

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 993/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) – Lei nº 55/2007 – Natureza jurídica – Competência do Tribunal Arbitral – Ilegalidade da liquidação por violação da Diretiva 2008/118 - Retificação de lapsos materiais no acórdão.

DESPACHO

Nestes autos em que é Requerente A..., Lda. e Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, veio esta, após prolação e notificação do acórdão final proferido pelo Tribunal Arbitral Coletivo em 29-4-2025, apresentar em 5-5-2025, um pedido de retificação de lapsos materiais no texto do acórdão, concretamente a data desta decisão e a identificação do processo no cabeçalho da mesma.

Tratando-se de pedido de correção de evidentes lapsos materiais e considerando que a correção é permitida à luz do disposto no artigo 614º-1, do CPC (aplicável ex vi artigo 29º, do RJAT), impõe-se, sem necessidade de contraditório, a citada correção nos precisos termos peticionados.

Assim é que, o texto do acórdão passa a ser o que segue e que evidencia a peticionada correção.

- **Notifique, com o texto retificado do acórdão.**

Lisboa, 5 de maio de 2025

O Presidente do Coletivo,

Com a concordância dos demais co-árbitros,

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 993/2024-T

Tema: Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) – Lei nº 55/2007 – Natureza jurídica – Competência do Tribunal Arbitral – Ilegalidade da liquidação por violação da Diretiva 2008/118

SUMÁRIO:

1. A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, é um imposto, pelo que o tribunal arbitral é competente, em razão da matéria, para a apreciação da ilegalidade dos respetivos atos de liquidação.
2. A CSR não prossegue "motivos específicos", na aceção da Diretiva 2008/118, na medida em que as suas receitas têm essencialmente como fim assegurar o financiamento da rede rodoviária nacional, não podendo considerar-se como suficiente, para estabelecer uma relação direta entre a utilização das receitas e um "motivo específico", os objetivos genéricos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental que se encontram atribuídos à concessionária.
3. Nos termos do Despacho do TJUE, de 07.02.2022 [processo C-460/21], "(...) para se considerar que prossegue um motivo específico, (...), 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 [...]".
4. Os Tribunais Arbitrais constituídos no âmbito do CAAD têm competência para apreciar e decidir da ilegalidade de atos de liquidação de CSR (Lei nº 55/2007) decorrentes da violação do direito da União Europeia (ilegalidade abstrata).
5. A recusa do reembolso do imposto indevidamente liquidado, por violação do direito da União Europeia, apenas é admissível se a Administração Tributária provar que o imposto foi suportado, na íntegra ou parcialmente, por uma pessoa diferente do sujeito passivo.
6. Para além da prova da repercussão sobre terceiro é, também necessário demonstrar que o reembolso do imposto não gerará uma situação de enriquecimento sem causa, não sendo admissível a prova por meras presunções.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

Acordam os árbitros que integram este Tribunal Arbitral Coletivo, José Poças Falcão (presidente), João Taborda da Gama e José Luís Ferreira (vogais):

I – RELATÓRIO

1 **A...**, **LDA.**, sociedade com sede em Rua..., n.ºs ... a ..., ...-... Porto, titular do número único de identificação fiscal e pessoa coletiva ... (“**Requerente**”), alegando ter sido notificada pelo Ofício n.º 2024..., de 14.05.2024, do despacho proferido pelo Diretor da Alfândega de Leixões, em 06.05.2024, de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de ISP e Contribuição do Serviço Rodoviário (“**CSR**”) n.º ..., de 13.06.2022, n.º ..., de 12.07.2022, n.º ..., de 19.08.2022, n.º ..., de 12.09.2022, na parte relativa à CSR, referentes aos meses de maio a agosto de 2022, no montante global de € **7.767.572,83**, veio, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, requerer a constituição de Tribunal Arbitral para apreciação do pedido de anulação, por ilegalidade, do sobredito ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e das referidas liquidações n.ºs ..., ...,, na parte relativa à CSR.

2 Alega, a Requerente no essencial e em síntese, que:

- É uma sociedade que tem por objeto, entre outras atividades, a exploração de postos de abastecimento e comércio por grosso de produtos petrolíferos.
- No contexto da sua atividade, a Requerente procede à introdução de produtos petrolíferos no mercado português, em particular gasolina e gasóleo rodoviário, entregando, para esse efeito, as respetivas declarações de introdução ao consumo junto da Alfândega competente.
- Nos meses de maio a agosto de 2022 a ora Requerente introduziu no mercado gasolina e gasóleo rodoviário nos seguintes valores (em litros):

Mês	Gasóleo	Gasolina 95	Gasolina 98
Maio	17.647.673,00	4.161.594,00	240.064,00
Junho	14.109.290,00	3.042.061,00	167.242,00
Julho	12.375.521,00	2.999.703,00	201.732,00
Agosto	14.253.935,00	3.618.766,00	358.267,00
TOTAL GLOBAL	58.386.419,00	13.822.124,00	967.305,00

- 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**”)¹, nos termos do qual o valor da contribuição rodoviária corresponde a:

- € 87/1.000 litros, para a gasolina; e
- € 111/1.000 litros, para o gasóleo rodoviário.

¹ 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.

- e. Assim, concretamente no que respeita aos meses de maio a agosto de 2022 ora em apreço, tendo por base as declarações de introdução no consumo, a AT emitiu à ora Requerente liquidações de CSR no valor total de **€ 7.767.572,83** (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
Maio	17.647.673,00	1.958.891,70 €	4.161.594,00	362.058,68 €	240.064,00	20.885,57 €
Junho	14.109.290,00	1.566.131,19 €	3.042.061,00	264.659,31 €	167.242,00	14.550,05 €
Julho	12.375.521,00	1.373.682,83 €	2.999.703,00	260.974,16 €	201.732,00	17.550,68 €
Agosto	14.253.935,00	1.582.186,79 €	3.618.766,00	314.832,64 €	358.267,00	31.169,23 €
TOTAL	58.386.419,00	6.480.892,51€	13.822.124,00	1.202.524,79€	967305,00	84.155,54€
GLOBAL						

- f. Por considerar ilegais as liquidações de CSR n.ºs ..., ..., ..., ..., apresentou a Requerente, em 26-2-2024, um pedido de revisão oficiosa contra esses atos de liquidação (Doc 2, junto com o PPA);
- g. Por Ofício n.º 2024..., de 11-4-2024, da Alfândega de Leixões, a Requerente foi notificada do projeto de decisão do sobredito pedido de revisão oficiosa, no sentido do indeferimento ("**Projeto de Decisão**"), e para exercer o competente direito de audição prévia (cfr. **documento n.º 3** que se junta).
- h. Em 27-05-2024, veio a Requerente a ser notificada do despacho do Diretor da Alfândega de Leixões, de 6-5-2024, de indeferimento do citado pedido de revisão oficiosa – Cfr Doc 4, junto com o PPA;
- i. Deste ato de indeferimento do sobredito pedido de revisão oficiosa e dos respetivos atos de liquidação, foi apresentado, em 23-8-2024, o presente pedido de pronúncia arbitral;
- 3** Os árbitros que integram este Tribunal foram regularmente nomeados pelas partes (os árbitros adjuntos) e pelo Conselho Deontológico do CAAD (o presidente do Tribunal), nos termos dos artigos 6.º, n.º 2, alínea b), 10.º, n.º 2, alínea g) e 11.º, n.º 2, do RJAT, todos tendo aceite o encargo.
- 4** O Tribunal ficou constituído no dia 6-11-2024.
- 5** A Autoridade Tributária e Aduaneira, notificada para o efeito, respondeu, no prazo regulamentar, ao requerimento inicial apresentado, defendendo-se por exceção e impugnação, invocando, em síntese e designadamente, as exceções de (i) incompetência material do Tribunal Arbitral – por, no seu entendimento, a CSR constituir uma verdadeira contribuição e não um imposto, (ii) falta de interesse em agir – por considerar (ainda que nunca demonstrando) que a Requerente teria repercutido o encargo da CSR nos consumidores finais, adquirentes de combustíveis e que o reembolso da CSR à Requerente geraria uma situação de enriquecimento sem causa desta e (iii) caducidade do direito de ação – por entender que o pedido de revisão oficiosa teria sido apresentado fora do prazo legal, na medida em que considera inexistir erro imputável aos serviços da AT.
- 6** A Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira resume-se ao seguinte:
- 7** Sob a epígrafe "*impugnação*" alegou, no essencial o mesmo quadro factual descrito pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral.

- 8 Alegou, no entanto, que a Requerente repercutiu os custos com as liquidações nos preços de venda ao público dos combustíveis.
- 9 Concluiu pedindo a extinção da instância arbitral e a absolvição da mesma em *face da verificação da exceção da incompetência do tribunal arbitral, falta de interesse em agir ou, se assim não se entender, da caducidade do direito de ação ou, caso assim não se entenda, ser o pedido de pronúncia arbitral julgado totalmente improcedente.*
- 10 A Requerente, nas alegações escritas apresentadas, exerceu o direito ao contraditório relativamente à matéria das exceções, concluindo pela total improcedência das mesmas.
- 11 Atenta a circunstância de, no caso, não se verificar qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada.
- 12 As partes apresentaram alegações escritas finais em que, no essencial, mantiveram as posições defendidas nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

- 13 O tribunal arbitral foi regularmente constituído e, como se verá melhor *infra*, é materialmente competente, em face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. .
- 14 As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- 15 O processo não enferma de nulidades
- 16 Foram invocadas exceções que serão agora apreciadas e decididas.

III. FUNDAMENTAÇÃO

São as seguintes as questões suscitadas:

- a) Exceção de incompetência material e absoluta do Tribunal Arbitral;
- b) Interesse em agir;
- c) Exceção de caducidade do direito de ação;
- d) Relativamente ao mérito, em caso de improcedência das exceções, (i) se enfermam de ilegalidade, por desconformidade da CSR com o direito europeu, o despacho do Diretor da Alfândega de Leixões de 6-5-2024, consubstanciado no indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente contra as identificadas liquidações de CSR e, existindo essa ilegalidade, se devem ser anulados, em consequência, os respetivos atos de liquidação, com todas as demais consequências legais, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios.

Apreciando e decidindo²

- a) **A competência material do Tribunal**

² Seguir-se-á de muito perto o acórdão arbitral proferido no processo do CAAD nº 396/2023-T (publicado no site do CAAD, www.caad.org.pt), por tribunal presidido também pelo árbitro que tem idênticas funções neste processo.

- 17 Questiona a AT a competência do Tribunal para apreciar e decidir o litígio alegando para essa incompetência que sendo a CSR uma contribuição a apreciação da sua legalidade está subtraída ao âmbito da jurisdição arbitral prevista no RJAT e aos termos da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais na medida em que esta, à luz 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, se circunscreve apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos.
- Vejamos
- 18 É certo que o artigo 2º, da Portaria nº 112-A/2011, restringe a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) à apreciação de pretensões relativas a impostos.
- 19 Todavia, tal norma remete para o artigo 2º-1, do DL nº 10/2011 (RJAT), norma que não restringe a competência dos Tribunais Arbitrais à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de impostos; pelo contrário, alarga o seu âmbito à ilegalidade de atos de liquidação de tributos em geral.
- 20 Excluídas taxativamente do âmbito da vinculação da AT á arbitragem tributária estão apenas as “pretensões” referidas nas alíneas a), b), c) e d), da citada portaria de vinculação.
- 21 Assinale-se que, desde a revisão constitucional de 1997, o sistema fiscal português comporta três categorias de tributos: (i) os impostos, (ii) as taxas e (iii) as demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas – cfr., v. g., Acórdãos do Tribunal Constitucional³ nº 365/2008, de 2-7-2008 e 539/2015, de 21-10-2015.
- 22 Assim é que não oferecerá dúvidas que a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) tem a natureza de “tributo” e, conseqüentemente, são arbitráveis os atos de liquidação desse tributo.
- 23 Note-se que, conforme assinalam alguns autores, a distinção entre imposto e contribuição financeira não tem relevância do ponto de vista jurídico (Cfr Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, Vol I, 1998, Rei dos Livros, pg. 79).
- 24 Todavia, admitindo a relevância da distinção, a verdade é que CSR não tem verdadeiramente, insiste-se, a natureza de contribuição financeira mas antes de verdadeiro imposto. Vejamos sumariamente porquê.
- 25 Revisitando em traços gerais a teoria do imposto⁴, surpreende-se neste uma estrutura unilateral, não sinalagmática, da relação tributária, baseada na capacidade contributiva dos sujeitos passivos (Cfr Acórdão do Tribunal Constitucional nº 437/2021, de 22-6-2021 – Proc nº 82/21).
- 26 Relativamente à taxa, a estrutura é bilateral ou sinalagmática da relação tributária da qual é objeto e o seu *quantum* baseia-se numa aproximação ou estimativa do valor da contraprestação (*princípio da equivalência jurídica*) (Cfr Acórdão do Trib Constitucional nº 301/2021, de 13-5-2021 – Proc nº 181/2020) podendo aquele valor ser definido, *grosso modo*, pelo custo que a prestação tem para o sujeito ativo.
- 27 Finalmente, quanto às “contribuições financeiras” referidas na al. i) do nº 1, do artigo 165º, da CRP, defende o Tribunal Constitucional, apoiado na doutrina, que aquelas preenchem um espaço intermédio entre os impostos e as taxas, com estrutura paracomutativa, dirigidas à compensação de prestações de que os sujeitos passivos são presumíveis causadores ou beneficiários – Cfr Acórdão do TC nº 7/2019, de 13-5-2021 – Proc nº 301/21.
- 28 Por outro lado o facto de um tributo ser designado como “contribuição” ou ter a respetiva receita consignada, não são pressupostos decisivos para tal qualificação (cfr Acs. do TC nºs 539/2015 e 232/2022) na medida em que há no sistema tributos que têm a designação

³ Todos os acórdãos ou decisões do Tribunal Constitucional citadas estão publicados e podem ser consultados no site www.tribunalconstitucional.pt.

⁴ Sobre a noção de imposto e sua distinção de figuras próxima, cfr., v.g., António Brás Teixeira, **Princípios de Direito Fiscal**, 1979, nºs 5 e 6 e Souta Franco, **Direito Financeiro e Finanças Públicas**, vol II, 1982, cap. XVI.

de “contribuições” e são verdadeiros “impostos” (cfr artigo 4º-3, da LGT), assim como deparamos ainda no sistema fiscal, impostos que, ao arrepio do princípio da não consignação da receita respetiva (artigo 7º, da Lei de Enquadramento Orçamental), têm a sua receita consignada (cfr Ac TC nº 369/99, de 16-6-199, Proc nº 750/98).

- 29 Embora a propósito da apreciação da “*Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético*”, mas dalgum modo, *mutatis mutandis*, é doutrina aplicável à CSR, pronunciou-se o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 43/2021, de 22-06-2021 da seguinte forma (transcrevendo):- *“Afirmou este Tribunal, no Acórdão n.º 7/2019:«7. Apesar de o legislador lhe ter chamado «Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético» (CESE), argumenta a requerente que o tributo em questão deve ser qualificado como um imposto, nessa qualificação sustentando, em parte, a sua posição de inconstitucionalidade das normas. Ora, conforme tem vindo a afirmar este Tribunal, designadamente no Acórdão n.º 539/2015 (disponível em www.tribunalconstitucional.pt, sítio da internet onde também podem ser encontrados os arestos deste Tribunal doravante citados), que analisou a «Taxa de Segurança Alimentar Mais»: «[...] a caracterização de um tributo, quando releve para efeito da determinação das regras aplicáveis de competência legislativa, há de resultar do regime jurídico concreto que se encontre legalmente definido, tomando-se irrelevante o ‘nomen juris’ atribuído pelo legislador ou a qualificação expressa do tributo como constituindo uma contrapartida de uma prestação provocada ou utilizada pelo sujeito passivo (sublinhado nosso). Também no caso em apreciação, a análise do Tribunal não será condicionada pela designação que o legislador consagrou para este tributo, antes relevando a caracterização que tenha por base o respetivo regime jurídico (sublinhado nosso). 8. Haverá, assim sendo, que começar por distinguir entre os vários tributos – tarefa a que a jurisprudência do Tribunal Constitucional já se dedicou por diversas vezes –, para, depois, neles enquadrar o tributo em causa, já que de tal enquadramento poderá depender a solução da questão de constitucionalidade em apreço. No citado Acórdão n.º 539/2015 estabeleceu-se sobre esta distinção: «[...] É conhecida e tem sido frequentemente sublinhada, mesmo na jurisprudência constitucional, a distinção entre taxa e imposto. O imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receitas que se destinam à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e que, por isso, tem apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais. O que permite compreender que os impostos assentem essencialmente na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património (artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária). A taxa constitui uma prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, assumindo uma natureza sinalagmática. A taxa pressupõe a realização de uma contraprestação específica resultante de uma relação concreta entre o contribuinte e a Administração e que poderá traduzir-se na prestação de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (artigo 4.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária). A taxa tem igualmente a finalidade de angariação de receita. Mas enquanto que nos impostos esse propósito fiscal está dissociado de qualquer prestação pública, na medida em que as receitas se destinam a prover indistintamente às necessidades financeiras da comunidade, em cumprimento de um dever geral de solidariedade, nas taxas surge relacionado com a compensação de um custo ou valor das prestações de que o sujeito passivo é causador ou beneficiário. Assim, ‘a bilateralidade das taxas não passa apenas pelo seu pressuposto, constituído por dada prestação administrativa, mas também pela sua finalidade, que consiste na compensação dessa mesma prestação. Se a taxa constitui um tributo comutativo não é simplesmente porque seja exigida pela ocasião de uma prestação pública mas porque é exigida em função dessa prestação, dando corpo a uma relação de troca com o contribuinte’ (Sérgio Vasques, em ‘Manual de Direito Fiscal’, pág. 207, ed. de 2011, Almedina). (...) As contribuições distinguem-se especialmente das taxas porque não se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, correspondendo a uma relação de bilateralidade genérica. Preenchem esse requisito as situações em que a prestação poderá beneficiar potencialmente um grupo homogéneo ou um conjunto diferenciável de destinatários e aquelas em que a responsabilidade pelo financiamento de uma tarefa administrativa é imputável a um determinado grupo que mantém alguma proximidade com as finalidades que através dessa atividade se pretendem atingir (sobre estes aspetos, Sérgio Vasques, ob. cit., pág. 221, e Suzana Tavares da Silva, em ‘As taxas e a coerência do sistema tributário’, pág. 89-91, 2.ª edição, Coimbra Editora). [...]» Em especial, sobre as contribuições financeiras, afirmou o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 80/2014, estando, então, em causa uma «penalização» por emissões excedentárias:«[...] No caso, sendo de reconhecer algumas dificuldades na qualificação deste tributo, não se podendo falar da existência de uma verdadeira relação comutativa, a não ser de forma difusa, afiguram-se nos que o mesmo não é reconduzível, atento o seu regime, quer à categoria unilateral do imposto, quer à categoria bilateral da taxa, aproximando-*

se antes de outras figuras acima referidas, designadas genericamente no texto constitucional por “demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas” (sobre a natureza jurídica das receitas arrecadadas pelo Estado pela atribuição de licenças de emissão, cfr. Carlos Costa Pina, em “Mercado de Direitos de Emissão de CO2”, in “Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco”, Vol. I, pp. 493-502). (... «[E]sta esta linha divisória estabelece-se entre a existência ou não de um nexo de bilateralidade/causalidade entre o Estado e o sujeito passivo do tributo, ou seja, apenas se podem qualificar como contribuições financeiras a favor de entidades públicas os tributos que se possam reconduzir a uma prestação pecuniária coativa destinada a compensar prestações administrativas aproveitadas (bilateralidade) ou provocadas (causalidade) pelos respetivos sujeitos passivos, acabando por se reconduzir à categoria de impostos de receita consignada as prestações pecuniárias coativas cobradas com o intuito de financiar despesa pública – mesmo que se trate de despesa pública concretamente identificada no âmbito da consignação das receitas – sempre que essa despesa se não possa reconduzir ao suporte financeiro de medidas ou actividades administrativas provocadas pelos sujeitos passivos ou de que estes sejam beneficiários. Em outras palavras, a qualificação de um tributo como contribuição exige “uma clara conexão entre a origem das receitas [o pressuposto do tributo] e o destino [finalidade] que a lei lhes assinala”; conexão que possa ser reconduzida a uma ‘relação de troca’ ou a uma ‘relação causal’ entre o Estado e o sujeito passivo»”.

- 30** Ou seja e na linha do que se acaba de citar: a Lei reconhece a categoria de impostos de receita consignada às prestações pecuniárias coativas cobradas com o intuito de financiar despesa pública – mesmo que se trate de despesa pública concretamente identificada no âmbito da consignação das receitas, sempre que essa despesa se não possa reconduzir ao suporte financeiro de medidas ou atividades administrativas provocadas pelos sujeitos passivos ou de que estes sejam beneficiários (cfr ainda Ac do TC nº 232/2022, de 31-3-2022 – Proc nº 105/22).
- 31** Concluindo nesta parte: se as prestações públicas que constituem a contrapartida coletiva do tributo beneficiam ou são causadas pelos respetivos sujeitos passivos, então revestem a natureza de “contribuições financeiras” (cfr nesta linha o Acórdão CAAD⁵ no processo nº 629/2021-T, de 3-8-2022 e a jurisprudência e doutrina nele citadas bem como o acórdão no proc CAAD nº 298/2023-T, proferido por Tribunal Arbitral coletivo presidido pelo árbitro que desempenha idênticas funções neste Tribunal).

A natureza da CSR

- 32** A Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR), criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, na redação à data dos factos⁶, visa financiar a rede rodoviária nacional, a cargo hoje da Infraestruturas de Portugal, SA (artigo 1º), sendo que o financiamento da rede rodoviária nacional por aquela entidade é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável (artigo 2º).
- 33** Como resulta do artigo 3º, a CSR corresponde à contrapartida pela utilização da rede rodoviária nacional - tal como esta é verificada pelo consumo dos combustíveis – e constitui uma fonte de financiamento da mesma no que respeita à 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 forma de financiamento.
- 34** A CSR incide sobre a gasolina e o gasóleo rodoviário sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e dele não isentos (artigo 4º, n.º 1).

⁵ As decisões que venham a ser citadas, proferidas pelos Tribunais Arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, estão publicadas e podem ser consultadas no respetivo site www.caad.org.pt

⁶ A Lei nº 24-E/2022, de 30-12, alterou os artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 8º, da Lei nº 55/2007

- 35 É devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos e energéticos, sendo aplicável à sua liquidação, cobrança e pagamento (artigo 5º, n.º 1).
- 36 O produto da CSR constitui receita própria da Infraestruturas de Portugal, SA (artigo 6º).
Como qualificar então, a CSR?
- 37 Na decisão arbitral proferida no processo do CAAD nº 31/2023-T, ponderou-se que *“utilizando a Constituição e a Lei designações específicas para classificar os vários tipos de tributos, ter-se-á de presumir também que, para efeito da definição das competências dos tribunais arbitrais, se pretendeu aludir à classificação que legislativamente foi adotada em relação a cada tributo e não à que o intérprete poderá considerar mais apropriada, como base em considerações de natureza doutrinal. A classificação de tributos especiais, designadamente para apurar se devem ser ou não tratados constitucionalmente como impostos é, frequentemente, uma tarefa complexa, objeto de abundante jurisprudência do Tribunal Constitucional. Não há qualquer razão para crer, em termos de razoabilidade, que o legislador, que tem de se presumir que se consagrou a solução mais acertada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), tivesse optado por impor indagações com esse nível de dificuldade, incerteza de resultados e morosidade para definição da competência dos tribunais arbitrais, em vez de optar pela identificação clara e segura dos tributos a que pretendeu aludir através da designação que legislativamente foi considerada adequada que, além do mais, se compagina melhor com a celeridade de decisões que se visou atingir com a criação da arbitragem tributária”*.
- 38 Parece ter partido tal decisão arbitral do princípio de que a nomenclatura adotada pela lei - como **“contribuição”** – seria adequada e suficiente para a desqualificar como imposto, desse modo afastando a competência dos tribunais arbitrais para apreciação da ilegalidade dos seus atos de liquidação.
- 39 Todavia entendemos que, mais do que o *nomen juris*, importa, na verdade, analisar a substância do tributo para surpreender ou não no mesmo as características correspondentes à nomenclatura usada.
- 40 Ora à luz do princípio da substância desse tributo reconhecem-se no mesmo, pelas razões já apontadas sumariamente, **as características de imposto** ou mais próximas da natureza deste, relembrando que essas características consistem numa prestação pecuniária, que forma o objeto ou conteúdo material de uma obrigação **ex lege**, com caráter definitivo, mas sem caráter sancionatório, e que se destina “à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” (Cfr acórdãos TC n.º 539/2015, de 21.10.2015, proc. 27/15; n.º 437/2021, de 22.06.2021, proc. 82/21).
- 41 Dito doutro modo: imposto caracteriza-se ainda por se inserir numa relação tributária unilateral, não sinalagmática, o que significa que não existe, pela parte do sujeito passivo, nenhum direito específico correlacionado com a obrigação tributária, nem da parte do sujeito ativo, nenhuma obrigação específica para com o primeiro, que tenha o caráter de contrapartida pelo pagamento do imposto (esta conceção do imposto encontra-se plenamente sancionada por uma vasta e consistente jurisprudência do Tribunal Constitucional, podendo citar-se os acórdãos n.º 582/94, de 26.10.1994, proc. 596/93; n.º 583/94, de 26.10.1994, proc. 536/93; n.º 584/94, de 26.10.1994, proc. 540/93; n.º 1140/96, de 06.11.1996, proc. 569/96; n.º 274/2004, de 20.04.2004, proc. 295/03, entre muitos outros).
- 42 Quanto à *“contribuição financeira”* [designemo-la assim, ficando entendido que nos referimos às *“demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas”* referidas na al. i) do n.º 1 do art.º 165.º da CRP, e salvaguardando que não se encontra doutrinal ou jurisprudencialmente encerrada a questão da designação, única ou plural, desta categoria de tributos

- bem como das espécies que ela possa comportar], o Tribunal Constitucional tem optado por não adotar uma definição fechada, recorrendo antes a vários contributos que vão sendo desenvolvidos pela doutrina.*
- 43 No acórdão do TC nº 7/2019 (de 13.05.2021, proc. 301/21, relator Almeida Ribeiro), reafirma o Tribunal Constitucional: *“Segundo Sérgio Vasques estes tributos situam-se no terreno intermédio que vai das taxas aos impostos, incluindo-se nesta categoria «não apenas as taxas de regulação económica, mas toda a parafiscalidade associativa, as contribuições para a segurança social, as contribuições especiais de melhoria, assim como o universo crescente dos tributos ambientais, todos eles com estrutura paracomutativa, dirigidos à **compensação de prestações de que os sujeitos passivos são presumíveis causadores ou beneficiários (...)**”*
- 44 E, no mesmo aresto o tribunal cita-se também Suzana Tavares da Silva, nos seguintes termos: *“(...) estes tributos podem «agrupar-se em três tipos fundamentais: 1) como instrumento de financiamento de novos **serviços de interesse geral que ocasionam um benefício concreto imputável a alguns destinatários diferenciado** (ex. prevenção de riscos naturais) - contribuições especiais financeiras; 2) como instrumento de financiamento de novas entidades administrativas **cuja atividade beneficia um grupo homogéneo de destinatários** (ex. taxas de financiamento das entidades reguladoras) — contribuições especiais parafiscais; e 3) como instrumentos de orientação de comportamentos (finalidades extrafiscais) — contribuições orientadoras de comportamentos ou (...) contribuições especiais extrafiscais» (...)*”
- 45 E acrescenta ainda esse acórdão: *“(...) [E]sta linha divisória estabelece-se entre a existência ou não de um nexo de bilateralidade /causalidade entre o Estado e o sujeito passivo do tributo, ou seja, apenas se podem qualificar como contribuições financeiras a favor de entidades públicas **os tributos que se possam reconduzir a uma prestação pecuniária coativa destinada a compensar prestações administrativas aproveitadas (bilateralidade) ou provocadas (causalidade) pelos respetivos sujeitos passivos, acabando por se reconduzir à categoria de impostos de receita consignada as prestações pecuniárias coativas cobradas com o intuito de financiar despesa pública — mesmo que se trate de despesa pública concretamente identificada no âmbito da consignação das receitas - sempre que essa despesa se não possa reconduzir ao suporte financeiro de medidas ou atividades administrativas provocadas pelos sujeitos passivos ou de que estes sejam beneficiários (...)**”*
- 46 Não há, pois, dúvida de que a *“contribuição financeira”* é hoje entendida, consensualmente, como uma prestação pecuniária coativa definitiva e não sancionatória (um tributo, portanto) que forma o objeto de uma relação jurídica tributária com uma estrutura de *“bilateralidade ou comutatividade coletiva ou grupal”*, na medida em que a obrigação tributária impende individualmente sobre os membros de um grupo de sujeitos passivos, mas tendo essa obrigação uma contrapartida, a qual consiste numa prestação, de caráter público, a que está obrigado o sujeito ativo, não individualizada, mas coletiva, na medida em que a atividade é prestada de forma difusa ao grupo de sujeitos passivos.
- 47 Sendo, assim, a comutatividade coletiva o traço distintivo que caracteriza a contribuição financeira, a dificuldade está em concretizar em que se traduz essa comutatividade coletiva que não assenta, como na taxa, numa contrapartida aproveitada ou provocada individualmente pelo sujeito passivo.

- 48 O Supremo Tribunal Administrativo já por várias vezes analisou a questão e, sem em nenhum momento se afastar da jurisprudência do Tribunal Constitucional, tem caracterizado o “nexo de bilateralidade ou comutatividade coletiva” nos seguintes termos (STA 2 Sec. ac. de 04.07.2018, proc. 01102/17, relator Casimiro Gonçalves):“(…) *quer os impostos, quer as contribuições, podem ter na sua origem prestações administrativas dirigidas a grupos mais ou menos alargados de sujeitos passivos, embora nenhum desses tributos tenha como pressuposto uma prestação administrativa de que o sujeito passivo seja efetivo e direto beneficiário; todavia, ao contrário dos impostos e, mesmo, das contribuições especiais, as contribuições financeiras têm como finalidade **compensar prestações administrativas e realizadas, de que o sujeito passivo seja presumidamente beneficiário.***”
- 49 Baseando-nos em todas os anteriores contributos jurisprudenciais e doutrinários, mas sobretudo no último acórdão citado do STA, reafirmamos a conclusão de que não é o simples facto de um tributo ter, desde logo, a designação de “contribuição” (ac. TC nº 539/2015) e nem o facto de esse tributo ter a respetiva receita consignada (ac. TC nº 232/2022), que o qualifica automaticamente como “*contribuição financeira*”; antes é, para tal, necessário, como defende o STA, que esse tributo tenha com finalidade compensar prestações administrativas realizadas de que o sujeito passivo seja presumidamente beneficiário.”
- 50 Reafirme-se o reconhecimento de que o sistema tributário comporta tributos que têm a designação de “contribuições” e são verdadeiros impostos, como se extrai, desde logo, do n.º 3 do art.º 4.º da LGT.
- 51 Por outro lado, o sistema tributário comporta igualmente impostos que, ao arrepio do princípio da não consignação da receita dos impostos [estabelecido no art.º 7.º da Lei de Enquadramento Orçamental, têm a sua receita consignada (v. g. ac. TC nº 369/99, de 16.06.1999, proc. 750/98)].
- 52 Por conseguinte, nem o **nomen juris** “contribuição”, nem a afetação da receita a uma finalidade específica são suficientes para qualificar um tributo como “*contribuição financeira*”.
- 53 O elemento decisivo para essa qualificação é a existência de uma estrutura de comutatividade que se estabelece entre o ente beneficiário da receita e os sujeitos passivos do tributo.
- 54 A mesma conceção encontra-se plasmada no acórdão do TC nº 232/2022 (de 31.03.2022, proc. 105/22, relator J.E. Figueiredo Dias), em que o tribunal afirma: “[E]sta linha divisória estabelece-se entre a existência ou não de um nexo de bilateralidade/causalidade entre o Estado e o sujeito passivo do tributo, ou seja, apenas se podem qualificar como contribuições financeiras a favor de entidades públicas os tributos que se possam reconduzir a uma prestação pecuniária coativa **destinada a compensar prestações administrativas aproveitadas (bilateralidade) ou provocadas (causalidade) pelos respetivos sujeitos passivos (...)**”
- 55 E o tribunal acrescenta nesse mesmo aresto, com particular importância para a questão que nos ocupa no presente processo: “(...) **acabando por se reconduzir à categoria de impostos de receita consignada as prestações pecuniárias coativas cobradas com o intuito de financiar despesa pública – mesmo que se trate de despesa pública concretamente identificada no âmbito da consignação das receitas – sempre que essa despesa se não possa reconduzir ao suporte**

financeiro de medidas ou atividades administrativas provocadas pelos sujeitos passivos ou de que estes sejam beneficiários (...)”

- 56 Ou seja, para que possamos afirmar que se está perante uma “contribuição financeira”, é necessário que as prestações públicas que constituem a contrapartida coletiva do tributo beneficiem ou sejam causadas **pelos respetivos sujeitos passivos**.
- 57 Confrontemos esta construção, totalmente amparada na jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo⁷, bem como na doutrina por estes citada, com o decidido no processo arbitral nº 629/2021-T (decisão de 03.08.2022, relator Vítor Calvete) sobre a mesma questão de que se ocupa o presente processo arbitral: “(...) [O] **nexo bilateral que subjaz ao respetivo facto tributário [tem] caráter derivado, já que resulta de uma presunção de benefício ou utilidade na esfera dos sujeitos passivos, por pertencerem ou integrarem, num determinado intervalo de tempo, um grupo, tendencialmente homogéneo de interesses**”, (...) “homogeneidade de interesses” e (...) “responsabilidade de grupo (...) que se deve ao facto de **os sujeitos passivos deste tipo de tributo partilharem um ónus ou responsabilidade de custeamento ou suporte da atividade pública que não pode atribuir-se isoladamente, mas apenas em face daquela que é a respetiva inserção no grupo a que efetivamente pertencem (...)**” concluindo que “(...) o **nexo grupal – que faria das contribuições financeiras uma espécie de taxas coletivas – não se estabelece com os sujeitos passivos da CSR, mas sim com terceiros não participantes na relação tributária.**”
- 58 Entendemos, assim, que o que distingue uma “contribuição financeira” de um imposto de receita consignada é a necessária circunstância, de, na primeira, a atividade da entidade pública titular da receita tributária ter um vínculo direto e especial com os sujeitos passivos da contribuição. Tal vínculo pode consistir no benefício que os sujeitos passivos, em particular, retiram da atividade da entidade pública, ou pode consistir num nexo de causalidade entre a atividade dos sujeitos passivos e a necessidade da atividade administrativa da entidade pública.

Subsumindo:

- 59 Pois bem, a Contribuição de Serviço Rodoviário não cabe em nenhuma destas hipóteses porque e desde logo, a CSR não tem como pressuposto uma prestação, a favor de um grupo de sujeitos passivos, por parte de uma pessoa coletiva: a contribuição é estabelecida a favor da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art. 3º, nº 2 da Lei n.º 55/2007), sendo essa mesma entidade a titular da receita correspondente (art.º 6º). No entanto, os sujeitos passivos da contribuição (as empresas comercializadoras de produtos combustíveis rodoviários) não são os destinatários da atividade da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., a qual consiste na “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento” da rede de estradas (art. 3º, nº 2 da Lei n.º 55/2007).
- 60 Em segundo lugar, também não se encontra base legal alguma para afirmar que a responsabilidade pelo financiamento da tarefa administrativa em causa – que no caso será a “conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede de estradas” – é imputável aos sujeitos passivos da contribuição, que são as empresas

⁷ Os acórdãos proferidos pelo STA a que se faça referência estão publicados no respetivo site www.dgsi.pt

comercializadoras de combustíveis rodoviários; pelo contrário, o art.º 2.º da Lei n.º 55/2007 diz expressamente que o *“financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP - Estradas de Portugal, E.P. E., (...), é assegurado pelos respetivos utilizadores e, subsidiariamente, pelo Estado, nos termos da lei e do contrato de concessão aplicável.”*

- 61 Portanto, apesar de ser visível, de forma clara, o elemento de afetação da contribuição para financiar a atividade de uma entidade pública não territorial – a EP - Estradas de Portugal, E. P. E. – não é de modo algum evidente a existência, pelo contrário, afigura-se inexistir, um “nexo de comutatividade coletiva” entre os sujeitos passivos e a responsabilidade pelo financiamento da respetiva atividade, ou entre os sujeitos passivos e os benefícios retirados dessa atividade.
- 62 A Contribuição de Serviço Rodoviário visa financiar a rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (art.º 1º da Lei 55/2007). O financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP — Estradas de Portugal, E. P. E., é assegurado pelos respetivos utilizadores (art.º 2º). São, estes, como se conclui, os sujeitos que têm um vínculo com a atividade da entidade titular da contribuição e com a atividade pública financiada pelo tributo; são eles os beneficiários, e são eles os responsáveis pelo seu financiamento.
- 63 No entanto, a contribuição de serviço rodoviário é devida pelos sujeitos passivos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, que, nos termos do art.º 4º n.º 1, al. a) do CIEC, são os “depositários autorizados” e os “destinatários registados”, não existindo qualquer nexo específico entre o benefício emanado da atividade da entidade pública titular da contribuição e o grupo dos respetivos sujeitos passivos.
- 64 Relevante ainda para a conceção da natureza de “imposto” da CSR, está a posição do **Tribunal de Contas, na Conta Geral do Estado de 2008**, onde se lê: *“Face ao conteúdo normativo das disposições legais aplicáveis aos vários aspetos de que se reveste a problemática da contribuição de serviço rodoviário e tendo em conta os artigos 103.º, 105.º e 106.º da Constituição, a Lei de enquadramento orçamental e a legislação fiscal aplicável, o Tribunal de Contas considera que a contribuição de serviço rodoviário tem as características de um verdadeiro imposto ou, pelo menos, que dada a sua natureza não pode deixar de ser tratada como imposto (sublinhados nossos) pelo que, sendo considerada como receita do Estado, não pode deixar de estar inscrita no Orçamento do Estado, única forma de o Governo obter autorização anual para a sua cobrança.* Com efeito, a contribuição de serviço rodoviário é devida ao Estado, na medida em que é este o sujeito ativo da respetiva relação jurídica tributária, pelo que os princípios constitucionais e legais da universalidade e da plenitude impõem a inscrição da previsão da cobrança da sua receita na Lei do Orçamento do Estado de cada ano.
- 65 Esta posição do Tribunal de Contas apenas reforça a conclusão do Tribunal, já anteriormente enunciada, de que a CSR é um imposto de receita consignada.
- 66 A interpretação é igualmente corroborada por Casalta Nabais, J., Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo, Almedina, Coimbra, 2019, p. 15, em que o Autor afirma que **“estamos perante tributos que, atenta a sua estrutura unilateral, se configuram como efetivos impostos, muito embora dada a titularidade ativa das correspondentes relações tributárias (e o destino da sua receita), tenham clara natureza parafiscal.”**

67 São várias, para além das já citadas, as decisões arbitrais a sufragar o entendimento que perfilhamos – Cfr., designadamente as decisões proferidas nos processos do CAAD n.ºs 312/2015-T, 629/2021-T, 665/2021-T, 304/2022-T305/2022-T, 113/2023-T e 396/2023-T.

68 Em conclusão nesta parte: não procede a alegada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral em virtude da natureza do tributo, uma vez que a competência dos tribunais arbitrais abrange a apreciação das pretensões dos sujeitos passivos referentes a qualquer espécie de tributo, nos termos do art.º 2.º do RJAT e também não se verifica a falta de vinculação prévia da Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais no presente processo, por força do art.º 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que limita essa vinculação prévia às “pretensões relativas a impostos.

b) A legitimidade ativa e o interesse em agir

69 **Legitimidade e interesse em agir** são conceitos próximos mas nem sempre coincidentes, considerando que a parte terá legitimidade como autor, se de acordo com a relação jurídica por ele delineada e atendendo ao direito substantivo aplicável valer a pretensão em face do demandado, admitindo que a pretensão exista, ou seja, o princípio geral em matéria de legitimidade procedimental ativa, é o da titularidade da respetiva relação material controvertida aferida essa titularidade de acordo com a alegação feita pelo contribuinte.

70 Já o **interesse em agir** pressupõe saber se o autor, parte legítima, tem, na situação concreta, necessidade de tutela jurisdicional efetiva.

71 Ora, *in casu*, sendo inquestionável a legitimidade da Requerente uma vez que é o sujeito passivo da relação tributária, a questão está então em saber se carece, no caso, de tutela jurisdicional e, concretamente, se tem interesse na anulação das liquidações da CSR e no conseqüente reembolso dos valores pagos.

72 Pois bem, esse interesse em agir, traduz-se no direito ao reembolso dos valores pagos e, mais concretamente, na prova de que a Requerente não repercutiu o pagamento da CSR noutras entidades e se, conseqüentemente, os reembolsos peticionados não se reconduzirão a situações de enriquecimento sem causa.

73 Ou seja, haverá que demonstrar que a Requerente repercutiu em terceiros os valores da CSR para, feita essa prova, ficar demonstrada a falta de interesse em agir.

74 Assim é que, ao contrário da legitimidade que é, em regra, aferida pela forma como é configurada a ação (cfr artigo 30º-4, CPC), o interesse em agir pressupõe em regra a prova de factos que o sustentem.

75 Ora, no caso, e como se verá infra, será ónus da AT a prova da repercussão da CSR em terceiros para retirar à Requerente o interesse em agir.

76 Todavia, considerando que tal prova não foi feita, ter-se-á forçosamente de concluir que a Requerente tem interesse em agir, improcedendo, nessa medida, a exceção,

c) A exceção de caducidade do direito da Requerente

- 77 Alega a Requerida que, por um lado, remetendo o artigo 5º-1, da Lei nº 55/2007, em matéria de liquidação, cobrança e pagamento, para o disposto no Código dos IEC, na LGT e no CPPT, deveria a Requerente ter lançado mão do procedimento de reembolso previsto no artigo 15º, do CIEC, ao invés de deduzir pedido de revisão do ato tributário ao abrigo do artigo 78º-1, da LGT.
- 78 Por outro lado, o pedido de revisão do ato tributário nunca poderia ser fundamentado em erro imputável aos serviços da AT traduzido na ilegalidade dos atos de liquidação de CSR por violação do Direito da União Europeia.
Não lhe assiste razão.
- 79 Na verdade, muito mais que a liquidação, cobrança e pagamento das liquidações de CSR, trata-se de recurso pelo contribuinte aos mecanismos legais de garantias e de defesa do contribuinte, sem suporte no Código dos IEC mas antes inseridos no âmbito da LGT e do CPPT, para onde é feita remissão no artigo 5º-1, da Lei nº 55/2007.
- 80 Assim é que é admissível (seria absurdo não o ser), o recurso, pelo contribuinte, a esses mecanismos gerais de defesa no âmbito administrativo, previstos nos citados diplomas.
- 81 E, no caso, a Requerente invocou erro imputável aos serviços na consideração de que seriam ilegais as liquidações de CSR nos meses de junho a dezembro de 2018 por violação do direito europeu.
- 82 Ou seja, a questão em discussão está em saber se existe erro, de direito, quando a AT (como é o caso), não desaplica normas legais nacionais por violação de normas de direito da EU.
- 83 Pois bem, abreviando e trazendo à colação a jurisprudência sobre esta matéria, dir-se-á que o erro imputável aos serviços previsto no nº 1, do artigo 78º, da LGT, compreende não só o erro diretamente relacionado com a atividade da Administração Fiscal (o erro de facto, operacional ou material), mas também o erro de direito (Cfr. v. g., Acs. do STA de 10.1.2007 – Proc nº 0523/06 e de 8.2.2017 – Proc nº 0678/16).
- 84 E, nesta linha de orientação, decidiu também o TCAS que existe uma obrigação genérica de a Administração Tributária atuar em plena harmonia com a Lei, conforme artigo 266º-2, da Constituição e 55º, da LGT; razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração (Cfr. Acórdão do TCAS de 5-11-2020 – Proc nº 328/05.3BEALM, publicado em www.dgsi.pt) ...)
- 85 Por outro lado, há mais de 20 anos, que a jurisprudência, em particular do STA, clarificou que o conceito de “*erro imputável aos serviços*” deve ser interpretado no sentido de compreender os erros de direito cometidos pela AT, resultem eles da má interpretação das normas legais em vigor ou da aplicação de normas desconformes com o bloco de legalidade que lhes serve de parâmetro, designadamente o Direito Europeu (cfr., v. g., Acórdão do STA de 7-4-2022 – Proc nº 02031/16OBEBRG.
- 86 Assim é que o pedido de revisão de ato tributário apresentado pela Requerente foi fundamentado na alegada ilegalidade decorrente de erro de direito traduzido na não conformação da CSR com o direito da União Europeia.
- 87 Ou seja, o invocado erro é ou terá de ser imputável aos serviços da AT na medida em que está excluída, na sua ocorrência, qualquer atuação causal do sujeito passivo (cfr Acórdãos do TCAS, de 5-11-2020 – Proc nº 328/05.3BEALM e de 31-1-2019

– Proc n.º 1058/10.0BELRS, publicados em www.dgsi.pt, na linha do que já era defendido pelo STA desde, pelo menos, o ano de 2002 – Cfr Acórdão de 13-3-2002 – Processo n.º 026765).

- 88** No caso, alegando o contribuinte e ora Requerente a ilegalidade das liquidações por desconformidade da Lei n.º 55/2007, que as permitiu, com o direito da União Europeia, está verificado o erro imputável aos serviços da AT, fonte do fundamento de revisão à luz do artigo 78.º-1, da LGT.
- 89** E tendo sido apresentado o pedido de revisão em 26-2-2024 de atos de liquidação com datas entre 13-6-2022 e 12-9-2022, o prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º-1, da LGT ainda não estava transcorrido aquando da apresentação daquele pedido.
- 90** Daí a tempestividade desse pedido e a improcedência da exceção de caducidade invocada pela AT.

O mérito do pedido

- 91** Não havendo outras exceções ou questões prévias a apreciar e decidir e improcedendo totalmente as que foram invocadas pela AT, passar-se-á a apreciar e decidir do mérito do pedido.

III. FUNDAMENTAÇÃO (cont.)

A - Matéria de facto

Factos provados

- 92** Estão provados os seguintes factos:

- a. 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.
- b. No contexto da sua atividade, a Requerente procede à introdução de produtos petrolíferos no mercado português, em particular gasolina e gasóleo rodoviário, entregando, para esse efeito, as respetivas declarações de introdução ao consumo junto da Alfândega competente.
- c. Nos meses de junho a dezembro de 2018 a ora Requerente introduziu no mercado gasolina e gasóleo rodoviário nos seguintes valores (em litros):

Mês	Gasóleo	Gasolina 95	Gasolina 98
Maio	17.647.673,00	4.161.594,00	240.064,00
Junho	14.109.290,00	3.042.061,00	167.242,00
Julho	12.375.521,00	2.999.703,00	201.732,00
Agosto	14.253.935,00	3.618.766,00	358.267,00
TOTAL GLOBAL	58.386.419,00	13.822.124,00	967.305,00

- d. 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”)⁸, nos termos do qual o valor da contribuição rodoviária corresponde a:

- € 87/1.000 litros, para a gasolina; e
- € 111/1.000 litros, para o gasóleo rodoviário.

e. No que respeita aos meses de junho a outubro de 2022, e tendo por base as declarações de introdução no consumo, a AT emitiu à ora Requerente liquidações de CSR no valor total de € 7.767.572,83 (cfr. documento n.º 1 junto com o PPA) conforme se segue:

Mês	Gasóleo	CSR Gasóleo	Gasolina 95	CSR Gasolina 95	Gasolina 98	CSR Gasolina 98
Maio	17.647.673,00	1.958.891,70 €	4.161.594,00	362.058,68 €	240.064,00	20.885,57 €
Junho	14.109.290,00	1.566.131,19 €	3.042.061,00	264.659,31 €	167.242,00	14.550,05 €
Julho	12.375.521,00	1.373.682,83 €	2.999.703,00	260.974,16 €	201.732,00	17.550,68 €
Agosto	14.253.935,00	1.582.186,79 €	3.618.766,00	314.832,64 €	358.267,00	31.169,23 €
TOTAL GLOBAL	58.386.419,00	6.480.892,51€	13.822.124,00	1.202.524,79€	967305,00	84.155,54€

- f. Considerando ilegal a liquidação de CSR a Requerente apresentou, em 26-2-2024, pedido de revisão oficiosa contra aqueles atos de liquidação (cfr. documento n.º 2 junto com o PPA).
- g. A AT desencadeou uma ação inspetiva à Requerente [Proc DI 2024...] no âmbito da qual a técnica responsável elaborou a Informação nº 7-A – ENG/2024 – Cfr Doc 1, junto pela AT com a Resposta.
- h. Em 27-05-2024, veio a Requerente a ser notificada do despacho do Diretor da Alfândega de Leixões, de 6-5-2024, de indeferimento do referido pedido de revisão oficiosa – Cfr Doc 4, junto com o PPA;
- i. Deste ato de indeferimento do sobredito pedido de revisão oficiosa e dos respetivos atos de liquidação, foi apresentado, em 23-8-2024, o presente pedido de pronúncia arbitral.

Factos não provados

- **não está provado** que a Requerente tenha repercutido os valores das liquidações de CSR mencionados supra, em e), nos preços dos combustíveis vendidos.

Motivação

93 Recorda-se, preliminarmente, que, relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor - cfr. n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, cfr. n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo

⁸ 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.

Tributário (CPPT).

- 94** *In casu* o Tribunal formou a sua convicção para a sobredita decisão de facto com base nos elementos que constam do processo (processo administrativo, factos consensualizados pelas partes e documentos incorporados nos autos e que não foram impugnados).
- 95** Competia à Requerida demonstrar a repercussão dos valores das liquidações nos preços dos combustíveis vendidos; todavia não se surpreendem nos autos elementos probatórios que sequer indiciem e muito menos demonstrem essa repercussão, negada, aliás, pela Requerente, sendo que nesta matéria não é admissível à prova por meras presunções.
- 96** Assinale-se que, em matéria probatória, a sobredita Informação elaborada pela AT com as conclusões da técnica tributária sua autora - e, naturalmente, não vinculativas para o Tribunal -, constitui apenas a posição da própria parte sobre a matéria controvertida, não constituindo de per si meio de prova, tanto mais que o Tribunal, ponderando e analisando criticamente todos os meios de prova produzidos, considerou não provado que a Requerente tenha repercutido os valores das liquidações da CSR em análise, nos preços dos combustíveis vendidos.

III. FUNDAMENTAÇÃO (cont.)

B. O Direito

- 97** Como abordagem preliminar para a fundamentação jurídica, assinale-se o que há muito vem sendo o entendimento da Jurisprudência quanto ao dever de apreciação dos argumentos apresentados pelas partes e que se traduz na não obrigatoriedade (sublinhado nosso) de os Tribunais apreciarem todos os argumentos formulados (Cfr., *inter alia*, Ac do Pleno da 2.ª Secção do STA, de 7 Jun 95, rec 5239, in DR – Apêndice de 31 de Março de 97, pgs. 36-40 e Ac STA – 2ª Sec – de 23 Abr 97, DR/AP de 9 Out 97, p. 1094).
- 98** O objeto destes autos reconduz-se a sindicar a (i)legalidade das liquidações de CSR e, concretamente, de saber se estão preenchidos os requisitos relativos à ilegalidade da CSR criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, com fundamento na violação por esse diploma do direito da União Europeia, mais concretamente da Diretiva 2008/118/UE, de 16-12-2008.

Vejamos então a questão mais de perto.

- 99** A Requerente alega que as liquidações impugnadas são ilegais, por o imposto a que dizem respeito, a Contribuição de Serviço Rodoviário, violar a Diretiva 2008/118/UE do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008, relativamente ao regime geral dos impostos especiais de consumo (abreviada e ulteriormente designada apenas por “Diretiva”).
- 100** Esta Diretiva estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo de um conjunto de produtos, entre os quais se encontram os “produtos energéticos”.
- 101** Ao abrigo desta Diretiva e em transposição da mesma, foi aprovado o Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (através do DL n.º 73/2010), o qual criou, entre outros, o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos.
- 102** 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.
- 103** 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.*
- 104** Nos termos do artigo 5.º da citada 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.
- 105** No n.º 2 do art.º 1.º, a Diretiva determina que os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções.
- 106** A Requerente sustenta que a Contribuição de Serviço Rodoviário, incidindo sobre os mesmos produtos sobre os quais incide o Imposto sobre Produtos Petrolíferos, não se fundamenta em *“motivos específicos”*, sendo, por conseguinte, insuscetível de enquadramento na norma do referido n.º 2 do art.º 1.º da Diretiva.
- 107** O Tribunal de Justiça da União Europeia já se pronunciou várias vezes sobre os requisitos enumerados no n.º 2 do art.º 1.º da Diretiva e dos quais esta faz depender a possibilidade de os Estados-Membros criarem impostos não previstos na Diretiva e incidentes sobre os mesmos produtos.
- 108** Concretamente, o TJUE debruçou-se sobre o significado do requisito *“motivos específicos”* no denominado *“Acórdão Statoil Fuel & Retail”* [Jornal Oficial da UE, 27-4-2015, C-138/13].
- 109** Estava em causa nesse processo um imposto sobre as vendas instituído pelas autoridades locais da cidade de Taline. Este tributo, de acordo com a norma legal que o criava, era cobrado para a organização dos transportes públicos da área urbana da cidade. E a lei acrescentava especificamente que *“o produto do imposto sobre as vendas será destinado, de modo específico, à realização desse objetivo.”*
- 110** O imposto incidia sobre um vasto conjunto de vendas, incluindo as vendas a retalho de combustível líquido sujeito a impostos especiais de consumo.
- 111** O TJUE começou por observar que o *“motivo específico”* não é uma finalidade meramente orçamental, *i.e.*, de obtenção de receita.
- 112** No entanto, uma vez que qualquer imposto prossegue necessariamente uma finalidade orçamental, o simples facto de um imposto ter um objetivo orçamental não é suficiente, enquanto tal, sob pena de esvaziar de substância o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, para excluir que se possa considerar que esse imposto tem também um motivo específico, na aceção da referida disposição.
- 113** Prossegue o tribunal explicando que a afetação do produto de um imposto ao financiamento, pelas autoridades locais, de competências que lhes foram atribuídas pode constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico.

- 114** Contudo, essa afetação a finalidades específicas, que decorre de uma simples modalidade de organização interna do orçamento de um Estado Membro, não pode, enquanto tal, constituir uma condição suficiente, uma vez que qualquer Estado Membro pode decidir impor, independentemente da finalidade prosseguida, a afetação do produto de um imposto ao financiamento de determinadas despesas.
- 115** São totalmente pertinentes estas observações relativamente à situação ora *sub judicio*.
- 116** Na verdade e como se deixou assinalado supra, a CSR é um tributo cuja receita é, por imposição da lei que o cria, afetada a determinados fins específicos.
- 117** Esses fins específicos consistem, nos termos do n.º 2 do art.º 3.º da Lei 55/2007, no financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal E.P.E., e mais concretamente da respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento.
- 118** Tal afetação não é, por si só, suficiente para garantir o seu enquadramento no n.º 2 do art.º 1.º da Diretiva, ou seja como afirma o TJUE, a afetação de um tributo a uma finalidade específica não basta para o enquadrar no n.º 2 do art.º 1.º da Diretiva, uma vez que qualquer Estado Membro pode decidir impor, independentemente da finalidade prosseguida, a afetação do produto de um imposto ao financiamento de determinadas despesas; e, *“caso contrário, qualquer motivo poderia ser considerado específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, o que privaria o imposto especial de consumo harmonizado, instituído por esta diretiva, de todo o efeito útil e violaria o princípio segundo o qual uma disposição derogatória como a do artigo 1.º, n.º 2, deve ser objeto de interpretação estrita”*.
- 119** O acórdão prossegue afirmando que *“[P]ara que a afetação predeterminada do produto de um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo permita considerar que esse imposto tem um motivo específico na aceção da mesma disposição, é preciso que o imposto em causa tenha por objeto, por si mesmo, assegurar a realização do motivo específico invocado e que, portanto, exista um vínculo direto entre a utilização das receitas do imposto e o referido motivo”*.
- 120** E – continua o sobredito acórdão do TJUE - na falta deste “mecanismo” - um vínculo direto entre a utilização das receitas do imposto e o referido motivo – *“um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo apenas pode ser considerado como tendo 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 a realização do motivo específico invocado, por exemplo, tributando significativamente os produtos considerados para desencorajar o seu consumo.”*
- 121** Existem, assim duas modalidades, digamos, de *“motivo específico”* (na aceção do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva): ou *“um vínculo direto entre a utilização das receitas do imposto e o motivo específico”*; ou um tributo concebido, no que respeita à sua estrutura, de modo a influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que permita a realização do motivo específico invocado.
- 122** Trata-se de duas modalidades alternativas de *“motivo específico”*, que não se sobrepõem nem se confundem.
- 123** Voltando ao caso concreto do acórdão *Statoil Fuel & Retail*, a receita do imposto em causa destinava-se e fora efetivamente utilizada no financiamento do exercício da competência do município em matéria de organização dos transportes públicos na respetiva área urbana. O tributo não cabia, portanto, na segunda modalidade de *“motivo específico”* indicada.

- 124 Tal como o tributo no caso *Statoil Fuel & Retail*, também a CSR se destina a uma finalidade específica, que é o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal E.P.E., e mais concretamente a respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento.
- 125 No caso *Statoil Fuel & Retail*, a respeito da afetação do imposto a uma finalidade específica, o tribunal observa que, embora essa circunstância possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, *“é necessário declarar que essa afetação se refere a despesas gerais que incumbem à cidade de Taline, independentemente da existência do imposto em causa no processo principal. Ora, essas despesas gerais são suscetíveis de ser financiadas pelo produto de impostos de qualquer natureza. Por conseguinte o motivo específico invocado, ou seja, o financiamento da organização dos transportes públicos na cidade de Taline não pode ser distinguido de uma finalidade puramente orçamental.”*
- 126 O que se verifica no caso da CSR, que tem óbvias finalidades orçamentais, é uma situação exatamente idêntica, já que o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal E.P.E., e mais concretamente a respetiva conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, corresponde a uma necessidade de despesas gerais que incumbem ao Estado, independentemente da existência do imposto em causa, e que são suscetíveis de ser financiados pelo produto de impostos de qualquer natureza.
- 127 O TJUE afirma ainda que *“a mera alocação da receita em causa” à finalidade indicada pelo Estado estónio como “motivo específico” não permite estabelecer um nexo direto, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça, entre a utilização das receitas do referido imposto e essas finalidades.*
- 128 O tribunal concluiu pela não conformidade do imposto em causa com a Diretiva sobre impostos especiais de consumo.
- 129 Todavia mais recente e concretamente pronunciou-se o TJUE sobre a Contribuição de Serviço Rodoviário, através do Despacho de 07.02.2022, processo C-460/21⁹.
- 130 Ponderou o TJUE nesse Despacho que *“para se considerar que prossegue um motivo específico, (...), 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.”*
- 131 Esta afirmação do tribunal surge na sequência e em consequência da posição sustentada no processo (de reenvio

⁹ Decidiu o TJUE nesse Despacho, publicado em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62021CO0460> : *O artigo 1º, nº2, 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.

prejudicial) pela Autoridade Tributária, ao afirmar que “o Decreto Lei n.º 380/2007, que atribui a concessão da rede rodoviária nacional à EP, agora denominada Infraestruturas de Portugal, S.A. (a seguir «IP»), confere a esta última a prossecução de objetivos de redução da sinistralidade e de sustentabilidade ambiental, que constituem o motivo específico da CSR”.

- 132** Acontece que 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 amplamente, a assegurar o financiamento da atividade de conceção, projeto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional. O que já vimos ser certo, pois é essa a finalidade constante do n.º 2 do art.º 3.º da Lei 55/2007.
- 133** O tribunal afirma ainda que “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”.
- 134** 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.
- 135** O TJUE diz por fim que não foi levado ao seu conhecimento 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.
- 136** O tribunal conclui que o artigo 1.º n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que o imposto em causa, cujas receitas ficam genericamente afetadas a uma empresa concessionária da rede rodoviária nacional e cuja estrutura não atesta a intenção de desmotivar o consumo dos principais combustíveis rodoviários, não prossegue «motivos específicos», sendo por isso o imposto incompatível com a Diretiva.
- 137** Há, assim, que concluir, que a CSR não tem um “motivo específico”, mas antes se destina ao financiamento de despesas de carácter geral que incumbem obrigatoriamente ao Estado e são suscetíveis de ser financiadas por quaisquer receitas fiscais, violando a lei que cria o tributo, com essa ausência de “motivo específico”, o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118.
- 138** Deste modo, sendo a lei que cria o tributo ilegal por violar a Diretiva 2008/118, as liquidações impugnadas padecem do vício de ilegalidade abstrata e conseqüentemente serão anuladas com base nessa ilegalidade, por este Tribunal.

Obrigação de reembolso

- 139** Sendo as liquidações ilegais, e sendo-o, como se viu, por erro imputável aos serviços da Autoridade Tributária, o imposto foi indevidamente pago.
- 140** Nos termos do n.º 1 do art.º 100.º da LGT, a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios,

nos termos e condições previstos na lei.

- 141** Evidentemente, esta regra da plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade (reposição da situação *ex ante*), implica em primeiro lugar o reembolso da prestação tributária indevidamente realizada (TCA-S, CT, ac. de 09.06.2021, proc. 12/05.8BESNT-A-A-A-C, relatora Patrícia Manuel Pires).
- 142** Esta obrigação de reconstituição da situação *ex ante* tem raiz no princípio da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem. Uma vez que os sujeitos passivos, ou os particulares em geral, têm o direito fundamental de serem tributados em estrito cumprimento da legalidade, pode dizer-se que, de uma liquidação tributária ilegal, resulta uma violação de um direito fundamental.
- 143** O princípio da obrigatória restituição dos impostos pagos indevidamente ao abrigo do Direito da União vale também naquele ordenamento, como decorrência do princípio do efeito direto das normas de Direito da União.
- 144** Além disso, nesta matéria, vigora ainda o princípio da equivalência, que decorre do princípio da colaboração leal estabelecido no artigo 4.º do TJUE, e que significa que as condições em que o sujeito passivo pode obter a restituição de um imposto pago indevidamente em violação do Direito da União não podem ser menos favoráveis do que as que são aplicáveis para obter a restituição de um imposto indevidamente pago por violação do direito interno.
- 145** Contudo, alega a Requerida que, no caso dos autos, não existe obrigação de reembolso do imposto indevidamente pago pois esse reembolso causaria na esfera jurídica da Requerente um enriquecimento sem causa, uma vez que o encargo do imposto não foi efetivamente suportado pela Requerente, tendo esta repercutido o imposto nos consumidores adquirentes dos combustíveis.
- 146** Acontece que a Requerida não demonstrou (cfr supra, factos não provados) – e competia-lhe esse ónus – que a Requerente repercutiu os valores da CSR pagos nos consumidores adquirentes dos combustíveis sobre os quais incidiu esse imposto (é esta. Como se viu, a natureza jurídica da CSR).
- 147** Assinale-se, de todo o modo e a este respeito o que foi realçado na decisão arbitral no processo do CAAD nº 564/2020-T, que deu origem, em sede de reenvio, ao citado Despacho do TJUE: "(...) *tal como foi também assinalado pelo Tribunal de Justiça, que 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. Pelo que sempre seria necessário demonstrar que, nas condições de mercado resultantes do agravamento da tributação, o contribuinte teria beneficiado, ao menos parcialmente, por efeito da repercussão do imposto.*"
- 148** E ainda também a este respeito há que atender às regras ou princípios relativos ao ónus da prova estabelecidos pelo TJUE: "[O] direito da União exclui (...) que se aplique toda e qualquer presunção ou regra em matéria de prova destinada a fazer recair sobre o operador em causa o ónus de provar que os impostos indevidamente pagos não foram repercutidos noutras pessoas (...) e "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 (...)

- 149 Assim é que o tribunal arbitral, tendo em consideração o princípio da tutela jurisdicional efetiva, interpretando restritivamente a exceção de enriquecimento sem causa, e considerando ser sobre a Requerida que impende o ónus de provar o enriquecimento sem causa, considerou não provada a exceção, conclusiva, de enriquecimento sem causa.
- 150 Do mesmo modo, pronunciou-se a decisão do processo arbitral n.º 978/2023-T, concretizando que “Para essa demonstração, a AT admite que se possa tratar de prova impossível, já que o tributo não é individualizado em termos contabilísticos (sendo processado em conjunto com o ISP). Invoca, no entanto, desde logo, o dever de informação do comercializador de combustíveis ao consumidor (detalhando a CSR na factura, nos termos da Lei 5/2019 de 11.1 e do Regulamento 141/2020 de 20.2 da ERSE). E afirma depois que, da análise dos elementos disponíveis sobre a Requerente, resulta que a CSR liquidada foi incluída no preço de venda dos combustíveis e conseqüentemente constitui encargo de quem os adquiriu. Transcreve também partes da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 18 (NCRF 18) de onde retira a repercussão por princípio da CSR. Cita ainda um estudo da Entidade Nacional para o Sector Energético (ENSE) de onde retira também ser significativo o peso do ISP (que inclui a CSR) no preço dos combustíveis. E conclui assinalando que a repercussão estará provada através da contabilização das operações de compra e venda, tendo em conta o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC). Até porque, se assim não fosse, a empresa estaria a sofrer prejuízos e a vender abaixo do custo, o que é ilegal (art. 5.º da Lei 166/2013). Trata-se em todos os casos de meras ilações ou considerações genéricas, que, em substância, não permitem concluir que o imposto tenha sido parcial ou integralmente repercutido. Ou seja, a AT, para justificar a ocorrência de uma efectiva repercussão do imposto nos consumidores, assenta em meros juízos presuntivos, sem efectuar a demonstração objectiva da realidade dos factos através de elementos de prova que se relacionem com os factores inerentes às transacções comerciais que foram realizadas” (Cfr., ainda, decisões dos processos arbitrais n.º 696/2023-T, n.º 523/2023-T, n.º 397/2023-T, e n.º 24/2023-T).
- 151 Assim, tal como na decisão do processo arbitral n.º 564/2020-T, e cujo raciocínio é totalmente transponível para o caso presente, também neste caso o tribunal considera não ter sido efetuada prova de que tenha havido uma efetiva repercussão do imposto nos consumidores e sobretudo que a restituição provoque um efetivo enriquecimento sem causa, não neutralizado por variações nas margens de comercialização nem no volume de vendas.

Juros indemnizatórios

- 152 A Requerente pede reembolso do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.
- 153 Na verdade, na sequência e em consequência da anulação das liquidações em causa nos autos, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias pagas, no valor total de € 7.767.572,83
- 154 No que concerne a direito a juros indemnizatórios, o TJUE tem decidido que a cobrança de impostos em violação do direito da União tem como consequência não só direito ao reembolso como o direito a juros, como pode ver-se pelo acórdão de 18-04-2013, processo n.º C-565/11 (e outros nele citados), em que se refere: “(...) Há que lembrar ainda que, quando um Estado-Membro tenha cobrado impostos em violação do direito da União, os contribuintes têm direito ao reembolso não apenas do imposto indevidamente cobrado mas igualmente das quantias pagas a esse Estado ou por este retidas em relação direta com esse imposto. Isso inclui igualmente o prejuízo decorrente da indisponibilidade de quantias de dinheiro, devido à

exigibilidade prematura do imposto (v. acórdãos de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft - C-397/98 e C-410/98, Colet., p. I-1727, n.ºs 87 a 89; de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colet., p. I-11753, n.º 205; Littlewoods Retail e o., já referido, n.º 25; e de 27 de setembro de 2012, Zuckerfabrik Jülich e o., C-113/10, C-147/10 e C-234/10, n.º 65).

- 155** Resulta do exposto que o princípio da obrigação de os Estados-Membros restituírem com juros os montantes dos impostos cobrados em violação do direito da União decorre desse mesmo direito da União.
- 156** A esse respeito, o Tribunal de Justiça já decidiu que, na falta de legislação da União, compete ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro, prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo. Essas condições devem respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a, na prática, impossibilitar ou dificultar excessivamente o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico da União.
- 157** O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

"Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

- 1 – 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.*
- 2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*
- 3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*
 - a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
 - b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
 - c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*
 - d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*
- 4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.*
- 5. No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas."*

- 158** A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que não há erro dos serviços mas, como ficou demonstrado supra, não tem razão.
- 159** Deste modo e também para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º da LGT, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efetuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.
- 160** Esta imputabilidade do erro aos serviços é, naturalmente, independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efetuar liquidação afetada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado.

- 161** Assim, no caso em apreço, não sendo os erros que afetam as liquidações impugnadas imputáveis à Requerente, eles são, como se viu, imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, conferindo à Requerente, além do reembolso do imposto, indevido, pago, direito a juros indemnizatórios calculados sobre a quantia que deva ser reembolsada.
- 162** Os juros indemnizatórios devem ser contados, relativamente a cada pagamento, desde o termo do prazo de um ano sobre o pedido de revisão oficiosa das liquidações aqui impugnadas e cujo indeferimento deu causa ao presente pedido arbitral, ou seja, desde 26-2-2025 (posto que, como resulta dos factos provados, o pedido de revisão foi apresentado em 26-02-2024), por aplicação do artigo 43.º, n.º 1, alínea c), da LGT (cfr., entre outros, a decisão arbitral proferida no processo n.º 511/2022-T bem como o Acórdão do Pleno do STA, de 30-09-2020, proferido no processo n.º 040/19.6BALSb, em que se conclui que *“só são devidos juros indemnizatórios decorrido um ano após o pedido de promoção da revisão oficiosa e até à data da emissão das respetivas notas de crédito”*), até ao integral reembolso à Requerente, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

IV - DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedentes as exceções suscitadas pela Requerida na Resposta;
- b) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado e, em consequência e conforme pedido,
- c) Eliminar da ordem jurídica o sobredito ato de indeferimento, por despacho proferido pelo Diretor da Alfândega de Leixões, em 6-5-2024, do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações de ISP e Contribuição do Serviço Rodoviário (“**CSR**”) n.º ..., de 13-6-2022, n.º ..., de 12-7-2022, n.º ..., de 19-8-2022, n.º..., de 12-9-2022, na parte relativa à CSR, referente aos meses de maio a agosto de 2022, no montante global de € 7.767.572,83;
- d) Anular, por ilegalidade imputável à Requerida, as sobreditas liquidações de CSR;
- e) Condenar a Requerida na restituição ou reembolso desse valor à Requerente;
- f) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre esse valor (€ 7.767.572,83), às taxas legais que vigorarem até ao pagamento, nos termos do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem), contados desde 26-2-2025, até integral reembolso.

Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 7.767.572,83, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Taxa de arbitragem

A taxa de arbitragem, no valor de € 120.000, é suportada pela Requerente tendo em conta a nomeação de árbitro, ao abrigo do artigo 5.º, n.º 2, do RCPAT.

- Notifique-se, incluindo o Ministério Público

Lisboa, 29 de abril de 2025.

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Presidente)

João Taborda da Gama
(Árbitro Adjunto)

José Luís Ferreira
(Árbitro Adjunto, com declaração de voto)

Declaração de voto vencido

Votei vencido por entender que a Requerida estruturou um probatório que, documentalmente, estabelece um nexó directo de causalidade entre a CSR suportada como custo na aquisição dos carburantes e o preço de venda dos mesmos.

Matéria de facto provada

Começo por complementar os factos que a decisão dá como provados. Concretamente, da documentação carreadas para os autos a seguinte factualidade deveria ter sido dada como provada:

- a) A Requerida contabiliza a aquisição de combustíveis em conformidade com a exigência legal constante da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 18;
- b) Os combustíveis adquiridos são tratados como uma mercadoria destinada à revenda. O que significa que, no momento da aquisição, o valor de compra é registado numa conta de existências (conta # 311x - Mercadorias).
I. e. pese embora tenha ocorrido (ou venha a ocorrer) um dispêndio financeiro pelo pagamento ao fornecedor, não é registado qualquer gasto ou custo económico. Este apenas é reconhecido no posterior momento em que ocorre a venda dos combustíveis previamente adquiridos;
- c) A CSR liquidada pela AT é registada como um maior valor de aquisição das existências (conta # 3113x. Mercadorias ISP, que é uma sub-conta da referida conta # 311). Ou seja, o valor da CSR é somado ao valor de aquisição dos combustíveis;
- d) No posterior momento em que ocorre a alienação dos combustíveis, o valor registado na conta de existência é transferido para a conta de custo (no caso, a conta # 61 - Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas);
- e) O réditó resultante do valor de venda dos combustíveis é registado na conta # 71 - Venda de Mercadorias);
- f) No exercício de 2022 (a que se reportam as operações económicas que subjazem ao pedido de pronúncia arbitral) a Requerente registou vendas de € 266.181.244,00 e custos de mercadorias vendidas de € 263.245.433,00.
Ou seja, a diferença entre os valores de venda e de compra de combustíveis revelou um saldo positivo de € 2.935.811,00;
- g) Considerando a totalidade dos demais custos da Requerente (fornecimentos e serviços externos, amortizações, gastos com pessoal), a Requerente registou um resultado de exploração positivo de € 649.733,00;
- h) Subtraído o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, o resultado líquido cifrou-se em € 497.355,00;
- i) Em 5 de Junho de 2022, a Requerente emitiu a factura n.º 40/14280 no valor total de € 54.464,93 ao cliente «B..., SA», pela venda de 9.988 litros de gasolina sem chumbo 95 ao valor unitário de € 1,5357 / litro. Dessa operação resultou o registo numa conta de réditó # 7112213 - Venda de Mercadorias de € 15.338,57;
- j) A prévia aquisição desse combustível foi titulada pela factura n.º 2022/FF/000012 de 2 de Junho de 2022, emitida pela «C..., SA». A referida quantidade de 9.988 litros resultou num valor de compra unitário de 0,961744 € / litro. Foi registado um valor de € 9.605,90 na conta # 311223 - Compra de Mercadorias Combustível;
- k) O valor do Imposto Especial de Consumo (IEC), que agrega o ISP, o Adicionamento de CO2 e a CSR, cifrou-se em 0,468100 € / litro. Foi registado o valor de € 4.675,38 na conta # 3113 - Mercadorias ISP;
- l) Do confronto entre os valores de venda e de compra resulta uma margem positiva de € 0,1059 / litro:

O sujeito passivo, relativamente ao combustível vendido nesta operação, exemplificativa, considerou:

- o CMVMC (conta SNC 61x) no total de 14.281,28 € (valor CMVMC por litro de 1,4298 €);
- incluindo o custo das compras de 9.605,90 € e ISP (incluindo CSR) de 4.675,38 €;
- o valor de venda total de 15.338,57 € (valor venda unitário de 1,5357 €).
- a margem de venda por litro média de 0,1059 €;

Combustível	Valor Venda			Custo compras		ISP_CSR		CMVMC		Margem	
	Quantidade (Lt)	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)
gasolina síncrono 95	9 988,00	15 338,57	1,5357	9 605,90	0,9617	4 675,38	0,4681	14 281,28	1,4298	1 057,29	0,1059

- m) Da Informação Empresarial Simplificada, consta o Anexo N submetido pela Requerente, do qual consta o apuramento de Imposto sobre o Valor Acrescentado positivo de € 52.261,33 no cálculo do regime de IVA na revenda de combustíveis:

03	REGIMES PARTICULARES	OPERAÇÕES ACTIVAS
1.	Combustíveis líquidos	
1.1	Gasolina	N01 654,71
1.2	Gasóleo	N02 51.606,62
2.	Combustíveis gasosos	N20
3.	Tabacos	N03
4.	Outros	N04
	SOMAS	N05 52.261,33

Todo este probatório nem sequer é contestado pela Requerida, dado que a discórdia se centra na apreciação de direito: saber se, em vista da matéria provada, a devolução da CSR liquidada pela Requerida (por anulação dos actos de liquidação) constituiria um enriquecimento sem causa. Passemos à apreciação dessa questão.

Repercussão económica e enriquecimento sem causa

A (in)compatibilidade da CSR em face da Directiva de Tributação da Energia já foi decidida, em Fevereiro de 2022, pelo TJUE (processo C-460/21).

Em causa está saber se a devolução do valor da CSR liquidada e paga pela Requerente constituiria um enriquecimento sem causa. O que, a verificar-se, impede a anulação dos actos tributários de liquidação da CSR e consequente devolução do imposto à Requerente.

Conforme o parágrafo 39 da supra referida decisão do TJUE:

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).

No parágrafo 42 o TJUE retoma o tema:

Um Estado-Membro só se pode opor ao reembolso de um imposto indevidamente cobrado à luz do direito da União quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo e quando o reembolso do imposto conduziu, para este sujeito passivo, a um enriquecimento sem causa. Daqui resulta que, se só tiver sido repercutida uma parte do imposto, as autoridades nacionais só estão obrigadas a reembolsar o montante não repercutido.

O TJUE também deixou claro que a AT não beneficia de uma presunção de repercussão. Cabe-lhe o ónus da prova da repercussão da CSR nos preços que tenha praticado.

Simultaneamente, acrescento eu, também a Requerente não beneficia de uma presunção de não repercussão. Compete-lhe, em função da prova apresentada pela AT, apresentar elementos probatórios em sentido contrário e(ou que atinjam a idoneidade desse probatório.

Em suma, é aplicável o princípio geral do ónus da prova: tendo a Requerida alegado, como fundamento à improcedência da devolução do imposto, a sua repercussão económica nos preços de venda, cabe-lhe o ónus probatório.

O qual deve ser satisfeito na base de um nexo de causalidade entre os valores de compra e de venda, suportado em documentos idóneos e adequados à demonstração dessa causalidade.

A prova tem por função a demonstração da realidade dos factos (artigo 341.º do Código Civil). A dúvida sobre a realidade de um facto e sobre a repartição do ónus da prova resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita (artigo 414.º do Código de Processo Civil).

A valoração da prova pelo julgador obedecerá à idoneidade dos elementos probatórios à demonstração da verdade material, suportado em regras de experiência comum.

Começando então pela Requerida a quem cabe o impulso probatório, tenho por claro que esta alicerçou a prova da repercussão económica com base numa análise transaccional, i. e. recolheu factura de compra e de venda. Estabeleceu um nexo - traçável - entre as quantidades adquiridas (e constantes de uma factura de compra) e essas quantidades subsequentemente alienadas (e constantes de uma factura de venda).

É uma prova idónea, objectiva e documentada, assente num nexo de causalidade entre as transacções de compra e venda de combustíveis da Requerente.

Mais: essa análise que permitiu apurar uma margem unitária positiva numa determinada transacção, partiu do procedimento contabilístico adoptado pela Requerente. Isto é, na sua contabilidade e nas suas facturas, a que já era aplicável uma presunção de verdade (LGT, artigo 75.º).

No processo administrativo (Ficheiro PA-RO-AT-PDF12112024_1-2.PDF, a partir da página 44) a AT descreve o procedimento contabilístico adoptado pela Requerente:

- Adquire combustíveis para revenda. Logo, as suas compras são registadas em contas de inventário (stock);
- A CSR é considerada um valor necessário à aquisição dos combustíveis, pelo que é - juntamente com o valor de aquisição dos combustíveis e os demais IECs - registada numa conta de existências;

- Quando ocorre a venda dessas existências, a Requerente regista um rédito (proveito) correspondente ao valor da factura emitida ao cliente. E, simultaneamente, regista um custo pela “perda” dessas existências;
- A diferença entre o rédito e o custo consiste na margem de lucro obtido pela Requerente.

Na página 50 do referido ficheiro PDF, a AT apresenta a conclusão de uma aquisição de combustível e respectiva venda e que resulta da matéria que deveria ter sido dada como provada:

O sujeito passivo, relativamente ao combustível vendido nesta operação, exemplificativa, considerou:

- o CMVMC (conta SNC 61x) no total de 14.281,28 € (valor CMVMC por litro de 1,4298 €);
- incluindo o custo das compras de 9.605,90 € e ISP (incluindo CSR) de 4.675,38 €;
- o valor de venda total de 15.338,57 € (valor venda unitário de 1,5357 €).
- a margem de venda por litro média de 0,1059 €;

Combustível	Valor Venda			Custo compras		ISP_CSR		CMVMC		Margem	
	Quantidade (Lt)	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)
gasolina sícambio 95	9 988,00	15 338,57	1,5357	9 605,90	0,9617	4 675,38	0,4681	14 281,28	1,4298	1 057,29	0,1059

A primeira conclusão: do confronto entre o preço de venda e o custo, a Requerente obteve um resultado positivo.

A segunda conclusão é igualmente óbvia e decorre da primeira: dado que a CSR está registada como existência e o valor das existências é registado como custo, todo o valor da CSR previamente liquidada e pago foi registado como custo.

Ora, tendo a CSR sido integralmente registada como custo e tendo o valor facturado sido superior, não há outra conclusão: todos o custo de aquisição do combustível, que inclui todos os Impostos Especiais de Consumo (ISP, Adicionamento de CO2 e CSR), foram repercutidos (incluídos) no preço de venda dos combustíveis.

Ou seja, conforme consta da decisão do TJUE: *o imposto foi suportado na íntegra por uma pessoa diferente do sujeito passivo (o seu cliente, a quem a venda foi facturada).*

Trata-se de um elemento probatório concreto. Que não assenta, conforme consta da decisão em “*meras ilações ou considerações genéricas, que, em substância, não permitem concluir que o imposto tenha sido parcial ou integralmente repercutido*”.

Noto que a decisão imputa à AT uma prova que “*(...) assenta em juízos presuntivos, sem efectuar a demonstração objectiva da realidade dos factos através de elementos de prova que se relacionem com os factores inerentes às transacções comerciais que foram realizadas*”.

Não posso discordar mais de uma tal conclusão, dado que esta se alheia totalmente da prova documental carreada para os autos. A qual está suportada em transacções económicas, facturas de compra e venda e apuramento margens unitárias positivas.

Precisamente o inverso de generalidades e abstrações.

Com efeito, a AT organizou uma acção inspectiva - que resultou na Informação 7A ENG/2024, que consta do processo administrativo e da fundamentação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa - na qual recolheu elementos económicos vertidos pela Requerente na sua prestação anual de contas (Informação Empresarial Simplificada) e balancete que regista as transacções económicas individualmente realizadas pela Requerente.

Tudo apto a demonstrar que a CSR foi repercutida nos valores de venda desses combustíveis no período económico a que se reporta o pedido de pronúncia arbitral. Foram os clientes da Requerente que suportaram o custo da CSR.

Como ficou provado, a Requerente obteve uma margem positiva numa concreta operação de compra e venda. Ou seja, depois de suportar os custos de aquisição dos combustíveis, CSR incluída, obteve uma margem de lucro.

No que respeita aos demais custos gerais (remunerações, depreciação de activos fixos, fornecimentos e serviços externos), também estes foram recuperados.

Trata-se de custos gerais ou, na acepção contabilística, incrementais, i. e. custos que um operador incorre independentemente de vender mais ou menos. São custos fixos.

Pelo que a análise da margem líquida (ou seja, margem bruta deduzida de todos os demais encargos gerais) se efectua a partir do resultado líquido.

Ora o resultado líquido antes de imposto (i. e. antes do IRC) do exercício de 2022 foi positivo em € 649.733,00:

A5023	Resultado antes de impostos (A5020 + A5021 - A5022)	(N, S, M)	649.733,00
A5024	Imposto sobre o rendimento do período	(N, S, M)	152.378,00
A5025	Resultado líquido do período (A5023 - A5024)	(N, S, M)	497.355,00

E se quisermos incluir o IRC para chegar ao resultado líquido - o que não é prática de nenhuma análise, dado que o imposto é a consequência de um resultado operacional – o resultado é positivo em € 497.355,00.

Ou seja, depois de todos os custos, incluindo o imposto, a Requerente obteve no exercício de 2022 um resultado positivo.

Note-se que a repercussão é isso mesmo: incluir no valor de venda um custo suportado a montante.

O TJUE considera (parágrafo 44):

Com efeito, ainda que, na legislação nacional, os impostos indiretos tenham sido concebidos de modo a serem repercutidos no consumidor final e que, habitualmente, no comércio, esses impostos indiretos sejam 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.

Foi precisamente o que fez a AT: analisou uma operação. Uma situação.

Empregou técnicas comumente aceites e praticadas de auditoria, em que identifica o procedimento contabilístico (a CSR é registada integralmente como custo no momento da venda) e uma operação de venda em que a margem é positiva.

E, perante um resultado líquido de € 497.355,00 parte do nexo de causalidade do menor para o maior: a soma de todas as operações realizadas no exercício de 2022 produziu um resultado positivo. Logo, todos os custos foram repercutidos.

Note-se que a margem bruta - diferença entre o valor facturado e o custo de aquisição dos combustíveis com os impostos incluídos - é bem superior à razão de € 2.935.811:

A5001	Vendas e serviços prestados	(N, S, M)	266.181.244,00
A5002	Subsídios à exploração	(N, S, M)	
A5003	Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	(N, S)	
A5004	Variação nos inventários da produção	(N, S, M)	
A5005	Trabalhos para a própria entidade	(N, S, M)	
A5006	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	(N, S, M)	263.245.433,00

Por fim, e ainda no contexto da interpretação da matéria provada, é a própria Requerente que atesta essa margem positiva no Anexo N da sua Informação Empresarial Simplificada.

Com efeito, os revendedores de combustíveis - como é o caso da Requerente - estão obrigada a adoptar o regime de IVA da revenda de combustíveis (artigo 69.º e seguintes do Código do IVA).

Em que consiste este regime?

O revendedor não liquida IVA sobre as vendas. E também não deduz IVA incorrido nas compras. Apenas liquida IVA sobre a diferença entre o valor de venda e o custo de aquisição (daí a frequente denominação de “IVA de margem”).

A Requerente identifica o valor do IVA que apurou através da margem de revenda de combustíveis:

03	REGIMES PARTICULARES		OPERAÇÕES ACTIVAS
1.	Combustíveis líquidos		
1.1	Gasolina	N01	654,71
1.2	Gasóleo	N02	51.606,62
2.	Combustíveis gasosos	N20	
3.	Tabacos	N03	
4.	Outros	N04	
	SOMAS	N05	52.261,33

O que mais uma vez demonstra que a revenda de combustíveis produziu um resultado que permitiu recuperar todos os custos. Note-se que se trata do IVA da margem: ou seja, o IVA que é liquidado sobre

a diferença positiva entre o valor de venda e os custos de aquisição dos combustíveis (que, como vimos das demonstrações financeiras da Requerente, incluem os impostos).

Em suma, estamos perante:

- Procedimentos contabilísticos que evidenciam que o imposto foi registado como custo;
- Facturas que demonstram a cobrança aos clientes de um valor superior a esses custos;
- Resultado líquido positivo no exercício, conforme IES
- Anexo N com valor positivo no regime de IVA de margem. Ou seja, a margem foi positiva, tendo sido liquidado IVA.

Uma vez estabelecida uma evidência concreta e assente na facturação e contabilidade da Requerente, a esta cabia um impulso probatório mínimo e essencial.

Capaz de, conforme o parágrafo 44 da decisão do TJUE, demonstrar a factualidade concreta que pudesse abalar, contrariar ou mitigar a prova estabelecida pela AT.

A partir do momento em que a AT demonstra, insiste-se, numa operação concreta e traçável às quantidades constantes de facturas de compra e venda, o apuramento de margem unitária positiva, é sobre a Requerente que passa a impender um impulso probatório de sentido contrário.

Susceptível de abalar a prova documental apresentada pela AT. Ou apresentando outros elementos de prova de outras transacções em que a margem unitária foi negativa.

Ou explicitando os preços praticados em determinadas semanas, em que ocorreram alterações nas taxas dos IECs, demonstrando a inexistência, total ou parcial, de correlação entre os preços e os IECs.

Ou qualquer outra explicação económica ou de negócio que identifiquem o racional de maximização das quantidades vendidas em detrimento de um maior preço.

A Requerente - conhecedora única que é da sua política de preços e das margens unitárias das suas diversas transacções - não teria especial dificuldade em identificar a factualidade que permitisse lançar dúvida sobre a prova realizada pela AT.

Note-se que, em 2022, a taxa do IEC foi alterada, literalmente, dezenas de vezes. Por vezes, semanalmente.

Nenhuma dificuldade teria a Requerente em demonstrar que os preços praticados numa dada semana, não reflectiram, no todo ou em parte, o aumento do IEC. Ou ainda que, nos (poucos) casos em que a taxa global do IEC foi reduzida, que reduziu ainda mais ou menos o valor do imposto.

É importante saliente o óbvio: neste negócio de revenda de combustíveis, o IEC (sem contar com o IVA) representa mais de 1/3 do valor de venda. Todo e qualquer operador económico necessita de considerar e implementar uma política de repercussão total ou parcial do IEC.

Entendo que não cabe à AT analisar dezenas ou centenas de operações da Requerente. Não se lhe pode impor a reconstituição da contabilidade da Requerente.

Ou de saber qual a política de preços adoptada.

Ou que ajustes ao preço praticou a Requerente em cada uma das dezenas de vezes em que, em 2022, a taxa dos IECs foi alterada.

Não é uma questão de ser uma prova fácil ou difícil. É simplesmente uma prova que não lhe pode ser exigida, porque apenas o operador económico dela pode conhecer. Sob pena de à AT, enquanto legítima parte processual, ser imposta uma presunção, de facto, inilidível.

À AT não cabe a análise de todas e cada uma das milhares de transacções económicas efectuadas pela Requerente. Nem se lhe pode impor a prova a partir de conhecimentos de que não pode dispor por serem ínsitos ao operador económico (que a AT não é).

Cabe-lhe, outrossim, da informação económica disponibilizada pelo operador económico e, partindo da realidade concreta das suas operações, documentar e traçar o nexo de causalidade entre estas e o respectivo reflexo nas declarações fiscais e documentos de prestação de contas.

De menos para o mais. Da operação concreta, para o todo da actividade económica.

Foi esse o itinerário lógico-dedutivo adoptado pela AT.

Que cumpriu com o ónus probatório que lhe impunha: demonstrou o apuramento de uma margem unitária positiva e que a globalidade das margens apuradas no universo de transacções económicas realizadas no exercício económico é positiva.

Voltemos ao TJUE (parágrafo 47):

“Além disso, mesmo na hipótese de vir a ser provado que o imposto indevido foi repercutido sobre terceiro, o respectivo reembolso ao operador não implica necessariamente um enriquecimento sem causa por parte deste, visto que a integração do momento do referido imposto nos preços praticados pode dar origem a prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas”.

Ora à AT não é possível conhecer a política de preços. Ou de descontos. Ou as decisões comerciais que a Requerente toma ao longo de um qualquer exercício económico.

Compete-lhe, isso sim, demonstrar que houve a total recuperação dos custos incorridos na venda dos combustíveis à clientela. Custos esses que incluem o imposto.

Se, por ventura, a Requerente praticou preços inferiores de forma a aumentar o volume de vendas (ou impedir a sua queda em face da concorrência ou qualquer outro elemento económico), certo é que a totalidade dos custos continuou a ser recuperada!

A Requerente pode ter tido uma menor margem de lucro. Mas apurou uma margem de lucro.

Não sacrificou a recuperação total dos custos de forma a vender uma maior quantidade. Ou se fez, nada o demonstra.

Ora a interpretação do TJUE - que sendo uma questão probatória, recai sobre o órgão de jurisdição nacional - não pode ser mantida num patamar abstracto, sob pena de a prova da repercussão ser impraticável. Sendo importante recordar que não há presunção nem de repercussão, nem de não repercussão.

Uma vez estabelecida uma causalidade factual e documentada de repercussão económica, fica patente a consistência do juízo desenvolvido pela AT. Passando para a Requerente o ónus probatório de sentido contrário, dado não dispor de uma presunção de não repercussão.

Lançada uma certeza concreta sobre as suas transacções, o seu regime de liquidação de IVA de margem e as suas demonstrações financeiras, impunha-se-lhe um esforço - por mínimo que fosse - de concretizar os motivos de ordem económica que naquela ou em outras transacções não permitem a recuperabilidade dos custos da venda. Ou de apresentar a política de preços que praticou em qualquer uma das semanas de 2022. Ou a forma como ajustou os preços em todas as (dezenas) de semanas em que o IEC foi alterado por via legislativa.

Na certeza de que a AT, contrariamente à Requerente, não é um operador económico.

Não dispõe dos meios, concretos ou abstractos, para tecer considerações sobre os preços praticados diária ou semanalmente pelos operadores económicos.

Ou sobre o impacto no seu volume de negócios decorrentes da alteração da política de preços.

Apenas lhe está permitido o acesso à informação contabilística e económica dos operadores económicos, a qual, como vimos, se presume verdadeira. E demonstra a plena repercussão económica da CSR.

Por fim, e dado que a prova também é apreciada tendo em vista os juízos de experiência do julgador / intérprete, não é crível que uma sociedade que aufere, no exercício de 2022, um resultado económico de pouco mais de meio milhão de Euros, solicite uma devolução de CSR no valor de 7.7 milhões de Euros.

Ou seja, para o período de Maio a Agosto de 2022, a Requerente pede uma devolução de imposto que é 15 vezes superior ao resultado económico de todo o exercício de 2022.

Ou seja, assumindo uma distribuição linear do resultado anual, para os 4 meses em apreço, o pedido de devolução excede o resultado económico em 60 (sessenta) vezes.

Sem qualquer ironia, a actividade económica da Requerente consiste na revenda de combustíveis e não na obtenção de resultados económicos por “alegação de não repercussão de CSR por caber à AT o estabelecimento dessa prova”.

Que juízo de experiência pode assentar na consideração de que um operador - cujo imposto pago é registado como custo e cujo volume de facturação excede a totalidade dos custos da sua operação - poderá ter, ainda assim, sofrido um prejuízo económico decorrente de uma redução das quantidades vendidas pelo facto de ter efectuado essa mesma repercussão?

E que esse prejuízo económico legitima a anulação dos actos de liquidação de imposto em valor que, em 4 meses de 2022, supera em 15 vezes o resultado de todo o ano?

Em suma, entendo que a prova permite estabelecer um juízo de plena repercussão económica da CSR, de que resulta um evidente enriquecimento sem causa da Requerente. E por existir uma manifesta contradição entre a matéria provada e a decisão arbitral, votei vencido.

José Luís Ferreira