CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 717/2024-T
Tema: Contribuição sobre o Serviço Rodoviário (CSR). Direito da União Europeia. Legitimidade dos repercutidos.

Sumário:

I – As entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional que suportam o encargo tributário da Contribuição de Serviço Rodoviário por efeito da repercussão, têm legitimidade processual para impugnar judicialmente os atos de liquidação do imposto que incidam sobre combustíveis que tenham adquirido, como meio de reagirem contra a ilegalidade da repercussão;
II - A Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, não prossegue "motivos específicos", na aceção do artigo l.°, n.° 2, da Diretiva 2008/118/CE, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um "motivo específico", os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que se encontram atribuídos à concessionária;
III – O ónus da prova da efetiva repercussão da contribuição de serviço rodoviário incumbe às entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A..., pessoa coletiva com o NIPC..., com sede na Rua ..., ... - ... ..., ..., veio, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante, abreviadamente designado por RJAT) e nos artigos 1.º, alínea b) e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, apresentar pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração da

"ilegalidade dos atos de liquidação de Contribuição de Serviço Rodoviário", pedindo a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso do montante de € 14 954,81, acrescido de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 5 de junho de 2024.

Nos termos do disposto na alínea *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral Coletivo o signatário desta decisão, que comunicou a sua aceitação no prazo legal.

Notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas *a)* e *b)* do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído no dia 18 de agosto de 2024.

No dia 5 de outubro, foi prolatado o despacho determinado pelo artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

No dia 29 setembro de 2024, a Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") apresentou resposta, suscitando exceções obstativas ao conhecimento do pedido.

Na sequência, foi designado proferido despacho para resposta às exceções.

A Requerente apresentou um requerimento de "resposta às exceções", em 16 de dezembro de 2024.

Foi proferido despacho a determinar a dispensa da reunião referida no artigo 18.º do RJAT, a apresentação de alegações e designado o dia de prolação do acórdão arbitral.

O prazo para a prolação da decisão arbitral foi prorrogado nos termos e com os fundamentos previstos no artigo 21.º do RJAT.

2. O tribunal arbitral foi regularmente constituído, *ex vi* o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a)*, e 10.º, n.º 1, do RJAT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

3. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, como determinado pelos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, não enfermando o processo de quaisquer nulidades.

II. Fundamentação

4. Matéria de facto

4.1. Factos Provados

Com interesse para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

4.1.1. A Requerente é uma associação que tem como escopo principal a proteção de pessoas e bens, designadamente o socorro a feridos, doentes ou náufragos e a extinção de incêndios, detendo e mantendo em atividade, para o efeito, um corpo de bombeiros voluntários, com observância do definido no regime jurídico dos corpos de bombeiros e demais legislação aplicável.

4.1.2. No período compreendido entre outubro de 2019 e dezembro de 2022, a Requerente adquiriu e pagou, no âmbito da sua atividade, 134.728 (cento e trinta e quatro mil setecentos e vinte e oito) litros de gasóleo às sociedades B... LDA. e C... LDA:

ANO	LITROS ABASTECIDOS
2019	10.001
2020	39.725
2021	45.002
2022	40.000
TOTAL	134.728

4.1.3. Relativamente ao período de 2019, o combustível foi adquirido nos dias 17 de outubro (5 mil litros) e 28 de novembro (5 mil e um litros), em ambos os casos à fornecedora C... LDA.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

4.1.4. A B... LDA. e a C...LDA, não eram à data dos factos titulares de estatuto fiscal, não tendo introduzido no consumo os combustíveis vendidos à Requerente.

4.1.5. Tais fornecedoras atuaram como meras intermediárias na cadeia de comercialização de combustíveis.

4.1.5. A Requerente apresentou, em 31 de outubro de 2023, pedido de revisão oficiosa, o qual foi rececionado pela AT – Alfândega de Braga, no dia 3 de novembro de 2023.

4.1.6. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado no dia 3 de junho de 2024.

4.2. Factos não provados:

4.2.1. Não se provou que o pago por força da compra do combustível tenha compreendido montantes suportados a título de CSR.

4.2.2. Não se provou que a Requerente tenha suportado, a título de CSR, a quantia de € 14.954,81 Euros (catorze mil novecentos e cinquenta e quatro euros e oitenta e um cêntimos).

4.2.3. Não se provou que as fornecedoras de combustível B... LDA e C... LDA sejam sujeitos passivos de CSR.

4.3. Considerando o disposto nos artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, ambos do Código de Processo Civil (por remissão do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT), incumbe ao Tribunal o dever de selecionar a matéria de facto pertinente para a decisão.

No caso *sub iudicio,* a decisão sobre os factos provados e não provados radicou no acervo documental presente nos autos, valorado de acordo com o princípio da livre apreciação da prova e as regras de experiência comum, considerando também os factos não controvertidos entre as Partes.

Importa referir que o ónus da prova da efetiva repercussão da contribuição de serviço rodoviário incumbe às entidades utilizadoras da rede rodoviária nacional, devendo aquela ser demonstrada através de documentos que comprovem o efetivo pagamento do imposto, não podendo assentar apenas em meros juízos presuntivos. A prova, sem mais, da mera aquisição de combustível possibilitada pelas faturas que titulam tal operação, desacompanhada de outros

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

documentos evidenciadores da repercussão, não basta para provar se houve e em que medida repercussão efetiva do imposto.

Do mesmo passo, também não constam dos autos quaisquer elementos probatórios que permitissem concluir que a Requerente adquiriu o combustível a *sujeitos passivos* de ISP/CSR, pelo que a mera declaração de que as entidades fornecedoras repercutiram a CSR sempre seria inócua desacompanhada de elementos que possibilitassem a reconstrução, a montante, da cadeia da alegada repercussão. Assim, qualquer declaração das entidades que forneceram o combustível à Requerente, só por si, não teria a virtualidade de demonstrar a cadeia de repercussão nem teria a virtualidade de influenciar o presente juízo de facto.

Nestes termos, conclui-se que a Requerente não fez prova dos montantes que foram efetivamente repercutidos e por si suportados a título de CSR.

5. Exceções invocadas

5.1. Na sua Resposta, a Requerida começa por suscitar a questão da incompetência material do Tribunal Arbitral com base em dois fundamentos: por falta de vinculação da AT, ao abrigo do disposto no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março e por falta de competência do Tribunal Arbitral para fiscalizar a legalidade de normas em abstrato.

Sobre a competência do CAAD para tomar conhecimento de pedidos de anulação de liquidações de Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), pronunciou-se já o TCAS, por acórdão datado de 24 de outubro de 2024, onde se concluiu pela competência dos tribunais arbitrais para o conhecimento de tais questões.

Tal juízo assentou na seguinte fundamentação:

"A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (artigo 2.º/1/a), do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01 [RJAT]. «A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos» (artigo 4.º/1, do RJAT). A Portaria n.º 112-A/2011, de 27 de Abril, estabelece os termos da vinculação da Direcção-Geral dos Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

dos Impostos Especiais sobre o Consumo à jurisdição dos tribunais tributários arbitrais. Os serviços e organismos em causa «vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida» (artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, citada).

Com base nos normativos em presença, a impugnante sustenta que a decisão arbitral impugnada enferma do vício de pronúncia indevida, dado que faltaria ao tribunal reclamado a necessária competência material para dirimir litígios, como o presente, o qual se reporta a pretensões anulatórias incidentes sobre liquidações de CSR, a qual constituiria uma contribuição financeira. Concretamente, importa aferir se o tribunal arbitral tem competência para conhecer dos pedidos seguintes: ***i***) declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Contribuição do Serviço Rodoviário referentes ao período entre Julho e Setembro de 2022, ***ii***), condenação da requerida na restituição dos montantes indevidamente pagos, acrescido de juros indemnizatórios.

A este propósito, cumpre notar que a Contribuição de Serviço Rodoviário foi instituída pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto. «O financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E., tendo em conta o disposto no Plano Rodoviário Nacional, é assegurado pelos respectivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2.º/1, da Lei n.º 55/2007, citada). «A contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis» (artigo 3.º, n.º 1, da Lei n.º 55/2007, citada). «A contribuição de serviço rodoviário é estabelecida tendo em atenção o disposto no número anterior e constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E., no que respeita à respectiva concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento» (artigo 3.º, n.º 2, da Lei n.º 55/2007, citada). «A contribuição de serviço rodoviário incide sobre a gasolina, o gasóleo rodoviário e o GPL auto, sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e deles não isentos. // O valor da contribuição de serviço rodoviário é de (euro) 87/1000 l para a gasolina, de (euro) 111/1000 l para o gasóleo rodoviário e de (euro) 123/1000 kg para o GPL auto. // A revisão ou actualização do valor da contribuição de serviço rodoviário é precedida de parecer do InIR - Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I. P., a emitir nos termos da respectiva lei

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

orgânica» (artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, citada). «A contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento o disposto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário, com as devidas adaptações» (artigo 5.º da Lei n.º 55/2007, citada).

A este propósito, constitui orientação firme e que se reitera a seguinte: «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 E.. - Estradas …….., E. P. E. (artigo 1.º), que, entretanto, passou a denominar-se I ……. 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 I …… 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 I……. 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 E.. - Estradas ……, 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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

sustentabilidade ambiental" (Base 2, n.º 4, alínea b)). // À luz do regime jurídico sucintamente descrito, dificilmente se poderia concluir que a Contribuição de Serviço Rodoviário constitui uma contribuição financeira. // Como se refere no acórdão proferido no Processo n.º 269/2021, corroborado pelo acórdão tirado no Processo n.º 304/2022, a 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 E… - Estradas ……., 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). // Por outro lado, nada permite afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da atividade administrativa que se encontra atribuída à E……. - Estradas …….., 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 E…….. – Estradas …….., E.P. E. (...) é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável." // Nestes termos, o financiamento da rede rodoviária nacional é assegurado pelos respetivos utilizadores, que são os beneficiários da atividade pública desenvolvida pela E… - Estradas ……., E. P. E., verificando-se, no entanto, que a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea a), do CIEC, são os "depositários autorizados" e os "destinatários registados". // Não existindo, deste modo, qualquer nexo específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos. // Resta acrescentar que o regime jurídico da CSR não é equiparável ao previsto para a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB) ou para a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE), que são caracterizadas como típicas contribuições financeiras, não tendo qualquer aplicação ao caso a jurisprudência constante dos acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 182/2019-T, 138/2019-T, 123/2019-T, que tiveram por objeto a CSB, nem a dos acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 248/2019-T e

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

585/2020-T, que incidiram sobre a CESE» **(6)**.
O Tribunal de Justiça da União Europeia segue orientação semelhante. No despacho de 07/02/2022, P. C-460/21, cujo objecto incidiu sobre a apreciação da conformidade do regime da CSR com o Direito da União Europeia, o TJUE teve ocasião de referir que «[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».

Do exposto se infere que o tributo em referência corresponde a um imposto liquidado pelos sujeitos passivos do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), no momento do apuramento da divida do imposto em referência, tendo por base o consumo dos referidos produtos (artigo 4.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto). Não existe nexo de correspectividade entre o pagamento do tributo e os benefícios que derivam para o sujeito passivo do mesmo da existência e funcionamento da "E…….. – Estradas ……, E.P.E", cujo objecto consiste na exploração e conservação das estradas nacionais. O tributo é devido independentemente do nível de utilização das estradas nacionais e do prejuízo que tal utilização possa causar às mesmas. Em rigor, sendo o sujeito passivo do tributo o mesmo que liquida o ISP não existe qualquer nexo de correspectvidade entre o pagamento do mesmo e os eventuais benefícios que derivam da actuação da "E…… – Estradas ……, E.P.E", no exercício da sua actividade. A alegada repercussão do imposto no consumidor final dos produtos energéticos não logra ser comprovada, dado que depende de variáveis a apurar em cada caso concreto.
Pelo que a decisão de assunção da competência material para conhecer do objecto do litígio por parte do tribunal arbitral não merece censura".

Deste modo, reiterando-se aqui tal fundamentação, considera-se improceder a alegada exceção da incompetência relativa do Tribunal Arbitral em razão da matéria suscitada pela Requerida, acrescentando-se apenas que do facto de o Tribunal Constitucional não ter julgado

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

inconstitucional *"a norma contida no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 .03, interpretada no sentido de estarem sujeitos a arbitragem tributária, somente, os tributos qualificados como impostos em sentido estrito, excluindo do âmbito da arbitragem os demais tributos referidos no artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e enunciados no artigo 3.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária"*, apenas resulta que essa interpretação é admissível face aos parâmetros constitucionais, sem que daí possa inferir-se, porém, que é a única ou a melhor leitura do direito possível.

De facto, é ponto assente na doutrina e na jurisprudência que o *nomen iuris* dado às espécies tributárias é indiferente para definir o seu regime jurídico: se o legislador chamar de taxa ou contribuição financeira algo que na realidade constitua um imposto, é o regime jurídico aplicável aos impostos que vai orientar a decisão sobre o tributo em causa, não se vendo razão para que se proceda de forma diferente quando o legislador estabelece os meios ou formas de impugnação dos tributos.

Alega ainda a Requerida que "*resulta do teor do pedido de pronúncia arbitral, e sua fundamentação, que o que as Requerentes suscitam junto desta instância arbitral é a legalidade do regime da CSR, no seu todo* (...) *não sendo da competência do tribunal arbitral nem a fiscalização da legalidade de normas em abstrato, sem enquadramento processual impugnatório de concreto ato de liquidação, nem a execução de sentenças/decisões".*

Ora, a Requerida parte aqui de um princípio errado, qual seja o de que está em causa uma fiscalização da legalidade de normas em abstrato, desprovida de um *"enquadramento processual impugnatório de ato concreto de liquidação"* (Processo n.º 294/2023-T). Com efeito, *in casu,* é manifesto que a Requerente controverte os atos de liquidação de CSR e os consequentes atos de repercussão da referida CSR consubstanciados nas faturas referentes à gasolina e ao gasóleo rodoviário adquiridos, invocando a desconformidade do regime da CSR com o previsto na Diretiva 2008/118, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008.

Contudo, nada obsta a que o tribunal arbitral se pronuncie sobre o fundamento de ilegalidade do ato de liquidação baseado em desconformidade da CSR com o direito europeu, como se deixou consignado na decisão do Processo n.º 983/2023-T, para a qual aqui se remete, não se vislumbrando qualquer inconstitucionalidade nesse entendimento, a qual, ademais, vem apenas equacionada conclusivamente pela Requerida.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Improcede, pois, a exceção invocada.

5.2. A AT alegou ainda que a Requerente, não sendo sujeito passivo do imposto, carece de legitimidade para requerer a anulação das liquidações de CSR e o consequente reembolso dos montantes de CSR que alega ter suportado, nem para apresentar pedido de revisão oficiosa e o presente pedido de pronúncia arbitral.

Vejamos.

O regime da CSR, na versão anterior à Lei n.º 24-E/2022, de 30 de Dezembro, foi criado tendo em vista a repercussão nos consumidores das quantias cobradas a esse título pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos.

Com efeito, da exposição de motivos constante da Proposta de Lei n.º 153/X, constam as seguintes indicações: "[c]om a presente proposta de lei procede-se à criação de uma Contribuição de Serviço Rodoviário que visa remunerar a EP – Estradas de Portugal, E.P.E., pela utilização que é feita da rede rodoviária nacional, tal como ela é verificada pelo consumo da gasolina e do gasóleo como combustíveis rodoviários. Por meio da Contribuição de Serviço Rodoviário pretende-se, portanto, repercutir nos respetivos utilizadores os custos inerentes à gestão da rede rodoviária nacional, tendo em conta o percurso que estes realizam consumindo uma unidade de medida de combustível". No parecer da Comissão de Orçamento e Finanças sobre tal Proposta de Lei, concretizou-se que *«"a Contribuição de Serviço Rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo de combustíveis", que será liquidada e cobrada nos termos aplicáveis ao ISP, o que significa que será paga no momento do abastecimento de combustível»* [*DAR II série A*, n.º 106, 2007.07.07, da 2.ª SL da X Leg (pág. 15-18)] e nas conclusões da Comissão de Obras Públicas, Transportes e Comunicações, refere-se que a Proposta de Lei n.º 153/X propõe a criação da contribuição de serviço rodoviário com o objetivo de *«remunerar a EP – Estradas de Portugal, EPE, pela utilização que é feita da rede rodoviária nacional, tal como ela é verificada pelo consumo da gasolina e do gasóleo como combustíveis rodoviários»*, fazendo desta forma *«repercutir nos respetivos utilizadores os custos inerentes à gestão da rede rodoviária nacional, tendo em atenção o percurso que estes realizam consumindo*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

uma unidade de medida de combustível» [*DAR II série A*, n.º 105, 2007.07.05, da 2.ª SL da X Leg (pág. 50-52)].

Deste modo, quando no artigo 2.º da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto (na redação da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, vigente no momento a que se reportam os factos tributários) se estabelece que «*o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da IP, S. A., tendo em conta o disposto no Plano Rodoviário Nacional, é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável*» e, no n.º 3 do mesmo artigo (na redação inicial), que «*a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis*», o legislador fiscal concretizou o seu desiderato de fazer repercutir sobre os adquirentes-consumidores de combustível o montante da respetiva contribuição.

É certo que o legislador, contrariamente ao que sucede no âmbito do IVA, não determinou nenhuma formalidade documental, impondo a segregação do valor da CSR face ao preço. Todavia, para além das razões estruturais subjacentes às mencionadas figuras, é manifesto que o facto de o legislador não determinar o seccionamento documental da componente "preço" e da componente "contribuição" não afasta a existência/obrigatoriedade de tal repercussão, como pode comprovar-se, no âmbito do IVA, pelos casos previstos no artigo 37.º, n.º 2, do Código do IVA, onde se refere que "o imposto pode ser incluído no preço", "para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços", não se pondo em causa a existência de uma repercussão legal. A inexistência dessa repartição poderá afetar a prova dos factos – o *se* e o *quantum* da repercussão em concreto –, mas não já a conclusão de que o tributo foi criado para que o respetivo encargo fosse suportado pelo repercutido.

Dito isto, importa agora «*sublinhar a indiscutível legitimidade processual ativa do Repercutido, a qual hoje encontra consagração legal expressa nos artigos 18.º, n.º 4, alínea a), 2.ª parte e 54.º, n.º 2* a fortiori *ambos da Lei Geral Tributária (doravante, LGT), dispondo aquela disposição que:* "Não é sujeito passivo quem: a) suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias*;", ao passo que a segunda disposição sublinha que* "As garantias dos contribuintes previstas no presente capítulo aplicam-se também à autoliquidação, retenção na fonte ou repercussão legal a terceiros da dívida tributária, na parte

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

não incompatível com a natureza destas figuras." [§] *E neste mesmo sentido aponta, ainda, o artigo 9.º do CPPT, ao consagrar um conceito de legitimidade pelo menos tão amplo como o consagrado no direito comum, determinando que têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido; e, por fim, o artigo 65.º da LGT que, sob a epígrafe* "Contribuintes e outros interessados", confere ampla legitimidade no procedimento aos sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido."»

À luz das referidas disposições legais, torna-se incontornável concluir que o nosso sistema jurídico, ao contrário de outros como o italiano, atribui expressamente legitimidade processual ativa aos repercutidos, mas mesmo que «*"assim não sucedesse, já idêntica solução se podia, porventura, retirar das regras gerais de aferição da legitimidade, vertidas quer no artigo 9.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, CPPT), quer no artigo 30.º do Código do Processo Civil (doravante, CPC), aplicável em sede processual tributária ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT: e assim é, uma vez que nos parece indiscutível a conclusão de que aquele que suporta o ónus financeiro do tributo terá sempre algum* "interesse legítimo" *em contestar o decréscimo patrimonial ilegal (ao menos, potencialmente ilegal, algo que não se logra conhecer) em que incorre enquanto repercutido do mesmo.*» - cf. Declaração de voto de Gustavo Lopes Courinha no Acórdão do STA de 14 de outubro de 2020, proc. n.º 0506/17.2BEALM.

Paralelamente, importa reconhecer que a legitimidade *(legitimatio ad causam)* deve ser configurada como um pressuposto processual e não como condição de procedência do mérito da ação. O que vale por dizer que a determinação da legitimidade não envolve um juízo de procedência ou de improcedência da pretensão formulada, mas "apenas" uma análise da "fisionomia da relação material litigiosa (apenas a fisionomia, não o seu mérito ou a sua real ou efetiva existência), tal como ela é configurada ou desenhada unilateralmente, na petição inicial, pelo autor", daí que se subscreva, a posição centenária de Barbosa de Magalhães, segundo a qual "é à relação jurídica, que o autor apresenta – e não à que virá a ser constatada pela sentença – que deve atender-se para a determinação da legitimidade das partes; não sendo assim, essa determinação só poderia fazer-se depois do julgamento do mérito do pedido".

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Considerando estas reflexões à luz do quadro desenhado pela concreta causa de pedir definida no requerimento de pronúncia arbitral, apenas pode concluir-se que a Requerente goza de legitimidade para contestar as liquidações de CSR e, consequentemente, a repercussão que afetou a sua esfera jurídico-patrimonial.

A este propósito, refira-se ainda que a existência da repercussão, *principaliter* quando desta se retirem – como sucede entre nós – consequências impugnatórias, não permite o isolamento do feixe de relações em que aquela se traduz no estrito domínio do direito privado. Confirma-o o recente aresto do TJUE, de 11 de abril de 2024, tirado no Processo C-316/22, onde se considera, face ao sistema italiano, que *"essa legislação, ao não permitir a um consumidor final pedir diretamente ao Estado-Membro o reembolso do encargo económico adicional que suportou devido à repercussão, efetuada por um fornecedor com base numa faculdade que a legislação nacional lhe reconhece, de um imposto que o próprio fornecedor pagou indevidamente ao referido Estado-Membro, viola o princípio da efetividade"*, pelo que, em consequência, "o princípio da efetividade deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não permite ao consumidor final pedir diretamente ao Estado-Membro o reembolso do encargo económico adicional que esse consumidor suportou devido à repercussão operada por um fornecedor, em conformidade com uma faculdade que a legislação nacional lhe reconhece, de um imposto que o próprio fornecedor tinha pago indevidamente, permitindo apenas que esse consumidor intente uma ação cível de repetição do indevido contra tal fornecedor, quando o caráter indevido desse pagamento resultar de o referido imposto ser contrário a uma disposição clara, precisa e incondicional de uma diretiva não transposta ou incorretamente transposta, e quando, devido à impossibilidade de invocar, enquanto tal, uma diretiva num litígio entre particulares, este fundamento de ilegalidade não possa ser validamente invocado no âmbito dessa ação".

Entre nós, diferentemente, permite-se que os repercutidos controvertam a liquidação que mediatamente os afeta através da repercussão. Por esse motivo, mesmo não sendo considerados sujeitos passivos, a verdade é que os repercutidos não gravitam apenas em torno de uma relação jurídica que lhes seja completamente exógena, podendo interferir na conformação daquela através da mobilização de meios graciosos ou contenciosos, tendo interesse em agir enquanto entidades que suportam o valor do imposto.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Resta, por fim, relembrar que o regime de "revisão especial" contido no CIEC não é aplicável à CSR em causa nos autos, pelos motivos *infra* explanados, pelo que improcede, *in totum,* a invocada exceção de ilegitimidade.

4.3. Vem também invocada a "Ineptidão da Petição Inicial" por "falta de objeto", considerando designadamente que não foram identificados os atos tributários que constituem objeto do pedido de pronúncia arbitral, e que não é possível à AT suprir tal omissão, dada a impossibilidade absoluta em estabelecer qualquer correlação/correspondência entre as faturas apresentadas pela Requerente e os atos de liquidação que estiveram subjacentes à introdução no consumo dos produtos que vieram a ser adquiridos pela Requerente.

A *ineptidão da petição inicial* constitui uma nulidade processual, de conhecimento oficioso, que determina a absolvição do réu da instância (artigos 186.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, al. *b),* 577.º, alínea *b),* 576.º, n.º 2, do Código de Processo Civil e 98.º, n.º 1, alínea *a)* do CPPT).

Nos termos do disposto no artigo 186.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, norma subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea *e),* do RJAT, a petição será inepta quando: [*a)*] faltar ou for ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir; [*b)*] o pedido estiver em contradição com a causa de pedir; ou, finalmente, quando [*c)*] se cumulem pedidos ou causas de pedir substancialmente incompatíveis. Mais se refere, no n.º 3, do referido artigo 186.º do CPC, que quando arguida "a ineptidão com fundamento na alínea a) do número anterior, a arguição não é julgada procedente quando, ouvido o autor, se verificar que o réu interpretou convenientemente a petição inicial".

Como consta do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pretende controverter os *"atos tributários de liquidação respeitantes à Contribuição de Serviço Rodoviário ("CSR"), cujo encargo tributário foi repercutido na esfera jurídica da Requerente pelos fornecedores B... LDA. e C... LDA., na sequência da aquisição de 134.728 (cento e trinta e quatro mil setecentos e vinte e oito) litros de gasóleo, em face da qual suportou 14.954,81 Euros (catorze mil novecentos e cinquenta e quatro euros e oitenta e um cêntimos) de CSR àquela entidade".*

Trata-se de um pedido que se encontra formulado em termos claros e percetíveis, sendo perfeitamente inteligível a pretensão da Requerente e, bem assim, a causa de pedir que aqui assenta num *"facto ou complexo de factos aptos para pôr em movimento uma norma de lei, um*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

facto ou complexo de factos idóneos para produzir efeitos jurídicos", Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, pp. 56 e ss.. Do mesmo passo, não se verifica qualquer contradição entre o pedido e a causa de pedir, nem se cumulam pedidos ou causas de pedir incompatíveis, o que, ademais, nem vem posto em causa pela Requerida.

Relativamente à alegação de que não se encontram concretamente identificados os atos de liquidação *em crise*, cumpre relevar que a Requerente não é sujeito passivo do imposto, não tendo conhecimento das liquidações que a AT promoveu junto das entidades a quem foi liquidada a Contribuição de Serviço Rodoviário. A este propósito, não pode obnubilar-se que o ónus de identificação e comprovação dos atos de liquidação tem de ter forçosamente em conta o facto de a Requerente não poder ser considerada sujeito passivo da relação jurídico-tributária, mas de apenas lhe ser atribuída legitimidade para promover a impugnação dos atos tributários que a atinjam por via da repercussão, de modo que, a opção do legislador em conferir legitimidade impugnatória a quem suporte o encargo do imposto por repercussão, implica necessariamente que a identificação dos atos de liquidação se faça por interposição dos atos que titulam a repercussão do imposto, sob pena de impossibilidade de reação.

Acompanha-se, assim, o entendimento vertido, entre outros, no Acórdão tirado no Processo n.º 1049/2023, onde se considerou inexistir ineptidão da petição inicial quando os atos de liquidação sejam "identificados e documentados pelo único meio possível qual seja a emissão de faturas pelo fornecedor do combustível" e no Acórdão prolatado no Processo n.º 982/2023, também subscrito pelo ora relator, onde se deixou consignado que a "exigência de identificação das liquidações, numa situação deste tipo, em que o repercutido não tem possibilidade de as identificar e a identificação não é imprescindível para apurar a legalidade da cobrança de CSR ínsita nas faturas, seria incompaginável com o princípio constitucional da proporcionalidade e o direito à tutela judicial efetiva, garantido pelos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, pois inviabilizaria a possibilidade prática de a Requerente impugnar contenciosamente actos que lhe aplicam tributação e lesam a sua esfera jurídica".

Questão diferente, mas que apenas interfere com o conhecimento do mérito do pedido, respeita à prova da repercussão e ao facto de as fornecedoras de combustível que emitiram as faturas identificadas pela Requerente serem, ou não, sujeitos passivos do imposto, e, não o

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

sendo, se fica demonstrada a cadeia de repercussão que conduz a quem suporta efetivamente o valor do imposto.

Pelo exposto, improcede a exceção invocada de ineptidão da petição inicial por falta de objeto.

5.4. Vem também alegada pela Requerida a caducidade do direito de ação, invocando que a falta de identificação dos atos de liquidação tem como efeito a impossibilidade de se aferir da tempestividade do pedido de revisão oficiosa. A este propósito, defende também a AT que não será aplicável o prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT, por não existir erro imputável aos serviços e que, na data em que foi apresentado o pedido de revisão oficiosa, já se encontrava ultrapassado o prazo da reclamação graciosa (de 120 dias a contar do termo do prazo do pagamento do ISP/CSR).

Ora, relativamente à tempestividade do pedido de revisão oficiosa, adota-se aqui a jurisprudência que vem sendo invariavelmente seguida pelo Supremo Tribunal Administrativo no sentido de que, "havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro» já que «a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.°, n.° 1 da CRP e 55.° da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços" (Acórdão de 12-12-2001, processo n.º 026.233, disponível em www.dgsi.pt). Por outro lado, é também entendimento pacífico que "a revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efectuada pela Administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 do art. 78º da L.G.T., o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que Administração tributária o pode exercer" - cf. Acórdão do STA de 9-11-2022, Processo 087/22.5BEAVR.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Como corolário da jurisprudência referida, tem-se por seguro que (i) o pedido de revisão oficiosa pode ter lugar dentro do prazo de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços; (ii) havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito europeu é administração tributária que é imputável esse erro quando a liquidação é efetuada por esta; (iii) o impulso para a revisão oficiosa com esse fundamento pode resultar de requerimento do sujeito passivo ou de quem tenha legitimidade para tal.

Por outro lado, contrariamente ao defendido pela Requerida, o regime especial de revisão estabelecido no artigo 15.º do CIEC, não é aplicável à CSR, dado que o tributo é objeto de uma regulamentação própria, constante de um diploma autónomo, e a remissão para o CIEC (a par da LGT e do CPPT) refere-se apenas "à sua liquidação, cobrança e pagamento", não já ao "reembolso" ou sequer às garantias aplicáveis. É certo que o Capítulo II do CIEC abarca as regras de "liquidação, pagamento e reembolso do imposto". Porém, não existe nenhuma remissão em bloco para o regime legal previsto nesse capítulo; como também não existe qualquer remissão para o regime de *reembolso* constante dos artigos 15.º a 20.º dos CIEC, sendo que o próprio CIEC na epígrafe do capítulo e no seu regime jurídico distingue tais matérias.

Perante o exposto, considerando-se aplicável o disposto no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT, tem-se por certo que o prazo aí referido se encontra ultrapassado apenas quanto à aquisição de cinco mil litros de gasóleo, titulada por fatura datada de 17 de outubro de 2019. Quanto ao mais, tendo em conta que a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa em 31 de outubro de 2023, que o pedido foi rececionado no dia 3 de novembro pela entidade administrativa e que o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 3 de junho de 2024, conclui-se que o mesmo foi apresentado dentro dos 90 dias, contados a partir da formação de indeferimento tácito da revisão oficiosa tempestivamente apresentada (artigo 57.º, n.º 1 e 5 da LGT e artigos 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT e 102.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT).

Consequentemente, procede apenas parcialmente a exceção invocada pela Requerida, quanto à liquidação de CSR relativa aos combustíveis adquiridos em outubro de 2019.

6. Matéria de Direito

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

6.1. A questão decidenda prende-se com a ilegalidade da liquidação da CSR, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, com fundamento na sua desconformidade com o direito da União Europeia, designadamente com o disposto no artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008.

A CSR foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, com vista a financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E. P. E. (artigo 1.º) – atualmente, Infraestruturas de Portugal, S.A. –, sendo esse financiamento assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2.º). Segundo o disposto no artigo 3.º, a contribuição de serviço rodoviário constitui a contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional, tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis (n.º 1) e constitui uma fonte de financiamento da rede rodoviária nacional no que respeita à respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento (n.º 3). A CSR 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) sendo devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, (artigo 5.º, n.º 1).

Considera a Requerente que a CSR não prossegue "motivos específicos", na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, "na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se suficiente para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um *motivo específico*, os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental".

Por seu turno, na parte relativa à compatibilidade do regime legal com o direito da união, a Requerida conclui "ser 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.

É o que cumpre agora analisar.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

6.2. O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE, dispõe que "[o]s Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções".

Como é consabido, a questão da compatibilidade da CSR com o Direito de União Europeia foi apreciada no Despacho do TJUE de 07-02-2022, proferido no caso Vapo Atlantic, Processo C-460-21, no âmbito de um reenvio prejudicial. Nesse despacho considerou-se que «[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».

No referido despacho, o TJUE admitiu que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva permita aos Estados-Membros possam "cobrar outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo desde que estejam preenchidos dois requisitos. Por um lado, estes impostos devem ser cobrados por motivos específicos e, por outro, estas imposições devem ser conformes com as normas fiscais da União aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, bem como à liquidação, à exigibilidade, ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções" [§21].

Quanto à primeira condição, considera o Tribunal que "para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção da referida disposição, um imposto deve visar, por si só, assegurar a finalidade específica invocada, de tal forma que exista uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 41, e de 25 de julho de 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 38)" [§25], só podendo considerar-se que "um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo prossegue

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria coletável ou à taxa de tributação, de modo a influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que permita realizar o motivo específico invocado, por exemplo, através da tributação significativa dos produtos considerados para desencorajar o respetivo consumo" [§27].

Vertendo esse entendimento no caso específico da CSR, o TJUE considerou que a afetação predeterminada do produto da CSR ao financiamento, pela concessionária da rede rodoviária nacional, não constituía requisito bastante para que se estivesse perante um "motivo específico" na aceção da diretiva, com base nos argumentos vertidos nos parágrafos 30 a 35 do referido despacho, que se transcrevem:

"(...)

30. Em segundo lugar, para se considerar que prossegue um motivo específico, na aceção desta disposição, a CSR deveria destinar-se, por si só, a assegurar os objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que foram atribuídos à concessionária da rede rodoviária nacional. Seria esse o caso, nomeadamente, se o produto deste imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente associados à utilização dessa rede que é onerada pelo referido imposto. Seria então estabelecida uma relação 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 25 de julho de 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 38).

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

32. No entanto, (...) resulta da decisão de reenvio que o produto do imposto em causa no processo principal não se destina exclusivamente ao financiamento de operações que supostamente concorrem para a realização dos dois objetivos mencionados no número anterior do mesmo despacho. Com efeito, as receitas provenientes da CSR destinam-se, mais

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

amplamente, a assegurar o financiamento da atividade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional.

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

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

35. Por conseguinte, sem prejuízo das verificações que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar atendendo às indicações que figuram nos n.os 29 a 34 do presente despacho, as duas finalidades específicas invocadas pela Autoridade Tributária para demonstrar que a CSR prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, não se distinguem de uma finalidade puramente orçamental (v., por analogia, Acórdão de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, n.ºs 31 a 35)".

Em consequência, o TJUE acabou por concluir que a CSR não prosseguia "motivos específicos", aqui se reiterando a desconformidade do regime da CSR com o direito da União Europeia.

6.3. Também de acordo com a jurisprudência constante do TJUE, os Estados têm o dever de reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União, sendo que, "não havendo regulamentação da União sobre a matéria, cabe ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as normas processuais concretas para o exercício do direito de obter o

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

reembolso do referido encargo económico (v., por analogia, Acórdão de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken,C-35/05, EU:C:2007:167, n.º 37), entendendo-se que essas normas devem respeitar os princípios da equivalência e da efetividade (v., neste sentido, Acórdãos de 17 de junho de 2004, Recheio — Cash & Carry, C-30/02, EU:C:2004:373, n.º 17, e de 6 de outubro de 2005, MyTravel,C-291/03, EU:C:2005:591, n.º 17)".

Como se referiu anteriormente, no âmbito do nosso sistema jurídico-tributário reconhece-se legitimidade a quem suporte economicamente o imposto para controverter os atos de liquidação originários, pressupostos da efetiva *repercussão* subsequente, e de, por essa via, obter o reembolso dos valores indevidamente repercutidos. Trata-se, ademais, de uma opção também presente noutros ordenamentos jurídicos, como o espanhol, onde os "obrigados a suportar a repercussão" são considerados obrigados tributários (artigo 35.º, n.º 2, alínea *g)*, da Ley General Tributaria) e têm legitimidade para controverter "atuações ou omissões dos particulares em matéria tributária", tais como "as relativas às obrigações de repercutir e suportar a repercussão prevista legalmente" (artigo 227.º, n.º 4, alínea *a)*, da *Ley General Tributaria*), tendo "direito a solicitar o reembolso de impostos indevidos" junto da administração tributária, nos termos previstos no artigo 14.º do *Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en via administrativa.* É certo que o legislador pátrio, apesar de prever a legitimidade impugnatória dos repercutidos, absteve-se de regular especificamente a matéria de forma a atender às vicissitudes da repercussão, da sua correlação com os correspetivos atos de liquidação e do reembolso, permitindo que quem suporte o imposto por repercussão legal possa acercar-se dos tribunais para obter o reembolso do indevidamente pago, sem qualquer filtro administrativo, não sendo de aplicar por analogia as referentes à impugnação em caso de substituição tributária, por força da proibição prevista no artigo 11.º, n.º 4, da LGT, ou de criar embaraços metodológicos destinados a contornar uma legitimidade inequivocamente prevista na lei no caso em que existam "obrigações entre particulares resultantes do imposto" (na terminologia do artigo 24.º da *Ley General Tributaria* espanhola), como sucede no caso da repercussão.

Com semelhante regime, a nossa lei afasta-se de outros modelos, como seja o italiano, onde a repercussão e as suas vicissitudes podem ser exclusivamente tratadas à luz do direito privado, isolando-se nesse âmbito dogmático a relação de repercussão. Porém, mesmo num

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ordenamento jurídico com semelhantes contornos, não fica excluída, por interposição do direito da União, a possibilidade de o repercutido poder solicitar o reembolso de impostos indevidos diretamente ao Estado, como se decidiu no Acórdão do TJUE, de 11 de abril de 2024 – Processo C-316/22 –, onde se afirmou que "[o] princípio da efetividade deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não permite ao consumidor final pedir diretamente ao Estado-Membro o reembolso do encargo económico adicional que esse consumidor suportou devido à repercussão operada por um fornecedor, em conformidade com uma faculdade que a legislação nacional lhe reconhece, de um imposto que o próprio fornecedor tinha pago indevidamente, permitindo apenas que esse consumidor intente uma ação cível de repetição do indevido contra tal fornecedor, quando o caráter indevido desse pagamento resultar de o referido imposto ser contrário a uma disposição clara, precisa e incondicional de uma diretiva não transposta ou incorretamente transposta, e quando, devido à impossibilidade de invocar, enquanto tal, uma diretiva num litígio entre particulares, este fundamento de ilegalidade não possa ser validamente invocado no âmbito dessa ação".

Na medida em que os pedidos de reembolso da CSR têm acolhimento processual no nosso ordenamento jurídico e este não contraria qualquer norma ou regime ao nível do direito da União, resta projetar as considerações anteriormente expendidas no concreto caso decidendo.

Como vem sendo salientado pelo TJUE, "ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam parcial ou totalmente repercutidos, não se pode afirmar de uma maneira geral que, em todos os casos, o imposto é efetivamente repercutido. A repercussão efetiva, parcial ou total, depende de vários fatores próprios de cada transação comercial e que a diferenciam de outras situações, noutros contextos. Consequentemente, a questão da repercussão ou da não repercussão em cada caso de um imposto indireto constitui uma questão de facto que é da competência do órgão jurisdicional nacional, cabendo a este último apreciar livremente os elementos de prova que lhe tenham sido submetidos" – *v.* o já citado Processo C-460/21 [§ 45].

Compete aos órgãos nacionais apreciar, à luz das circunstâncias de cada caso concreto, se o encargo do imposto foi efetivamente transferido no todo ou em parte pelo sujeito passivo do imposto para outras pessoas – cf. Acórdão TJUE, de 14 de janeiro de 1997, Comateb

(Processo C-192/95) –, exigindo-se, para esse efeito, a prova de que a CSR foi efetivamente suportada por via de repercussão fiscal por quem se arroga atingido pela repercussão de um imposto indevido.

Ora, como resultou do juízo lavrado em sede de determinação da matéria de facto, considera-se que a Requerente não fez prova da repercussão, sendo esta condição *sine qua non* da procedência do pedido.

Não se tendo provado que a Requerente suportou, e em que medida, o imposto controvertido, o pedido de pronuncia arbitral terá, consequentemente, de improceder.

Por fim, refira-se que o conhecimento da questão de constitucionalidade invocada no final do requerimento de arbitragem traduzir-se-ia, pelo exposto, num mero exercício académico sem possibilidade de alterar o desfecho do caso, ficando prejudicado o seu conhecimento.

7. Juros indemnizatórios

Com a improcedência do pedido principal, fica necessariamente prejudicado o conhecimento do pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

IV – Decisão

8. Destarte, este Tribunal decide:

a) Julgar parcialmente procedente, nos termos expostos, a exceção da caducidade do direito de ação, no respeitante à impugnação da liquidação de CSR correspondente à aquisição de combustíveis de 17 de outubro de 2019;
b) Julgar improcedentes as demais exceções;
c) Julgar improcedente o pedido arbitral e manter na ordem jurídica os atos de liquidação impugnados e a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
d) Julgar prejudicado o conhecimento das demais questões; e
e) Condenar a Requerente ao pagamento das custas *infra* determinadas.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

9. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea *a)*, do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, atribui-se ao processo o valor de € 14 954,81**.**

10. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 918,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

11. Notificação do Ministério Público

Notifique-se o Ministério Público, nos termos do artigo 17.º, n.º 3, do RJAT.

Lisboa, 10 de abril de 2025,

(João Pedro Rodrigues)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt