das liquidações de Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP) e Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR) n.º ..., de 12/02/2021, n.º..., de 12/03/2021, n.º ..., de 12/04/2021, n.º ..., de

- 
- 12/05/2021, n.º..., de 14/06(2021, n.º ..., de 14/07/2021, n.º ..., de 16/08/2021, n.º..., de 13/09/2021, n.º ..., de 12/10/2021, n.º ..., de 16/11/2021, n.º ..., de 13/12/2021, e n.º ..., de 14/01/2022, na parte relativa à CSR, no montante de € 153.417,50;
- b. do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, proferido pelo Diretor da Alfândega de Leixões, em 21/07/2023 e da anulação da liquidação de ISP e CSR n.º ..., de 14/02/2022, na parte relativa à CSR, no montante de € 5.767,58 e
- c. do despacho de indeferimento de reclamação graciosa, proferido pelo Diretor da Alfândega de Leixões em 28/07/2023, contra as liquidações de ISP e CSR n.º..., de 15/03/2022, n.º..., de 13/04/2022 e n.º ..., de 12/05/2022, na parte relativa à CSR, no montante € 15.217,42,
- 3** Pede a Requerente a declaração da ilegalidade dos sobreditos atos, com o conseqüente reembolso da CSR liquidada no montante total € 174.402,50, acrescido de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento da CSR.
- 4** Mais concretamente: o pedido formulado pela Requerente traduz-se (i) na declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da decisão tácita de indeferimento do pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação do Imposto Especial de Consumo, na parcela referente à Contribuição de Serviço Rodoviário, dos períodos de Janeiro de 2019 a Dezembro de 2022 e (ii) no pagamento de juros indemnizatórios.
- 5** É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante referida por “AT” ou “Requerida”)
- 6** O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 26 de fevereiro de 2024.
- 7** Na sua resposta a Requerida apresentou defesa por impugnação e por exceção e apresentou cópia do processo administrativo.

- 8 Em 13 de Maio a Requerente pronunciou-se sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida.
- 9 Por despachos do presidente deste Tribunal de 21-5-2024 e de 21-8-2024, respetivamente, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e prorrogado, à luz do artigo 21º-2, do RJAT, o prazo para a decisão

### **POSIÇÃO DA REQUERENTE**

10 No pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega, em síntese, que:

- 10.1 é uma sociedade comercial que tem por objeto, entre outras atividades, a exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos;
- 10.2 no contexto desta última atividade, procede à introdução de produtos petrolíferos no mercado português, em particular gasolina e gásóleo rodoviário, entregando as respetivas declarações de introdução ao consumo na alfândega competente;
- 10.3 no **ano de 2021**, a ora Requerente introduziu no mercado gasolina e gásóleo rodoviário nos seguintes valores (em litros):

<b>Mês</b>	<b>Gasóleo</b>	<b>Gasolina 95</b>	<b>Gasolina 98</b>
Janeiro		30.291,00	3.028,00
Fevereiro		30.111,00	3.019,00
Março		37.013,00	9.995,00
Abril		30.016,00	3.005,00
Maio		58.917,00	7.008,00
Junho		56.516,00	8.924,00
Julho		68.549,00	9.973,00
Agosto	567.669,00	351 366,00	50.153,00
Setembro		54.555,00	10.946,00
Outubro		86.579,00	11.985,00

Novembro		77.054,00	7.026,00
Dezembro		30.103,00	3.020,00
<b>TOTAL GLOBAL</b>	<b>567.669,00</b>	<b>911.070,00</b>	<b>128 082,00</b>

10.4 No mês de janeiro de 2022, a ora Requerente introduziu no mercado gasolina e gasóleo rodoviário nos seguintes valores (em litros):

Mês	Gasóleo	Gasolina 95	Gasolina 98
Janeiro	-	59.243,00	7.051,00
<b>TOTAL GLOBAL</b>	<b>-</b>	<b>59.243,00</b>	<b>7.051,00</b>

10.5 Nos meses de fevereiro a abril de 2022, a Requerente introduziu no mercado gasolina e gasóleo rodoviário nos seguintes valores (em litros):

Mês	Gasóleo	Gasolina 95	Gasolina 98
Fevereiro	-	85.436,00	14.087,00
Março	-	42.105,00	-
Abril	-	30.263,00	3.022,00
<b>TOTAL GLOBAL</b>	<b>-</b>	<b>157.804,00</b>	<b>17.109,00</b>

10.6 Tendo em consideração a introdução no consumo de produtos petrolíferos, é liquidado à Requerente um montante de CSR correspondente à multiplicação dos litros de gasolina e gasóleo rodoviário introduzidos no mercado acima identificados pelo valor da CSR estabelecido no artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (“Lei 55/2007”)<sup>1</sup>, nos termos do qual o valor da contribuição rodoviária corresponde a: (i) € 87/1.000 litros para a gasolina e (ii) € 111/1.000 litros para o gasóleo rodoviário.

<sup>1</sup> Salvo indicação em contrário, todas as referências à Lei n.º 55/2007 reportam-se à redação anterior à entrada em vigor da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, por ser esta a redação aplicável aos atos em discussão.

10.7 no que respeita ao ano de 2021, tendo por base as declarações de introdução no consumo, a AT emitiu à ora Requerente liquidações de CSR no valor global de **€ 153.417,50** (cfr. **documento n.º 1** que se junta), conforme se segue:

Mês	Gasóleo	CSR Gasóleo	Gasolina 95	CSR Gasolina 95	Gasolina 98	CSR Gasolina 98
Janeiro	-	-	30 291,00	2 635,32 €	3 028,00	263,44 €
Fevereiro	-	-	30 111,00	2 619,66 €	3 019,00	262,65 €
Março	-	-	37 013,00	3 220,13 €	9 995,00	869,57 €
Abril	-	-	30 016,00	2 611,39 €	3 005,00	261,44 €
Maio	-	-	58 917,00	5 125,78 €	7 008,00	609,70 €
Junho	-	-	56 516,00	4 916,89 €	8 924,00	776,39 €
Julho	-	-	68 549,00	5 963,76 €	9 973,00	867,65 €
Agosto	567 669,00	63 011,26 €	351 366,00	30 568,84 €	50 153,00	4 363,31 €
Setembro	-	-	54 555,00	4 746,29 €	10 946,00	952,30 €
Outubro	-	-	86 579,00	7 532,37 €	11 985,00	1 042,70 €
Novembro	-	-	77 054,00	6 703,70 €	7 026,00	611,26 €
Dezembro	-	-	30 103,00	2 618,96 €	3 020,00	262,74 €
<b>TOTAL GLOBAL</b>	<b>567 669,00</b>	<b>63 011,26 €</b>	<b>911 070,00</b>	<b>79 263,09 €</b>	<b>128 082,00</b>	<b>11 143,13 €</b>

10.8 No que concerne ao mês de janeiro de 2022, tendo por base as declarações de introdução no consumo, a AT emitiu à ora Requerente liquidação de CSR no valor de **€ 5.767,58**, (cfr. **documento n.º 2** que se junta), conforme se segue:

Mês	Gasóleo	CSR Gasóleo	Gasolina 95	CSR Gasolina 95	Gasolina 98	CSR Gasolina 98
-----	---------	-------------	-------------	-----------------	-------------	-----------------

Janeiro	-	0€	59 243,00	5 154,14 €	7 051,00	613,44 €
<b>TOTAL</b>	-	<b>0€</b>	<b>59 243,00</b>	<b>5 154,14 €</b>	<b>7 051,00</b>	<b>613,44 €</b>
<b>GLOBAL</b>						

10.9 Finalmente, no que respeita aos meses de fevereiro a abril de 2022, tendo por base as declarações de introdução no consumo, a AT emitiu à ora Requerente liquidações de CSR no valor de **€ 15.217,42**, (cfr. **documento n.º 3** que se junta), conforme se segue:

Mês	Gasóleo	CSR Gasóleo	Gasolina 95	CSR Gasolina 95	Gasolina 98	CSR Gasolina 98
Fevereiro	-	0€	85 436,00	7 432,93 €	14 087,00	1 225,57 €
Março	-	0€	42 105,00	3 663,14 €	-	0€
Abril	-	0€	30 263,00	2 632,88 €	3 022,00	262,91 €
<b>TOTAL</b>	-	<b>0€</b>	<b>157 804,00</b>	<b>13 728,95 €</b>	<b>17 109,00</b>	<b>1 488,48 €</b>
<b>GLOBAL</b>						

10.10 Não podendo a ora Requerente concordar com as liquidações n.º ..., de 12.02.2021, n.º ..., de 12.03.2021, n.º ..., de 12.04.2021, n.º ..., de 12.05.2021, n.º ..., de 14.06.2021, n.º ..., de 14.07.2021, n.º ..., de 16.08.2021, n.º ..., de 13.09.2021, n.º ..., de 12.10.2021, n.º ..., de 16.11.2021, n.º ..., de 13.12.2021, e n.º ..., de 14.01.2022, na parte relativa à CSR, referentes ao ano de 2021, porque manifestamente ilegais, deduziu, em 15.07.2022, pedido de revisão oficiosa contra aqueles atos de liquidação (cfr. **documento n.º 4** que se junta).

10.11 Por não poder também concordar com a liquidação n.º ..., de 14.02.2022, na parte relativa à CSR, referente ao período de janeiro de 2022, porque ilegal, deduziu, também em 15.07.2022, pedido de revisão oficiosa contra este ato de liquidação (cfr. **documento n.º 5** que se junta).

10.12 Finalmente, por não poder concordar com as liquidações n.º..., de 15.03.2022, n.º ..., de 13.04.2022 e n.º ..., de 12.05.2022, na parte relativa à CSR, referentes aos

períodos de fevereiro a abril de 2022, porque manifestamente ilegais, a Requerente deduziu, também em 15.07.2022, reclamação graciosa contra estes atos de liquidação (cfr. **documento n.º 6** que se junta).

- 10.13 Por Ofício n.º 2023..., da Alfândega de Leixões, a ora Requerente foi notificada do projeto de decisão do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de 2021, no sentido do indeferimento (“**Projeto de Decisão RO 2021**”), e para exercer o competente direito de audição prévia (cfr. **documento n.º 7** que se junta).
- 10.14 Em 04.07.2023, por Ofício n.º 2023..., veio a ora Requerente a ser notificada do Despacho do Diretor da Alfândega de Leixões, proferido em 21.06.2023, de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de ISP e CSR n.º ..., de 12.02.2021, n.º ..., de 12.03.2021, n.º ..., de 12.04.2021, n.º ..., de 12.05.2021, n.º ..., de 14.06.2021, n.º..., de 14.07.2021, n.º..., de 16.08.2021, n.º ..., de 13.09.2021, n.º ..., de 12.10.2021, n.º ..., de 16.11.2021, n.º ..., de 13.12.2021, e n.º ..., de 14.01.2022, na parte relativa à CSR, relativas ao ano de 2021, no montante global de € 153.417,50 (cfr. **documento n.º 8** que se junta).
- 10.15 Em 04.07.2023, por Ofício n.º 2023..., da Alfândega de Leixões, a ora Requerente foi notificada do projeto de decisão do pedido de revisão oficiosa apresentado contra a liquidação de janeiro de 2022, no sentido do indeferimento (“**Projeto de Decisão RO janeiro 2022**”), e para exercer o competente direito de audição prévia (cfr. **documento n.º 9** que se junta).
- 10.16 Em 24.07.2023, por Ofício n.º 2023..., a ora Requerente veio a ser notificada do Despacho do Diretor Adjunto da Alfândega de Leixões, proferido em 21.07.2023, de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra a liquidação de ISP e CSR n.º ..., de 14.02.2022, na parte relativa à CSR, relativa ao período de janeiro de 2022, no montante de € 5.767,58 (cfr. **documento n.º 10** que se junta).
- 10.17 Em 11.07.2023, por Ofício n.º 2023..., da Alfândega de Leixões, a ora Requerente foi notificada do projeto de decisão da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de fevereiro a abril de 2022, no sentido do indeferimento (“**Projeto de Decisão RG fevereiro-abril 2022**”), e para exercer o competente direito de audição prévia (cfr. **documento n.º 11** que se junta).

10.18 Em 04.08.2023, por Ofício n.º 2023..., a ora Requerente veio a ser notificada do Despacho do Diretor Adjunto da Alfândega de Leixões, proferido em 28.07.2023, de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações d de ISP e CSR n.º ..., de 15.03.2022, n.º ..., de 13.04.2022 e n.º ..., de 12.05.2022, na parte relativa à CSR, relativas aos períodos de fevereiro a abril de 2022, no montante global de € 15.217,42 (cfr. **documento n.º 12** que se junta).

10.19 Não podendo a ora Requerente conformar-se com estes atos de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de CSR de 2021 e de janeiro de 2022 e da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de CSR de fevereiro a abril de 2022, nem com aqueles atos de liquidação, porque ilegais, deduz o presente pedido de pronúncia arbitral

10.20 Sustenta ainda a Requerente que:

- tem legitimidade processual;
- a ilegalidade das liquidações de CSR resultam de erro de direito traduzido em violação do direito europeu, máxime da Diretiva 2008/118 e da Diretiva 2020/262 que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo e, conseqüentemente da Constituição da República (artigo 8º-4) (cfr artigos 73º e ss., da Resposta)

- os pedidos de revisão oficiosa relativos às liquidações de CSR de 2021 e de janeiro de 2022 fundaram-se assim em erro imputável aos serviços e foram apresentados para além do prazo para a reclamação graciosa (2 anos) mas dentro do prazo de 4 anos previsto no artigo 78º-1, da LGT;

- é tempestiva a reclamação graciosa apresentada em 15-7-2022 contra as liquidações de CSR dos períodos de fevereiro, março e abril de 2022;

- é dever da AT corrigir a injustiça grave e notória em que alegadamente se traduz a liquidação de montantes de CSR superiores aos devidos fundados em legislação portuguesa que contraria ou viola o direito europeu.

## POSIÇÃO DA REQUERIDA

- 11** A Requerida apresentou resposta/contestação, tendo invocado **a incompetência material** do Tribunal Arbitral para o objeto do litígio e, subsidiária e designadamente em síntese, que a Requerente, tendo repercutido a CSR nos seus clientes, não está desembolsada do valor que peticiona.
- 12** Fundamenta a exceção de incompetência material do Tribunal alegando a qualificação da CSR como contribuição financeira, em vez de imposto, sendo que só este e não aquela são impugnáveis em sede arbitral à luz do regime jurídico estabelecido no DL n.º 10/2011 e na Portaria de vinculação da AT à arbitragem (Portaria n.º 112-A/2011) e que, ainda que a CSR fosse considerada como tendo a natureza de imposto, o Tribunal Arbitral sempre seria incompetente em razão da matéria porquanto, no entender da Requerida, estaria em causa nos autos a apreciação da legalidade de normas e não a apreciação da legalidade de atos de liquidação.
- 13** Contestando no mais o pedido arbitral, alega a Requerida:
- Nos termos do artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, a CSR era 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.
  - O regime dos impostos especiais de consumo, bem como o regime do imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) constante das Diretivas comunitárias<sup>2</sup> relativas

---

<sup>2</sup> Designadamente a Diretiva n.º 2008/118/CE do Conselho, de 16/12/2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE; a Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27/10/2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade; a Diretiva 92/83/CE do Conselho, de 19/10/1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas e Diretiva

a estes impostos, foi transposto, para o direito interno, através do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.

- Relevando para o caso em apreço o Capítulo I e o Capítulo II, inseridos na Parte I (Parte Geral) do CIEC, relativos aos *Princípios e regras gerais* e à *Liquidação, pagamento e reembolso do imposto*.
- Estabelecendo, pois, o CIEC, normas especiais, aplicáveis aos impostos especiais de consumo, e, conseqüentemente, à CSR, atinentes aos princípios e regras gerais e à liquidação, pagamento e reembolso do imposto.
- O artigo 4.º do CIEC, referente à *Incidência subjetiva*, indica quais os sujeitos passivos de impostos especiais de consumo, do seguinte modo:

“1 - São sujeitos passivos de impostos especiais de consumo:

○ O depositário autorizado, o destinatário registado e o destinatário certificado;

○ *No caso de fornecimento de eletricidade ao consumidor final, os comercializadores, definidos em legislação própria, os comercializadores para a mobilidade elétrica, os produtores que vendam eletricidade diretamente aos consumidores finais, os autoprodutores e os consumidores que comprem eletricidade através de operações em mercados organizados;*

○ *No caso de fornecimento de gás natural ao consumidor final, os comercializadores de gás natural, definidos em legislação própria.*

2 — São também sujeitos passivos, sem prejuízo de outros especialmente determinados no presente Código:

○ *A pessoa que declare os produtos ou por conta da qual estes sejam declarados, no momento e em caso de importação;*

○ *O arrematante, em caso de venda judicial ou em processo administrativo;*

○ *Qualquer outra pessoa, além do depositário autorizado, envolvida em saída irregular do entreposto fiscal ou que retire ou por conta da qual sejam retirados os produtos;*

○ *O depositário autorizado, o expedidor registado ou qualquer outra pessoa que se tenha constituído garante da operação de circulação, ou todas as pessoas que*

---

2011/64/UE do Conselho, de 21/06/2011, relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufaturados.

*tenham participado na saída irregular ou que tenham tido conhecimento da natureza irregular da mesma, em caso de irregularidade durante a circulação em regime de suspensão do imposto;*

- *A pessoa que detenha ou armazene os produtos sujeitos a imposto ou qualquer outra pessoa envolvida, em caso de detenção ou armazenagem irregular;*
  - *A pessoa responsável pela produção, incluindo a transformação, ou qualquer outra pessoa envolvida, em caso de produção ou transformação irregular;*
  - *Qualquer pessoa envolvida na entrada irregular dos produtos no território nacional;*
  - *As pessoas singulares ou coletivas que introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto, nas demais situações de irregularidade.”*
- Além do depositário autorizado, do destinatário registado e do destinatário certificado, com estatuto adquirido em conformidade com o preceituado no CIEC, de acordo com o previsto no Capítulo III, atinente à Produção, transformação e armazenagem em regime de suspensão, são também sujeitos passivos os referidos nas restantes alíneas do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 4.º.
  - Sujeitos passivos que, em conformidade com as normas e procedimentos estabelecidos no CIEC, estão, entre outras obrigações, adstritos ao dever de declaração, designadamente, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do CIEC, quanto ao depositário autorizado, nos termos do qual *“O depositário autorizado enquanto sujeito passivo de imposto é responsável pelas obrigações de declaração, mesmo relativamente a produtos de que não seja proprietário.”*
  - Verificando-se a introdução no consumo dos produtos sujeitos a IEC, decorrente dos factos previstos no artigo 9.º (Introdução no consumo), há lugar à sua formalização de acordo com o artigo 10.º e seguintes do CIEC, designadamente à apresentação/processamento da Declaração de Introdução no Consumo (e-DIC) ou, no caso de importação, da declaração aduaneira (DAU/Documento Administrativo Único).
  - Devendo, os sujeitos passivos, enquanto responsáveis pelo cumprimento das obrigações de declaração, após a liquidação, proceder, igualmente, ao pagamento do imposto correspondente, conforme resulta do artigo 11.º e seguintes do mesmo código.
  - Quanto ao reembolso, o artigo 15.º do CIEC estabelece as regras gerais de reembolso, referindo-se o artigo 16.º ao reembolso por erro na liquidação, e os artigos seguintes

(17.º, 18.º, 19.º e 20.º) a outros tipos de reembolso, que podem ocorrer em diferentes situações (expedição, exportação, retirada do mercado, inutilização e perda).

- Dispondo o artigo 15.º quanto às “Regras gerais do reembolso”, o seguinte:

*“1 - Constituem fundamento para o reembolso do imposto pago, desde que devidamente comprovados, o erro na liquidação, a expedição ou exportação dos produtos sujeitos a imposto, bem como a retirada dos mesmos do mercado, nos termos e nas condições previstas no presente Código.*

*2 - Podem solicitar o reembolso os sujeitos passivos referidos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto.*

*3 - O pedido de reembolso deve ser apresentado na estância aduaneira competente no prazo de três anos a contar da data da liquidação do imposto, sem prejuízo do disposto na alínea a) do artigo 17.º e na alínea a) do artigo 18.º*

*4 - O reembolso só pode ser efetuado desde que o montante a reembolsar seja igual ou superior a € 25.”*

- Sendo que, de acordo com o artigo 16.º (Reembolso por erro):

*“1 - O reembolso por erro na liquidação inclui o erro material e a errónea qualificação ou quantificação dos factos tributários.*

*2 - Sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo anterior, o reembolso pode ainda ser efetuado, no mesmo prazo, por iniciativa da estância aduaneira competente.*

#### **Do regime da CSR aplicável à data dos factos**

- A contribuição de serviço rodoviário (CSR), foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, tendo entrado em vigor em 01/01/2008, conforme resulta do disposto no n.º 1 do artigo 9.º, conjugado com o n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 380/2007, diploma que atribui às EP - Estradas de Portugal, S. A., atual Infraestruturas de Portugal, IP, SA, a concessão da rede rodoviária nacional e aprova as bases da concessão.
- De acordo com o disposto no artigo 1.º e no n.º 1 do artigo 3.º da Lei n.º 55/2007, a CSR visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, IP, SA., e constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis.

- Nos termos do n.º 1 e n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, a CSR “incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e dele não isentos”, variando o seu valor em função do produto petrolífero utilizado.
- Por sua vez, o artigo 7.º estatui que as “taxas do ISP são estabelecidas por portaria conjunta nos termos do Código dos Impostos Especiais de Consumo, por forma a garantir a neutralidade fiscal e o não agravamento do preço de venda dos combustíveis em consequência da criação da contribuição de serviço rodoviário”.
- Tais taxas vieram a ser estabelecidas pela Portaria n.º 16-C/2008, de 09/01 e em obediência ao disposto no referido artigo 7.º, tornou-se necessário “baixar” as taxas unitárias do ISP incidentes sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário, no exato montante do valor da CSR, conforme referido expressamente no preâmbulo da referida portaria.
- Não se procedeu (nem foi essa a intenção do legislador) a um desagramento da tributação do produto em causa, uma vez que este continuou a ser tributado exatamente no mesmo montante, embora em moldes diferentes.
- Consequentemente, salienta-se que, por força da entrada em vigor da CSR (em 01/01/2008), foi fixada uma nova taxa para o gasóleo rodoviário no montante de € 278,41/1000 litros (n.º 2 da Portaria n.º 16-A/2008 de 09/01, conjugado com o artigo 7.º da Lei n.º 55/2007), de modo a “acomodar” o montante de CSR fixado no n.º 2 do artigo 4.º da mesma lei, tendo o gasóleo passado, assim, a ser tributado com a aplicação de uma taxa de ISP (€ 278,41/1000 lts.) a que acresce o montante estabelecido legalmente, a título de CSR, sendo as referidas taxas objeto de atualização.
- A partir da entrada em vigor do diploma em apreço, o gasóleo e a gasolina passaram a estar sujeitos a um “nível de tributação” constituído pela taxa de ISP e pela CSR.
- Conforme dispõe o n.º 1 do artigo 5.º do mesmo diploma, a CSR é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e, não obstante constitua receita da Infraestruturas de Portugal, IP, SA (artigo 6.º), a sua liquidação e cobrança incumbe à AT, aplicando-se “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”.

- O mecanismo de liquidação da CSR representa uma espécie de substituição tributária, na medida em que a CSR é devida pelos sujeitos passivos de ISP, que se substituem à Infraestruturas de Portugal, IP, S.A. (IP), a quem é destinada a CSR liquidada e cobrada pela AT, como contrapartida pela utilização dos serviços prestados pela IP aos utentes das vias rodoviárias.
- Por outro lado, o valor da CSR é determinado em função dos consumos de gasolina, de gasóleo rodoviário e GPL auto e não com base no preço efetivo dos serviços prestados pela IP aos utilizadores das vias rodoviárias nacionais.
- A CSR constitui, pois, a contrapartida pela utilização dos serviços prestados pela IP aos utentes das vias rodoviárias, em nome do Estado, por força das bases da referida concessão, aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, suportada pelos seus utilizadores (princípio do utilizador-pagador), e apenas subsidiariamente pelo Estado.

#### **Das alterações introduzidas pela Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro**

- A Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, que altera o Código dos Impostos Especiais de Consumo, a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e o Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29 de maio, transpondo as Diretivas (UE) 2019/2235, 2020/1151 e 2020/262, introduziu profundas alterações ao anterior regime da CSR, a qual passou a estar incorporada no ISP.
- Segundo a exposição de motivos da respetiva proposta de lei:  
*“Determina-se (...) que uma parte da receita cobrada, em território continental, a título de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, é objeto de consignação em benefício do serviço rodoviário nacional. Destarte, **respeitando os princípios que nortearam a criação da contribuição de serviço rodoviário, designadamente o desígnio de repercutir nos utilizadores da rede viária os custos inerentes à gestão da rede rodoviária nacional tendo em atenção o percurso que estes realizam consumindo uma unidade de medida de combustível, sanciona-se expressamente a internalização desta como parte do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos.** Esta integração não implica, em todo o caso, qualquer agravamento do nível de tributação em sede de impostos especiais de consumo, não se traduzindo em qualquer*

---

*acréscimo ou oneração adicional aos cidadãos e às empresas, assegurando-se a garantia de plena e efetiva neutralidade”.*

- Assim, da receita do ISP, uma parcela equivalente à que corresponde à contribuição, será utilizada para financiar a Infraestruturas de Portugal, conforme a nova redação dos artigos 1.º, 3.º e 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, introduzida pela Lei n.º 24-E/2022.
- Por outro lado, **se dúvidas houvesse quanto à repercussão da CSR nos preços de venda e sobre quem é que efetivamente suporta o custo do pagamento desse montante ao Estado, o legislador veio esclarecer que o ISP/CSR é sempre repercutido nos consumidores, conforme resulta da nova redação do artigo 2.º do CIEC, introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, tendo o legislador esclarecido, igualmente, no artigo 6.º da Lei nº 24-E/2022, que aquele preceito legal tem a natureza de norma interpretativa.**

**Do dever de informação e de faturação do comercializador de combustíveis ao consumidor (detalhando, nomeadamente, a CSR na fatura de venda ao consumidor).**

- A Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro, veio estabelecer o Regime de cumprimento do dever de informação do comercializador de energia ao consumidor, consagrando no ordenamento jurídico alguns mecanismos destinados a proteger o utente de serviços públicos essenciais (cf. artigo 1.º), aplicando-se aos comercializadores de energia no fornecimento e ou prestação de serviços aos consumidores de energia elétrica, gás natural, gases de petróleo liquefeitos (GPL), e combustíveis derivados do petróleo (cf. artigo 2.º).
- E entre outras obrigações, a Lei n.º 5/2019 prevê ainda no capítulo III, relativo ao *GPL e combustíveis derivados do petróleo*, a obrigação da emissão de fatura detalhada nos seguintes termos:

*“1 — As faturas do GPL e dos combustíveis derivados do petróleo a apresentar pelos comercializadores dos postos de abastecimento aos consumidores devem conter os elementos necessários a uma completa e acessível compreensão dos valores totais e desagregados faturados, designadamente os seguintes:*

- Taxas discriminadas;
- Impostos discriminados;
- *Quantidade e preço da incorporação de biocombustíveis.*
  - 2 — *A fatura deve discriminar as fontes de energia primária utilizadas e as emissões de CO2 e outros gases com efeito de estufa a que corresponde o consumo da fatura.*
  - 3 — *Os comercializadores devem incluir na fatura informação relativa aos meios e formas de resolução judicial e extrajudicial de conflitos disponíveis, incluindo a identificação das entidades competentes e o prazo para este efeito.*
  - 4 — *O cumprimento do disposto no presente artigo não pode implicar um acréscimo do valor da fatura.”*
- Complementarmente, o Regulamento n.º 141/2020, de 20 de fevereiro, da Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE), veio estabelecer o **Regime de Cumprimento do Dever de Informação do Comercializador de Combustíveis Derivados do Petróleo e de GPL ao Consumidor, impondo aos comercializadores a obrigação de informação e de emissão de fatura detalhada**, com desagregação dos valores faturados, conforme disposto, designadamente, nos seus artigos 5.º, 8.º e 9.º.
- Pois, de acordo com o preâmbulo do mesmo Regulamento,
  - “... todos os bens destinados à venda a retalho devem exibir o respetivo preço de venda ao consumidor e que o preço de venda e o preço por unidade de medida, seja qual for o suporte utilizado para os indicar, se referem ao preço total expresso em moeda com curso legal em Portugal, devendo incluir todos os impostos, taxas e outros encargos que nele sejam repercutidos, de modo que o consumidor possa conhecer o montante exato que tem a pagar”
- E, por isso, em conformidade, nos termos do n.º 1 do artigo 8.º do Regulamento,
  - “Os comercializadores de combustíveis derivados de petróleo e de GPL em postos de abastecimento estão obrigados à apresentação de uma fatura detalhada que contenha os elementos necessários a uma completa e acessível compreensão dos valores faturados, conforme estabelecido no artigo 16.º da Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro.”

- Sendo que, adicionalmente ao vertido na Lei n.º 5/2019, **os comercializadores, conforme o exigido pelas normas do artigo 9.º, n.º 1, alínea d), devem informar os seus clientes da desagregação dos valores faturados, evidenciando**, nomeadamente, **“As taxas e os impostos devidos, expressos em EUR/litro no caso das gasolinas, dos gasóleos e do GPL Auto, e em EUR/garrafa no caso do GPL engarrafado;” devendo ser identificados**, relativamente ao total da fatura, de acordo com o n.º 2:
  - “a) **O Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP), que inclui, designadamente, o adicional ao ISP, o adicionamento sobre as emissões de CO2 (Taxa de Carbono) e a contribuição de serviço rodoviário (CSR);**
  - b) *O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA);*
    - *Outros que se venham a aplicar.”*
- Decorrendo de tal regime jurídico, conforme melhor se explanará adiante, que a partir da sua entrada em vigor, em 2020, **as faturas de venda de produtos combustíveis passaram a refletir o tipo de produto em causa, de forma detalhada e discriminada por tributo/imposto, o que permite concluir que os impostos em causa são repercutidos no consumidor, incluindo a CSR**, conforme decorre expressamente das normas supracitadas.

#### **Da questão das finalidades da CSR**

- Alega a Requerente que a CSR, ao ter a sua receita destinada ao financiamento da rede rodoviária nacional, está a financiar despesas gerais que poderiam ser financiadas por qualquer imposto, pelo que teria uma finalidade puramente orçamental, havendo, assim, uma desconformidade entre os artigos 3.º e seguintes da Lei n.º 55/2007, de 31/8, que criou a CSR, enquanto imposto especial de consumo não harmonizado, e o estatuído no n.º 2 do artigo 1.º da diretiva 2008/118/CE, tendo em consideração o conteúdo que a jurisprudência do TJUE atribui ao conceito de “motivo específico”, o qual constitui um requisito para a criação de tributos nacionais sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

- A Requerida considera que, ao contrário do que defende a Requerente, existe um vínculo entre o destino dado às receitas da CSR e o motivo específico que levou à sua criação, através da Lei n.º 55/2007, tendo em consideração que:
  - a. Esta lei atribui a concessão da rede rodoviária nacional à EP-Estradas de Portugal, EPE (artigo 9.º), atual Infraestruturas de Portugal, IP, S.A. remetendo a sua definição para decreto-lei;
  - b. Estabelece que a rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, IP, S.A. é financiada pelos seus utilizadores (princípio do utilizador-pagador), e apenas subsidiariamente pelo Estado (artigo 2.º);
  - c. Determina que a CSR constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, medida através do consumo de combustíveis (artigo 3.º, n.º 1, que concretiza o princípio acima referido);
  - d. Prescreve que a CSR constitui fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da Infraestruturas de Portugal, IP, S.A. (artigo 3.º, n.º 2);
  - e. Estabelece que o produto da CSR constitui receita própria da Infraestruturas de Portugal, IP, S.A. (artigo 6.º);
  - f. O Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13/11, que definiu as bases da referida concessão, prevê a CSR entre as fontes de financiamento do concessionário Infraestruturas de Portugal, IP, S.A.
- E sendo a CSR uma receita própria da Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., a questão dos objetivos/finalidades subjacentes à mesma, terá que ser analisada à luz do Decreto-Lei n.º 380/2007, que atribui àquela entidade a concessão do financiamento, conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional e que aprova as bases da concessão.
- E da análise efetuada ao contrato de concessão acima identificado, verifica-se a existência de uma série de objetivos/finalidades, subjacentes à atividade da Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., que permite refutar de forma clara a argumentação apresentada pela Requerente de que *“a CSR foi criada por razões de ordem puramente orçamental, visando, apenas, a angariação de receitas próprias para financiamento da (...)Infraestruturas de Portugal, S.A. (...)”*.

- Este contrato de concessão, com uma duração de 75 anos, decorreu de uma mudança de paradigma na gestão da infraestrutura rodoviária em que por um lado, se separava a regulação da operação (e esta última deixava de estar obrigatoriamente na esfera do Estado), e por outro atribuía-se a uma Empresa a responsabilidade de disponibilizar rodovias aos utentes de acordo com níveis de serviço previamente definidos para cada tipo de estrada, de ser ambientalmente sustentável e de prosseguir objetivos de redução de sinistralidade ambiciosos, sendo que, após a assinatura do contrato de concessão a Infraestruturas de Portugal, IP, S.A. passou a ter como principais fontes de receitas a Contribuição do Serviço Rodoviário e as portagens cobradas nas vias portajadas sob sua gestão.
- Desde logo no n.º 4, da alínea b), da base 2 é claramente referido que a concessionária deve: *Prosseguir os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental referidos no quadro II anexo às presentes bases.*
- Por seu turno na base 12, que estabelece as obrigações de informação da concessionária, ao longo de todo o período da concessão, estatui que a concessionária compromete-se a fornecer informação sobre sinistralidade, remetendo ao *“InIR, no 1.º trimestre de cada ano, um relatório respeitante ao ano anterior, no qual é prestada informação circunstanciada, nomeadamente com vista à aplicação do disposto na base 66, sobre os níveis de sinistralidade registados na concessão, cobrindo aspectos como os pontos de acumulação de acidentes e identificação das suas causas e comparação com congéneres nacionais e internacionais, acompanhado por auditoria efectuada por entidade idónea e independente sobre tais níveis de sinistralidade”.*
- No que concerne à sinistralidade, em particular, a base 42, estatui que:
  - “1 - A concessionária deve manter um contínuo controlo dos níveis de sinistralidade registados na concessão e promover a realização de auditorias anuais aos mesmos.*
  - 2 - A concessionária deve propor ao InIR, em consequência dos resultados das auditorias anuais a que se refere o número anterior, medidas tendentes à redução dos níveis de sinistralidade, propondo, do mesmo modo, o regime de eventual participação do concedente na respectiva implementação, sem prejuízo das demais especificações legais na matéria.”.*

- Na secção IV, relativa às penalidades e especificamente na base 63, é estabelecido que a concessionária se encontra sujeita a um regime de penalidades específico relativo:
  - a) *Ao nível de serviço das vias;*
  - b) *Às externalidades ambientais; e*
  - c) *À sinistralidade registada nas vias.*
- Sendo que, na parte I, são inclusivamente definidos objetivos de redução de sinistralidade, com recurso a indicadores de atividade relacionados com a segurança rodoviária, nomeadamente:
  - I) *Número de pontos negros (Rede EP)*
  - II) *Gravidade dos acidentes nas travessias urbanas (na Rede EP)*
  - III) *Número de vítimas mortais (na Rede EP)*
- No que se refere às Inspeções de Segurança Rodoviária Realizadas [https://www.infraestruturasdeportugal.pt/sites/default/files/files/files/2017\\_7.pdf](https://www.infraestruturasdeportugal.pt/sites/default/files/files/files/2017_7.pdf) (Relatório de Sustentabilidade 2017, pg. 46), uma das atividades fundamentais da Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., em termos de segurança rodoviária, são as Inspeções de Segurança Rodoviária, efetuadas por equipas de inspetores de segurança e com uma abrangência nacional, que permitem identificar desconformidades e problemas de segurança rodoviária relacionados com a infraestrutura, bem como, propor as medidas corretivas com melhor custo-benefício;
- Desde 2015, o Centro de Prevenção ao Acidente ganhou robustez tendo sido inspecionados e analisados 106 acidentes graves (com registo de vítimas mortais e/ou feridos graves) ocorridos na rede IP, o que permitiu analisar as possíveis causas dos acidentes e assim ter uma atuação mais eficaz sobre a rede.
- Verifica-se assim que o invocado “motivo específico” para a “razão de ser” da CSR, também se consubstancia em objetivos ambientais e de redução de sinistralidade, verificando-se o condicionalismo contestado pela Requerente e não estando por isso em causa despesas gerais ou com finalidades puramente orçamentais, indo inclusive ao encontro do preconizado no âmbito do acórdão do TJUE (Primeira Secção), de 25 de julho de 2018, processo C-103/17 (Messer France, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=204389&pageIndex=0&do>

---

clang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1833795), em que se considera que se “*prossegue uma finalidade específica, na aceção da referida disposição, um imposto deve visar, por si mesmo, assegurar a finalidade específica invocada. É esse o caso, em particular, se o produto desse imposto deve ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos ambientais especificamente relacionados com o consumo de eletricidade sujeito ao referido imposto e para promover a coesão territorial e social, de tal forma que exista uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 30, e de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 41).*”

- No mesmo acórdão, é também salientado que “*no que se refere à finalidade ambiental prosseguida pela CSPE, esta incentiva a produção de eletricidade a partir de fontes renováveis e por cogeração, contribuindo para o seu financiamento, pelo que assegura, por si mesma, a realização da finalidade específica invocada. Existia, portanto, de facto, uma relação direta entre a finalidade ambiental prosseguida por esta contribuição e a atenuação dos efeitos negativos do consumo de eletricidade no ambiente. Por conseguinte, no que respeita à sua finalidade ambiental, a CSPE prosseguia de facto uma finalidade específica.*”.
- É inequívoco que existem na CSR objetivos/finalidades não orçamentais, estando subjacente à sua criação e afetação motivos específicos distintos de uma finalidade orçamental, nomeadamente finalidades de redução de sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, sendo, pois, a referida CSR conforme ao direito comunitário, ao contrário do que defende a Requerente

#### **Da questão do reembolso da CSR e da repercussão efetiva nos preços praticados ao consumidor**

- Mas ainda que assim não fosse, o que só por hipótese académica se admite, “*a ordem jurídica comunitária e a proteção dos direitos que ela consagra não exigem a concessão do reembolso de impostos indevidamente liquidados ao contribuinte em condições tais que produzam o seu enriquecimento sem causa*”, tal como expresso no ponto n.º 26 do Acórdão do TJUE *Hans Just*, proferido no âmbito do processo 68/79, em 27 de fevereiro de 1980.

- É jurisprudência pacífica do TJUE que o Estado tem o direito de recusar o reembolso de impostos cobrados em violação do direito comunitário na condição de provar que o encargo fiscal foi efetivamente suportado por uma pessoa diferente do sujeito passivo do imposto e que o reembolso do imposto a este último determinaria uma situação de enriquecimento sem causa (v.g., Proc.º n.º C-147/01, Acórdão de 02/10/2003).
- Ora, nem o direito comunitário nem os princípios do Estado de Direito e da proteção da confiança toleram o enriquecimento sem causa de um sujeito passivo através do reembolso de um imposto que foi repercutido em terceiros.
- Mais, consubstanciaria uma clamorosa injustiça, com consequências financeiras muito gravosas, se a AT se visse obrigada a restituir à Requerente um montante de imposto/contribuição que entregou às Infraestruturas de Portugal, IP, S.A., nos termos da lei, e que aquela não suportou porque repercutiu o encargo nos consumidores finais dos combustíveis, conduzindo a um inadmissível enriquecimento sem causa de uma empresa em desfavor do interesse público.
- De facto, atente-se na pronúncia do TJUE, que, por despacho proferido em 07/02/2022, no Proc.º C-460/21, tendo por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado no âmbito do processo n.º 564/2020-T, sobre a mesma temática que conforma o objeto do presente pedido arbitral, concluiria o seguinte:
  - 1) *O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, 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 pública concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários.*
  - 2) **O Direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais possam fundamentar a sua recusa de reembolsar um imposto indireto contrário à Diretiva 2008/118 na presunção de que esse imposto foi repercutido sobre terceiros e, conseqüentemente, no enriquecimento sem causa do sujeito passivo.”**
- Esclarecendo ainda o TJUE, no despacho de 07/02/2022, no Proc.º C-460/21, que:

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

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

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

42 Por conseguinte, **um Estado-Membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da União quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo e quando o reembolso do imposto conduzisse, para este sujeito passivo, a um enriquecimento sem causa.** (...)”

- De onde resulta, na esteira da jurisprudência há muito assente do TJUE, que, desde que seja provado que os impostos indevidamente arrecadados foram efetivamente

incluídos no preço das mercadorias vendidas, e assim repercutidos nos adquirentes, o Estado não está obrigado à devolução dos ditos impostos (v.g., entre outros, o Proc.º do TJUE C-199/82, de 09/11/1983).

- E ainda de acordo com a jurisprudência pacífica do TJUE **são incompatíveis com o direito comunitário as modalidades de prova cujo efeito seja fazer com que seja praticamente impossível ou excessivamente difícil a devolução dos impostos arrecadados contra as disposições de Direito comunitário**, considerando o TJUE que tal se verifica quando se imponha ao contribuinte o ónus de provar que os tributos indevidamente pagos não foram repercutidos sobre outros sujeitos.
- O raciocínio supra explanado tem de ser igualmente válido para a prova a apresentar pelo Estado.
- Isto é, de acordo com aquele acórdão do TJUE, a repercussão efetiva dos montantes liquidados a título de CSR sobre terceiros, é suscetível de prova.
- Considerando o acima exposto quanto à incompatibilidade com o direito comunitário da exigência de uma prova impossível ao sujeito passivo, também **não se pode exigir ao Estado que, para provar a efetiva repercussão do imposto por parte do sujeito passivo sobre terceiros, faça uma prova impossível.**
- É que, cabe desde logo salientar, a repercussão da CSR não é uma repercussão que tenha um mecanismo de requisitos formais legalmente consagrados como acontece, por exemplo, com o IVA (o mecanismo do reembolso ou o da dedução do IVA pago a montante, exercido por intermédio da declaração periódica, subtraindo ao IVA liquidado o respetivo dedutível, nos termos previstos no CIVA).
- Do mesmo modo, **também do ponto de vista contabilístico, a CSR não está individualizada numa conta específica, pois o valor da CSR não está segregado do valor do ISP, sendo o tratamento dado à CSR exatamente o mesmo que é dado ao ISP, ou seja, os impostos são tratados como um todo.**
- **A não consagração de um mecanismo formal de repercussão da CSR constitui, aliás, a regra nos impostos especiais sobre o consumo, porquanto, na verdade, a sua aplicação decorre da transferência da carga fiscal para o consumidor, através do preço.**

- A este respeito, citamos o acórdão do STA de 14/10/2020, proferido no processo n.º 506/17.2BEALM, que, na exposição do voto de vencido do juiz conselheiro Gustavo Lopes Courinha, refere que

*“O caso mais notório evidencia-se ao nível dos Impostos Especiais de Consumo, onde é manifesta a omissão no respetivo Código de qualquer possibilidade (e, muito menos, exigência) de repercussão: apesar disso, não é admissível aceitar, em caso algum, que o consumidor repercutido fique desprovido de tutela judicial tributária junto do Sujeito Ativo, por não existir uma expressa “repercussão legal”. Mais: sendo o exercício da repercussão económica uma decorrência normal de qualquer atividade económica – em que todo e qualquer agente económico reflete a jusante os encargos genéricos incorridos a montante enquanto custos de produção de um bem económico –, é pouco compreensível que o Ente Público se visse na necessidade expressa de habilitar os Concessionários para a sua efetivação, como parece sustentar a posição ora vencedora.”*
- A prova da repercussão da CSR nos preços praticados ao consumidor, só pode partir da análise de factos conhecidos e demonstráveis e, portanto, que possuam alguma consistência prática.
- Assim, **com vista a fazer PROVA DA REPERCUSSÃO EFETIVA DA CSR pela Requerente, foi efetuada pela AT uma ação, constando da Informação n.º 4-ENG/2023, 11/01/2023, da Unidade dos Grandes Contribuintes da AT (Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras I), constante do PA, os resultados da análise efetuada que comprovam que a CSR liquidada, relativamente às introduções no consumo efetuadas de janeiro a dezembro de 2021 (correspondentes às liquidações efetuadas de 12/02/2021 a 14/01/2022), foi incluída no preço de venda dos combustíveis e, conseqüentemente constituiu encargo, não da Requerente, mas de quem adquiriu os combustíveis.**

(...)

(...)

Face ao exposto, ficou clara a intenção do legislador em fazer recair o encargo da CSR sobre o consumidor final dos combustíveis, que se concretiza, como se demonstrará nesta exposição, pelo facto de a CSR (tal como o ISP nas suas diversas componentes) estar incorporada no preço de venda dos combustíveis, sendo um dos componentes do custo da mercadoria vendida, e não parte integrante da margem bruta de comercialização (como é o caso de outros impostos como IRC, IMT, IMI, Imposto do Selo, etc., e restantes gastos de operação), sendo posteriormente entregue pelo sujeito passivo do imposto, ao Estado.

No mesmo sentido se infere sobre o entendimento de que o encargo do imposto recai sobre o consumidor final, quando, a título de exemplo, observamos o benefício fiscal previsto no art.º 93.º-A (reembolso parcial para o gasóleo profissional) do CIEC, aplicável ao consumo de gasóleo profissional por parte de empresas de transporte de mercadorias, que apenas permite o reembolso do ISP ao adquirente do combustível, como entidade que suporta o encargo do imposto, e não ao comercializador, como sujeito passivo.

Conclusão semelhante é retirada das disposições legais e regulamentares introduzidas pela Lei n.º 5/2019 de 11 de janeiro, e complementadas pelo Regulamento n.º 141/2020 emitido pela Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE), que consagram o direito e dever de informação aos consumidores por parte dos comercializadores de combustíveis derivados do Petróleo e GPL de prestar informação de forma clara, objetiva e adequada, nomeadamente sobre o preço total dos bens e serviços, incluindo os montantes das taxas e impostos. Este dever de informação entrou em vigor nas faturas emitidas a partir de 27-07-2020, e aplica-se exclusivamente aos comercializadores dos postos de abastecimento dos combustíveis.

(...)

(...)

(...)

(...)

O objeto da Lei aludida é estabelecer o regime de cumprimento do dever de informação do consumidor por parte do comercializador de energia. No caso da comercialização do GPL e combustíveis derivados do petróleo o dever de informação é cumprido, nomeadamente, pela emissão da fatura detalhada, devendo conter os elementos necessários a uma completa e acessível compreensão dos valores totais e desagregados faturados, designadamente:

- a) Taxas discriminadas;
- b) Impostos discriminados;
- c) Quantidade e preço da incorporação de biocombustíveis.

No que respeita ao Regulamento emitido pela ERSE, o mesmo clarifica a introdução no ordenamento jurídico nacional das disposições supramencionadas, por via da transposição de diretivas comunitárias, relativas à defesa dos consumidores em matéria de indicação dos preços dos produtos colocados à disposição dos consumidores, referindo a obrigatoriedade que todos os produtos comercializados, na venda a retalho, deverem exibir o respetivo preço de venda ao consumidor, e que o preço de venda e o preço por unidade de medida, devem incluir todos os impostos, taxas e outros encargos que nele sejam repercutidos<sup>1</sup>, de modo que o consumidor possa conhecer o montante detalhado que tem a pagar.

Determina que, relativamente à comercialização de combustíveis derivados de petróleo e de GPL, os comercializadores estão obrigados à desagregação dos valores faturados, evidenciando, nomeadamente, e como indicado na alínea a) do n.º 2 do art.º 9.º “O Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP), que inclui, designadamente, o adicional ao ISP, o adicionamento sobre as emissões de CO2 (Taxa de Carbono) e a contribuição de serviço rodoviário (CSR)”.

Ficou evidente, e ainda que tendo presente que as disposições mencionadas do dever de informação apenas se aplicam aos comercializadores dos postos de combustíveis, os princípios e elementos inerentes à formação do preço de venda destes produtos, plasmados naquele caso nas faturas detalhadas emitidas aos consumidores finais de combustíveis, são exatamente os mesmos no que se refere à formação dos preços de comercialização entre todas as categorias de operadores económicos, demonstrando inequivocamente que a CSR está incluída no CMVMC e concomitantemente no preço de venda, sendo repercutida nos adquirentes dos combustíveis, e não um encargo dos comercializadores dos combustíveis.

(...)

Face aos argumentos apresentados, é evidente que ficou assegurado o princípio da neutralidade fiscal na introdução da CSR, pela compensação exatamente do valor unitário da mesma na descida do valor unitário do ISP. Assim, a introdução da CSR nos preços praticados de venda dos combustíveis, não pode ter causado absolutamente nenhuma variação no volume de vendas dos combustíveis, uma vez que a mesma não originou qualquer variação do preço de venda.

Quer isto dizer que, qualquer variação no preço de venda dos combustíveis que tenha implicado uma variação negativa no volume de vendas dos combustíveis, e respetivos resultados dos operadores económicos, após a introdução da CSR, não tem qualquernexo de causalidade com este facto, tendo de ser explicada por outros motivos, nomeadamente efeito da cotação internacional dos produtos, redução da procura, escassez de produto nos mercados internacionais motivada, por exemplo por conflitos militares nos países exportadores, etc.

(...)

### **3 - Dos procedimentos adotados pela A...**

A [A...] é uma sociedade que tem como atividade principal o comércio por grosso de produtos petrolíferos (CAE 46711), e como atividades secundárias engenharia e técnicas afins (CAE 071120), outro comércio a retalho de produtos alimentares, em estabelecimentos especializados, n.e. (CAE 047293) e o comércio a retalho de combustível para veículos a motor, estabelecimento específico (CAE 047300).

A atividade da [A...] está concentrada no comércio de produtos petrolíferos e na exploração de um posto de abastecimento, na cidade de [ ]

Nesse âmbito procede à introdução de produtos petrolíferos no mercado, estando sujeita a ISP e a CSR.

A [A...] regista os impostos/contribuições a que os produtos petrolíferos estão sujeitos nas contas identificadas, sendo estas, sub-contas da rubrica de compras de mercadorias.

- Conta "31111315 – ISP – Gasóleo";
- Conta "31111316 – ISP – Gasolina 95";
- Conta "31111317 – ISP – Gasolina 98";

Não segrega nas contas referidas o valor da CSR e do ISP, sendo esta distinção apenas evidenciada nas guias de pagamento de imposto, como se pode verificar, a título exemplificativo, na guia do mês de agosto de 2021 liquidada pela Alfândega de Leixões (**Anexo 1**).

O ISP/CSR é parte integrante do custo das mercadorias vendidas, como não pode deixar de ser, de acordo com a sua definição teórica e o seu enquadramento normativo (NCRF 18), como analisaremos no ponto seguinte.

É sobre o custo das mercadorias vendidas (CMV), o qual integra o ISP e a CSR que a empresa aplica uma percentagem de forma a chegar a uma margem bruta que lhe permita conferir viabilidade e continuidade do negócio (a esta margem bruta serão ainda posteriormente deduzidos outros gastos, nomeadamente, impostos sobre lucros, gastos com financiamentos, salários, eletricidade, gastos administrativos, etc.). Ou seja, mesmo que, por absurdo, todos os restantes gastos não existissem, a totalidade do CMV terá sempre que ser refletida no preço praticado ao cliente, sob pena, não só de o negócio não ser viável, como inclusive incorrer em ilegalidade (preço de venda abaixo do respetivo preço de custo).

### **4. Do conceito do CMVMC e respetivo tratamento contabilístico**

No que respeita à questão da valorização dos inventários, no anexo às demonstrações financeiras da R Star<sup>3</sup> é referido que:

- os inventários (mercadorias) são valorizados ao custo de aquisição que inclui:
  - Custos de compra (preço de compra, direitos de importação, impostos não recuperáveis, custos de transporte, manuseamento e outros diretamente atribuíveis à compra, deduzidos de descontos comerciais, abatimentos, (...));
  - Outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e condições pretendidos.
- sempre que o valor realizável líquido é inferior ao custo de compra ou de conversão, procede à redução de valor dos inventários, mediante o reconhecimento de um ajustamento, o qual é revertido quando deixam de existir os motivos que o originaram.

Para a contabilização dos inventários, a empresa utiliza o sistema de inventário permanente, que conceptualmente, pressupõe que a entidade a qualquer momento consegue determinar o valor dos inventários existentes, em quantidade e valor, através do abatimento ao mesmo em cada operação de venda e acréscimo em cada operação de compra, permitindo saber o valor das compras, quantidades em stock e custo das mercadorias vendidas.

A definição de inventário é apresentada pela Norma Contabilística e de Relato Financeiro 18 (NCRF 18), que estabelece orientações na contabilização dos inventários (sobretudo na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como gasto) e nas fórmulas de custeio usadas para atribuição de custos aos inventários.

Genericamente, o custo da mercadoria vendida, deve compreender todos os gastos incorridos com a compra (armazenamento, transporte, impostos, seguros e outros) das mercadorias até que estejam no ponto de venda, prontas a serem comercializadas.

Reproduzimos alguns dos parágrafos da NCRF 18 mais relevantes para a matéria em análise.

- Parágrafo 9: Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo;
- Parágrafo 10: O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais;
- Parágrafo 11: Os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentes recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens, de materiais e de serviços. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação dos custos de compra;
- Parágrafo 34: Quando os inventários forem vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respetivo rédito seja reconhecido (...);
- Parágrafo 35: A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período, que é muitas vezes referida como o custo de venda, consiste nos custos previamente incluídos na mensuração do inventário agora vendido, nos gastos gerais de produção não imputados e nas quantias anormais de custos de produção de inventários.

Face ao tratamento contabilístico dos inventários preconizado na NCRF 18, e adotado pelo sujeito passivo, conclui-se o seguinte:

- A CSR consubstancia uma verba que não é subsequentemente recuperável das entidades fiscais pela entidade que procede à sua liquidação (como é o caso de outros impostos, como por exemplo o IVA, uma vez que este é passível de dedução ao imposto a liquidar, nos termos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado). Desta forma, constitui uma componente do custo de compra dos inventários, como definido no § 11, que deve ser escriturada numa rubrica de compras, tal como adequadamente fez a [A...] (registou a CSR na conta "3111131X - Mercadorias – ISP.X");
- Os custos incluídos na escrituração mensurada do inventário, conforme § 10, registados na rubrica de compras/inventários são reconhecidos como gastos do período, na rubrica custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC - conta 61), no mesmo período de relato em que o respetivo inventário é vendido (§ 34), sendo este o procedimento adotado em conformidade com a norma;
- Porque a CSR é um gasto do período em que os inventários (combustíveis) são vendidos, esta é repercutida no custo dos inventários, e naturalmente no preço de venda, pelo que será a entidade/consumidor final que adquire os combustíveis à [A...] que suporta o encargo com a CSR;
- Consequentemente a CSR não diminui o resultado do período apurado pela [A...] na medida em que faz parte do CMVMC, antes pelo contrário, pois ao estar incluída na base sobre a qual irá ser aplicada a margem de lucro, poderá eventualmente contribuir para um acréscimo dos resultados apurados pela empresa.

Resumindo, do tratamento contabilístico adotado pelo sujeito passivo, o qual tem acolhimento na NCRF 18, constata-se, inequivocamente, que o resultado apurado pela A... não é inferior pelo facto de existir a CSR, dado que esta é incorporada no CMVMC dos combustíveis vendidos, sobre o qual é aplicada a margem de lucro, e concomitantemente repercutida no valor de venda, constituindo assim um encargo do consumidor final, adquirente dos combustíveis, e não da A... (que apenas assume o papel de sujeito passivo do imposto), indo de encontro ao objeto de criação da CSR, de repercutir nos utilizadores da rodovia o encargo da CSR, ou seja, nos adquirentes dos combustíveis rodoviários.

### 5. Da contabilização das operações

De seguida é apresentado um esquema genérico do processo de contabilização da CSR numa operação de compra a um fornecedor comunitário e respetiva venda a um cliente nacional de combustível, bem como do apuramento do resultado da operação:

- (1) Compra de € 100,00 combustível (€ 23,00 IVA);
- (2) Registo de ISP+ CSR de € 50,00;
- (3) Venda da totalidade do combustível por € 155,63 (€ 35,79 IVA);
- (4) Saída do inventário e reconhecimento do CMVMC no valor de € 150,00;
- (5) Apuramento do resultado da operação € 5,63 [€ 155,63 (valor venda) - € 150,00 (CMVMV)]

<u>311x - Mercadorias</u> (1) 100,00      (4) 100,00	<u>2432 - IVA dedutível</u> (1) 23,00	<u>22 - Fornecedores</u>   (1) 100,00
<u>311113x - Mercadorias ISP.X</u> (2) 50,00      (4) 50,00	<u>2782x - ISP a pagar</u>   (2) 50,00	
<u>71x - Venda mercadorias</u> (5) 155,63      (3) 155,63	<u>2433 - IVA liquidado</u>   (1) 23,00 (3) 35,79	<u>21x - Clientes</u> (3) 191,42
<u>61x - CMVMC</u> (4) 150,00      (5) 150,00	<u>8x - Resultados</u> (5) 150,00   (5) 155,63	

Por recurso a diversos elementos fornecidos pelo sujeito passivo, demonstramos a contabilização efetuada pela A... de uma operação de venda e respetiva compra, como documentos junto do **Anexo 2**.

**i. Contabilização de operação de venda de combustível**

Seguidamente será apresentada a contabilização da fatura emitida pela [A...], n.º FT 40/1066 de 08-04-2021, de venda de combustível, ao cliente [C...], Lda:

- Gasolina s/ chumbo 95: quantidade de 13.000 litros (Lt), ao valor unitário de € 1,1695;

Conta	Débito	Crédito
21x Clientes	18 700,31	
71x - Vendas		15 203,50
2433x IVA liquidado		3 496,81

**ii. Contabilização de operação de compra**

Relativamente à operação de venda de combustível, identificada na alínea anterior, apresenta-se a contabilização da operação de compra respetiva, respeitante ao fornecedor [B...], SA, fatura nº 2021/FH/000027 de 04-08-2021 no total de € 221.844,06. Sendo um fornecedor intracomunitário compete à [A...] proceder à liquidação do IVA, tendo o direito de exercer a dedução.

Por uma questão de simplificação, apresentamos somente o esquema da compra do combustível correspondente à fatura de venda, como se identifica:

- Gasolina s/ chumbo 95: quantidade de 13.000 litros (Lt), ao valor unitário de € 0,496818;

De referir que também relativamente à contabilização do ISP, apenas por motivo de simplificação se considera no exemplo apresentado, como um lançamento individualizado correspondente ao combustível vendido. Foi utilizado para o cálculo do ISP de € 7.390,50 (13.000 Lt \* € 0,5685) o valor médio de € 0,5685, correspondente ao valor médio apurado do ISP (CSR incluída) na fatura indicada.

Conta	Débito	Crédito
31111x - Compras mercadorias combustível	6 458,63	
2432x IVA dedutível	1 485,49	
22x - Fornecedores		6 458,63
2433x IVA liquidado		1 485,49
31111316 - Compras mercadorias ISP - Gasolina 95	7 390,50	
2788008 - Porto Leixões - IPS-a pagar		7 390,50

Resumindo, o sujeito passivo, relativamente aos 13.000 Lt de combustível vendidos nesta operação, exemplificativa, apurou:

- o CMVMC (conta SNC 61x) no total de € 13.849,13;
- incluindo o custo das compras de € 6.458,63 e ISP/CSR de € 7.390,50;
- sobre o qual aplicou a margem de venda por litro de 0,1042;
- determinando o valor de venda de € 15.203,50.

Quantidade (Lt)	Valor Venda		Custo compras		ISP_CSR		CMVMC		Margem	
	Valor Venda	Valor unitário venda/ Lt	Custo compras	Valor unitário custo compras/ Lt	Total ISP_CSR	Valor unitário ISP_CSR/ Lt	CMVMC	Valor unitário CMVMC/Lt	Margem	Margem/litro
(1)	(2)	(3)=(2)/(1)	(4)	(5)=(4)/(1)	(6)	(7)=(6)/(1)	(8)=(4)+(6)	(9)=(8)/(1)	(10)=(2)-(8)	(11)=(10)/(1)
13 000,00	15 203,50	1,1695	6 458,63	0,4968	7 390,50	0,5685	13 849,13	1,0653	1 354,37	0,1042

## 6. Do peso dos impostos e da CSR no CMVMC e preço de venda

Recorrendo a um estudo publicado pela Entidade Nacional para o Sector Energético (ENSE), em 12-07-2021, sob a epígrafe "Análise da evolução dos preços de combustíveis em Portugal"<sup>4</sup>, que envolve os anos de 2019 a 2021, vejamos o peso dos impostos sobre produtos petrolíferos e energéticos que contribui para o preço final dos combustíveis, e o preço médio de venda ao público, relativamente a alguns itens.

Total do ISP no preço final dos combustíveis				
	Unidade	2021	2020	2019
Gasolina	€/litro	0,6680	0,6673	0,6426
Gasóleo rodoviário	€/litro	0,5134	0,5126	0,4857
GPL auto	€/litro	0,3260	0,3251	0,2934
Preço médio de venda ao público (PMVP)				
	Unidade	2021	2020	2019
Gasolina	€/litro	1,5830	1,4330	1,5210
Gasóleo rodoviário	€/litro	1,4010	1,2810	1,3880
GPL auto	€/litro	0,7370	0,7010	0,6660

(...)

(...)

Como se pode verificar pelos indicadores apresentados, o valor médio do ISP, onde se inclui a CSR, no preço final de venda, comparativamente com os preços médios de venda ao público, é muito significativo, o que demonstra claramente que o ISP tem obrigatoriamente de estar incluído no CMVMC e no preço de venda, e como tal de ser repercutido nos adquirentes dos combustíveis, não sendo de todo plausível considerar que o ISP está, à semelhança de outros impostos (como IRC, IMT, IMI, Imposto do Selo, etc.), incluído nas margens diminutas praticadas em média neste mercado, como daremos nota mais à frente.

Com base na informação recolhida no sistema informático da Autoridade Tributária (exercício de 2021), determinou-se o peso dos impostos (ISP + CSR + Taxa de carbono) e da CSR isoladamente, no CMVMC, como quadro seguinte:

Impostos	CMVMC	Impostos (incluído CSR)/CMVMC
982 544,48	9 323 141,60	10,54%
<b>CSR</b>	<b>CMVMC</b>	<b>CSR / CMVMC</b>
153 417,50	9 323 141,60	1,65%

De salientar que os valores indicados correspondem a:

- O total dos impostos e CSR retirados das guias de pagamento do imposto apurado de janeiro a dezembro de 2021 (sistema informático da AT);
- O CMVMC é o saldo da conta 61 - custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas a 31/12/2020, retirado do quadro 03-A do Anexo A da IES (Informação Empresarial Simplificada).

Como se constata, os valores apurados em 2021, relativamente à margem bruta de comercialização e aos rácios dos impostos sobre o CMVMC e CSR sobre CMVMC, não se enquadram nos valores médios apurados nos anos de 2018 a 2020, não contrariando, contudo, a premissa que os impostos e CSR por inerência estão incluídos no CMVMC e concomitante no preço de venda, demonstrado pelo peso que as diversas componentes assumem, como segue:

Anos	Margem bruta comercialização	Impostos (incluído CSR)/CMVMC	CSR / CMVMC
<b>2018</b>	7,50%	32,60%	6,21%
<b>2019</b>	2,12%	46,69%	9,42%
<b>2020</b>	3,75%	57,76%	10,72%
<b>2021</b>	17,10%	10,54%	1,65%

No sentido de encontrar uma justificação para esta divergência, foi questionada em 30/03/2023 a DSIECIV - DIPPE - Divisão do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos, nos seguintes termos:

"Estamos a fazer a informação do v/pedido relativo à Liquidação da CSR efetuada pela Alfândega de Leixões no ano de 2021, do contribuinte [A...] S.A (NIPC [ ]) e, relativamente aos valores apurados da margem bruta de comercialização, dos rácios dos impostos sobre CMVMC e CSR sobre CMVMC, apurados com base na informação constante do Sistema informático da AT (recolhidos na IES e guias de ISP), verificámos que são muito divergentes da média dos valores apurados em anos anteriores (dar nota que 2018 foi o ano de arranque da exploração do posto de combustível), como segue nos seguintes quadros:

Ano 2021

<b>Impostos</b>	<b>CMVMC</b>	<b>Impostos (incluído CSR)/CMVMC</b>
982 544,48	9 323 141,60	10,54%
<b>CSR</b>	<b>CMVMC</b>	<b>CSR / CMVMC</b>
153 417,50	9 323 141,60	1,65%

Anos 2018 a 2021

<b>Anos</b>	<b>Margem bruta comercialização</b>	<b>Impostos (incluído CSR)/CMVMC</b>	<b>CSR / CMVMC</b>
<b>2018</b>	7,50%	32,60%	6,21%
<b>2019</b>	2,12%	46,69%	9,42%
<b>2020</b>	3,75%	57,76%	10,72%
<b>2021</b>	17,10%	10,54%	1,65%

Conforme se verifica estes valores são totalmente discrepantes dos valores médios que temos por referência, como exemplo o peso dos impostos (ISP + CSR + Taxa de carbono) sobre o CMVMC na ordem de grandeza de 40%.

Considerando que efetivamente no ano de 2021 as vendas e respetivo CMVMC tiveram um acentuado decréscimo, sendo os ISP/CSR apurada sobre quantidades, parece-nos que os rácios indicados deviam permanecer na média.

Anos	CMVMC	Vendas
2018	5 591 956,57	6 047 023,64
2019	32 156 302,49	32 853 640,70
2020	39 353 697,55	40 887 588,40
2021	9 323 141,60	11 246 763,49

Agradeço que confirmem se estes são efetivamente os valores pagos pelo sujeito passivo neste período e se sim qual a razão desta descida tão acentuada.

Estes valores desvirtuam o que se tem vindo a concluir nos outros processos.".

Na resposta de 05/04/2023 foi dada a seguinte informação:

"Em resposta ao solicitado, enviamos a nossa análise relativa às introduções no consumo (IC) e montantes liquidados, registados para o contribuinte A... S.A (NIPC ) durante o período em análise.

Antes de discorrer pelos valores, convém desde já referir que estes serviços não têm acesso aos dados da cobrança, pelo que quando nos referimos a montantes liquidados, não estamos a falar de valores cobrados e recebidos do contribuinte, mas sim do cálculo do valor da tributação devida pelas declarações de introdução no consumo do operador IEC, sujeito passivo do imposto. Assim, qualquer informação relativa aos valores efetivamente pagos pelo contribuinte, deverá ser solicitada à DSCC.

Feita esta ressalva, observamos os seguintes valores para IC, durante o período:

NIF

GASÓLEO RODOVIÁRIO	Quantidade (UT)	Montante Liquidado	Nível de tributação médio por KLT	RÁCIO QUANT/MONT. LIQ.
2018	2179,704	1026858,57	471,1	0,21
2019	22028,674	10698886,39	485,68	0,21
2020	31846,238	16185773,17	508,248	0,2
2021	567,669	291412,91	513,35	0,19

GASOLINAS SEM CHUMBO	Quantidade (UT)	Montante Liquidado	Nível de tributação médio por KLT	RÁCIO QUANT/MONT. LIQ.
2018	1378,921	908984,77	659,2	0,15
2019	6715,088	4314981,28	642,58	0,16
2020	9868,503	6546070,11	663,33	0,15
2021	1039,152	691131,57	665,092	0,15

Os valores apresentados correspondem a IC de produtos não isentos, constatando-se que o operador introduziu no consumo dois tipos de produto geradores de imposto, no caso, gasóleo rodoviário e gasolina sem chumbo.

Tal como nos informaram, os valores apurados para 2018, ano de início das operações, são inferiores aos dos dois anos subsequentes. Contudo, observa-se em 2021 uma acentuada quebra no valor das IC dos dois produtos, sendo em termos absolutos inferiores aos do ano de arranque da exploração do posto de combustível.

Apesar de existir um aumento anual progressivo do nível de tributação (ISP+CSR+CO2) médio dos dois produtos ao longo do tempo, nenhum destes aumentos justifica, por si, a diminuição brusca das IC do ano 2021, constatando-se uma relativa constância do rácio entre as quantidades e os montantes liquidados, pelo que não será o nível de tributação que justifica esse facto.

Apresenta-se de seguida a evolução das taxas dos diferentes componentes da tributação dos dois produtos, no período:

#### HISTÓRICO TAXA ISP GASOLINA SEM CHUMBO

Tipo de Medida	Data de Início	Data de2 Fim	Valor da Taxa	Unidade Monetária	Unidade3 Tributação
ISP	01/01/2018	31/12/2018	556,64	EUR	KLT
ISP	01/01/2019	15/10/2021	526,64	EUR	KLT
ISP	16/10/2021	13/03/2022	506,64	EUR	KLT

#### HISTÓRICO TAXA ISP GASÓLEO RODOVIÁRIO

Tipo de Medida	Data de Início	Data de Fim	Valor da Taxa	Unidade Monetária	Unidade Tributação
ISP	01/01/2018	15/10/2021	343,15	EUR	KLT
ISP	16/10/2021	13/03/2022	333,15	EUR	KLT

#### HISTÓRICO TAXA CSR GASOLINA SEM CHUMBO

Tipo de Medida	Data de Início	Data de Fim	Valor da Taxa	Unidade Monetária	Unidade Tributação
CSR	01/01/2017	31/12/2022	87	EUR	KLT

#### HISTÓRICO TAXA CSR GASÓLEO RODOVIÁRIO

Tipo de Medida	Data de Início	Data de Fim	Valor da Taxa	Unidade Monetária	Unidade Tributação
CSR	01/01/2017	31/12/2022	111	EUR	KLT

#### HISTÓRICO TAXA CO2 GASOLINA SEM CHUMBO

Tipo de Medida	Data de Início	Data de Fim	Valor da Taxa	Unidade Monetária	Unidade Tributação
CBN	01/01/2017	31/12/2018	15,56	EUR	KLT
CBN	01/01/2019	14/02/2020	28,94	EUR	KLT
CBN	15/02/2020	31/12/2020	53,65	EUR	KLT
CBN	01/01/2021		54,34	EUR	KLT

#### HISTÓRICO TAXA CO2 GASÓLEO RODOVIÁRIO

Tipo de Medida	Data de Início	Data de Fim	Valor da Taxa	Unidade Monetária	Unidade Tributação
CBN	01/01/2017	31/12/2018	16,95	EUR	KLT
CBN	01/01/2019	14/02/2020	31,53	EUR	KLT
CBN	15/02/2020	31/12/2020	58,45	EUR	KLT
CBN	01/01/2021		59,2	EUR	KLT

Como referido atrás, observa-se a apenas um gradual aumento do nível de tributação, derivado do aumento do valor do adiconamento do CO2 nos dois produtos, contrabalançado por uma diminuição das taxas de ISP, sendo que, e este será um aspeto muito importante na análise, manteve-se constante o valor da taxa de CSR durante todo o período. Assim, a única variável que afetará o montante de CSR pago pelo

*operador, será de facto o valor dessa taxa multiplicado pelo valor das IC efetuadas pelo sujeito passivo que, como se constata, tanto nos vossos dados como nos nossos, foi muito inferior em 2021.*

*Face ao exposto, resulta que o valor da CSR pago, relaciona-se diretamente com o montante das IC declaradas pelo contribuinte enquanto sujeito passivo do imposto, apurando-se pela multiplicação das quantidades introduzidas no consumo pela taxa de CSR correspondente ao produto.*

*Já no que respeita à evolução do rácio CSR / CMVMC ocorrida em 2021, a hipótese que colocamos para a sua ocorrência, poderá ser a de o operador passar a vender no seu posto uma maior quantidade de produto já com imposto pago, adquirida a outro sujeito passivo (que é o responsável pelo pagamento do imposto especial de consumo). Ou seja, em vez de ser o próprio operador a introduzir no consumo, sendo o responsável pelo pagamento do imposto, compra esse produto já com imposto pago a outros sujeitos passivos e, em consequência disso, torna-se plausível que, apesar da descida das vendas e CMVMC, o peso dos impostos (ISP + CSR + Taxa de carbono) sobre o CMVMC decresça a um nível ainda mais acentuado, pelo facto de não ser o operador a introduzir no consumo grande parte dos produtos, não sendo portanto o responsável direto pelo pagamento dos mesmos, sendo esta uma realidade que se reflete nos rácios.”*

Da resposta apresentada entende-se que, tendo o peso da tributação se mantido praticamente constante ao longo dos anos, com ligeira exceção da taxa de CO2, a única explicação plausível para a divergência poderá resultar do facto de a empresa adquirir o combustível com impostos (ISP + CSR + Taxa de carbono) já pagos ao estado, não sendo neste caso o sujeito passivo do imposto, e como tal a AT não tem acesso a esta informação. No entanto, este facto não desvirtua a análise efetuada, dado que apesar de a A... não se tratar do sujeito passivo do imposto, será ela como adquirente dos combustíveis que vai suportar os impostos já pagos, e que naturalmente os vai repercutir nos adquirentes finais dos combustíveis.

Face ao exposto, e assumindo como base da análise os valores médios dos anos de 2018 a 2020, constata-se que o peso que os impostos (variando entre 32,80% e 57,76%) e a CSR (variando entre os 6,21% e 10,72%) assumem face ao total do CMVMC, demonstram que estes não são um encargo suportado pela empresa, mas obrigatoriamente terão que ser repassados para os adquirentes do combustível, incluídos no CMVMC sobre o qual é aplicada a margem de comercialização, inviabilizando desta forma a argumentação da A... de que a CSR (bem como os restantes impostos) não é incluída no CMVMC, e subsequentemente no preço de venda, mas sim que se trata de um encargo da própria empresa.

De acrescentar que na análise do indicador da CSR/CMVMC deve ser levado em conta o facto de este variar em função do tipo de combustível (a CSR é de € 87/1000 l para a gasolina, de € 111/1000 l para o gasóleo rodoviário e de € 123/1000 kg para o GPL auto), e que os diferentes combustíveis têm preços distintos, pelo que o indicador pode oscilar em função do peso dos combustíveis no total dos combustíveis vendidos, ou seja, consoante a percentagem de venda de cada tipo de combustível a CSR assume um peso diferente no CMVMC.

A observação destes indicadores assume relevância, na medida em que o procedimento contabilístico adotado pela A... no momento da contabilização das guias de pagamento mensais é efetuado pelo total da guia, não discriminando cada uma das verbas em causa (ISP, CSR, taxa de carbono), pelo que do ponto de vista contabilístico o tratamento dado à CSR é exatamente o mesmo que é dado ao ISP.

Assim sendo, se os impostos são tratados como um todo, e assumem um peso com variação dos 32,60% a 57,76% (média dos anos de 2018 a 2020), do total do CMVMC, não é de todo plausível considerar que os mesmos (nos quais se inclui a CSR) não estão incluídos no preço de venda dos combustíveis. Caso assim não fosse o preço de venda seria inferior ao CMVMC, naquela ordem de grandeza, o que manifestamente seria impossível, pois a empresa não teria viabilidade económica e financeira.

## 7. Do apuramento da margem bruta

Recorrendo ao estudo supramencionado, vejamos a média anual do indicador da margem bruta:

Margem média anual				
	Unidade	2021	2020	2019
Gasolina	€/litro	0,2440	0,2470	0,1880
Gasóleo rodoviário	€/litro	0,2110	0,2300	0,1970
GPL auto	€/litro	0,2180	0,2760	0,2030

Estes valores (margens diminutas) fundamentam inquestionavelmente a conclusão que o ISP está incluído no CMVC e subsequentemente no preço de venda, e como tal está repercutido nos adquirentes dos combustíveis, sendo de todo impossível considerar (pelos valores que assume) que esteja incluído na margem bruta de comercialização.

Considerando os elementos contabilísticos da A...<sup>5</sup>, foram apurados os seguintes valores:

	Ano 2021
Vendas	11 246 763,49
CMVMC	9 323 141,60
Margem	1 923 621,89
% Margem	17,10%

Também os valores de venda e do CMVMC em 2021, são bastante divergentes das médias dos anos anteriores, exceto do ano de 2018, início da atividade de exploração de um posto de combustível<sup>6</sup>, como segue:

Anos	Vendas	CMVMC	Margem	% Margem
2018	6 047 023,64	5 591 956,57	455 067,07	7,53%
2019	32 853 640,70	32 156 302,49	697 338,21	2,12%
2020	40 887 588,40	39 353 697,55	1 533 890,85	3,75%
2021	11 246 763,49	9 323 141,60	1 923 621,89	17,10%

De salientar que esta margem bruta ainda deve absorver todos os restantes gastos de estrutura da empresa, nomeadamente impostos (IRC, IMT, IMI, etc.), fornecimentos e serviços externos e gastos com pessoal, que não foram incluídos no custo dos inventários.

Assim, da análise das margens indicadas, resulta claro que o ISP e a CSR estão incluídos no CMVMC, porquanto estas não permitiriam absorver o impacto do peso dos impostos, e da CSR em particular. Caso assim não fosse, a empresa estaria recorrentemente a incorrer em prejuízos nas vendas, ou a vender abaixo do preço de custo total, acrescendo ainda que de acordo com as normas contabilísticas, e como demonstrado dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo, o valor dos impostos suportados é uma componente do custo dos inventários.

Vejamos, a título meramente exemplificativo, recorrendo ao exemplo do ponto 5 e aos valores do quadro apresentado nesse ponto, os valores que a margem, peso dos impostos e CSR assumem.

	Litros	Valor total	Valor unitário
Venda gasolina 95	13 000,00	15 203,50	1,1695
Compra gasolina	13 000,00	6 458,63	0,4968
ISP_CSR	13 000,00	7 390,50	0,5685
CMVMC	13 000,00	13 849,13	1,0653
Margem/Lt			0,1042
% Margem			8,9083%
CSR	13 000,00	1 131,00	0,0870
% CSR no CMVMC			8,1666%

Apesar de a margem bruta de comercialização apurada neste exemplo, divergir ligeiramente das médias apuradas nos anos de 2018 a 2020, cuja variação poderá ser explicada por diversos fatores, como por exemplo, a oscilação dos preços de compra e venda, o peso dos IEC, e em particular da CSR, não oscila, significativamente, pelo facto de ser calculado sobre quantidades (Lt) de produto vendido e não sobre o valor de venda.

Assim, se tomarmos por referência este exemplo, com margem bruta de comercialização de 8,17%, mais aproximado das médias de margem bruta de comercialização apuradas ao longo dos anos, de 2018 a 2020<sup>7</sup>, verifica-se que o peso dos impostos (CSR incluída) sobre o CMVMC que varia entre 32,60% e 57,76%, e da CSR sobre o CMVMC, que varia entre 6,21% e 10,72%, não é acomodável na média das margens brutas de comercialização apuradas, estando indubitavelmente a CSR incluída no CMVMC, e concomitantemente no preço de venda (CMVMC + margem comercialização), sendo desta forma repercutido no consumidor final de combustível.

## 8. Conclusão

Ao longo da presente informação foram apresentados os factos e argumentos que permitem concluir inequivocamente que a CSR foi incluída no preço de venda dos combustíveis alienados pela A...

A CSR não é faturada separadamente nem reconhecida contabilisticamente numa conta de gastos ou rendimentos, específica, sendo como se demonstrou, a CSR em conjunto com o ISP, registados na conta de “Compra mercadorias – ISP”, e subsequentemente incorporados na conta de CMVMC.

Em conformidade com o tratamento plasmado na NCRF 18 – Inventários, o procedimento contabilístico adotado pela A... vai no sentido do seu reconhecimento numa conta de compras (e não como gasto do período) incorporado no CMVMC. A inclusão da CSR no CMVMC constitui o reconhecimento por parte da empresa que esta (tal como os restantes impostos ISP e taxa de carbono), incorpora o preço de custo dos combustíveis e consequentemente é incluída no respetivo preço de venda.

Adicionalmente, e atendendo a que o peso da CSR no preço de venda dos combustíveis é superior à margem bruta apurada pelo contribuinte, não pode invocar-se que a mesma não foi incluída no preço de venda dos combustíveis, pois tal significaria admitir-se que empresa estaria a praticar preços de venda inferiores aos respetivos preços de custo, prática comercial proibida pela legislação nacional.

A A... trata contabilisticamente os impostos ISP, CSR, taxa de carbono como um todo, não registando de forma individualizada cada uma das rubricas. Considerando que o peso destes impostos (CSR incluída) em média, nos anos de 2018 a 2020, tem uma variação entre 32,60% e 57,76% do CMVMC, e que a margem bruta de comercialização, em média, é diminuta (logo se infere que representa sensivelmente o mesmo peso no preço de venda dos combustíveis), não é razoável admitir a hipótese da CSR não estar incluída no preço de venda, e que é um encargo suportado pela A...

Face ao exposto, conclui-se que a CSR está a ser incluída no CMVMC e subsequentemente no preço de venda dos combustíveis, e naturalmente constitui um encargo dos adquirentes dos combustíveis (e do consumidor final dos combustíveis na cadeia de revenda) mas de forma alguma constitui um encargo da A... premissa validada pelos procedimentos contabilísticos adotados pelo sujeito passivo, em conformidade com a norma contabilística. Acresce que, atendendo à média das margens brutas de comercialização nos anos indicados, e respetivo peso da CSR no CMVMC não é admissível argumentar-se que esta contribuição não foi incluída no preço de venda dos combustíveis, pois tal como referido, conduziria à prática ilegal de preços de venda inferiores ao respetivo custo, e que seria, para além disso, económica e financeiramente inviável.

(...)”.

- Quanto às introduções no consumo efetuadas de janeiro a abril de 2022 (correspondente às liquidações efetuadas de 14/02/2022 a 12/05/2022), foram também efetuadas outras ações com vista a fazer **PROVA DA REPERCUSSÃO EFETIVA DA CSR pela Requerente, conforme descrito nas Informações n.º 8-A-ENG/2023 e n.º 8-B-ENG/2023, ambas de 27/04/2023, da Unidade dos Grandes Contribuintes (Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras I), incluída no PA, que contem os resultados das análises efetuadas, e que comprovam que, relativamente às introduções no consumo efetuadas naquelas datas, a CSR liquidada foi igualmente incluída no preço de venda dos combustíveis e, conseqüentemente constituiu encargo, não da Requerente, mas de quem adquiriu os combustíveis.**
- No que concerne a estas introduções no consumo e liquidações dela decorrentes, remete-se para o teor das identificadas Informações sendo de realçar a demonstração da contabilização das operações (compras e vendas), a análise do peso dos impostos em geral e da CSR e sua relação/conexão com o preço de venda dos combustíveis e o apuramento da margem bruta.
- Sendo, aliás, comumente aceite, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, que, não obstante a repercussão tenha uma natureza económica, a regra nos IEC é naturalmente a repercussão nos consumidores/adquirentes dos produtos sujeitos a este tipo de impostos.
- Mas ainda que assim não fosse, **a análise e a descrição do tratamento contabilístico e do enquadramento fiscal efetuado pelo próprio sujeito passivo à CSR, suportada pela junção da documentação de algumas transações comerciais reais (cf. anexos das identificadas Informações, junto ao PA), corresponde, por si só, à demonstração objetiva da realidade dos factos, através de elementos que se relacionam com os fatores inerentes às transações comerciais que foram realizadas, sendo que a própria contabilidade da Requerente espelha tal repercussão, não deixando dúvidas sobre tal comprovação-**
- Afirma a Requerente, relativamente à repercussão da CSR no preço aplicado por ela (cf. art.º 131.º do requerimento inicial), que as informações elaboradas pela Unidade dos Grandes Contribuintes “(...) são vagas e assentes em meras suposições e presunções (...)”.

- Por outro lado, no art.º 139.º do PPA a Requerente declara que no preço de venda são integrados os custos gerais de qualquer atividade económica, como regra geral.
- Ou seja, nunca assume diretamente que repercutiu, no entanto, deixa claro que é regra geral no mercado em que atua...
- Ora, cumpre dizer que a Requerente deve afirmar categoricamente se repercutiu ou não a CSR no preço, não podendo omitir essa informação com o intuito de lhe vir a ser atribuído o reembolso.
- Ocorrendo que é um princípio basilar do direito que todas as partes devem fornecer os elementos necessários para a discussão da causa e prestar a colaboração necessária para o apuramento da verdade.
- E, estando aqui em causa dinheiros públicos, a conduta da Requerente deve revestir-se de total transparência perante a Autoridade Tributária.
- Acresce que, por outro lado, o controlo efetuado pela AT tem por base as declarações entregues pelo contribuinte ao longo dos anos.
- E o apuramento de existência ou não de repercussão da contribuição no preço do cliente da Requerente torna-se absolutamente essencial para prevenir que seja dada origem não só a um enriquecimento sem causa como a uma situação de pedidos de reembolso em cadeia.
- É que, têm-se sucedido as ações judiciais de pedido de restituição de valores pagos, alegadamente a título de CSR pelos intermediários que consideram que aquela contribuição lhes foi repercutida.
- E a eventual condenação da AT à restituição dos montantes que a Requerente alegadamente suportou, a título de CSR, poderia conduzir ao absurdo de a AT vir a ser, sucessivamente, condenada no reembolso, aos sujeitos passivos do ISP/CSR, de elevados montantes cobrados a título de CSR, e, ainda, à restituição de montantes de CSR, alegadamente pagos por intermediários e consumidores finais.
- Ou seja, uma única liquidação de CSR pode dar lugar ao reembolso da quantia liquidada e cobrada multiplicada pelo número de integrantes da cadeia de comercialização de gasolina e gasóleo.

- É que a cadeia de comercialização pode, por exemplo, integrar o sujeito passivo, o intermediário 1, o intermediário 2 e o consumidor final, correspondendo, tal possibilidade, a que, na prática, uma receita de CSR de 1.000 €, poderia determinar, no limite, a que o Estado “reembolsasse” 4.000 €, o que é inadmissível.
- Ora, a verdade é que esta repercussão se encontra provada através da contabilização de operação de compra, tendo em conta o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC).
- Como explicado na Informação n.º 4 – ENG/2023, podemos verificar, por exemplo, com referência ao ano de 2021, os valores relativos à compra de 13.000 litros de gasolina s/ chumbo 95 (Fatura 2021/FH/000027, de 04/08/2021) à B..., S.A., e venda, pela Requerente, à sua cliente C..., Lda., refletida na Fatura FT 40/1066, de 08/04/2021:

	Litros	Valor total	Valor unitário
Venda gasolina 95	13 000,00	15 203,50	1,1695
Compra gasolina	13 000,00	6 458,63	0,4968
ISP_CSR	13 000,00	7 390,50	0,5685
CMVMC	13 000,00	13 849,13	1,0653
Margem/Lt			0,1042
% Margem			8,9083%
CSR	13 000,00	1 131,00	0,0870
% CSR no CMVMC			8,1666%

- A Requerente, A..., S.A. comprou 13.000 litros de gasolina s/ chumbo 95 pelo preço de € 6.458,63, ou seja, pelo valor de 49,6818 cêntimos por litro.
- Sobre esse preço pagou € 7.390,50, a título de ISP, onde se inclui € 1.131,00 relativo a CSR.
- Tomando em atenção que a CMVMC também é um valor declarado pelo contribuinte, tendo por conta o preço de compra e de venda, pode-se calcular que a margem foi de 8,9083 %, ou seja, 10,42 cêntimos por litro, como consta da tabela.
- **Significa isto que a diferença entre aquilo que a Requerente pagou pela gasolina, e o preço pela qual a vendeu, foi de cerca de 10,42 cêntimos por litro, sendo que pelo ISP**

a Requerente pagou mais de 56 cêntimos por litro, onde se inclui 8,7 cêntimos por litro relativo a CSR.

- Ora, se o artigo 5.º da Lei n.º 166/2013, afirma categoricamente que é ilegal vender um bem a um preço inferior ao seu custo de aquisição efetivo, acrescido de impostos e encargos, podemos afirmar, de forma simples, que o preço de um bem, no caso em concreto, combustível, é formado pelo custo do mesmo, somado dos impostos e da margem de lucro que o vendedor possui.
- Ou seja, como bem ilustra a tabela acima, o preço da gasolina vendida é formado pelo preço de custo da mesma + ISP e CSR + Margem.
- Na hipótese defendida pela Requerente, se esta não incluiu a CSR no preço, ou seja, não o repercutiu no preço vendido, teríamos que o preço seria “custo + ISP + Margem”.
- Ora, tendo em vista que, como demonstrado acima, baseado nas declarações da própria Requerente, a margem foi de 10,42 cêntimos por litro, sendo o preço do ISP (de 56 cêntimos por litro), onde se inclui a CSR (8,7 cêntimos por litro), muito superior à própria margem, na hipótese defendida pela Requerente, esta estaria a vender o produto abaixo do preço de custo.
- Ou seja, mesmo que, por absurdo, todos os restantes gastos não existissem, a totalidade do CMV terá sempre que ser refletida no preço praticado ao cliente, sob pena, não só de o negócio não ser viável, como inclusive incorrer em ilegalidade (preço de venda abaixo do respetivo preço de custo).
- Assim, da análise das margens indicadas, resulta claro que o ISP e a CSR estão incluídos no CMVMC, porquanto estas não permitiriam absorver o impacto do peso dos impostos, e da CSR em particular.
- Posto isto, podemos afirmar que, no presente caso, só existem dois cenários possíveis:  
  
1º - A Requerente não repercutiu o valor da CSR no preço de venda do combustível;  
2º - A Requerente repercutiu o valor da CSR no preço de venda do combustível (com sublinhados do Tribunal)

- Se não repercutiu, cabe ressaltar que o artigo 5.º da Lei n.º 166/2013, afirma categoricamente que é ilegal vender um bem a um preço inferior ao seu custo de aquisição efetivo, acrescido de impostos e encargos.
- Pelo que, neste caso, salvo melhor entendimento, a Requerente parece estar a confessar a prática de um ato que pode vir a se revelar na prática de uma contraordenação económica muito grave, prevista no artigo 9.º da mesma lei.
- Perante o que, caso tal se comprove, se requer, desde já, passagem de certidão para os devidos efeitos de participação às entidades competentes.
- E o mesmo poderia ser dito caso, por mera hipótese académica se refere, pois tal seria contabilisticamente impossível, o preço fosse repercutido “parcialmente”, o que iria configurar a mesma contraordenação.
- Se repercutiu, como está claramente provado, ou seja, o sujeito passivo a repercutiu a CSR no preço de venda aos seus clientes, o mesmo não poderá ser-lhe reembolsado sob pena de enriquecimento sem causa.
- Aliás, o próprio artigo 7.º da Lei n.º 55/2007 indica que *“As taxas do ISP são estabelecidas por portaria conjunta nos termos do Código dos Impostos Especiais de Consumo, **por forma a garantir a neutralidade fiscal e o não agravamento do preço de venda dos combustíveis em consequência da criação da contribuição de serviço rodoviário.**”* (Destacado nosso)
- Tais taxas vieram a ser estabelecidas pela Portaria n.º 16-C/2008, de 09/01 e, em obediência ao disposto no referido artigo 7.º, tornou-se necessário reduzir as taxas unitárias do ISP, incidentes sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário, no exato montante do valor da CSR, conforme referido expressamente no preâmbulo da Portaria.
- Ou seja, é elementar que desde o início da CSR, o operador económico em causa, repercutiu o preço desta contribuição, a mesma no preço final, já como fazia com o ISP.
- Face ao exposto, conclui-se que a CSR está a ser incluída no CMVMC e subsequentemente no preço de venda dos combustíveis, e naturalmente constitui um encargo dos adquirentes dos combustíveis (e do consumidor final dos combustíveis na cadeia de revenda) mas de forma alguma constitui um encargo da A..., S.A., premissa

validada pelos procedimentos contabilísticos adotados pelo sujeito passivo, em conformidade com a norma contabilística.

- Acresce que, atendendo à média das margens brutas de comercialização nos anos indicados, e respetivo peso da CSR no CMVMC não é admissível argumentar-se que esta contribuição não foi incluída no preço de venda dos combustíveis, pois, tal como referido, conduziria à **prática ilegal de preços de venda inferiores ao respetivo custo, e que seria, para além disso, económica e financeiramente inviável.**
- Assim, conforme resulta das informações supra identificadas da UGC, a Requerente, em conformidade com o tratamento contabilístico, consagrado na NCRF18, incorpora a CSR no Custo das Mercadorias Vendidas, sendo este a expressão numérica dos diversos elementos que compõem aquela realidade (o combustível) que está a ser vendido, incorporando a Requerente a CSR nesse total.
- O Custo das Mercadorias Vendidas é o valor dos diversos custos, conforme acima descrito, nos quais a Requerente teve que incorrer e que estão relacionados com os combustíveis que vende.
- Se, no âmbito deste processo de venda, a Requerente incorpora no custo das mercadorias vendidas o encargo respeitante à CSR, tal significa que a CSR faz parte do preço de venda do combustível, ou seja, a Requerente está a cobrar aos seus clientes o encargo com a CSR.
- Efetivamente, uma venda é um processo em que em troca de um ativo (no caso inventários) sua propriedade, uma parte (o vendedor) adquire o direito de receber da contraparte (o comprador) um ativo propriedade deste (no caso dinheiro).
- E se no custo dos inventários está incluído o valor da CSR, significa que o encargo com a CSR está a ser transferido para o cliente.
- O preço de venda corresponde ao custo das mercadorias vendidas acrescido de uma determinada margem de lucro.
- Se a CSR está incluída no Custo das Mercadorias Vendidas, tal significa que está incorporada no preço de venda do combustível.
- Assim, o ISP e a CSR constituem parte integrante do custo das mercadorias vendidas que se reflete no preço dos produtos combustíveis, sendo nele integrado, exigindo, por isso, a

---

Lei n.º 5/2019 que as faturas emitidas pelos comercializadores dos postos de abastecimento, relativas às vendas/compras do GPL e dos combustíveis derivados do petróleo, contenham, de forma detalhada, com os valores totais e desagregados, das taxas e impostos, devidamente discriminados, conforme resulta do artigo 16.º daquela Lei.

- Determinando o n.º 1 do artigo 8.º do Regulamento n.º 141/2020, fazendo referência expressa à Lei n.º 5/2019, que os comercializadores de combustíveis derivados de petróleo e de GPL em postos de abastecimento apresentem uma fatura detalhada que contenha os elementos necessários a uma completa e acessível compreensão dos valores faturados.
- O que é complementado pelo disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º que exigem a desagregação dos valores faturados referentes às taxas e impostos devidos, devendo ser identificados o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP), que inclui, designadamente, o adicional ao ISP, o adicionamento sobre as emissões de CO2 (Taxa de Carbono) e a contribuição de serviço rodoviário (CSR), o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e outros que se venham a aplicar (cf. alíneas a), b) e c) do n.º 2 do mesmo artigo 9.º).
- De facto, tal consagração legal, referente à obrigação de emissão de fatura detalhada, vem corroborar a conclusão de que a CSR está incluída no preço de venda dos combustíveis, conforme se encontra definido na Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro e no Regulamento n.º 141/2020, de 20 de fevereiro, o qual determina que os comercializadores de combustíveis derivados de petróleo e de GPL em postos de abastecimento apresentem uma fatura detalhada que contenha os elementos necessários a uma completa e acessível compreensão dos valores faturados, devendo ser identificados o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP), que inclui, designadamente, o adicional ao ISP, o adicionamento sobre as emissões de CO2 (Taxa de Carbono) e a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e outros que se venham a aplicar (cf. alíneas a), b) e c) do n.º 2 do mesmo artigo 9.º).
- Deste modo, ainda que não esteja consagrado na lei um mecanismo formal de repercussão da CSR nos mesmos termos em que ocorre, por exemplo, no caso do IVA (ou em tributo de outra natureza, como o Imposto de Selo), a legislação suprarreferida demonstra que a intenção do legislador IEC é a de que o ISP/CSR se repercute efetivamente no consumidor.

- Aliás, a não consagração de um mecanismo formal de repercussão da CSR constitui a regra nos impostos especiais sobre o consumo, porquanto, na verdade, a sua aplicação decorre da transferência da carga fiscal para o consumidor, através do preço.
- A este respeito citamos, mais uma vez, o acórdão do STA de 14/10/2020, proferido no processo n.º 506/17.2BEALM, que, na exposição do voto de vencido do juiz conselheiro Gustavo Lopes Courinha, refere que  
*“O caso mais notório evidencia-se ao nível dos Impostos Especiais de Consumo, onde é manifesta a omissão no respectivo Código de qualquer possibilidade (e, muito menos, exigência) de repercussão: apesar disso, não é admissível aceitar, em caso algum, que o consumidor repercutido fique desprovido de tutela judicial tributária junto do Sujeito Ativo, por não existir uma expressa “repercussão legal”. Mais: sendo o exercício da repercussão económica uma decorrência normal de qualquer actividade económica – em que todo e qualquer agente económico reflete a jusante os encargos genéricos incorridos a montante enquanto custos de produção de um bem económico –, é pouco compreensível que o Ente Público se visse na necessidade expressa de habilitar os Concessionários para a sua efetivação, como parece sustentar a posição ora vencedora.” (Sublinhado nosso)*
- Efetivamente, a CSR é uma componente que integra o valor global do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos, a par das taxas unitárias do ISP e da taxa de carbono, que foi criada enquanto imposto especial de consumo não harmonizado, com a natureza de imposto indireto, constituindo, a repercussão nos consumidores finais, como é do conhecimento comum, a regra nos impostos especiais sobre o consumo.
- De facto, conforme também tem vindo a ser esclarecido em sede doutrinal quanto à natureza dos Impostos Especiais de Consumo, atente-se no explanado por A. Brigas Afonso<sup>3</sup> no que concerne à distinção entre impostos diretos e impostos indiretos: *“Existem dois critérios para determinar se um imposto é direto ou indireto, o critério jurídico e o critério económico. De acordo com o critério económico, um imposto é direto ou indireto consoante seja ou não repercutível. Os impostos diretos não são repercutíveis ao contrário dos impostos*

<sup>3</sup> Em *Noções gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*, artigo publicado em 2006, no vol. 3 da Revista da FDUP, pág. 20 e 21, e *Código dos Impostos Especiais de Consumo*, Anotado e Actualizado, A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, Coimbra Editora, 3ª edição, pág.34 e 35.

indiretos que são repercutíveis, isto é, embora sejam formalmente pagos pelo sujeito passivo, este transfere o seu custo para o consumidor, incluindo-o no preço pago pelo bem. Face a este critério, não há dúvida de que os IEC são impostos indiretos dado que o consumidor, ao adquirir os produtos sujeitos a IEC, paga o seu preço bem como o imposto incluído neste. De acordo com o critério jurídico, um imposto é direto ou indireto, consoante seja ou não possível determinar, a priori, os respetivos sujeitos passivos. No caso dos impostos diretos é possível determinar, previamente, quem vai ser sujeito passivo do imposto, por exemplo, do IRS, sabe-se, com antecedência, quem auferiu rendimentos do trabalho. No caso dos impostos indiretos, só a posteriori, isto é, depois de os sujeitos passivos introduzirem os produtos no mercado, o que, no caso dos IEC, como regra, acontece quando os produtos saem dos entrepostos fiscais de produção ou dos entrepostos fiscais de armazenagem, é que é possível determinar a sujeição ao imposto. Seja qual for o critério seguido o critério económico ou o critério jurídico – a verdade é que, de acordo com qualquer um deles, os IEC são sempre considerados impostos indiretos. (...) Os IEC são impostos monofásicos dado que incidem apenas na “fase da declaração” para consumo, que, regra geral, ocorre à saída dos entrepostos fiscais, enquanto que os impostos plurifásicos, como é o caso do IVA, incidem em todas as fases do circuito económico, através do crédito do imposto a jusante e do débito a montante.”

- Discorrendo, igualmente, Sérgio Vasques<sup>4</sup> no mesmo sentido ao afirmar que (...) **“O efeito-preço traduz-se na incorporação do imposto no preço do bem tributado, como acontece com frequência no tocante aos impostos especiais de consumo, sempre que o preço seja agravado na proporção do imposto, produz-se a transferência do encargo tributário do vendedor para o consumidor, nisto consistindo a sua repercussão para a frente, também chamada de repercussão descendente.** (...)Embora nestas coisas haja sempre variação de tempo e lugar, **os estudos de campo confirmam nas accises modernas uma repercussão descendente integral e, por vezes mesmo, a sua repercussão com prémio – isto é, o aumento do imposto é aproveitado pelos vendedores para arredondar o preço para cima** (...) Os impostos especiais de consumo modernos não são cobrados junto do consumidor final, mas junto de

<sup>4</sup> Em *Os Impostos Especiais de Consumo*, 2001, Editora Almedina, pág. 81 e seguintes.

---

*operadores económicos a montante no circuito económico. (...) O legislador conta, naturalmente, com a repercussão do imposto para o consumidor e, a produzir-se esta, a oneração do operador económico será transitória apenas. É isso que sucede em regra, sendo então irrelevante, do ponto de vista económico, que o imposto seja exigido do produtor, do importador ou do retalhista. (...) A questão da repercussão situa-se numa área que o Direito Fiscal nem sempre soube dominar. (...) Ainda hoje é comum, entre nós ao menos, a contraposição entre o contribuinte “de direito”, o sujeito passivo da relação jurídica tributária sobre quem impende o dever de prestar, e o contribuinte “de facto”, o sujeito económico sobre cujo rendimento ou capital vai recair efectivamente o sacrifício fiscal.”*

- Este mesmo Autor<sup>5</sup> pronuncia-se ainda quanto à questão da repercussão, com referência ao artigo 18.º da Lei Geral Tributária, ao afirmar que **“deixa de fora do conceito de sujeito passivo mais do que nele fica dentro. Referimo-nos muito concretamente ao repercutido tributário, categoria da maior importância na gestão dos tributos indirectos e ao qual o artigo 18.º, n.º 4, da LGT recusa a qualidade de sujeito passivo, caracterizando a repercussão tributária como o fenómeno que consiste na transferência do peso económico de um tributo para pessoa diferente do sujeito passivo e com quem este está em relação, através da sua integração no preço de um qualquer bem”**.
- Estamos, pois, perante impostos indirectos, os quais, ao invés dos impostos directos, repercutem, por natureza, nos consumidores, consistindo a repercussão tributária na transferência do valor económico de um tributo para pessoa diferente do sujeito passivo através da integração do tributo no preço do bem adquirido pelo cliente (conforme defendeu Manuel Macaísta Malheiros - voto vencido na decisão do Proc. 305/2022-T, não transitada).
- Ora, como vimos, resulta da análise e descrição do tratamento contabilístico e do enquadramento fiscal efetuado pelo sujeito passivo à CSR, que a Requerente incorpora a CSR no Custo das Mercadorias Vendidas, sendo este a expressão

---

<sup>5</sup> Em *Manual de Direito Fiscal*, 2018, Editora Almedina, pág. 387 e seguintes.

---

**numérica dos diversos elementos que compõem aquela realidade (o combustível) que está a ser vendido, incorporando a Requerente a CSR nesse total.**

- Assim, a Requerente, enquanto comercializador de produtos petrolíferos sujeitos ao correspondente imposto especial de consumo, incluiu no preço de venda dos combustíveis o seu encargo, não constituindo este um custo assumido por ela (que só transitoriamente assumiu), mas de quem adquiriu os combustíveis.
- Por outro lado, quando a procura de um determinado produto apresenta características de inelasticidade, não há qualquer tipo de reação diferenciada por parte dos consumidores e a procura não será alterada pela variação de preços.
- Considerando-se, como se disse, que o imposto irá recair sobre o consumidor final porque o vendedor não terá qualquer razão para absorver o custo do imposto e não aumentar o preço quando confrontado com um aumento da taxa de imposto.
- Assentando numa racionalidade económica se o vendedor sabe que não haverá qualquer redução na procura se aumentar o preço, podendo incluir o imposto no preço mais alto sem alterar a sua margem de lucro, será lógico e racional que o faça e que o imposto seja suportado pelos consumidores finais.
- Combinando a procura inelástica dos produtos em causa com o facto de estarmos perante um imposto monofásico e específico, as condições de repercussão total do imposto encontram-se preenchidas, pelo que, de acordo com as regras da racionalidade económica, e como vem defendido pela doutrina sobre o assunto, a CSR será efetivamente paga pelo consumidor final (contribuinte), o que veio a ser corroborado pelas obrigações decorrentes da Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro e no Regulamento n.º 141/2020, de 20 de fevereiro, e pela nova redação do artigo 2.º do CIEC, introduzida pela Lei nº 24-E/2022 que esclarece que o ISP/CSR é sempre repercutido nos consumidores, norma esta que nos termos do artigo 6.º da mesma Lei nº 24-E/2022, tem a natureza de norma interpretativa.
- **Razão pela qual, também, os adquirentes, consumidores/comercializadores de combustíveis, não obstante a falta de legitimidade processual para o efeito, têm vindo a apresentar, igualmente, pedidos de pronúncia arbitral com fundamento na repercussão da CSR no preço dos produtos combustíveis adquiridos aos sujeitos passivos de ISP/CSR.**

- Devendo, pois, entender-se que a análise e a demonstração da repercussão da CSR nos preços praticados ao consumidor, e consequentemente do enriquecimento sem causa, feita pela Autoridade Tributária, nomeadamente a que incide sobre o tratamento contabilístico e o enquadramento fiscal efetuado pelo sujeito passivo à CSR, parte de factos conhecidos e demonstráveis, que possuem, portanto, consistência prática, permitindo, de acordo com os critérios de razoabilidade essenciais à prática do Direito, criar no espírito do julgador um estado de convicção de que foi apresentada prova adequada, possível e suficiente de que a CSR foi repercutida no preço de venda praticado pela ora Requerente.

#### Do enriquecimento sem causa

- A estrutura tributária específica da CSR, a análise que, em concreto, foi efetuada pela AT, através da ação da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), ao tratamento contabilístico e ao enquadramento fiscal que a Requerente efetua à CSR, bem como a existência de legislação relativa à faturação de venda dos produtos em causa, e a nova redação do artigo 2.º do CIEC, introduzida pela Lei n.º 24-E/2022 são demonstrativas da repercussão desta contribuição no Preço de venda ao público (PVP).
- Em qualquer caso, o reembolso dos montantes pagos a título de CSR a quem paga o imposto ao Estado, mas não o suporta (já que, quem suporta a carga do imposto são, efetivamente, os seus clientes), comprovado, aliás, também, pelos pedidos arbitrais apresentados por consumidores que não são sujeitos passivos, configura uma situação de enriquecimento sem causa, fonte de obrigações, no âmbito do direito civil, nos termos do artigo 474.º do Código Civil.
- Posição igualmente sufragada por Manuel Macaísta Malheiros, ao afirmar que:  
*“Entendo que os autos contêm elementos suficientes que demonstram a prática pela Requerente da repercussão da CSR no preço do produto fornecido aos adquirentes, locupletando-se à custa dos clientes. A Requerida demonstrou essa prática de forma, a meu ver, suficiente não deixando dúvidas de que houve repercussão. Caso se entenda que há dúvidas sobre se a Requerente tinha repercutido total ou parcialmente*

a CSR sobre os clientes então o tribunal deveria decidir que o montante eventualmente a restituir à Requerente, em consequência da anulação decidida, ser fixado em liquidação de sentença, nos termos do artigo 609.º, n.º 2 do Código de Processo Civil “Se não houver elementos para fixar o objeto ou a quantidade, o tribunal condena no que vier a ser liquidado... em execução da sentença”. (voto vencido na decisão do Proc. 305/2022-T, não transitada)

- **Como é consabido, o enriquecimento carecerá de causa sempre que o direito não o aprove ou consente, dado não existir uma relação ou um facto que, de acordo com as regras ou os princípios do nosso sistema jurídico, justifique a deslocação patrimonial ocorrida, isto é, que legitime o enriquecimento.**
- E não definindo a lei tal conceito, e dada a natureza diversa da fonte de que pode emergir, tal significa que o enriquecimento injusto terá sempre que ser apreciado e aferido casuisticamente, interpretando e integrando a lei à luz dos factos apurados.
- **No caso *sub judice*, como se viu, não existe uma causa concreta que justifique o reembolso da CSR à Requerente, pois este encargo fiscal é efetivamente suportado por pessoas diferentes do sujeito passivo do tributo, os consumidores finais.**
- **Mais resultando evidente, das declarações de IRC (IES) da Requerente, relativas aos anos de 2021 e 2022, a comprovação de que nos anos em causa não houve qualquer diminuição das suas vendas, não tendo tido, a Requerente, qualquer impacto negativo das vendas que efetua.**
- De facto, peticionando a A..., S.A. o reembolso da CSR relativa a liquidações de fevereiro de 2021 a maio de 2022, atento o volume de vendas desta empresa no período em causa, verifica-se que este se manteve.
- Assim, **comparando os anos de 2021 e 2022 podemos afirmar, categoricamente, que não existiu diminuição do volume de vendas.**
- **Isto retira-se do Quadro 05301-A, CAE 46711 (Comércio por grosso de produtos petrolíferos), da IES de 2021 e 2022, sendo que em 2021 as vendas totalizaram o valor de € 10.086.681,48, e em 2022, manteve-se o mesmo valor de € 10.086.681,48, conforme Documentos 1 e 2, que se juntam.**

- Não podendo, por conseguinte, afirmar-se que não há enriquecimento sem causa por eventual existência de uma diminuição das vendas de combustível, quando o que ocorreu, foi a manutenção do volume de vendas.
- **Deste modo, tendo a AT feito prova cabal de que os montantes pagos pela Requerente a título de CSR, foram efetivamente repercutidos no preço de venda ao público dos combustíveis, não há causa justificativa para o reembolso da CSR à Requerente, sendo que, um eventual reembolso da CSR conduz a um enriquecimento sem causa, na medida em que se estaria a reembolsar um montante a uma entidade distinta daquelas que no final suportaram o encargo com a CSR (os consumidores finais).**
- Ora, nas palavras do Prof. Antunes Varela<sup>6</sup> o enriquecimento será injusto quando, segundo a ordenação substancial dos bens aprovada pelo Direito, ele deve pertencer a outra pessoa.
- **Dado que a lei não define tal conceito, e atenta a natureza diversa da fonte de que pode emergir, tal significa que o enriquecimento injusto terá sempre que ser apreciado e aferido casuisticamente, interpretando e integrando a lei à luz dos factos apurados.**
- Ora, **no caso *sub judice*, como vimos, não existe uma causa concreta que justifique o reembolso da CSR à Requerente, pois este encargo fiscal é efetivamente suportado por uma pessoa diferente do sujeito passivo do tributo, o consumidor final.**
- Assim, a prova da repercussão da CSR nos preços praticados ao consumidor feita pela AT é demonstrativa da falta de causa justificativa para o reembolso da CSR à Requerente, com fundamento no enriquecimento sem causa.
- **Ao reembolsar a CSR à Requerente o Estado estaria a transferir para esta entidade as verbas que os consumidores finais suportaram quando adquiriram os combustíveis, sendo que os consumidores continuariam a suportar o impacto negativo que esta contribuição causou, o Erário Público no final não arrecadaria qualquer receita (num primeiro momento arrecadou, mas num momento posterior estaria a devolver o valor cobrado), passando a Requerente a ser a beneficiária efetiva de uma receita, sem qualquer causa legítima, que não faz qualquer sentido que constitua rendimento desta**

---

<sup>6</sup> Em *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, Editora Almedina, Coimbra, 4.ª ed., pág. 408.

**entidade (na medida em que quem suportou efetivamente o encargo com a CSR foram os consumidores finais).**

- Com o que, também, concorda Sérgio Vasques porquanto, na obra supracitada (Manual de Direito Fiscal), defende que *“(...) A doutrina do enriquecimento sem causa constitui, portanto, uma válvula de segurança que tem permitido lidar com os casos em que o reembolso ao sujeito passivo leva a uma distribuição do encargo do imposto contrária ao princípio da neutralidade e, diríamos nós, contrária ao princípio da capacidade contributiva”.*
- **Além disso, acrescente-se, tal situação configuraria ainda uma violação do princípio da justiça tributária, por via do consagrado no artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, não sendo a justiça material, por força do princípio da legalidade fiscal, a justiça no exclusivo interesse de qualquer das partes, mas a justiça distributiva, que é a almejada pelo direito fiscal, visando o sistema fiscal a prossecução da verdade e da justiça material.**
- Face a todo o supra explanado, é imperioso concluir-se que, ainda que se considerasse que o regime jurídico da CSR não é conforme ao direito comunitário, o que apenas para efeitos de raciocínio se concebe, tem o tribunal de considerar provado que o montante de € 174.402,50, pago a título de CSR, relativamente a introduções no consumo efetuadas no período acima identificado, não pode ser reembolsado à Requerente dado que tal montante não foi pela mesma suportado, pois ao ter sido incluído no preço de venda ao público dos combustíveis, o respetivo encargo recaiu sobre os consumidores finais dos produtos.

#### **DO PEDIDO DE REEMBOLSO DE QUANTIA CERTA**

- Peticiona a Requerente a restituição do valor total de € 174.402,50 a título de CSR que teria pago indevidamente, importando referir que, conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação, com competência para a apreciação da legalidade de atos de liquidação de impostos (artigo 2.º, n.º 1).
- Ora, além da CSR não se tratar de um imposto, como se aludiu acima, as atribuições dos tribunais arbitrais tributários não incluem competências no âmbito da execução de sentenças/decisões, não lhes competindo, por conseguinte, pronunciar-se sobre a restituição de valores/montantes, em concreto, por conta da declaração de ilegalidade ou

anulação de atos de liquidação, o que só pode ser determinado em sede de execução da decisão, em conformidade, aliás, com o já decidido pela instância arbitral nesse sentido.

- Assim, incumbindo às alfândegas efetuar as liquidações, compete-lhes igualmente promover as diligências necessárias ao cumprimento das decisões arbitrais, designadamente quanto ao cálculo dos montantes que, em caso de procedência das ações, venham a ser reembolsados ao sujeito passivo

### **DO PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

- Além dos demais pedidos formulados, peticiona, ainda, a Requerente, o pagamento de juros indemnizatórios que, no seu entender, seriam devidos por conta da anulação dos atos de liquidação.
- É que, peticionando-se o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento, há que considerar que o pedido arbitral foi efetuado na sequência de pedidos de revisão oficiosa que a Requerente apresentou junto da Alfândega de Leixões.
- De facto, embora o n.º 1 do artigo 43.º da LGT estabeleça que *são devidos juros indemnizatórios 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*.
- A alínea c), do n.º 3, do mesmo artigo 43.º, ao dispor que são igualmente devidos juros indemnizatórios “*Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária*”, consagra um critério especial para os casos em que seja apresentado pedido de revisão da liquidação.
- Deste modo, e seguindo a abundante e consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, mormente a vertida nos Acórdãos de 28/01/2015, no Processo n.º 0722/14, de 11/12/2019, no Processo n.º 058/19.9BALSBS, de 20/05/2020, no Processo n.º 05/19.8BALSBS, de 26/05/2022, no Proc. n.º 159/21.3BALSBS, entende-se que os juros indemnizatórios só serão devidos depois de decorrido um ano após a apresentação dos pedidos de revisão oficiosa, e não desde a data do pagamento do imposto (cf. artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT).

- No mesmo sentido já se pronunciou o tribunal arbitral, designadamente nas decisões proferidas nos processos n.º 296/2020-T, 18/2021-T, 785/2020-T e 271/2021-T.
- Assim, atendendo a que, no caso concreto, os pedidos de revisão foram apresentados em 15/07/2022, junto da estância aduaneira competente, só haveria lugar ao pagamento de juros indemnizatórios um ano após aquele pedido, face ao estabelecido na alínea c), do n.º 3, do artigo 43.º da LGT.
- Face a todo o exposto, deve o Tribunal arbitral decidir como aqui propugnado pela Requerida, no sentido da improcedência do pedido de anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como da anulação das liquidações de ISP/CSR, na parte relativa à CSR, não havendo, conseqüentemente, lugar ao reembolso da CSR, nem ao pagamento de juros indemnizatórios.

## **II - SANEAMENTO**

### **Competência material do Tribunal**

- 14** Vem suscitada a exceção de incompetência em razão da matéria com base, parece, em três linhas de argumentação.
- 15** Em primeiro lugar, a requerida invoca que a requerente pretende que este Tribunal Arbitral proceda a uma fiscalização abstrata da validade (em sentido amplo) do regime jurídico que, à época dos factos relevantes, regulava a CSR.
- 16** Em segundo lugar, invoca-se a incompetência da jurisdição arbitral para conhecer da legalidade de atos de repercussão da CSR subsequentes e autónomos dos atos de liquidação deste tributo.
- 17** Finalmente, sustenta-se que, não tendo este tributo a natureza de imposto em sentido próprio, a sindicância dos atos tributários que lhe digam respeito está excluída por força da

cláusula negativa de adesão aposta na portaria de vinculação da AT à jurisdição arbitral tributária.

**Decidindo a questão:**

- 18** Adiante-se, desde já, que quer o primeiro, quer o segundo dos sobreditos fundamentos vão liminarmente rechaçados por serem manifestamente infundados.
- 19** Com efeito, quanto ao primeiro fundamento, a apreciação da conformidade do regime jurídico da CSR com o Direito Europeu, que vai implicada nas pretensões deduzidas pelas requerentes, tem natureza meramente instrumental ao pedido de invalidação de atos tributários deduzido no PPA (pedido de pronúncia arbitral).
- 20** Não está, portanto, em causa uma pretensão de apreciação da validade, eficácia ou aplicabilidade em abstrato das normas reguladoras daquele tributo, mas antes e apenas uma apreciação incidental da conformidade de tais normas com o Direito Europeu (e, portanto, da eventual necessidade da sua desaplicação em concreto nestes autos) na medida em que as respetivas estatuições sejam chamadas a regular a situação jurídica das requerentes à luz das pretensões que deduziram de invalidação de certos atos de liquidação de tributos.
- 21** Com efeito, é absolutamente consensual na doutrina e na jurisprudência que os atos administrativos (e tributários) que procedam à aplicação de normas de direito interno desconformes com o Direito da União padecem de vício de violação de lei decorrente de erro nos seus pressupostos de direito.

- 22** Daí que para averiguar da procedência de um tal vício, quando invocado como causa de pedir, seja necessário que o tribunal indague da eventual necessidade de desaplicação incidental e concreta das normas de direito interno arguidas de desconformidade com o Direito Europeu sem que desse escrutínio jurisdicional possa resultar a invalidação ou a desaplicação, com força obrigatória geral, das normas que dele sejam objeto.
- 23** Por outro lado, a *'ilegalidade abstrata'* de um tributo não deixa ainda assim de ser uma modalidade de *"qualquer ilegalidade"* que, nos termos do corpo do art. 99.º do CPPT, pode servir de fundamento de impugnação de atos tributários.
- 24** Quanto ao segundo dos fundamentos invocados em abono da exceção de incompetência é também manifesta a sua improcedência.
- 25** Como é sabido, é pelo critério do pedido que se afere a competência de um tribunal e, paralelamente, o seu interesse em agir.
- 26** Nesta sede, puramente formal, irrelevam assim quaisquer considerações em torno da viabilidade substancial da pretensão deduzida, as quais apenas deverão ser aferidas na fase do julgamento da causa.
- 27** Assim, não se verificará aquele apontado vício da instância se a pretensão concretamente deduzida, apreciada em abstrato e alheando-se de qualquer avaliação do seu mérito, couber no quadro das competências jurisdicionais do tribunal em que a ação pende.
- 28** No caso presente não subsistem dúvidas de que a pretensão deduzida — de resto, de modo bastante claro e sem qualquer ambiguidade ou equivocidade — é a de invalidação de

diversos atos de liquidação da CSR, com fundamento em alegada ilegalidade deste tributo por violação do direito europeu.

- 29** Para apreciar a competência do tribunal é indiferente, portanto, saber se o vício invocado procede quer no que diz respeito à existência efetiva dos seus elementos constitutivos quer mesmo no que diz respeito ao efeito invalidante que se lhe atribui — tudo isso pertence já ao conhecimento da questão de fundo — ou se a requerente tem legitimidade adjetiva para o invocar em juízo, matéria que ingressará já no quadro da apreciação da exceção de ilegitimidade.
- 30** Ora, a jurisdição arbitral tributária é competente para conhecer de pretensões relativas à “*declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos*” [art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT].
- 31** Tanto basta, assim, para concluir pela manifesta improcedência da exceção de incompetência na medida em que o que se peticiona não é a declaração de ilegalidade dos atos de repercussão do encargo de pagamento da CSR, mas antes a declaração de ilegalidade de atos de liquidação deste tributo cujos efeitos terão sido, como alega a requerida (matéria que ulteriormente se apreciará) repercutidos nas esferas de terceiros, pretensão que, por conseguinte, claramente se compreende no âmbito material da jurisdição arbitral tributária.
- 32** Finalmente, e em relação ao terceiro dos fundamentos invocados em abono da exceção de incompetência, trata-se de matéria já abundantemente discutida na jurisprudência deste CAAD e que tem encontrado resultados algo díspares por parte das diferentes formações de

juízo, mas que assentam num entendimento já perfeitamente consensual e consolidado quanto à natureza jurídico-tributária a reconhecer-se à CSR.

**33** A resposta a essa questão passa pela seguinte metodologia de abordagem: em primeiro lugar pela averiguação do âmbito material da vinculação da AT à jurisdição arbitral do CAAD; em segundo lugar, pela qualificação jurídico-tributária a dar ao tributo em discussão nestes autos e, finalmente, e face às respostas encontradas nos momentos anteriores, pela averiguação da subsunção das questões que formam o objeto desta arbitragem no âmbito material da jurisdição arbitral em matéria fiscal confiada aos tribunais tributários instituídos no seio do CAAD.

**34** Ora, o âmbito material da jurisdição arbitral tributária encontra-se disciplinado, em primeiro plano, no art. 2.º do RJAT que a delimita materialmente por referência à categoria genérica dos “tributos.”

**35** Porém, como se pode inferir a partir do art. 4.º, n.º 1, do mesmo diploma esta jurisdição arbitral compreende-se dentro da modalidade da arbitragem voluntária, pelo que a sua efetividade prática pressupõe uma manifestação, expressa ou tácita, de adesão por parte dos litigantes que a ela recorrem.

**36** No caso específico da AT essa manifestação tem de ser expressa e “*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,*” consentindo assim que a adesão desta entidade à jurisdição arbitral do CAAD possa não abranger a totalidade dos tributos administrados por aquele serviço da Administração direta do Estado, como possa,

---

em qualquer caso, conter-se dentro dos limites máximos que se estabelecerem nesse instrumento de vinculação.

- 37** Ora, precisamente ao abrigo daquele preceito legal, o art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (doravante “a Portaria de Vinculação”) veio restringir os termos da adesão da AT à jurisdição arbitral tributária prevendo expressamente que “*[o]s serviços e organismos referidos no artigo anterior [e que correspondem atualmente à Autoridade Tributária e Aduaneira] 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*” (realce adicionado).
- 38** Daqui resulta que, no que interessa à economia da presente arbitragem, a adesão da AT à jurisdição arbitral tributária se circunscreve apenas “*à análise de questões relativas a impostos, não sendo portanto suscetíveis de recurso a arbitragem, porquanto fogem aos termos de vinculação da administração tributária questões relativas a taxas e contribuições*” (SÉRGIO VASQUES / CARLA CASTELO TRINDADE, “O âmbito material da arbitragem tributária”, in Cadernos de Justiça Tributária, n.º 0, 2013. pp. 24-25).
- 39** Com efeito, pelo menos desde a sua expressa consagração constitucional a partir da revisão de 1997, o conceito de tributo compreende, além das já tradicionais espécies dos impostos e das taxas, também as contribuições financeiras a favor de entidades públicas que constituem um *tertium genus* e que “*poderão ser qualificadas como taxas coletivas, na medida em que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente*

---

*uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por uma instituição pública a certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades que beneficiam coletivamente de uma atividade administrativa)” (J. J. GOMES CANOTILHO / VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, vol. I, 4.ª ed., Coimbra Ed. p. 1095; cfr., no mesmo entendimento, Ac. TC n.º 539/2015, Ac. TC n.º 344/2019 e Ac. TC n.º 255/2020).*

- 40** De realçar, porém, que a distinção entre impostos, contribuições financeiras e taxas não é puramente semântica ou onomástica — pelo contrário, tem de assentar numa avaliação estrutural do tributo, da sua incidência objetiva e subjetiva e das finalidades recaudatórias que, em concreto, é chamado a prosseguir.
- 41** Do exposto resulta que, nos termos da Portaria de Vinculação à jurisdição arbitral tributária apenas cabe conhecer de litígios em que esteja em causa a declaração de ilegalidade e invalidação de atos de liquidação de impostos, em sentido próprio, sendo-lhe vedado (não por imposição legal, mas por força dos limites apostos à manifestação de adesão da AT à arbitragem voluntária em matéria fiscal) conhecer da legalidade de atos de liquidação de taxas ou das denominadas contribuições financeiras.
- 42** Isto visto, torna-se então necessário averiguar da natureza jurídico-tributária da CSR: se, não obstante a sua denominação (“Contribuição”), se tratará de um imposto em sentido próprio ou de uma contribuição financeira. As requerentes sustentam que se trata de um imposto; já a requerida invoca estarmos perante uma contribuição financeira.

**43** A esse respeito deixou-se dito na Decisão CAAD 14-02-2024 (P.º 486/2023-T):“(…)11. A *Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, 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 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 (artigo 3.º). (...) 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 (artigo 5.º, n.º 1). O produto da Contribuição de Serviço Rodoviário constitui receita própria da atualmente denominada Infraestruturas de Portugal, S.A. (artigo 6.º). 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 dessa entidade (Base 3, alínea b)). E, por outro lado, nelas se estabelece, como uma das obrigações da concessionária, a prossecução dos “objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental” (Base 2, n.º 4, alínea b)).*

**44** À luz do regime jurídico sucintamente descrito, dificilmente se poderia concluir que a Contribuição de Serviço Rodoviário constitui uma contribuição financeira.

**45** Como se refere designadamente no acórdão proferido no Processo CAAD n.º 269/2021, corroborado pelo acórdão tirado no Processo CAAD n.º 304/2022, a Contribuição de Serviço Rodoviário 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. (artigo 3.º, n.º 2), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (artigo 6.º). 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 (artigo 3.º, n.º 2).

**46** Por outro lado, nada permite 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.”*

- 47** Nestes termos, o financiamento da rede rodoviária nacional é 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”.
- 48** Não existindo, deste modo, qualquernexo específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos de ISP.
- 49** Resta acrescentar *em passant* e dalgum modo a este propósito, que o regime jurídico da CSR não é equiparável, como já se viu defender, ao previsto para a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE).
- 50** Com efeito, a CESE, criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, é tida como uma contribuição extraordinária que tem “por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do sector energético”, incidindo sobre as pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional.

- 
- 51** A receita obtida é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril, com o objetivo de estabelecer mecanismos que contribuam para a sustentabilidade sistémica do sector energético, designadamente através da contribuição para a redução da dívida e ou pressão tarifárias e do financiamento de políticas do sector energético de cariz social e ambiental, de medidas relacionadas com a eficiência energética, de medidas de apoio às empresas e da minimização dos encargos financeiros para o Sistema Eléctrico Nacional (artigo 11.º).
- 52** Assim sendo, a CESE tem por base uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constitui um preço público a pagar pelo conjunto de pessoas singulares ou coletivas que integram o sector energético nacional à entidade à qual são consignadas as receitas.
- 53** Não se reconduz à taxa *stricto sensu*, visto que não incide sobre uma prestação concreta e individualizada que a Administração dirija aos respetivos sujeitos passivos, nem preenche o requisito de unilateralidade que caracteriza o imposto, uma vez que não tem como finalidade exclusiva a angariação de receita, nem se destina à satisfação das necessidades financeiras do Estado, antes se pretendendo que o sector energético contribua para a cobertura do risco sistémico que é inerente à sua atividade.
- 54** Trata-se, nestes termos, de um tributo de carácter comutativo, embora baseado numa relação de bilateralidade genérica ou difusa, que, interessando a um grupo homogéneo de destinatários e visando prevenir riscos a este grupo associados, se efetiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades desse sector, assumindo assim a natureza jurídica de contribuição financeira.

- 55** Por todas as considerações anteriormente expendidas, essa caracterização não é extensiva à CSR, pelo que não é aplicável ao caso a jurisprudência arbitral – como é o caso, *v. g.*, do acórdão proferido no Processo n.º 714/2020-T - que veio declarar a incompetência do tribunal arbitral *ratione materiae* para a apreciação de litígios que tinham como objeto a Contribuição sobre o Sector Energético.
- 56** Há assim que concluir que, dentro do género dos tributos, a CSR se compreende na espécie dos impostos em sentido próprio.
- 57** Nessa medida, a apreciação da legalidade dos atos de liquidação deste imposto, por um lado, é subsumível no âmbito material da jurisdição arbitral dos tribunais tributários instituídos no seio do CAAD e, por outro lado, está compreendida nos termos em que teve lugar a adesão da AT a esta jurisdição arbitral, tal como manifestada na Portaria de Vinculação.
- 58** Improcede assim a exceção de incompetência suscitada pela requerida no seu articulado de resposta.
- 59** O Tribunal é assim absolutamente competente, o processo é o próprio e as partes legítimas e capazes.

## **II. FUNDAMENTAÇÃO**

### **MATÉRIA DE FACTO**

### **FACTOS PROVADOS**

**60** Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

**60.1** A Requerente é uma sociedade comercial que tem por objeto, entre outras atividades, a exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos;

**60.2** no contexto desta última atividade, procede à introdução de produtos petrolíferos no mercado português, em particular gasolina e gasóleo rodoviário, entregando as respetivas declarações de introdução ao consumo na alfândega competente;

**60.3** no **ano de 2021**, a ora Requerente introduziu no mercado gasolina e gasóleo rodoviário nos seguintes valores (em litros):

<b>Mês</b>	<b>Gasóleo</b>	<b>Gasolina 95</b>	<b>Gasolina 98</b>
Janeiro		30.291,00	3.028,00
Fevereiro		30.111,00	3.019,00
Março		37.013,00	9.995,00
Abril		30.016,00	3.005,00
Maio		58.917,00	7.008,00
Junho		56.516,00	8.924,00
Julho		68.549,00	9.973,00
Agosto	567.669,00	351.366,00	50.153,00
Setembro		54.555,00	10.946,00
Outubro		86.579,00	11.985,00
Novembro		77.054,00	7.026,00
Dezembro		30.103,00	3.020,00
<b>TOTAL GLOBAL</b>	<b>567.669,00</b>	<b>911.070,00</b>	<b>128.082,00</b>

**60.4** no **mês de janeiro de 2022**, a ora Requerente introduziu no mercado gasolina e gasóleo rodoviário nos seguintes valores (em litros):

Mês	Gasóleo	Gasolina 95	Gasolina 98
Janeiro	-	59.243,00	7.051,00
<b>TOTAL GLOBAL</b>	-	<b>59.243,00</b>	<b>7.051,00</b>

60.5 nos meses de **fevereiro a abril de 2022**, a Requerente introduziu no mercado gasolina e gasóleo rodoviário nos seguintes valores (em litros):

Mês	Gasóleo	Gasolina 95	Gasolina 98
Fevereiro	-	85.436,00	14.087,00
Março	-	42.105,00	-
Abril	-	30.263,00	3.022,00
<b>TOTAL GLOBAL</b>	-	<b>157.804,00</b>	<b>17.109,00</b>

60.6 tendo em consideração a introdução no consumo de produtos petrolíferos, é liquidado à Requerente um montante de CSR correspondente à multiplicação dos litros de gasolina e gasóleo rodoviário introduzidos no mercado acima identificados pelo valor da CSR estabelecido no artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (“**Lei 55/2007**”)<sup>7</sup>, nos termos do qual o valor da contribuição rodoviária corresponde a: (i) € 87/1.000 litros para a gasolina e (ii) € 111/1.000 litros para o gasóleo rodoviário.

60.7 no que respeita ao ano de 2021, tendo por base as declarações de introdução no consumo, a AT emitiu à ora Requerente liquidações de CSR no valor global de **€ 153.417,50** (cfr. **documento n.º 1** que se junta), conforme se segue:

Mês	Gasóleo	CSR Gasóleo	Gasolina 95	CSR Gasolina 95	Gasolina 98	CSR Gasolina 98

<sup>7</sup> Salvo indicação em contrário, todas as referências à Lei n.º 55/2007 reportam-se à redação anterior à entrada em vigor da Lei n.º 24-E/2022, de 30 de dezembro, por ser esta a redação aplicável aos atos em discussão.

Janeiro	-	-	30 291,00	2 635,32 €	3 028,00	263,44 €
Fevereiro	-	-	30 111,00	2 619,66 €	3 019,00	262,65 €
Março	-	-	37 013,00	3 220,13 €	9 995,00	869,57 €
Abril	-	-	30 016,00	2 611,39 €	3 005,00	261,44 €
Maió	-	-	58 917,00	5 125,78 €	7 008,00	609,70 €
Junho	-	-	56 516,00	4 916,89 €	8 924,00	776,39 €
Julho	-	-	68 549,00	5 963,76 €	9 973,00	867,65 €
Agosto	567 669,00	63 011,26 €	351 366,00	30 568,84 €	50 153,00	4 363,31 €
Setembro	-	-	54 555,00	4 746,29 €	10 946,00	952,30 €
Outubro	-	-	86 579,00	7 532,37 €	11 985,00	1 042,70 €
Novembro	-	-	77 054,00	6 703,70 €	7 026,00	611,26 €
Dezembro	-	-	30 103,00	2 618,96 €	3 020,00	262,74 €
<b>TOTAL GLOBAL</b>	<b>567 669,00</b>	<b>63 011,26 €</b>	<b>911 070,00</b>	<b>79 263,09 €</b>	<b>128 082,00</b>	<b>11 143,13 €</b>

60.8 no que concerne ao mês de janeiro de 2022, tendo por base as declarações de introdução no consumo, a AT emitiu à ora Requerente liquidação de CSR no valor de € 5.767,58, (cfr. documento n.º 2 que se junta), conforme se segue:

Mês	Gasóleo	CSR Gasóleo	Gasolina 95	CSR Gasolina 95	Gasolina 98	CSR Gasolina 98
Janeiro	-	0€	59 243,00	5 154,14 €	7 051,00	613,44 €
<b>TOTAL GLOBAL</b>	-	<b>0€</b>	<b>59 243,00</b>	<b>5 154,14 €</b>	<b>7 051,00</b>	<b>613,44 €</b>

60.9 no que respeita aos meses de fevereiro a abril de 2022, tendo por base as declarações de introdução no consumo, a AT emitiu à ora Requerente

liquidações de CSR no valor de € 15.217,42, (cfr. documento n.º 3 que se junta), conforme se segue:

Mês	Gasóleo	CSR Gasóleo	Gasolina 95	CSR Gasolina 95	Gasolina 98	CSR Gasolina 98
Fevereiro	-	0€	85 436,00	7 432,93 €	14 087,00	1 225,57 €
Março	-	0€	42 105,00	3 663,14 €	-	0€
Abril	-	0€	30 263,00	2 632,88 €	3 022,00	262,91 €
<b>TOTAL GLOBAL</b>	-	<b>0€</b>	<b>157 804,00</b>	<b>13 728,95 €</b>	<b>17 109,00</b>	<b>1 488,48 €</b>

60.10 por não concordar com as sobreditas liquidações n.º ..., de 12.02.2021, n.º ..., de 12.03.2021, n.º..., de 12.04.2021, n.º ..., de 12.05.2021, n.º ..., de 14.06.2021, n.º ..., de 14.07.2021, n.º..., de 16.08.2021, n.º..., de 13.09.2021, n.º ..., de 12.10.2021, n.º ..., de 16.11.2021, n.º ..., de 13.12.2021, e n.º ..., de 14.01.2022, na parte relativa à CSR, referentes ao ano de 2021, deduziu, em 15.07.2022, pedido de revisão oficiosa contra aqueles atos de liquidação (cfr. documento n.º 4 que se junta).

60.11 e por não poder concordar com a liquidação n.º ..., de 14.02.2022, na parte relativa à CSR, referente ao período de janeiro de 2022 e com as liquidações n.º ..., de 15.03.2022, n.º..., de 13.04.2022 e n.º ..., de 12.05.2022, na parte relativa à CSR, referentes aos períodos de fevereiro a abril de 2022, a Requerente deduziu também, em 15.07.2022, pedido de revisão oficiosa e reclamação graciosa respetivamente contra estes atos de liquidação (cfr. documento n.º 5 e 6, que se juntam).

60.12 Por Ofício n.º 2023..., da Alfândega de Leixões, a ora Requerente foi notificada do projeto de decisão do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de 2021, no sentido do indeferimento (“**Projeto de Decisão**

RO 2021”), e para exercer o competente direito de audição prévia (cfr. **documento n.º 7** que se junta).

60.13 Em 04.07.2023, por Ofício n.º 2023..., veio a ora Requerente a ser notificada do Despacho do Exmo. Senhor Diretor da Alfândega de Leixões, proferido em 21.06.2023, de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de ISP e CSR n.º ..., de 12.02.2021, n.º ..., de 12.03.2021, n.º ..., de 12.04.2021, n.º ..., de 12.05.2021, n.º ..., de 14.06.2021, n.º ..., de 14.07.2021, n.º ..., de 16.08.2021, n.º ..., de 13.09.2021, n.º ..., de 12.10.2021, n.º ..., de 16.11.2021, n.º ..., de 13.12.2021, e n.º ..., de 14.01.2022, na parte relativa à CSR, relativas ao ano de 2021, no montante global de € 153.417,50 (cfr. **documento n.º 8** que se junta).

60.14 Em 04.07.2023, por Ofício n.º 2023..., da Alfândega de Leixões, a ora Requerente foi notificada do projeto de decisão do pedido de revisão oficiosa apresentado contra a liquidação de janeiro de 2022, no sentido do indeferimento (“**Projeto de Decisão RO janeiro 2022**”), e para exercer o competente direito de audição prévia (cfr. **documento n.º 9** que se junta).

60.15 Em 24.07.2023, por Ofício n.º 2023..., a ora Requerente veio a ser notificada do Despacho do Exmo. Senhor Diretor Adjunto da Alfândega de Leixões, proferido em 21.07.2023, de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra a liquidação de ISP e CSR n.º ..., de 14.02.2022, na parte relativa à CSR, relativa ao período de janeiro de 2022, no montante de € 5.767,58 (cfr. **documento n.º 10** que se junta).

60.16 Em 11.07.2023, por Ofício n.º 2023..., da Alfândega de Leixões, a ora Requerente foi notificada do projeto de decisão da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de fevereiro a abril de 2022, no sentido do indeferimento (“**Projeto de Decisão RG fevereiro-abril 2022**”), e para exercer o competente direito de audição prévia (cfr. **documento n.º 11** que se junta).

60.17 Em 04.08.2023, por Ofício n.º 2023..., a ora Requerente veio a ser notificada do Despacho do Exmo. Senhor Diretor Adjunto da Alfândega de Leixões, proferido em 28.07.2023, de indeferimento da reclamação graciosa

apresentada contra as liquidações d de ISP e CSR n.º ..., de 15.03.2022, n.º ..., de 13.04.2022 e n.º ..., de 12.05.2022, na parte relativa à CSR, relativas aos períodos de fevereiro a abril de 2022, no montante global de € 15.217,42 (cfr. **documento n.º 12** que se junta).

**60.18** O valor da CSR liquidada relativa às introduções no consumo efetuadas de janeiro a dezembro de 2021 (sobreditas liquidações de 12-2-2021 a 14-1-2022) foi incluída no preço de venda dos combustíveis efetuada pela Requerente a terceiros;

**60.19** O valor da CSR liquidada entre 14-2-2022 e 12-5-2022 relativa a introdução dos combustíveis no consumo de janeiro a abril de 2022, foi incluído no preço de venda dos combustíveis a terceiros pela Requerente;

**60.20** Declarando-se não conformada com os sobreditos atos de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de CSR de 2021 e de janeiro de 2022 e da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de CSR de fevereiro a abril de 2022, nem com aqueles atos de liquidação, deduziu o presente pedido de pronúncia arbitral em 2-10-2023.

## **FACTOS NÃO PROVADOS**

### **61 Não ficou provado:**

- que a Requerente esteja desembolsada dos valores que peticiona.

**62** Não se surpreendem quaisquer outros factos, provados ou não provados, com relevo para apreciação e decisão do pedido.

## **MOTIVAÇÃO**

- 63** Para estabelecimento do sobredito quadro factual analisou o Tribunal, de forma crítica, as posições assumidas pelas partes nos articulados, os documentos juntos e o processo administrativo instrutor.
- 64** Naturalmente e como há muito está assente na Jurisprudência, os Tribunais apreciam e fixam os factos, mas não estão obrigados a apreciar ou analisar os argumentos usados pelas partes para a defesa dos seus pontos de vista de facto ou de direito, ou seja, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada tendo presente o teor do ou dos pedidos formulados (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
- 65** Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são assim escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.
- 66** A esta luz e para, *in casu*, prova da repercussão da CSR no preço dos combustíveis vendidos pela Requerente considerou o Tribunal que, sendo o ISP/CSR parte integrante do custo das mercadorias vendidas atento o seu enquadramento normativo (*cfr* também e designadamente, a NCRF 18), não pode ser considerado aceitável ou legítimo sem violação do instituto de enriquecimento sem causa um pedido de reembolso de valores que não estão ou foram, no “*fim da linha*”, efetiva e realmente desembolsados pela Requerente.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Adiante, na apreciação jurídica, se voltará mais exaustivamente a esta matéria.

- 67** Ponderou ainda o Tribunal o facto de, perante a questão da repercussão em terceiros da CSR, a Requerente não ter vindo alegar e demonstrar claramente estar desembolsada do valor que peticiona por, designadamente, o não ter repercutido.
- 68** O Tribunal considerou demonstrada a repercussão da CSR em terceiros, analisando os fundamentos invocados pela AT na contestação e no processo administrativo instrutor, aderindo aos argumentos e fundamentos aí aduzidos para concluir que, mais do que meramente presumida, revela-se demonstrada a repercussão pela análise documental e contabilística feita pela AT e espelhada supra em conjugação com a ausência de alegação e prova pela Requerente que pudesse de algum modo abalar ou tornar duvidosas as conclusões da AT para, nesse caso, trazer eventualmente à colação a aplicação do princípio previsto no artigo 414º, do CPC, ou seja, de que a dúvida sobre a realidade de um facto se resolve contra a parte a quem o facto aproveita.
- 69** Assinale-se, por outro lado, a reforçar a convicção do Tribunal, que a repercussão do imposto invocada pela AT configura defesa por exceção<sup>9</sup> e, como tal, deveria a Requerente ter-se pronunciado quando foi notificada do despacho de 26-4-2024 do seguinte teor: “(...) A *Requerente exercerá, querendo, o seu direito ao contraditório relativamente à matéria da resposta que constitua defesa por exceção (...)*”

---

<sup>9</sup> Como é sabido, o réu defende-se por exceção quando alega factos que obstem à apreciação do mérito da ação ou que – como é o caso -, servindo de causa impeditiva, modificativa ou extintiva do direito invocado pelo autor, determinam a improcedência total ou parcial do pedido (art.º 571º, n.º 2, 2ª parte, com sublinhado nosso).

**70** As Informações nºs 8-A-ENG/2023 e 8-B-ENG/2023, ambas de 27-4-2023, da Unidade de Grandes Contribuintes da AT (Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras), incluídas no processo administrativo instrutor junto aos autos e não impugnadas, ajudam a igualmente a comprovar que o encargo da CSR se transferiu da esfera inicial da Requerente para a dos adquirentes dos combustíveis.

**71** Acentue-se que, pese embora a abordagem no pedido de pronúncia arbitral à questão da repercussão da CSR, não deixa de se assinalar ou reafirmar que a Requerente, notificada “(...) para exercer o contraditório relativamente à matéria da resposta que constitua defesa por exceção (...)” nada alegou relativamente à questão da repercussão da CSR invocada pela AT e que configura defesa por exceção na medida em que se trata de matéria que não constitui mera impugnação direta dos factos mas antes de alegação factos dalgum modo novos suscetíveis de impedir, modificar ou extinguir o efeito jurídico dos factos alegados pela Requerente.

**72** Como se decidiu no Acórdão do STJ de 2005-05-31 (Processo nº 05B1411), de 31 de maio (sumário) “(...)a defesa por impugnação distingue-se da defesa por exceção, grosso modo, por naquela se negarem o factos alegados pelo A. ou se apresentar uma versão diferente que não pode coexistir com a do A.; na defesa por exceção, a versão apresentada pelo R. pode coexistir com a do A. mas os respetivos factos impedem, modificam ou extinguem efeito jurídico pretendido pelo A (...)”

- 73** De todo o modo o Tribunal, independentemente do estrito cumprimento das regras em matéria de ónus da prova e antes apreciando globalmente como deve todo o acervo documental probatório, considerou demonstrada a repercussão da CSR.
- 74** Note-se que não se trata aqui de mera presunção de repercussão mas, insiste-se, de verdadeira prova desta, tanto mais que a Requerente não procurou contrariar essa repercussão, podendo facilmente fazê-lo com a junção das faturas de venda do combustível aos seus clientes.<sup>10</sup>
- 75** Ou seja: não está o Tribunal a validar a ***recusa de reembolsar um imposto indireto contrário à Diretiva 2008/118 na presunção de que esse imposto foi repercutido sobre terceiros e, conseqüentemente, no enriquecimento sem causa do sujeito passivo***, ao arrepio do decidido pelo TJUE no despacho de 07/02/2022, no Proc.º C-460/21,
- 76** Pelo contrário: o Tribunal está a afastar essa presunção na consideração de que se mostra provada essa repercussão tanto mais ainda que, como lapidarmente se escreveu no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul 26-06- 2014, proferido no processo 07148/13, “(...)o valor probatório do relatório da inspeção tributária (..) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas(...)”. Ou ainda o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte 12-01-2017, processo 00250/15.3 BEPRT – que atribui força probatória plena ao relatório de inspeção, que assim fica subtraído à livre apreciação da prova pelo Juiz.

---

<sup>10</sup> Infra, aquando da apreciação do enquadramento jurídico, se desenvolverá melhor a questão da repercussão da CSR.

**77** Assinale-se, finalmente, que a prova de repercussão de ISP/CSR e de quem suporta efetivamente o custo do pagamento desse montante ao Estado, é também reforçada por via legislativa na medida em que o legislador veio esclarecer que o ISP/CSR é sempre repercutido nos consumidores – Cfr nova redação do artigo 2.º do CIEC, introduzida pela Lei n.º 24-E/2022, tendo o legislador esclarecido, igualmente, no artigo 6.º da Lei nº 24-E/2022, que aquele preceito legal tem a natureza de norma interpretativa.

### **III FUNDAMENTAÇÃO (CONT.)**

#### **O DIREITO**

**78** Pede a Requerente nestes autos (i) a anulação do despacho proferido pelo Diretor da Alfândega de Leixões, em 21.06.2023, de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de ISP e CSR de 2021, em 15.07.2022; (ii) a anulação do despacho proferido pelo Diretor Adjunto da Alfândega de Leixões, em 21.07.2023, de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra a liquidação de ISP e CSR de janeiro de 2022, em 15.07.2022; (iii) a anulação do despacho proferido pelo Diretor Adjunto da Alfândega de Leixões, em 28.07.2023, de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de ISP e CSR de fevereiro a abril de 2022, em 15.07.2022; (iv) a anulação dos atos de liquidação n.º ..., de 12.02.2021, n.º ..., de 12.03.2021, n.º ..., de 12.04.2021, n.º ..., de 12.05.2021, n.º ..., de 14.06.2021, n.º ..., de 14.07.2021, n.º ..., de 16.08.2021, n.º ..., de 13.09.2021, n.º ..., de 12.10.2021, n.º ..., de 16.11.2021, n.º ..., de 13.12.2021 e n.º ..., de 14.01.2022, relativos ao período de 2021, com todas as

---

consequências legais, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios; (v) a anulação do ato de liquidação n.º ..., de 14.02.2022, relativo ao período de janeiro de 2022, com todas as consequências legais, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios; (vi) a anulação dos atos de liquidação n.º ..., de 15.03.2022, n.º ..., de 13.04.2022 e n.º ..., de 12.05.2022, relativos aos períodos de fevereiro, março e abril de 2022, com todas as consequências legais, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios.

Vejamos então os fundamentos (ou a inexistência destes) dos pedidos formulados.

- 79** É princípio indiscutível, parece, assente aliás na jurisprudência consolidada do TJUE, que os sujeitos passivos têm direito de obter o reembolso dos impostos cobrados pelos Estados-Membros em violação das disposições do direito da União.
- 80** Assim, no processo C-460/21<sup>11</sup> o TJUE declarou que um Estado-Membro está, em princípio, obrigado a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da EU ao abrigo das regras processuais nacionais aplicáveis e no respeito pelos princípios da equivalência e da efetividade (e também neste sentido, os acórdãos de 9-11-83, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, nº 12 e de 1-3-2018, Petrotel -Lukoil e Georgescu, C-76-17, EU:C:2018:139, nº 32 (pg. 38).

---

<sup>11</sup> Neste acórdão do TJUE decidiu-se que, em síntese, quando há violação de disposições de direito da EU, há o direito, por parte do sujeito passivo – definido, para efeitos da CSR, como destinatário registado que introduz produtos petrolíferos no consumo, tal como sucede no âmbito do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos – de obter o reembolso dos impostos contrários à Diretiva 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, sem que seja legítima a recusa de reembolso com base na presunção de que esse imposto foi repercutido sobre terceiros.

- 81** Todavia e como é claro e se assinala no Despacho “Vapo Atlantic”, “(...) *sob pena de conduzir a um enriquecimento sem causa dos titulares do direito, a proteção dos direitos garantidos pela ordem jurídica da União exclui, em princípio, o reembolso dos impostos (...) quando seja provado que o sujeito passivo responsável pelo pagamento desses impostos os repercutiu efetivamente noutras pessoas (...)*” ( *cfr* neste sentido os acórdãos de 14-1-1997. Comateb, C-192 a C-218/95, EU:C:1997:12, nº 21 e de 1-3-2018, Petrotel-Lukoil e Georgescu, C-76/17 EU:C:2018:139, nº 33.
- 82** Pois bem, em sede do probatório ou da fixação da matéria de facto, considerou o Tribunal demonstrada a repercussão da CSR cujo reembolso ora é pedido pela Requerente.
- 83** Repugnaria, à luz do sobredito enquadramento e, designadamente, do princípio da justiça e da proibição do enriquecimento sem causa, investir a requerente no direito a obter reembolso das quantias de CSR de que não demonstra estar efetivamente desembolsada à luz do princípio algo abstrato que os impostos cobrados em violação do direito da EU devem ser reembolsados.
- 84** A análise da repercussão da CSR feita pela Autoridade Tributária (e conseqüentemente do enriquecimento sem causa), nomeadamente a que incide sobre o tratamento contabilístico e o enquadramento fiscal efetuado pelo sujeito passivo à CSR a que se adere, no essencial, faz prova adequada, possível e suficiente de que a CSR foi repercutida no preço de venda praticado pela ora Requerente.

- 85** A estrutura tributária específica da CSR e a análise que, em concreto, foi efetuada pela UGC ao tratamento contabilístico e ao enquadramento fiscal que a Requerente dá à CSR, são demonstrativas da repercussão desta contribuição no PVP, pelo que, em qualquer caso, o reembolso dos montantes pagos a título de CSR a quem paga o imposto ao Estado mas não o suporta (quem suporta a carga do imposto, efetivamente, são os seus clientes) configuraria uma situação de enriquecimento sem causa, fonte de obrigações, no âmbito do direito civil (artigo 474.º do Código Civil).
- 86** Ao reembolsar a CSR à Requerente, o Estado estaria a transferir para esta entidade as verbas que terceiros suportaram quando adquiriram os combustíveis, sendo que estes continuariam a suportar o impacto negativo que esta contribuição causou, o *Erário Público* no final não arrecadaria qualquer receita (num primeiro momento arrecadou, mas num momento posterior estaria a devolver o valor cobrado) e a Requerente passaria a ser a beneficiária efetiva de uma receita que não faz qualquer sentido que constitua rendimento desta entidade (na medida em que quem suportou efetivamente o encargo com a CSR foram os ulteriores adquirentes dos combustíveis).
- 87** Pois bem, entende-se que quem na prática suportou o imposto (no caso, o ISP/CSR) é que tem, no limite, legitimidade processual para, pese embora não ser sujeito passivo desse imposto, contestar, como repercutido, as liquidações de CSR com o objetivo de obter a sua anulação e, conseqüentemente, o seu reembolso (cfr, v. g., neste sentido, os acórdão CAAD nos processos nº 50/2024-T e 298/ 2023-T).

- 88 E igualmente resulta da jurisprudência do TJUE que, sendo inquestionável o princípio de que os sujeitos passivos têm direito ao reembolso dos impostos cobrados pelos Estado-Membros em violação das disposições do direito da União, em caso de comprovada repercussão do imposto, o princípio da proibição do enriquecimento sem causa do titular do direito, impede o sujeito passivo de obter o reembolso do imposto quando este foi repercutido noutras pessoas ou entidades - *cf.*, no sentido apontado, o acórdão do TJUE, em sede de reenvio prejudicial, de 14-1-1997, nos apensos C-192-95 a C-218/9 - EU:C:1997:12, n.º 21, e de 1 de março de 2018, Petrotel-Lukoil e Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, n.º 33.
- 89 O que quer de algum modo dizer que a legitimidade formal ou meramente adjetiva se desvanece ou se convola na falta de concreto interesse em agir<sup>12</sup> se e quando se comprove a repercussão do imposto em terceiros, estes sim os únicos verdadeiramente desembolsados do valor do imposto pago.
- 90 Assim é que, pese embora, no caso, reunidos os pressupostos para aferição da legitimidade formal da Requerente, a verdade é que, apreciando o mérito do pedido e os factos concretos provados e não provados, se comprova que, afinal, essa legitimidade não é acompanhada pela prova do interesse em agir, ou seja, pela prova do direito que invoca.
- 91 Importa finalmente deixar ainda exposto que sendo a CSR um imposto especial de consumo, tal acaba por consubstanciar um caso de repercussão legal, tanto mais que o legislador

---

<sup>12</sup> “*Interesse processual ou interesse em agir é definido em termos processuais, como necessidade do processo para o demandante em virtude do seu direito estar carecido de tutela judicial. Há um interesse do demandante não já no objeto do processo (legitimidade) mas no próprio processo (...)*” – Cfr Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 59/2006 – Proc 199/2005, com diversas citações, publicado no DR, II Série, n.º 74, de 13-4-2006, pgs 5623 e ss..

deixou isso claro com a aprovação e publicação da Lei n.º 24-E/2022 [que altera o Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), a Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e o Decreto-Lei n.º 91/2015, de 29 de maio, transpondo as Diretivas (UE) 2019/2235, 2020/1151 e 2020/262] conferindo, no artigo 6.º desta Lei, que o artigo 2º, do CIEC [*“(…) 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(…)”*]

tem a natureza de norma interpretativa.

**92** Assim é que, tomando em conta que a CSR adere ao regime dos IEC e considerando, como se viu, que o financiamento da rede rodoviária nacional deve ser assegurado pelos seus próprios utilizadores (e não por quem se dedique ao comércio dos produtos petrolíferos e sujeitos passivos de ISP) e que resulta de uma interpretação conjunta e sistemática do regime da CSR que esta contribuição (imposto) pretende onerar os utilizadores da rede rodoviária e na medida do seu consumo de combustíveis, conclui-se, na verdade, no sentido da CSR ser também objeto do fenómeno da repercussão legal.

**93** E por isso é que os consumidores finais – os repercutidos – é que terão legitimidade processual ativa (no sentido apontado supra de interesse em agir), para contestar as liquidações da CSR de forma a obter a sua anulação e respetivo reembolso uma vez que os próprios sujeitos passivos da CSR deixam de ter essa legitimidade quando se comprova (como é o caso dos autos) que houve repercussão do imposto em terceiros, caso em que

aqueles não têm nem podem ter direito a reembolso, mesmo quando se possa reconhecer a ilegalidade da CSR. O entendimento contrário equivaleria a reconhecer uma situação de enriquecimento ilícito ou enriquecimento sem causa.

**94** Do exposto resulta a total e inevitável improcedência do pedido de declaração de ilegalidade dos atos e liquidações mencionados supra em 2 (dois), alíneas a., b. e c., atos que assim se deverão manter na ordem jurídica.

**95** O pedido de reembolso da CSR com juros indemnizatórios desde a data do seu pagamento fica obviamente prejudicado.

### **III. DECISÃO**

Face ao exposto, este Tribunal decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência material suscitada pela Requerida;
- b) Julgar totalmente improcedentes os pedidos de declaração de ilegalidade dos sobreditos e ora impugnados despachos, (ii) bem como das liquidações de Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP) e Contribuição do Serviço Rodoviário (CSR) n.º ..., de 12/02/2021, n.º ..., de 12/03/2021, n.º ..., de 12/04/2021, n.º ..., de 12/05/2021, n.º ..., de 14/06/2021, n.º..., de 14/07/2021, n.º..., de 16/08/2021, n.º ..., de 13/09/2021, n.º..., de 12/10/2021, n.º..., de 16/11/2021, n.º ..., de 13/12/2021, e n.º..., de 14/01/2022, na parte relativa à CSR, no montante de € 153.417,50; (ii) n.º..., de 14/02/2022, na parte relativa à CSR, no montante de € 5.767,58 e n.º..., de

---

15/03/2022, n.º..., de 13/04/2022 e n.º..., de 12/05/2022, na parte relativa à CSR, no montante € 15.217,42, **que assim se mantêm na ordem jurídica;**

- c) Julgar prejudicados os pedidos de reembolso da CSR liquidada no montante global de € 174.402,50, acrescido de juros indemnizatórios, bem como as demais questões suscitadas nos autos e
- d) Condenar a Requerente nas custas atento o seu decaimento.

#### **VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se ao processo o valor de € 174.402,50 indicado pelo Requerente como respeitante ao montante da CSR cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido) e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

#### **CUSTAS**

A taxa de arbitragem devida em função do valor mencionado, é suportada pela Requerente tendo em conta a nomeação de árbitro, ao abrigo do artigo 5º-2, do RCPAT (Regime de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

- Notifique.

Lisboa, 3 de setembro de 2024

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão)

(Árbitro Presidente e Relator).

Revi posição anterior já defendida, designadamente quanto à (in)competência material – Cfr. v.

g., Acórdão CAAD no Proc nº 372/2023-T.

*Magda Feliciano*

*(Árbitra Adjunta)*

*João Taborda da Gama*

*(Árbitro Adjunto)*

**Declaração de Voto Vencido da árbitra Magda Feliciano:**

Entendo não poder subscrever a posição que fez vencimento, no que concerne à arbitrabilidade do thema decidendum, pelas razões que, sinteticamente, passo a expor:

---

Por força do disposto nos artigos 2.º e 3.º do RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais reporta-se apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo os tributos que devam ser qualificados como contribuição (Vide, entre outros, CAAD, Proc. 138/2019-T, Proc. 248/2019-T, Proc. 123/2019-T, Proc. 182/2019-T, Proc. 585/2020-T, Proc. 714/2020-T).

Na verdade, a interpretação correcta, alicerçada no teor literal deste artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 e nas regras interpretativas que constam do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, tendo também em conta as «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada» (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), é a de que se pretendeu restringir a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a litígios em que estejam em causa tributos classificados como impostos.

É hoje consensual que a jurisdição arbitral abrange apenas pretensões relativas a impostos, não incluindo outros tributos cuja administração seja conferida por lei à Autoridade Tributária, decorrente do artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, não sendo tal limitação nem inconstitucional nem violadora do princípio da igualdade, na vertente de proibição do arbítrio, previsto no artigo 13.º, n.º 1, da Constituição, nem por violação do direito de acesso aos tribunais e à tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 20.º da Constituição (Cfr.

Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 545/2019, de 16.10.2019, Decisão Sumária do TC n.º 70/2024, de 8.02.2024).

Ora, contrariamente ao defendido na Decisão, entende-se que a CSR é uma contribuição financeira e não um imposto, razão pela qual este Tribunal deveria declarar-se incompetente em razão da matéria.

Na verdade, de acordo com letra da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, a CSR foi concebida e designada de Contribuição (e não de imposto), com o objectivo de financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P.E., actualmente Infraestruturas de Portugal (IP), através dos respectivos utilizadores e, subsidiariamente pelo Estado, constituindo receita própria da IP.

Segundo o referido regime legal, a CSR constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis, que constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal. Configurando-se a CSR numa lógica bilateral assente numa óptica grupal (utilizadores) para financiar a IP, a quem cabe desenvolver a actividade de concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional entende-se que a CSR não é um imposto, uma vez que só é devido pela utilização de gasolina e gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos (ISP) e dele não isentos.

Também não se afigura concebível qualificar a CSR como uma taxa, na medida em que a CSR não assenta numa equivalência estritamente individual, não se dirige à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas à compensação

---

de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, numa relação de bilateralidade genérica.

Assim, entende-se que as contribuições financeiras, mesmo que ilegais (como parece ser a CSR em face da decisão de Reenvio Prejudicial de 7.02.2022, Proc C-460/21, do TJUE) não constituem por presunção/atracção/conversão ou residualidade um imposto (Vide Filipe de Vasconcelos Fernandes, As contribuições financeiras no sistema fiscal português, pág. 71 e ss, Gestlegal). Na verdade, entende-se que as contribuições financeiras constituem figuras “híbridas” ou “tertium genus” entre as taxas e os impostos “que poderão ser qualificadas como taxas coletivas, na medida em que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por uma instituição pública a certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades que beneficiam coletivamente de um atividade administrativa)” (Gomes Canotilho/Vital Moreira, em “Constituição da República Portuguesa Anotada,” I vol., pág. 1095, 4.ª ed., Coimbra Editora). Na mesma linha, seguem, por exemplos, as decisões proferidas pelo TC n.º 539/2015, 344/2019, 255/2020

Considerando-se que, à luz do regime legal da CSR, esta constitui um tributo que resulta da necessidade financiar uma entidade pública que tem como propósito gerir a rede rodoviária nacional, encontrando-se a sua receita consignada a esse fim/entidade; a CSR incide sobre os utilizadores da rede rodoviária nacional, que beneficiam da gestão da IP, enquanto utilizadores das estradas da rede nacional; e o facto gerador do tributo consubstancia uma prestação

administrativa (a cargo da IP) presumivelmente provocada ou aproveitada por um grupo em que o sujeito passivo se integra, concluímos que estamos perante uma contribuição – (Cfr. Acórdão do TC n.º 255/2020).

Pelo exposto, classificando-se e qualificando-se a CSR como uma contribuição financeira, a questão material submetida a este Tribunal é, no meu entender, não arbitrável.

Louvo-me, assim, da Decisão do CAAD n.º 508/2023, de 16.11.2023.

É o que se me oferece dizer.

Razões pelas quais voto vencido.

Magda Feliciano

**Declaração de Voto Vencido do árbitro João Taborda da Gama:**

Vencido, quanto à questão de fundo. Teria considerado o pedido procedente nos termos da fundamentação constante das decisões dos processos n.º 696/2023-T, n.º 669/2023-T, n.º 668/2023-T, n.º 523/2023-T, n.º 398/2023-T, n.º 397/2023-T, n.º 113/2023-T, n.º 24/2023-T, 702/2022-T, processo n.º 644/2022-T, n.º 305/2022-T e n.º 304/2022-T, para os quais remeto, com o acrescento que segue.

Identifico neste processo três questões essenciais sobre as quais se impunha a pronúncia clara do Tribunal: a competência material do Tribunal, a legitimidade da Requerente e o mérito da causa.

Quanto à primeira questão, acompanhando o decidido, considero que o Tribunal Arbitral é competente para apreciar a legalidade das liquidações de CSR.

Quanto à segunda questão, também considero que a Requerente, por ser sujeito passivo, tem legitimidade para contestar a legalidade das liquidações de CSR nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, e no artigo 9.º do CPPT, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Ultrapassadas as exceções que poderiam obstar ao conhecimento do mérito da causa, tendo constatado que aquelas não têm fundamento, teria julgado o pedido procedente uma vez que a CSR é incompatível com o direito da União Europeia, não tendo por motivo específico a redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental e determinado a anulação das liquidações de CSR contestadas.

Para além disso, entendo, ainda, que a Requerente teria direito ao reembolso das quantias suportadas com a CSR, com as demais consequências legais. Atendendo à jurisprudência do TJUE e à jurisprudência arbitral já proferida sobre este tema, que se revelam cruciais para a boa solução do mérito da causa, esta questão deveria ter sido objeto de uma abordagem mais ampla e que levasse a um resultado oposto. Com efeito, como tem sido reiteradamente reconhecido pela jurisprudência arbitral, nomeadamente nas decisões *supra* referidas, constitui princípio assente na jurisprudência consolidada do TJUE que os sujeitos passivos têm o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados pelos Estados-Membros em violação das disposições do direito da União (cf. Acórdão do TJUE proferido no processo C-460/21). O mencionado princípio comporta apenas uma exceção, de forma a acautelar um putativo enriquecimento sem causa: a repercussão do imposto (cf. Acórdãos do TJUE proferidos nos processos C-192/95 a C-218/95 e C-76/17).

Tal como foi também assinalado pelo TJUE, a repercussão de um imposto no consumidor não neutraliza necessariamente os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo e mesmo que viesse a provar-se que o imposto indevidamente liquidado foi repercutido sobre terceiros, o respetivo reembolso ao operador não implica necessariamente um enriquecimento sem causa por parte deste, visto que a integração do montante do referido imposto nos preços praticados pode dar origem a prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas (cf. Acórdãos do TJUE proferidos nos processos C-147/01 e C-76/17). Por este motivo, sempre seria necessário demonstrar que, nas condições de mercado resultantes do agravamento da tributação, o contribuinte teria beneficiado, ao menos parcialmente, por efeito da repercussão do imposto.

Em face do exposto, em princípio, a ilegalidade da liquidação de CSR envolve a obrigação de restituição das quantias pagas a este título a menos que Administração Tributária demonstre dois pressupostos, de verificação cumulativa:

- i) que o sujeito passivo procedeu à repercussão do imposto incorrido;  
e, para além disso,
- ii) que tal repercussão neutralizou os efeitos económicos da tributação no sujeito passivo,  
pelo que o reembolso do imposto conduziria a um enriquecimento sem causa desta.

No que concerne às exigências de prova, com o devido respeito, parece-me inequívoco à luz do exposto que a prova da repercussão recaía sobre a Requerida, não cabendo à Requerente a prova de que não existiu repercussão. Portanto, não era a Requerente que deveria ter apresentado prova da “não repercussão”. Estabelecida a repartição do ónus da prova e

analisada a prova produzida pela Requerida nos presentes autos, entendo que a mesma não se revela suficiente para demonstrar que a Requerente procedeu à repercussão do imposto. A Requerida limita-se a fazer declarações vagas e assentes em meras suposições e presunções, sem qualquer base documental que as comprove, motivo pelo qual não teria dado como provado que o valor da CSR liquidada entre 14-2-2022 e 12-5-2022 relativa a introdução dos combustíveis no consumo de janeiro a abril de 2022, foi incluído no preço de venda dos combustíveis a terceiros pela Requerente.

A isto acresce que não resulta igualmente comprovado nos presentes autos que a repercussão tal como invocada pela Requerida tenha neutralizado os efeitos económicos da tributação na Requerente em termos tais que o reembolso do imposto originasse o seu enriquecimento sem causa.

Com efeito, de acordo com a jurisprudência do TJUE, o enriquecimento sem causa tem de ser demonstrado pela Administração Tributária, através de uma análise económica que tenha “em conta todas as circunstâncias pertinentes” (cf. Acórdão do TJUE, proferido no processo C-147/01). No entanto, as alegações feitas pela Requerida, igualmente sem qualquer meio de prova que as sustente, não são suficientes para este efeito, pelo que, não tendo a Requerida demonstrado, como lhe competia, o enriquecimento sem causa da Requerente, não poderia ficar impedido o reembolso da CSR indevidamente liquidada.

Assim, teria decidido que não só a respetiva liquidação enferma de ilegalidade (em relação à CSR), como tem por consequência a obrigação de restituição do imposto pago pela Requerente, com as demais consequências legais.

Aliás, e como uma nota mais geral, neste tipo de casos em que não parecem restar dúvidas quanto à ilegalidade da cobrança de um imposto, a sua não restituição (dito de outro modo, a sua manutenção nos cofres públicos), essa sim, é uma situação que me parece sempre passível de configurar enriquecimento sem causa por parte do Estado,

(O Árbitro Adjunto,

João Taborda da Gama)